



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

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**



**ΘΕΜΑ:**

**«Φορολογική αντιμετώπιση των Προσωπικών &  
Κεφαλαιουχικών Εταιρειών στην Ελλάδα»**

**Σπουδάστρια: Μερκουλίδου Ειρήνη Α.Μ.:8938**

**Εισηγητής: Μπαστάκης Εμμανουήλ**

**ΗΡΑΚΛΕΙΟ ΚΡΗΤΗΣ  
2013**

*Την αφιερώνω στα παιδιά μου*

*Μαίρη και Γιώργο με πολλή-πολλή αγάπη!!!*

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Τελειώνοντας την πτυχιακή μου εργασία, ένα βήμα πριν το πτυχίο, μετά από δέκα χρόνια σπουδών (Γυμνάσιο, Λύκειο και Τ.Ε.Ι.), αισθάνομαι την ανάγκη, να ευχαριστήσω, τους ανθρώπους που πίστεψαν σε μένα και μου συμπαραστάθηκαν στον δρόμο που επέλεξα να πάρω. Ο δρόμος ήταν ανηφορικός, και σε πολλά σημεία δύσβατος, όμως, με την δύναμη του Θεού, όλα πήγαν καλά και αισίως, έφτασα στο τέλος.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά, όλους εκείνους, που με την συμβολή τους στην Πτυχιακή μου εργασία, με θέμα «Φορολογική αντιμετώπιση των Προσωπικών και Κεφαλαιουχικών Εταιρειών στην Ελλάδα», με βοήθησαν στην πραγματοποίηση και ολοκλήρωσή της.

Εκφράζω τις θερμές μου ευχαριστίες στην κυρία Μουντράκη Άννα για τον χρόνο που αφιέρωσε και τα στοιχεία που μου έδωσε, προς χρησιμοποίηση στην εν λόγω εργασία.

Επίσης, θερμά ευχαριστώ, το προσωπικό του Λογιστικού γραφείου Χατζηκωσταντίνου Γρηγόρη, καθώς και τον ίδιο, για την βοήθεια και υποστήριξη που μου παρείχαν και Ιδιαίτερως, την κυρία Καραμπίνη Μαρίνα, για την συνδρομή της στην διεξαγωγή της επεξεργασίας των δεδομένων της εργασίας μου, στο φοροτεχνικό κομμάτι. Καθώς επίσης και την κυρία Χρύσα, θερμά ευχαριστώ.

Βεβαίως, δεν θα μπορούσα να μην ευχαριστήσω και τους καθηγητές μου για τις γνώσεις που μου παρείχαν, όλα αυτά τα χρόνια, καθώς επίσης και τον κύριο Μπαστάκη Μανώλη, για ότι βοήθεια μου προσέφερε για την ολοκλήρωση της πτυχιακής μου εργασίας.

Θα ήταν μεγάλη παράληψη εκ μέρους μου, να μην ευχαριστήσω την οικογένεια μου (τον Κώστα, την Μαίρη και τον Γιώργο), για την αμέριστη συμπαράσταση και ενθάρρυνση που μου έδειξαν (καρτερικά), όλα αυτά τα χρόνια. Θερμά τους ευχαριστώ!!!

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1. Σύντομογραφίες .....	σελ. 12-13.
2. Πρόλογος .....	σελ. 14-15.
3. Εισαγωγή .....	σελ. 16-18.
4. ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ .....	σελ. 19-39.
4. 1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 <sup>ο</sup> : ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ – ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ...	σελ. 19-23.
4. 1. 1. Γενικά για την Επιχειρηματικότητα – Επιχειρήσεις .....	σελ. 20.
4. 1. 2. Ορισμός της Επιχείρησης .....	σελ. 20.
4. 1. 3. Οι Διακρίσεις των Επιχειρήσεων .....	σελ. 21.
4. 1. 4. Οι Διακρίσεις Ιδιωτικών Επιχειρήσεων .....	σελ. 21.
4. 1. 5. Νομική Μορφή των Επιχειρήσεων .....	σελ. 21-23.
4. 2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 <sup>ο</sup> : ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ & ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ .....	σελ. 24-39.
4. 2. 1. Τα Βασικά Χαρακτηριστικά των Προσωπικών και Κεφαλαιουχικών Εταιρειών .....	σελ. 25.
4. 2. 2. ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ .....	σελ. 25-26.
4. 2. 2. 1. Τα βασικά χαρακτηριστικά της .....	σελ. 25.
4. 2. 2. 2. Η Ίδρυση της Ατομικής Επιχείρησης .....	σελ. 25-26.
4. 2. 2. 3. Τα πλεονεκτήματα της Ατομικής Επιχείρησης .....	σελ. 26.
4. 2. 2. 4. Τα μειονεκτήματα της Ατομικής Επιχείρησης .....	σελ. 26.
4. 2. 3. ΑΦΑΝΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ .....	σελ. 26-27.
4. 2. 3. 1. Ορισμός και Χαρακτηριστικά .....	σελ. 26-27.
4. 2. 4. ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Ο.Ε.) .....	σελ. 27-29.
4. 2. 4. 1. Έννοια και Ορισμός Ο.Ε. ....	σελ. 27-28.
4. 2. 4. 2. Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ο.Ε. ....	σελ. 28.
4. 2. 4. 3. Η Ίδρυση της Ομόρρυθμης Εταιρείας (Ο.Ε.) .....	σελ. 28-29.
4. 2. 4. 4. Τα πλεονεκτήματα της Ο.Ε. ....	σελ. 29.
4. 2. 4. 5. Τα μειονεκτήματα της Ο.Ε. ....	σελ. 29.
4. 2. 5. ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Ε.Ε.) .....	σελ. 29-31.
4. 2. 5. 1. Η Έννοια της Ε.Ε. ....	σελ. 29-30.
4. 2. 5. 2. Η Ίδρυση της Ε.Ε. ....	σελ. 30.
4. 2. 5. 3. Τα πλεονεκτήματα της Ε.Ε. ....	σελ. 30.
4. 2. 5. 4. Τα μειονεκτήματα της Ε.Ε. ....	σελ. 30-31.
4. 2. 5. 5. Οι Ομόρρυθμοι Εταίροι .....	σελ. 31.

4. 2. 5. 6. Οι Ετερόρρυθμοι Εταίροι .....	σελ. 31.
4. 2. 5. 7. Απλή και κατά μετοχές Ε.Ε. ....	σελ. 31.
4. 2. 6. ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ (Ε.Π.Ε.) .....	σελ. 31-34.
4. 2. 6. 1. Ορισμός και Έννοια της Ε.Π.Ε. ....	σελ. 31-32.
4. 2. 6. 2. Εμπορική Ιδιότητα της Ε.Π.Ε. ....	σελ. 32.
4. 2. 6. 3. Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ε.Π.Ε. ....	σελ. 32-33.
4. 2. 6. 4. Η Ίδρυση της Ε.Π.Ε. ....	σελ. 33.
4. 2. 6. 5. Το Εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. ....	σελ. 33-34.
4. 2. 6. 6. Τα πλεονεκτήματα της Ε.Π.Ε. ....	σελ. 34.
4. 2. 6. 7. Τα μειονεκτήματα της Ε.Π.Ε. ....	σελ. 34.
4. 2. 7. ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ .....	σελ. 34-35.
4. 2. 7. 1. Η Έννοια της Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. ....	σελ. 34-35.
4. 2. 8. ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Α.Ε.) .....	σελ. 35-37.
4. 2. 8. 1. Η Έννοια της Α.Ε. ....	σελ. 35.
4. 2. 8. 2. Τα βασικά χαρακτηριστικά της Α.Ε. ....	σελ. 36.
4. 2. 8. 3. Η Ίδρυση της Α.Ε. ....	σελ. 36.
4. 2. 8. 4. Τα Όργανα της Α.Ε. ....	σελ. 37.
4. 2. 8. 5. Τα πλεονεκτήματα της Α.Ε. ....	σελ. 37.
4. 2. 8. 6. Τα μειονεκτήματα της Α.Ε. ....	σελ. 37.
4. 2. 9. ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Ι.Κ.Ε.) .....	σελ. 38.
4. 2. 9. 1. Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ι.Κ.Ε. ....	σελ. 38.
4. 2. 10. Τα Κριτήρια Επιχειρηματικής Δράσης .....	σελ. 38-39.
4. 2. 11. Προσδιορισμός της έννοιας Εισοδήματος και Κέρδους .....	σελ. 39.
5. ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ .....	σελ. 40-121.
5. 1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 <sup>ο</sup> : ΦΟΡΟΣ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ .....	σελ. 40-53.
5. 1. 1. Η Έννοια του Φόρου και της Φορολογίας .....	σελ. 41.
5. 1. 2. Ιστορική αναδρομή .....	σελ. 41-42.
5. 1. 3. Ποιος ο Σκοπός της Φορολογίας .....	σελ. 42-43.
5. 1. 4. Διακρίσεις και είδη φόρου .....	σελ. 43.
5. 1. 5. Τα συστατικά στοιχεία του φόρου .....	σελ. 43-44.
5. 1. 6. Η σημερινή διάκριση των φόρων.....	σελ. 44.
5. 1. 7. Αντικείμενο του φόρου .....	σελ. 44.
5. 1. 8. Υποκείμενο του φόρου .....	σελ. 45.

5. 1. 9.	Φορολογία και Πηγές Εισοδήματος .....	σελ. 45.
5. 1. 10.	Υπολογισμός φόρου και φορολογικές απαλλαγές .....	σελ. 46.
5. 1. 11.	Φορολογία στον επιχειρηματικό χώρο και Φορολογική δικαιοσύνη .....	σελ. 46.
5. 1. 12.	Η αρχή της καθολικότητας του φόρου .....	σελ. 46-47.
5. 1. 13.	Η Αναλογική Φορολογία .....	σελ. 47.
5. 1. 14.	Το ισχύον φορολογικό σύστημα .....	σελ. 47-48.
5. 1. 15.	Νομικό Πλαίσιο για τη Φορολόγηση Εταιρειών στο Ελληνικό Δίκαιο .....	σελ. 48.
5. 1. 16.	Φορολόγηση κατά τη Σύσταση .....	σελ. 48-49.
5. 1. 17.	Φορολόγηση κατά τη Λειτουργία .....	σελ. 50.
5. 1. 18.	Μέθοδοι για την αποφυγή της διεθνούς διπλής φορολόγησης .....	σελ. 50.
5. 1. 19.	Φοροδιαφυγή .....	σελ. 51.
5. 1. 20.	Φοροαποφυγή .....	σελ. 51.
5. 1. 21.	Μέτρα ή Μεταρρύθμιση για το Φορολογικό Σύστημα στην Ελλάδα .....	σελ. 51-53.
5. 2.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 <sup>ο</sup> : ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ .....	σελ. 54-64.
5. 2. 1.	Αυτοτελής Φορολόγηση .....	σελ. 55.
5. 2. 2.	Αυτοτελής Φορολόγηση Εισοδήματος από Ακίνητα .....	σελ. 55.
5. 2. 3.	Αυτοτελής Φορολόγηση Εισοδήματος από Κινητές Αξίες .....	σελ. 55-56.
5. 2. 4.	Αυτοτελής Φορολόγηση Εισοδήματος από Επιχειρήσεις ...	σελ. 56-58.
5. 2. 5.	Φορολογική αντιμετώπιση της επιχείρησης .....	σελ. 59.
5. 2. 6.	Φορολογική αντιμετώπιση της Ατομικής Επιχείρησης .....	σελ. 59-60.
5. 2. 7.	Φορολογική αντιμετώπιση της αφανούς εταιρείας .....	σελ. 60.
5. 2. 8.	Φορολογική αντιμετώπιση της Ο.Ε. ....	σελ. 60-61.
5. 2. 9.	Φορολογική αντιμετώπιση της Ε.Ε. ....	σελ. 61.
5. 2. 10.	Φορολογική αντιμετώπιση της Ε.Π.Ε. ....	σελ. 61-62.
5. 2. 11.	Φορολογική αντιμετώπιση της Α.Ε. ....	σελ. 62-64.
5. 3.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 <sup>ο</sup> : Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ .....	σελ. 65-98.
5. 3. 1.	Φορολογία των κερδών των προσώπων 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 .....	σελ. 65-98.
5. 3. 1. 1.	Συντελεστές φορολογίας - φόρος εισοδήματος .....	σελ. 66-67.

5. 3. 1. 2. Συντελεστές φορολογίας στις Ο.Ε. ....σελ. 67.
5. 3. 1. 3. Συντελεστές φορολογίας στις Ε.Ε. ....σελ. 68.
5. 3. 1. 4. Πίνακας συντελεστών φορολογίας εισοδήματος Ο.Ε. και Ε.Ε.  
(διαχρονικά) .....σελ. 68.
5. 3. 1. 5. Συντελεστές φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών  
προσώπων (διαχρονικά) .....σελ. 69-70.
5. 3. 1. 6. Έναρξη ισχύος .....σελ. 70.
5. 3. 1. 7. Κοινωνίες κληρονομικού δικαίου στις οποίες συμμετέχουν  
ανήλικοι .....σελ. 70-71.
5. 3. 1. 8. Κοινωνίες κληρονομικού δικαίου όπου δεν συμμετέχουν  
ανήλικοι .....σελ. 72.
5. 3. 1. 9. Λοιπές κοινωνίες που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα  
.....σελ. 72.
5. 3. 1. 10. Κοινωνίες αστικού δικαίου που εκμεταλλεύονται φορτηγά ή  
επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης .....σελ. 72-73.
5. 3. 1. 11. Κοινοπραξίες .....σελ. 73.
5. 3. 1. 12. Λοιπά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2  
.....σελ. 73-74.
5. 3. 1. 13. Παράδειγμα Ο.Ε. με μέλη δύο φυσικά πρόσωπα...σελ. 74-77.
5. 3. 1. 14. Παράδειγμα Ο.Ε. με ομόρρυθμα μέλη ένα φυσικό πρόσωπο  
κι ένα νομικό πρόσωπο .....σελ. 77-81.
5. 3. 1. 15. Παράδειγμα Ο.Ε. με μέλη δύο φυσικά πρόσωπα που έχουν  
κάνει έναρξη πρώτη φορά και είναι αμφότεροι ηλικίας κάτω των 35  
ετών .....σελ. 81-85.
5. 3. 1. 16. Παράδειγμα κοινωνίας κληρονομικού δικαίου στην οποία  
συμμετέχουν δυο κοινωνοί- ανήλικα φυσικά πρόσωπα κι ένα νομικό  
πρόσωπο .....σελ. 86-89.
5. 3. 1. 17. Παράδειγμα Ο.Ε. στην οποία συμμετέχουν πέντε  
ομόρρυθμοι εταίροι .....σελ. 90-93.
5. 3. 1. 18. Παράδειγμα Ε.Ε., με ένα ομόρρυθμο μέλος - φυσικό  
πρόσωπο κι ένα ετερόρρυθμο μέλος - φυσικό πρόσωπο.....σελ. 94-98.
5. 3. 1. 19. Χρόνος επιβολής του φόρου στις εμπορικές επιχειρήσεις  
.....σελ. 98.

5. 4. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 <sup>ο</sup> : ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΣΤΙΣ ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ .....	σελ. 99-107
5. 4. 1. Αύξηση στη Φορολογία των επιχειρήσεων και αλλαγή του φορολογικού συστήματος .....	σελ. 100-101
5. 4. 2. Παράδειγμα με Ιδιοκτήτη Ατομικής επιχείρησης – Αυτοαπασχολούμενο .....	σελ. 101-102.
5. 4. 3. Παράδειγμα με Ιδιοκτήτη Ατομικής επιχείρησης – Εργοδότη .....	σελ. 103-105.
5. 4. 4. Παράδειγμα με Ομόρρυθμη Επιχείρηση με 2 ομόρρυθμους εταίρους - Απασχόληση 3 μισθωτών .....	σελ. 105-107.
5. 5. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 <sup>ο</sup> : Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ .....	σελ. 108-115.
5. 5. 1. Φορολογία Α.Ε. & Ε.Π.Ε. & Λοιπών Νομικών Προσώπων...σελ.109.	
5. 5. 2. Φορολογία των μερισμάτων και των κερδών που διανέμουν τα νομικά πρόσωπα .....	σελ. 109-111.
5. 5. 3. Σύγκριση του Πραγματικού φορολογικού συντελεστή του οικονομικού έτους 2011 με 2012 στον 1 <sup>ο</sup> Πίνακα .....	σελ. 111-112.
5. 5. 4. Οι αμοιβές των μελών του Δ.Σ. ....σελ. 112.	
5. 5. 5. Εισόδημα από κινητές αξίες και συντελεστές φόρου ....σελ. 112-113.	
5. 5. 6. Εισόδημα από παράγωγα .....	σελ. 113.
5. 5. 7. Η μεταβίβαση μετοχών στο Χ.Α.Α .....	σελ. 113.
5. 5. 8. Φορολογία αυτοτελώς της υπεραξίας μετοχών Α.Ε. μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α .....	σελ. 113.
5. 5. 9. Η Υπεραξία από την πώληση ακινήτου .....	σελ. 114.
5. 5. 10. Η Υπεραξία από την πώληση ακινήτου σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης .....	σελ. 115.
5. 5. 11. Το φορολογικό πιστοποιητικό .....	σελ. 115.
6. ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ .....	σελ. 116-172.
6. 1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 <sup>ο</sup> : ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ & ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ .....	σελ. 116-172.
6. 1. 1. Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης .....	σελ. 117-118.
6. 1. 2. Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος (Ε5 & Φ-01 010). Άσκηση Ετερόρρυθμης Εταιρείας (Ε.Ε.) Γ΄ Κατηγορίας .....	σελ. 119-128.
6. 1. 3. Άσκηση Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) ....σελ.129-138.	



6. 1. 4.	1 <sup>η</sup> Άσκηση ανώνυμης εταιρείας (Α.Ε.) .....	σελ. 139-158.
6. 1. 5.	2 <sup>η</sup> Άσκηση ανώνυμης εταιρείας (Α.Ε.) .....	σελ. 159-169.
6. 1. 6.	Φορολογία και διάθεση αποτελεσμάτων ανώνυμης εταιρείας (Α.Ε.) καθώς και Παράρτημα με Προθεσμίες υποβολής της Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος .....	σελ. 170-171.
6. 1. 7.	Υπογραφή της δήλωσης από τον λογιστή .....	σελ. 172.
7.	ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ .....	σελ. 173-185.
7. 1.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 <sup>ο</sup> : Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΠΟ ΜΑΚΡΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΨΗ (ΔΙΑΧΡΟΝΙΚΑ) .....	σελ. 174-185.
7. 1. 1.	Η εξέλιξη των Φορολογικών Εσόδων από επιχειρήσεις σαν ποσοστό του Α.Ε.Π. (1960-2011) .....	σελ. 174-176.
7. 1. 2.	Οι Φορολογικοί συντελεστές των επιχειρήσεων εν σχέση με τα δημόσια έσοδα 1981-2008 .....	σελ. 176-181.
7. 1. 3.	Φόροι στο Εισόδημα .....	σελ. 181.
7. 1. 4.	Φόροι στα Εταιρικά Κέρδη .....	σελ. 182.
7. 1. 5.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) .....	σελ. 182.
7. 1. 6.	Ανώτατοι φόροι Εισοδήματος και Φ.Π.Α. ως % επί του Α.Ε.Π. .....	σελ. 182.
7. 1. 7.	Φορολογικά έσοδα ως ποσοστό επί του Α.Ε.Π. ....	σελ. 183-184.
7. 1. 8.	Φορολογικά έσοδα από ακίνητη περιουσία .....	σελ. 184.
7. 1. 9.	Προτάσεις του Οικονομικού Επιμελητηρίου για το φορολογικό σύστημα .....	σελ. 184-185.
8.	ΜΕΡΟΣ ΠΕΜΠΤΟ .....	σελ. 186-203.
8. 1.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10 <sup>ο</sup> : Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΕ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ Ε.Ε. ....	σελ. 187-203.
8. 1. 1.	Η φορολογία στα νεότερα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) .....	σελ. 188.
8. 1. 1. 1.	Κύπρος .....	σελ. 188-189.
8. 1. 1. 2.	Βουλγαρία .....	σελ. 189.
8. 1. 1. 3.	Λετονία .....	σελ. 189.
8. 1. 1. 4.	Ρουμανία .....	σελ. 190.
8. 1. 1. 5.	Σλοβακία .....	σελ. 190.
8. 1. 1. 6.	Σλοβενία .....	σελ. 190.
8. 1. 1. 7.	Λιθουανία .....	σελ. 190.

8. 1. 1. 8. Τσεχία .....	σελ. 191.
8. 1. 2. Τα βασικά δεδομένα για τους φορολογικούς συντελεστές σε όλες τις νεότερες χώρες της ΕΕ, συμπεριλαμβανομένης και της Ελλάδας .....	σελ. 191-192.
8. 1. 3. Φιλικότητα προς τις επιχειρήσεις ως συνάρτηση της συνολικής τους επιβάρυνσης (φορολογία, τέλη, εισφορές) .....	σελ. 192-193.
8. 1. 4. Η φορολογία στα υπόλοιπα κράτη-μέλη της Ε.Ε. ....	σελ. 193-197.
8. 1. 5. Συνολική κατάταξη παγκόσμιας τράπεζας 2011 επί του τζίρου (σε 183 χώρες) .....	σελ. 197-198.
8. 1. 6. Συνολική κατάταξη Παγκόσμιας Τράπεζας 2011 ως προς πληρωμή φόρων (σε 183 χώρες) .....	σελ. 199-200.
8. 1. 7. Νέα έρευνα για το 2012 .....	σελ. 200-203.
9. ΜΕΡΟΣ ΕΚΤΟ .....	σελ. 204-218.
9. 1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11 <sup>ο</sup> : ΟΙ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΟ ΚΡΑΤΟΣ .....	σελ. 205-207.
9. 1. 1. Οικονομική κρίση και επιχειρήσεις .....	σελ. 205.
9. 1. 2. Τα χαρακτηριστικά των ελληνικών οικογενειακών επιχειρήσεων στην περίοδο της οικονομικής κρίσης .....	σελ. 205.
9. 1. 3. Τα χαρακτηριστικά των μεγάλων ελληνικών επιχειρήσεων στην Κρίση .....	σελ. 206.
9. 1. 4. Τρόποι αντιμετώπισης των επιχειρήσεων.....	σελ. 206-207.
9. 2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12 <sup>ο</sup> : ΕΠΙΛΟΓΟΣ .....	σελ. 208-216.
9. 2. 1. Γενικές Προτάσεις για την φορολογική αντιμετώπιση των επιχειρήσεων .....	σελ. 209-212.
9. 2. 2. Φορολογικά κίνητρα για συνεπείς επιχειρήσεις .....	σελ. 212-213.
9. 2. 3. Για τις Ληξιπρόθεσμες οφειλές από και προς το Δημόσιο .....	σελ. 213.
9. 2. 4. Για τα Πλεονάσματα ή Ελλείμματα Ταμείου .....	σελ. 213-214.
9. 2. 5. Πρόταση για την μετά Κ.Β.Σ. εποχή .....	σελ. 214.
9. 2. 6. Δημιουργία ανεξάρτητων ελεγκτικών φορέων .....	σελ. 214-215.
9. 2. 7. Η Πραγματικότητα .....	σελ. 215-216.
10. Βιβλιογραφία .....	σελ. 217-218.
10. 1. Συγγράμματα .....	σελ. 217-218.

10. 2. Ηλεκτρονικές Πηγές .....σελ.218.

## **1. Συντομογραφίες / Ακρωνόμια**

- \* ΑΒΕΕ (Ανώνυμη Βιομηχανική Εμπορική Εταιρεία)
- \* Α.Ε. (Ανώνυμη Εταιρεία)
- \* ΑΕΠ (Ακαθάριστο Εθνικό Προϊόν)
- \* ΑΚ (Αστικός Κώδικας)
- \* ΑΦΜ (Αριθμός Φορολογικού Μητρώου)
- \* ΓΕΜΗ (Γενικό Εμπορικό Μητρώο)
- \* ΓΓΠΣ (Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων)
- \* ΓΣ (Γενική Συνέλευση)
- \* ΔΣ (Διοικητικό Συμβούλιο)
- \* ΕΑΦΔΣΣ (Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων)
- \* ΕΒΕΑ (Εμπορικό & Βιομηχανικό Επιμελητήριο Αθηνών)
- \* ΕΓΕΔ (Επιτόκια Εντόκων Γραμματίων)
- \* ΕΔΔΑ (Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου)
- \* ΕΕ (Ευρωπαϊκή Ένωση)
- \* Ε.Ε. (Ετερόρρυθμη Εταιρεία)
- \* ΕΕΦΕ (Επιτροπή Εποπτείας Φοροελεγκτικών Εταιρειών)
- \* ΕΚΤ (Ευρωπαϊκό Κοινοτικό Ταμείο)
- \* ΕΛΙΑΜΕΠ (Ελληνικό Ίδρυμα Ευρωπαϊκής και εξωτερικής Πολιτικής)
- \* ΕΝ (Εμπορικός Νόμος)
- \* ΕΟΠΥΥ (Εθνικός Οργανισμός Παροχής Υπηρεσιών Υγείας)
- \* ΕΠΕ (Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης)
- \* ΕΡΤ (Ελληνική Ραδιοφωνία και Τηλεόραση)
- \* ΕΣΕΕ (Εθνική Συνομοσπονδία Ελληνικού Εμπορίου)
- \* ΕΣΠΑ (Εθνικό Στρατηγικό Πλαίσιο Αναφοράς)
- \* ΕΣΥΛ (Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής)
- \* ΕΤΕΑΝ (Εθνικό Ταμείο Επιχειρηματικότητας & Ανάπτυξης)
- \* ΕΦΕ (Εκθεση Φορολογικών Ευρημάτων)
- \* ΙΕΣΟΕΛ (Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών)
- \* ΙΚΑ (Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων)
- \* ΙΚΕ (Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία)
- \* ΙΟΒΕ (Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών)
- \* ΚΒΣ (Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων)
- \* ΚΦΑΣ (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών)

- \* ΚΕΠΥΟ (Κέντρο Πληροφορικής Υπουργείου Οικονομικών)
- \* ΜμΕ (Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις)
- \* ΜΚ (Μετοχικό Κεφάλαιο)
- \* ΜΟ (Μέσος Όρος)
- \* ΟΑΕΕ (Οργανισμός Ασφάλισης Ελεύθερων Επαγγελματιών)
- \* ΟΕ (Ομόρρυθμη Εταιρεία)
- \* ΟΕΕ (Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος)
- \* ΟΕΔ (Ομόλογα Ελληνικού Δημοσίου)
- \* ΟΟΣΑ (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας & Ανάπτυξης)
- \* ΟΣΕΚΑ (Οργανισμοί Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες)
- \* ΠΔ (Προεδρικό Διάταγμα)
- \* ΠΔΕ (Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων)
- \* ΠΟΛ (Πανελλήνια Ομοσπονδία Λογιστών)
- \* ΣΑΔΦ (Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας)
- \* ΣΕΒΕ (Σύνδεσμος Εξαγωγών Βορείου Ελλάδος)
- \* ΣΔΟΕ (Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος)
- \* ΣΛΟΤ (Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης)
- \* ΤΑΠ (Τέλος Ακίνητης Περιουσίας)
- \* ΤΕΒΕ (Ταμείο Επαγγελματιών & Βιοτεχνών Ελλάδος)
- \* ΤτΕ (Τράπεζα της Ελλάδος)
- \* ΥΠΟΙΚ (Υπουργείο Οικονομικών)
- \* ΦΑΒΕ (Φορολογία Αωνύμων Βιομηχανικών Εταιρειών)
- \* ΦΑΕΕ (Φορολογία Αωνύμων Εμπορικών Επιχειρήσεων)
- \* ΦΑΠ (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)
- \* ΦΕ (Φορολογία Εισοδήματος)
- \* ΦΕΚ (Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως)
- \* ΦΕΦΠ (Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων)
- \* ΦΠΑ (Φόρος Προστιθέμενης Αξίας)
- \* ΦΤΜ (Φορολογικές Ταμειακές Μηχανές)
- \* ΧΑΑ (Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών)

## 2. ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στο σύγχρονο και ευμετάβλητο κόσμο που ζούμε, καθημερινά προκύπτουν διάφορα θέματα, που προσφέρονται για έρευνα και μελέτη, όπως επί παραδείγματι το οικονομικό και φορολογικό σύστημα της χώρας.

Σήμερα στη χώρα μας, το θέμα της φορολογίας είναι επίκαιρο, και συγκεντρώνει αμείωτο το ενδιαφέρον των ειδικών, όμως για διάφορους άλλους λόγους, όπως η πολυνομία και η προχειρότητα των νόμων, συγχρόνως η ταχύτητα μεταβολής των νομοθετημάτων, καθώς και η ανεπάρκεια του κρατικού μηχανισμού και των ελεγκτικών - εποπτικών αρχών, δυσχεραίνουν το έργο των ενδιαφερομένων και τους υποχρεώνουν να βρίσκονται σε συνεχή εγρήγορση και μελέτη. Ένα, λοιπόν, από τα θέματα που απασχολεί παγκοσμίως την οικονομία, είναι και η φορολογική αντιμετώπιση των επιχειρήσεων.

Σαφώς, η Φορολογία Εισοδήματος, σαν θέμα, παραμένει πάντοτε σύγχρονο και καθοριστικό, καθώς από τη φορολογία, εξαρτώνται τα καθαρά κέρδη της κάθε επιχείρησης, ενώ μέσω αυτής χρηματοδοτείται το κυβερνητικό έργο της χώρας.

Προφανώς περικόπτεται το καθαρό ατομικό εισόδημα των πολιτών, αλλά αυτό έχει σαν επακόλουθο να απολαμβάνουν τα απαραίτητα κοινωνικά αγαθά που τους παρέχονται από την πολιτεία.

Η Ελλάδα, συγκριτικά με άλλες χώρες της ΕΕ (Ευρωπαϊκής Ένωσης), έχει μια διαφορετική αντίληψη στη φορολογία (ειδικά στη φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων που εξετάζουμε εμείς), και αντιμετωπίζει σοβαρές αποκλίσεις στην προσέγγιση της λογιστικής θεωρίας και των ρυθμίσεων της φορολογικής νομοθεσίας.

Από την άλλη, η απελευθέρωση των αγορών και η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας δημιουργούν μία νέα πραγματικότητα για τις επιχειρήσεις. Το νέο οικονομικό περιβάλλον ορίζεται πλέον από κανόνες, συνθήκες και λειτουργίες που μεταβάλλονται σε παγκόσμια κλίμακα.

Η ύπαρξη, η επιβίωση και η προσαρμογή των επιχειρήσεων στα νέα οικονομικά δεδομένα, φαντάζει όλο και πιο δύσκολη και αποτελεί πλέον το μεγαλύτερο τους πρόβλημα.

Σε ένα τόσο ανταγωνιστικό περιβάλλον, είναι πλέον πολύ δύσκολο να καταφέρει μια επιχείρηση να χαράξει μία πορεία, η οποία θα είναι ξεκάθαρη και σίγουρη για τα επόμενα έτη.

Εμείς λοιπόν, με την παρούσα πτυχιακή εργασία, θα εξετάσουμε το μέρος της φορολογίας, στις Προσωπικές (Ο.Ε., Ε.Ε.) και Κεφαλαιουχικές (Α.Ε., Ε.Π.Ε.)

Εταιρείες (στην Ελλάδα κυρίως), αλλά θα δώσουμε και ένα στίγμα για τη φορολογία των επιχειρήσεων στην Ε.Ε. (Ευρωπαϊκή Ένωση) γενικότερα, πως αντιμετωπίζεται από τα κράτη – μέλη της και ποιες οι διαφορές της με την Ελλάδα.

Σαν στόχο έχουμε λοιπόν, την παρουσίαση της Ομόρρυθμης και Ετερόρρυθμης Εταιρείας, της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης καθώς και της Ανώνυμης Εταιρείας. Αναλύουμε την διαδικασία, από την ίδρυση έως και την φορολόγησή τους, τις αντιξοότητες που αντιμετωπίζουν εν σχέση με τους νόμους και το κράτος (με την αναθεώρηση της φορολογικής νομοθεσίας σε τακτά χρονικά διαστήματα), με απώτερο σκοπό την διεξαγωγή συμπεράσματος, για το πόσο δίκαιο και αποτελεσματικό είναι το ισχύον φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα, για πρόσωπα και επιχειρήσεις.

### 3. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία, γίνεται μια προσπάθεια ανάλυσης και προσέγγισης, της υπάρχουσας φορολογίας των επιχειρήσεων (και της φορολογίας γενικότερα), αλλά ιδιαιτέρως δίνεται έμφαση, στην αντιμετώπιση των Προσωπικών και Κεφαλαιουχικών εταιρειών στην Ελλάδα.

Η ανάλυση διευρύνεται και στην φορολογία χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε παράθεση με την Ελλάδα.

Πέρα από την παράθεση των δύο προσεγγίσεων (σε θέματα φορολογικά), για Ελλάδα και Ε.Ε., γίνεται και μια σύγκριση.

Στόχος της εργασίας είναι, ότι διαμέσου της σύγκρισης αυτής, θα διεξαχθούν πολύτιμα συμπεράσματα, θα αποσαφηνιστούν θέματα που αφορούν την απόκλιση των δυο προσεγγίσεων και θα εντοπισθούν οι κυριότερες διαφορές τους, στη γενικότερη αντίληψη και στην πρακτική εφαρμογή τους.

Η εργασία είναι χωρισμένη σε έξι μέρη και δώδεκα κεφάλαια. Κάθε κεφάλαιο, χωρίζεται σε ενότητες, και κάθε ενότητα, σε επιμέρους υποενότητες, όπως αυτά εμφανίζονται στον Πίνακα περιεχομένων. Επίσης για την καλύτερη κατανόηση του θέματος, παρατίθενται παραδείγματα, πίνακες και υποσημειώσεις, που ακολουθούν αυτόματη αρίθμηση.

Ξεκινάμε με τον πρόλογο, όπου διαφαίνεται ο στόχος και το αντικείμενο της εργασίας, για να γίνει πιο ομαλή η προετοιμασία και περιγραφή της εισαγωγής της.

Η εισαγωγή εμβαθύνει περισσότερο, περιγράφοντας την δομή της εργασίας, ώστε να προσεγγίσει το θέμα που επεξεργαστήκαμε και αναλύσαμε στη συνέχεια.

Ακολουθεί το Πρώτο μέρος της εργασίας, που περιλαμβάνει εισαγωγικές έννοιες, αλλά και περαιτέρω ανάλυση του θέματος που ακολουθεί, και αποτελείται από το Πρώτο και Δεύτερο κεφάλαιο. Στο Πρώτο κεφάλαιο, δίνονται οι ορισμοί επιχείρησης και επιχειρηματικότητας, καθώς και οι διακρίσεις των ιδιωτικών επιχειρήσεων εν σχέση με την νομική μορφή τους, ενώ στο Δεύτερο κεφάλαιο, αναλύονται οι Προσωπικές και οι Κεφαλαιουχικές εταιρείες με τις έννοιες και τα βασικά χαρακτηριστικά τους, σύμφωνα με την Νομοθεσία.

Στο Δεύτερο μέρος της εργασίας, δίνονται οι ορισμοί, οι στόχοι, οι διακρίσεις, οι αρχές και η ιστορική αναδρομή της φορολογίας. Η παράθεση βασικών στοιχείων, για τις επιχειρήσεις και τη φορολογία, κρίνεται απαραίτητη για την περαιτέρω ανάπτυξη του θέματος.



Το μέρος αυτό περιλαμβάνει πέντε κεφάλαια, από το Τρίτο έως και το Έβδομο κεφάλαιο της εργασίας.

Στο Τρίτο κεφάλαιο, περιέχονται εισαγωγικές έννοιες για τον Φόρο – Φορολογία, και ποιος ο σκοπός τους από την αρχαιότητα, έως σήμερα. Επίσης, περιλαμβάνονται, οι διακρίσεις και τα είδη του φόρου, η φορολογία εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ πηγή, η οποία αφορά τις Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. και Α.Ε. που αναλύουμε), η φορολογική Δικαιοσύνη και τα δημοσιονομικά αξιώματα, το νομικό πλαίσιο καθώς και Ημερίδα, για το φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα.

Το Τέταρτο κεφάλαιο αφιερώνεται στις εξαιρέσεις από την αρχή του ενιαίου της φορολογίας. Περιλαμβάνει τις περιπτώσεις της αυτοτελούς φορολόγησης, από ακίνητα, κινητές αξίες και επιχειρήσεις ή επαγγέλματα. Επίσης, την φορολογική αντιμετώπιση της κάθε επιχείρησης, ξεχωριστά.

Στο Πέμπτο κεφάλαιο, αναλύεται η περίπτωση της φορολογίας στα κέρδη των προσώπων του άρθρου 2 παράγραφος 4 του Ν. 2238/1994. Επίσης, περιέχονται Πίνακες με συντελεστές φορολογίας εισοδήματος Ο.Ε., Ε.Ε., φυσικών και νομικών προσώπων (διαχρονικά). Γίνονται αναφορές, σε παραδείγματα Προσωπικών εταιρειών για την επιχειρηματική αμοιβή και τα απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία.

Το Έκτο κεφάλαιο, αναλύει την αύξηση στην φορολογία εισοδήματος στις Μικρομεσαίες επιχειρήσεις, σύμφωνα με επίσημα στοιχεία, ενώ παράλληλα παραθέτει αντιπροσωπευτικά παραδείγματα με Ο.Ε. και Ε.Ε. για την καλύτερη κατανόηση του θέματος. Το κεφάλαιο κλείνει με την Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος (Ε5).

Το Έβδομο κεφάλαιο, αναφέρεται στο άρθρο 101 του Κ.Φ.Ε., Νομικά Πρόσωπα, Α.Ε. και Ε.Π.Ε.. Περιλαμβάνει τις περιπτώσεις των μερισμάτων και των κερδών, της παρακράτησης φόρου, όπως αυτή των κερδών από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α., των μερισμάτων, των αμοιβών μελών Δ.Σ., παραγωγών χρηματοοικονομικών προϊόντων κ.α..

Επίσης, γίνεται σύγκριση των συντελεστών φορολογίας - φόρου εισοδήματος 2011-2012, με τους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές.

Στο Τρίτο μέρος της εργασίας, περιέχονται τα πρακτικά θέματα της καταβολής του φόρου, όπως τις εκπτώσεις από τον φόρο, τις λεπτομέρειες σχετικά με την δήλωση, την καταβολή και την προκαταβολή του φόρου εισοδήματος, καθώς και τις ευθύνες σχετικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων.

Το μέρος αυτό περιλαμβάνεται εξολοκλήρου από το Όγδοο κεφάλαιο, (με ολοκληρωμένες εφαρμογές), και αποτελείται, από μια συγκεντρωτική εφαρμογή

φορολογίας εισοδήματος για Ετερόρρυθμη Εταιρεία (με πραγματικά οικονομικά στοιχεία από εταιρεία), από μια εφαρμογή Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης και δυο εφαρμογές για Ανώνυμες Εταιρείες, σε μια προσπάθεια να δοθεί μια ολοκληρωμένη εικόνα της πρακτικής εφαρμογής των φορολογούμενων επιχειρηματιών, σε επίπεδο εταιρείας.

Στο Τέταρτο μέρος, που βρίσκεται αποκλειστικά το Ένατο κεφάλαιο, αναφέρεται η Φορολογία από Μακροοικονομική άποψη. Δηλαδή, πώς και πόσο εμπλέκονται και πώς μετριοούνται οι φόροι των επιχειρήσεων, στο σύνολο του Α.Ε.Π., αλλά και πώς μετριέται η κάθε κατηγορία φόρου, στο σύνολο των εσόδων από τη φορολογία. Για να δούμε τις τυχόν ανισορροπίες της φορολογίας στην Ελλάδα, συγκρίνονται τα ελληνικά στοιχεία με αυτά των άλλων χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με στοιχεία της Eurostat.

Το Πέμπτο μέρος, αποτελείται από το δέκατο κεφάλαιο.

Στο κεφάλαιο αυτό, αποτυπώνεται το ετήσιο πόρισμα της Παγκόσμιας Τράπεζας για την επιχειρηματικότητα και την φορολογία στις επιχειρήσεις, στηριζόμενο σε πραγματικά στοιχεία. Επίσης, τα γραφήματα και τα διαγράμματα, που περιέχονται στην έρευνα, καταγράφουν, τους συντελεστές φορολογίας των επιχειρήσεων, σε χώρες της ΕΕ, καθώς και στα νεότερα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.). Το πόρισμα δείχνει το φορολογικό σύστημα που υιοθετεί κάθε χώρα, πόσο απέχουν στην φιλικότητα προς τις επιχειρήσεις και στην ευκολία της επιχειρηματικότητας, σε αντιπαράθεση με την Ελλάδα.

Το Έκτο μέρος της εργασίας περιέχει ίσως το σημαντικότερο τμήμα της εργασίας, και αποτελείται από το ενδέκατο και δωδέκατο κεφάλαιο.

Στο Ενδέκατο κεφάλαιο, γίνεται μια αναφορά στην οικονομική κατάσταση της χώρας μας, και ιδιαιτέρως των επιχειρήσεων, με απώτερο σκοπό, τις επιπτώσεις της (και) στον επιχειρηματικό χώρο. Επίσης, αναφέρονται διάφοροι τρόποι, φορολογικής αντιμετώπισης από το κράτος, για την ομαλή λειτουργία και ανάπτυξή τους .

Η εργασία, ολοκληρώνεται με το Δωδέκατο κεφάλαιο, που περιλαμβάνει τον επίλογο και την βιβλιογραφία.

Στον επίλογο, παρατίθενται, οι προτάσεις και τα συμπεράσματα που προέκυψαν από την μελέτη και την έρευνα του θέματος, για την ορθή φορολογική αντιμετώπιση των προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιρειών στην Ελλάδα.

## *4. ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ*

### *4. 1. Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup>*

#### *Επιχειρηματικότητα – Επιχειρήσεις*

## **4. 1. ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ – ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

### **4. 1. 1. Ορισμός της Επιχειρηματικότητας**

Ένας απλός ορισμός περιγράφει την επιχειρηματικότητα ως το ξεκίνημα μιας επιχείρησης. Γι αυτό και στην διεθνή γλώσσα, η επιχειρηματικότητα (το ξεκίνημα μιας επιχείρησης), ορίζεται και ως start up (εκκίνηση).

Σύμφωνα με τα παραπάνω, επιχειρηματικότητα είναι η τέχνη της εξεύρεσης αποτελεσματικών λύσεων για ικανοποίηση αναγκών των ανθρώπων, πιο γρήγορα και πιο οικονομικά από τους άλλους.

Για να μπούμε όμως καλύτερα στο πνεύμα της επιχειρηματικότητας, θα πρέπει να κατανοήσουμε τον ορισμό και τον χαρακτήρα της επιχείρησης.

### **4. 1. 2. Ορισμός της Επιχείρησης**

Σύμφωνα με την οικονομική θεωρία, επιχείρηση ονομάζεται η αυτοτελής οικονομική οντότητα, που με μία σειρά πράξεων και ενεργειών οικονομικής φύσεως, συνδυάζει τους παραγωγικούς συντελεστές με σκοπό την μεγιστοποίηση τους κέρδους, το οποίο προορίζεται να περιέλθει στην ατομική περιουσία του φορέα (ή φορέων της), που λέγεται επιχειρηματίας<sup>1</sup>.

Κατά μια άλλη άποψη, επιχείρηση είναι μια ομάδα ανθρώπων, η οποία αξιοποιεί μια επιχειρηματική ευκαιρία, διαχειρίζεται μέσα, πόρους και χρόνο, χρησιμοποιεί το management για να δημιουργήσει προϊόντα ή υπηρεσίες, για να ικανοποιήσει κάποια ή κάποιες ανάγκες και να επιτύχει ένα οικονομικό αποτέλεσμα. Με λίγα λόγια, η επιχείρηση ικανοποιεί ανθρώπινες ανάγκες, δηλαδή βρίσκει αποτελεσματικές λύσεις στα προβλήματά τους. Σαφώς, το πιο μεγάλο μέρος των οικονομικών οργανισμών μιας χώρας, το αποτελούν οι επιχειρήσεις<sup>2</sup>.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, για να δημιουργηθεί μια επιχείρηση, χρειάζεται η ύπαρξη επιχειρηματία, δηλαδή το πρόσωπο που θα ασχολείται επαγγελματικά με την ίδρυση, τη λειτουργία, την ανάπτυξη της, και θα δραστηριοποιείται για την αξιοποίησή της και συνήθως, είναι ο βασικός επενδυτής σε αυτήν.

---

<sup>1</sup>Λαζαρίδης Γιάννης, Παπαδόπουλος Δημήτρης, «Χρηματοοικονομική διοίκηση», τεύχος Β', Θεσσαλονίκη 2006.

<sup>2</sup>Κοντάκος Αριστοτέλης, «Γενική Λογιστική», Εκδόσεις ΕΛΛΗΝ, Αθήνα 2006.

### **4. 1. 3. Οι διακρίσεις των επιχειρήσεων**

Οι επιχειρηματικές οικονομικές μονάδες διακρίνονται:

- ♦ Ανάλογα με τον επιδιωκόμενο σκοπό σε μονάδες κοινωφελούς χαρακτήρα και κερδοσκοπικές μονάδες.
- ♦ Ανάλογα με την νομική μορφή σε Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) και Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.).
- ♦ Ανάλογα με τον ιδρυτή και ιδιοκτήτη τους σε ιδιωτικές επιχειρηματικές μονάδες, δημόσιες επιχειρηματικές μονάδες και μικτές επιχειρηματικές μονάδες.

### **4. 1. 4. Οι Διακρίσεις των ιδιωτικών επιχειρήσεων:**

- ♦ Ανάλογα με το αντικείμενο δράσης τους σε επιχειρήσεις Πρωτογενούς Τομέα (δασικές, κτηνοτροφικές, αλιευτικές, γεωργικές κλπ), σε επιχειρήσεις Δευτερογενούς Τομέα (βιομηχανικές, βιοτεχνικές και γενικότερα σε μεταποιητικές επιχειρήσεις), σε επιχειρήσεις Τριτογενούς Τομέα (εμπορικές ή εμπορευματικές επιχειρήσεις, χρηματοδοτικά ιδρύματα, κλπ) και τέλος σε επιχειρήσεις μικτού αντικειμένου δράσης.
- ♦ Ανάλογα με το μέγεθος<sup>3</sup> (οι επιχειρήσεις διακρίνονται), σε πολύ μικρές, μεσαίες και μεγάλες.
- ♦ Ανάλογα με τη νομική μορφή (όπως αναφέραμε νωρίτερα), διακρίνονται σε ατομικές και εταιρικές (Ν.Π.Ι.Δ.). Οι εταιρικές δε, διακρίνονται κυρίως, σε Προσωπικές (Ο.Ε. & Ε.Ε.), και Κεφαλαιουχικές (Α.Ε., Ε.Π.Ε.).

Κρίνεται σκόπιμο λοιπόν, πριν προχωρήσουμε στην ανάλυση της φορολογίας εισοδήματος των Προσωπικών και Κεφαλαιουχικών εταιρειών, να παρατεθεί η νομική μορφή των ιδιωτικών επιχειρήσεων καθώς και τα χαρακτηριστικά αυτών.

### **4. 1. 5. Νομική Μορφή των Επιχειρήσεων**

Συνεπώς, μία από τις πρώτες αποφάσεις που πρέπει να παρθούν για την ίδρυση μιας επιχείρησης, είναι η επιλογή νομικής μορφής. Η επιλογή για τη σύσταση εταιρείας είναι δύσκολη γι' αυτό είναι χρήσιμο να έχουμε κατά νου τα ακόλουθα:

- ♦ Το είδος της επιχείρησης που θέλουμε να ανοίξουμε παίζει σημαντικό ρόλο στην επιλογή νομικής μορφής. Υπάρχουν περιπτώσεις επιχειρήσεων που λειτουργούν μόνο ως ατομικές ή άλλες που είναι αποκλειστικά συμμετοχικής μορφής.
- ♦ Η διάθεσή μας να ρισκάρουμε μπορεί να επηρεάσει τη νομική μορφή που θα επιλέξουμε. Αν δεν είμαστε διατεθειμένοι να ρισκάρουμε τα κεφάλαιά μας συνίσταται

---

<sup>3</sup> Σύμφωνα με τον κανονισμό της Κοινότητας (ΕΚ) 364/2004, που είναι σε ισχύ από 01/01/2005.

η σύσταση εταιρείας με μορφή Ε.Π.Ε. (Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης) ή Α.Ε. (Ανώνυμη Εταιρεία).

◆ Οι άνθρωποι με τους οποίους σκοπεύουμε να συνεργαστούμε μπορεί να επηρεάσουν την απόφασή μας. Επί παραδείγματι, υπάρχουν άνθρωποι που επιθυμούν να συνεργάζονται με εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και είναι δύσπιστοι ως προς τις άλλες μορφές εταιρειών, π.χ. προσωπικές εταιρείες.

◆ Οι φορολογικές επιβαρύνσεις ή ελαφρύνσεις μπορεί να αποτελέσουν καθοριστικό παράγοντα για την επιλογή μας. Συγκεκριμένα είδη ευνοϊκής μεταχείρισης αφορούν μόνο τις Α.Ε. (Ανώνυμες Εταιρείες) ή τις Ε.Π.Ε. (Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης).

Αυτά είναι κάποια από τα κριτήρια, βάσει των οποίων υπάρχει δυνατότητα για την επιλογή νομικής μορφής και τη σύσταση μιας εταιρείας, όμως χρήσιμο θα ήταν να ζητηθεί και επαγγελματική βοήθεια συμβούλου πριν παρθεί η τελική απόφαση. Βεβαίως η νομική μορφή της επιχείρησης που επιλέξαμε, δεν μας δεσμεύει επ' αόριστο. Μπορούμε στο μέλλον να αλλάξουμε νομική μορφή, ακολουθώντας τις κατάλληλες διαδικασίες, κρίνοντας ότι αυτό μας συμφέρει περισσότερο.

Σε ορισμένες περιπτώσεις η νομοθεσία περιορίζει τη δυνατότητα επιλογής νομικού τύπου, όπως επί παραδείγματι, για τη δημιουργία Ασφαλιστικής Εταιρείας ή Τράπεζας ή εταιρείας επενδύσεων, απαιτείται από το νόμο, να έχει τη μορφή Ανώνυμης Εταιρείας. Για το ποια είναι η καταλληλότερη νομική μορφή μιας εταιρείας, εξαρτάται από τις ιδιαίτερες συνθήκες που επικρατούν.

Έτσι λοιπόν, οι εταιρείες μπορούν να καταταγούν σε δύο βασικές κατηγορίες:

◆ Τις Προσωπικές και

◆ Τις Κεφαλαιουχικές

◆ Ήτοι, στις προσωπικές εταιρείες και ανάλογα βέβαια με την ιδιαίτερη νομική τους φυσιογνωμία (ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες), οι εταίροι, κυρίως δε οι ομόρρυθμοι, έχουν προσωπική, απεριόριστη και αλληλέγγυα ευθύνη για τις πράξεις και τις συναλλαγές της εταιρείας. Συνεπώς, θα πρέπει να επικεντρωθούμε στο προσωπικό στοιχείο και στην προσωπική ευθύνη και όχι στην κεφαλαιακή συγκέντρωση. Σαφώς πρέπει να εξηγηθεί στους μέλλοντες και επίδοξους εταίρους ότι η σύσταση προσωπικής εταιρείας θέτει σε ενδεχόμενο κίνδυνο την ατομική τους περιουσία, η οποία θα «κληθεί» να καλύψει τυχόν υποχρεώσεις της εταιρείας, αν τα υφιστάμενα κεφάλαιά της δεν επαρκούν. Ωστόσο, υπάρχει η επιλογή της ιδιότητας του ετερόρρυθμου εταίρου σε Ε.Ε. (Ετερόρρυθμη Εταιρεία), ο οποίος χαρακτηριζόμενος ως επενδυτής, έχει ευθύνη μέχρι

του ποσού της εισφοράς του και όχι για υποχρεώσεις της εταιρείας που υπερβαίνουν τα όρια αυτά.

♦ Στις δε, Κεφαλαιουχικές εταιρείες, κατά πρώτον, με βάση την κεφαλαιακή τους συγκρότηση και δεύτερον, σε σχέση με το μέγεθος της ευθύνης των εταίρων - μετόχων, σε ό,τι αφορά τις υποχρεώσεις του νομικού προσώπου. Έτσι, έχουμε τις ονομαζόμενες κεφαλαιουχικές εταιρείες, σε αντιδιαστολή με τις προσωπικές εταιρείες. Στις κεφαλαιουχικές εταιρείες εντάσσονται η Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.), η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.), καθώς και η Μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε., αλλά και η προσφάτως εμφανιζόμενη στον εταιρικό χώρο Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.).

Στις κεφαλαιουχικές εταιρείες, κυρίαρχο στοιχείο είναι το κεφάλαιο που έχει συγκεντρωθεί τόσο από τις εισφορές των εταίρων, όσο και από τα μη διανεμόμενα κέρδη (τα αποθεματικά). Το προσωπικό στοιχείο στις εταιρείες αυτές είναι ουσιαστικά ανύπαρκτο και η επιχειρησιακή βαρύτητα κάθε εταίρου-μετόχου, προσδιορίζεται από το ποσοστό συμμετοχής του στο κεφάλαιο. Οι υποχρεώσεις της εταιρείας καλύπτονται μόνο από την περιουσία της και όχι από την προσωπική περιουσία των εταίρων-μετόχων.

Γενικότερα, οι μεγάλες εταιρείες οι οποίες για να λειτουργήσουν είναι απαραίτητο να συγκεντρώσουν μεγάλα κεφάλαια και αποβλέπουν σε μακροχρόνια άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, θα προτιμήσουν τον τύπο της Α.Ε., ενώ δραστηριότητες που δεν απαιτούν μεγάλα κεφάλαια θα προτιμήσουν κάποιον από τους τύπους των προσωπικών εταιρειών.

Η επιχειρησιακή συγκρότηση με μορφή Α.Ε. παρέχει μεγαλύτερη ευχέρεια συγκεντρώσεως κεφαλαίων, έναντι της προσωπικής επιχειρήσεως, ενώ υστερεί όσον αφορά στην ταχύτητα λήψεως αποφάσεων. Θα ήταν όμως δυνατό να αμφισβητηθεί αν ο βαθμός ταχύτητας λήψεως αποφάσεων, είναι αποφασιστικό κριτήριο πλεονεκτικής θέσεως της προσωπικής επιχειρήσεως έναντι της Α.Ε. με τις σύγχρονες συνθήκες οικονομικής προόδου και τεχνικής. Αυτό συνιστά ένα από τα πρώτα χαρακτηριστικά που πρέπει να αναλυθούν, ώστε να σχηματίσουν άποψη οι ενδιαφερόμενοι στη σύσταση εταιρικής επιχείρησης.

*4. 2. Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup>  
Προσωπικές &  
Κεφαλαιουχικές εταιρείες*



## **4. 2. ΟΙ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΙ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ**

### **4. 2. 1. Τα Βασικά Χαρακτηριστικά των Προσωπικών και Κεφαλαιουχικών εταιρειών**

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία, θα ασχοληθούμε με τις Προσωπικές εταιρείες (όπως προαναφέραμε), Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.) και Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.) καθώς και τις Κεφαλαιουχικές, Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.) και Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.), ειδικότερα δε, για την φορολογική αντιμετώπιση αυτών, όμως θα ήταν λογικό να κάνουμε μια αναφορά και στην Ατομική (Επιχείρηση), στην Αφανή (εταιρεία), στην Μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε., αλλά και στην πρωτοεμφανιζόμενη Ι.Κ.Ε. (Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία).

Οι νομικές μορφές των επιχειρήσεων που αναφέρθηκαν, αναλύονται παρακάτω:

### **4. 2. 2. ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

#### **4. 2. 2. 1. Τα βασικά χαρακτηριστικά της**

Πρόκειται για την πιο παλιά και πιο απλή μορφή επιχείρησης. Η ατομική επιχείρηση ιδρύεται, οργανώνεται και διοικείται από ένα άτομο, τον ιδρυτή - ιδιοκτήτη, έχοντας την ευθύνη όλων των αποφάσεων και συνεπειών. Δεν αποτελεί χωριστή νομική προσωπικότητα. Έχει σαν επωνυμία το όνομα του φυσικού προσώπου, καθώς και το φορολογικό του μητρώο.

Τα βασικά χαρακτηριστικά των ατομικών επιχειρήσεων είναι τα εξής:

- ◆ Είναι πολύ εύκολη η δημιουργία τους, διότι δεν υπάρχουν χρονοβόρες διαδικασίες.
- ◆ Δεν υπάρχει ανάγκη επένδυσης κάποιου κατ' ελάχιστον απαιτούμενου κεφαλαίου.
- ◆ Ο επιχειρηματίας είναι ο ιδιοκτήτης της επιχείρησης και έχει όλη την ευθύνη για τα χρέη και τις υποχρεώσεις της.
- ◆ Ο επιχειρηματίας καρπώνεται αποκλειστικά τα κέρδη.
- ◆ Οι απαιτήσεις των πιστωτών της επιχείρησης και του Δημοσίου ικανοποιούνται με τα περιουσιακά στοιχεία τόσο της επιχείρησης, όσο και της κινητής και ακίνητης περιουσίας του ιδιοκτήτη.
- ◆ Ο επιχειρηματίας διοικεί την επιχείρηση, εξασφαλίζει κεφάλαιο, αναλαμβάνει τους κινδύνους, υφίσταται τις ζημιές και πληρώνει όλους τους φόρους.

#### **4. 2. 2. 2. Η Ίδρυση της Ατομικής Επιχείρησης**

Για την ίδρυση της Ατομικής Επιχείρησης, αρχικά θα πρέπει να βρεθεί ένας χώρος στον οποίο θα λειτουργήσει η επιχείρηση που θα είναι και η έδρα της. Για το χώρο αυτό χρειάζεται να υπάρχει είτε συμβόλαιο ιδιοκτησίας ακινήτου, είτε μισθωτήριο, είτε παραχωρητήριο. Στη συνέχεια χρειάζεται να γίνει εγγραφή στο

αντίστοιχο επιμελητήριο (Επαγγελματικό, Βιοτεχνικό, Εμπορικό, Βιομηχανικό) και να ασφαλιστεί στο Υποχρεωτικό Ασφαλιστικό Ταμείο, που υπάγεται, δηλαδή τον Ο.Α.Ε.Ε. (Οργανισμό Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών).

Τέλος, θα πρέπει να προσκομιστούν τα απαραίτητα δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. της περιοχής της επιχείρησης, για την έναρξη επαγγέλματος και την έκδοση Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.). Παράλληλα θα χρειαστεί να σφραγιστούν (με την σφραγίδα της επιχείρησης) και να θεωρηθούν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. τα Επαγγελματικά Βιβλία και Στοιχεία της επιχείρησης, σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. (Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων).

#### **4. 2. 2. 3. Τα πλεονεκτήματα της Ατομικής Επιχείρησης**

- ◆ Είναι μια ευέλικτη και απλή μορφή με την έννοια ότι δεν απαιτούνται από το νόμο ιδιαίτερες προϋποθέσεις για τη σύστασή της.
- ◆ Η ανάπτυξη και η εξέλιξη της ατομικής επιχείρησης, εξαρτάται αποκλειστικά και μόνο από τις γνώσεις και δεξιότητες του επιχειρηματία.
- ◆ Δεν απαιτείται σημαντικό κεφάλαιο για την ίδρυση της επιχείρησης.
- ◆ Δεν απαιτείται δημόσια πληροφόρηση, δηλαδή να δημοσιεύονται λογιστικές καταστάσεις.

#### **4. 2. 2. 4. Τα μειονεκτήματα της Ατομικής Επιχείρησης**

- ◆ Έχει πολύ περιορισμένες οικονομικές δυνατότητες. Έχει λίγα διαθέσιμα κεφάλαια για να αντιμετωπίσει τον ανταγωνισμό και περιορισμένες δυνατότητες ανάπτυξης.
- ◆ Δεν έχει καμία προστασία σε περίπτωση αποτυχίας. Αυτό σημαίνει ότι όλα τα προσωπικά κεφάλαια θα διατεθούν για να πληρωθούν οι υποχρεώσεις της και όλες οι νομικές ευθύνες θα βαρύνουν τον επιχειρηματία.
- ◆ Η οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, εξαρτάται άμεσα, από την οικονομική κατάσταση του επιχειρηματία.

### **4. 2. 3. ΑΦΑΝΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**

#### **4. 2. 3. 1. Ορισμός και Χαρακτηριστικά**

Η Αφανής εταιρεία αποτελεί την μορφή της εταιρείας όπου μόνο ένας από τους εταίρους, που καλείται διαχειριστής ή εμφανής (σε αντίθεση με τους άλλους εταίρους που καλούνται αφανείς), πραγματοποιεί εμπορικές πράξεις. Οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται κατ' εξουσιοδότηση των υπολοίπων συνεταίρων. Η ίδια η συμμετοχική εταιρεία όσο και οι λοιποί εταίροι παραμένουν αφανείς έναντι οποιοδήποτε τρίτου.

- ◆ Η εταιρεία αυτή μπορεί να έχει έναν ή περισσότερους αφανείς εταίρους, μπορεί όμως να έχει, έναν μόνο εμφανή εταίρο.
- ◆ Πρόκειται για μία εσωτερική εταιρεία, καθώς το κύριο χαρακτηριστικό της είναι η μη προβολή της συνεργασίας αυτής προς τους τρίτους.
- ◆ Συνίσταται μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων άτυπα, ακόμη κι αν έχει σκοπό την επιχείρηση τυπικών δικαιοπραξιών και αποδεικνύεται με κάθε νόμιμο αποδεικτικό μέσο. Δηλαδή μπορεί να συνταχθεί έγγραφο προς σύσταση της εταιρείας χωρίς να δημοσιευτεί στο Πρωτοδικείο. Σε περίπτωση που ένας εταίρος αναλαμβάνει την υποχρέωση να εισφέρει αντικείμενο, για την μεταβίβαση του οποίου απαιτείται τύπος, απαιτείται η τήρηση του τύπου αυτού για την σύσταση της αφανούς εταιρείας.
- ◆ Από τα συμβαλλόμενα πρόσωπα, το ένα πρέπει να έχει την ικανότητα προς απόκτηση της εμπορικής ιδιότητας (εμφανής εταίρος), το άλλο μόνο ικανότητα για δικαιοπραξία (αφανής εταίρος).
- ◆ Ο αφανής εταίρος δεν απαιτείται να είναι γνωστός, μπορεί να δραστηριοποιείται σε τέτοιου είδους εταιρεία χωρίς να αποκτά την εμπορική ιδιότητα, συνεπώς και χωρίς να προσκρούει σε τυχόν ασυμβίβαστα για την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας και χωρίς ακόμη να ευθύνεται για τα χρέη της εταιρείας έναντι των τρίτων.
- ◆ Η διοίκηση των εταιρικών υποθέσεων ανήκει στον εμφανή εταίρο, ο οποίος οφείλει να ενεργεί σύμφωνα με την καλή πίστη και να λαμβάνει υπόψη και τα εύλογα συμφέροντα των αφανών εταίρων. Σε περίπτωση που ο αφανής εταίρος αναμειχθεί στην εκπροσώπηση της εταιρείας, δεν θα πρέπει να γίνει λόγος για ύπαρξη μία αφανούς εταιρείας, αφού η εταιρεία αυτή δεν μπορεί να έχει δύο εμφανείς εταίρους, οπότε στην περίπτωση αυτή θα ευθύνεται και αυτός απεριόριστα και με όλη του την περιουσία. Πιθανό να πρόκειται για περισσότερες αφανείς εταιρείες, και αν οι εμφανείς εταίροι ενεργούν από κοινού την επιχειρηματική δραστηριότητα, θα πρόκειται για αφανή εταιρεία με εμφανή εταίρο ομόρρυθμη εταιρεία ή η αφανής εταιρεία θα έχει μετατραπεί σε ανώμαλη ομόρρυθμη εταιρεία ή ομόρρυθμη εταιρεία εκ των πραγμάτων, αφού θα είναι εταιρεία που προβαίνει σε εμπορικές δραστηριότητες χωρίς να έχει δημοσιεύσει το καταστατικό της.

#### **4. 2. 4. ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Ο.Ε.)**

##### **4. 2. 4. 1. Έννοια και Ορισμός Ο.Ε.**

Η Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.) αποτελεί προσωπική εταιρεία και τη συστήνουν δύο ή περισσότερα φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα, που τη σχέση τους θα πρέπει να χαρακτηρίζει υψηλός βαθμός αμοιβαίας εμπιστοσύνης. Οι εταίροι ευθύνονται

«αλληλέγγυα και απεριόριστα» και με την προσωπική τους περιουσία ανεξάρτητα με το ποσοστό συμμετοχής τους στο εταιρικό κεφάλαιο και οι αποφάσεις διέπονται από την αρχή της ομοφωνίας. Τα βιβλία που τηρούνται είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών Δεύτερης (Β) ή Τρίτης (Γ) κατηγορίας.

Την έννοια της ομόρρυθμης εταιρείας δίνει ο Ε.Ν. (Εμπορικός Νόμος) στα άρθρα 20-22 αυτού. Η επιστήμη και η νομολογία, καθώς και διάφορες άλλες διατάξεις, όπως, το άρθρο 784 του Αστικού Κώδικα, προσθέτει ότι η ομόρρυθμη εταιρεία έχει δική της νομική προσωπικότητα, διαφορετική από αυτήν των εταίρων της.

Το άρθρο 741 του Α.Κ. (Αστικού Κώδικα), προσδιορίζει ότι η επιδίωξη του κοινού σκοπού της εταιρείας (που είναι ιδίως οικονομικός), γίνεται με κοινές εισφορές των εταίρων. Εξάλλου οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα περί εταιρειών (άρθρα 741-784) αφορούν, βασικά τις αστικές εταιρείες, εφαρμόζονται όμως και στις εμπορικές εταιρείες.

#### **4. 2. 4. 2. Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ο.Ε. είναι τα εξής:**

- ◆ Οι εταίροι είναι αλληλέγγυα υπεύθυνοι με όλη τους την περιουσία για τη δραστηριότητα και τα χρέη της εταιρείας.
- ◆ Δεν υπάρχει ανάγκη επένδυσης κάποιου κατ' ελάχιστον απαιτούμενου κεφαλαίου.
- ◆ Η επωνυμία της εταιρείας σχηματίζεται από τα ονόματα ενός ή όλων των εταίρων.
- ◆ Με τη λύση της εταιρείας δεν παύει η ευθύνη των εταίρων για τυχόν υπάρχοντα χρέη της εταιρείας.
- ◆ Η ομόρρυθμη εταιρεία δεν χρειάζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο για την ίδρυση της, αντιθέτως αρκεί ένα ιδιωτικό συμφωνητικό.
- ◆ Οι ιδιοκτήτες της Ο.Ε. πρέπει να είναι ελεύθεροι επαγγελματίες, δεν είναι δυνατόν να εμφανίζονται ως υπάλληλοι της εταιρείας, και είναι ασφαλισμένοι στον Ο.Α.Ε.Ε. (Οργανισμός Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών), πρώην Τ.Ε.Β.Ε..
- ◆ Η είσπραξη οποιασδήποτε αμοιβής τους από την εταιρεία τους γίνεται με την έκδοση Δελτίου Παροχής Υπηρεσιών, που υποχρεούνται να διαθέτουν.

#### **4. 2. 4. 3. Η Ίδρυση της Ομόρρυθμης Εταιρείας (Ο.Ε.)**

Για την ίδρυση της Ο.Ε., χρειάζεται αρχικά να κάνουμε μία αίτηση στο Επιμελητήριο του αντικείμενου μας, προκειμένου να πάρουμε προέγκριση για την επωνυμία της επιχείρησής μας (αυτό θα σημαίνει ότι καμιά άλλη επιχείρηση δεν έχει την ίδια επωνυμία, διακριτικό τίτλο ή σήμα). Στη συνέχεια, θα χρειαστεί να απευθυνθούμε σε ένα δικηγόρο για τη σύνταξη του απαραίτητου καταστατικού. Το υπογεγραμμένο καταστατικό θα πρέπει να το προσκομίσουμε στο Επιμελητήριο.

Επίσης, θα πρέπει να καταβάλλουμε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου στη Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης. Το καταστατικό θα πρέπει να προσκομιστεί για θεώρηση στο Ταμείο Νομικών και το Ταμείο Προνοίας Δικηγόρων. Ακολουθεί η κατάθεση των εγγράφων στο Πρωτοδικείο Έδρας για δημοσίευση. Η δημοσίευση αυτή αποτελεί την πράξη ίδρυσης - σύστασης της Ο.Ε., και ακολουθεί η εγγραφή της εταιρείας στο Επιμελητήριο. Τέλος, σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά θα πρέπει να γίνει έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

#### **4. 2. 4. 4. Τα πλεονεκτήματα της Ο.Ε.**

- ◆ Δεν απαιτείται η τήρηση πολύπλοκων βιβλίων.
- ◆ Όλοι οι εταίροι είναι συνυπεύθυνοι.
- ◆ Έχει σχετικά χαμηλό συντελεστή φορολόγησης.
- ◆ Επειδή όλοι οι εταίροι έχουν ισότιμα ευθύνη, η πιστοληπτική ικανότητα είναι αρκετά υψηλή.

#### **4. 2. 4. 5. Τα μειονεκτήματα της Ο.Ε.**

- ◆ Οι εταίροι της Ομόρρυθμης Εταιρείας ευθύνονται με ολόκληρη την περιουσία τους για όλες τις υποχρεώσεις της εταιρείας, με αλληλέγγυα ευθύνη τους. Με τη λύση της εταιρείας δεν παύει η ευθύνη τους.
- ◆ Σε περίπτωση πτώχευσης υπάρχει περίπτωση οι εταίροι να χάσουν ολόκληρη την προσωπική τους περιουσία.
- ◆ Σε περίπτωση που κάποιος από τους εταίρους κάνει μια λάθος ενέργεια αυτό μπορεί να έχει αρνητικό αποτέλεσμα πάνω στην περιουσία των άλλων εταίρων.

### **4. 2. 5. ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Ε.Ε.)**

#### **4. 2. 5. 1. Η Έννοια της Ε.Ε.**

Η Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.), αποτελεί επίσης προσωπική εταιρεία και επιλέγεται σε περίπτωση που υπάρχουν πρόσωπα (μεταξύ των εταίρων) που δεν επιθυμούν να ευθύνονται αλληλέγγυα και απεριόριστα με την προσωπική τους περιουσία. Τα πρόσωπα αυτά μετέχουν ως ετερόρρυθμα μέλη, ευθύνονται δε, μέχρι του ποσού του κεφαλαίου που έχουν εισφέρει και δεν δικαιούνται επιχειρηματικής αμοιβής. Θα πρέπει να υπάρχει τουλάχιστον ένας ομόρρυθμος εταίρος, ο οποίος θα ευθύνεται απεριόριστα και αλληλέγγυα. Κατά τα λοιπά ισχύουν τα ίδια με την ομόρρυθμη εταιρεία και σε ό,τι αφορά τους ομόρρυθμους ή τον ομόρρυθμο εταίρο, τα βασικά χαρακτηριστικά είναι ίδια.

Σύμφωνα με τα άρθρα 23 και 26 του Εμπορικού Νόμου, Ετερόρρυθμη Εταιρεία, είναι η εταιρεία, που συστήνεται μεταξύ ενός ή πολλών, αλληλεγγύως, υπευθύνων

(ομόρρυθμοι εταίροι) και ενός ή πολλών συνεταίρων απλών χρηματοδοτών, οι οποίοι ονομάζονται ετερόρρυθμοι και ευθύνονται μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς τους.

#### **4. 2. 5. 2. Η Ίδρυση της Ε.Ε.**

Η διαδικασία ίδρυσης της Ε.Ε. είναι η ίδια με τη διαδικασία ίδρυσης της Ο.Ε..

Αρχικά, θα πρέπει να κάνουμε μία αίτηση στο Επιμελητήριο του αντικειμένου μας προκειμένου να πάρουμε μία προέγκριση για την επωνυμία της επιχείρησής μας (αυτό θα σημαίνει ότι καμιά άλλη επιχείρηση δεν έχει την ίδια επωνυμία). Στη συνέχεια, θα χρειαστεί να απευθυνθούμε σε ένα δικηγόρο για να συντάξει το απαραίτητο καταστατικό. Το υπογεγραμμένο καταστατικό θα πρέπει να το προσκομίσουμε στο Επιμελητήριο. Επίσης, θα πρέπει να καταβάλλουμε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου στη Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης. Το καταστατικό θα πρέπει να το προσκομίσουμε για θεώρηση στο ταμείο νομικών και το ταμείο προνοίας δικηγόρων. Ακολουθεί η κατάθεση των εγγράφων στο Πρωτοδικείο Έδρας για δημοσίευση. Η δημοσίευση αυτή αποτελεί την πράξη ίδρυσης-σύστασης της Ε.Ε. Ακολουθεί η εγγραφή της εταιρείας στο Επιμελητήριο. Τέλος, σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά θα πρέπει να γίνει έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

#### **4. 2. 5. 3. Τα πλεονεκτήματα της Ε.Ε.**

Εκτός από το ότι τα ετερόρρυθμα μέλη έχουν περιορισμένη ευθύνη, κατά τα άλλα τα πλεονεκτήματα της Ε.Ε. είναι τα ίδια με τα πλεονεκτήματα της Ο.Ε., δηλαδή:

- ◆ Δεν απαιτείται η τήρηση πολύπλοκων βιβλίων.
- ◆ Έχει χαμηλό συντελεστή φορολόγησης.
- ◆ Συνυπεύθυνοι είναι μόνο οι ομόρρυθμοι εταίροι.

#### **4. 2. 5. 4. Τα μειονεκτήματα της Ε.Ε.**

Οι ετερόρρυθμοι εταίροι δεν έχουν τη δυνατότητα να συμμετάσχουν στη διαχείριση της εταιρείας, κάτι το οποίο ισχύει για τους ομορρύθμους εταίρους. Τα μειονεκτήματα για τους ομορρύθμους εταίρους της Ε.Ε. είναι τα ίδια με τα μειονεκτήματα των ομορρύθμων εταίρων της Ο.Ε., δηλαδή:

- ◆ Οι ομόρρυθμοι εταίροι της ετερόρρυθμης εταιρείας ευθύνονται με ολόκληρη την περιουσία τους για όλες τις υποχρεώσεις της εταιρείας, με αλληλέγγυα ευθύνη. Με τη λύση της εταιρείας δεν παύει η ευθύνη τους.
- ◆ Σε περίπτωση πτώχευσης υπάρχει πιθανότητα, οι ομόρρυθμοι εταίροι να χάσουν ολόκληρη την προσωπική τους περιουσία.

♦ Σε περίπτωση που κάποιος από τους ομόρρυθμους εταίρους κάνει μια λάθος ενέργεια αυτό μπορεί να έχει αρνητικό αποτέλεσμα πάνω στην περιουσία των άλλων ομόρρυθμων εταίρων.

#### **4. 2. 5. 5. Οι Ομόρρυθμοι Εταίροι**

Η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων απέναντι στους πιστωτές της εταιρείας είναι (όπως και στην ομόρρυθμη εταιρεία) αλληλέγγυα και απεριόριστη. Κάθε ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται μαζί με την εταιρεία και τους άλλους ομόρρυθμους εταίρους «εις ολόκληρον» για τα χρέη της εταιρείας.

#### **4. 2. 5. 6. Οι Ετερόρρυθμοι Εταίροι**

Αντίθετα, ο κάθε ετερόρρυθμος εταίρος έχει περιορισμένη ευθύνη απέναντι στους πιστωτές της εταιρείας, μέχρι του ποσού, της εισφοράς του. Η ετερόρρυθμη εταιρεία έχει νομική προσωπικότητα και καταλέγεται μεταξύ των εμπορικών προσωπικών εταιρειών. Συνεπώς, έχει την εμπορική ιδιότητα, άρα οι πράξεις της είναι εμπορικές. Στην ετερόρρυθμη εταιρεία εφαρμόζονται όλες οι διατάξεις του Εμπορικού Νόμου (τόσο περί ετερόρρυθμης, όσο και περί ομόρρυθμης εταιρείας), καθώς και του Αστικού Κώδικα.

#### **4. 2. 5. 7. Απλή και κατά μετοχές Ε.Ε.**

Σύμφωνα με τα άρθρα 24-28 και 47-50 του Εμπορικού Νόμου, διακρίνονται δύο είδη ετερόρρυθμων εταιρειών: η απλή ετερόρρυθμη και η κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρεία. Η βασική διαφορά μεταξύ των δύο αυτών εταιρικών τύπων είναι ότι στην απλή (ετερόρρυθμη) τα μερίδια των ετερορρυθμων εταίρων (που δεν επιτρέπεται να παρασταθούν με τίτλους) είναι κατ' αρχήν αμεταβίβαστα και ανεκχώρητα, ενώ στην κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρεία, τα μερίδια των ετερόρρυθμων εταίρων παρίστανται με μετοχικούς τίτλους (όπως στην Α.Ε.), που είναι ελεύθερα μεταβιβαστοί (τίτλοι).

### **4. 2. 6. ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ (Ε.Π.Ε.)**

#### **4. 2. 6. 1. Ορισμός και Έννοια της Ε.Π.Ε.**

Ο νόμος δεν δίνει τον ορισμό της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, αφήνοντας, προφανώς, το έργο αυτό στην επιστήμη, έτσι το άρθρο 1 του Ν.3190/1955, απλώς, προσπαθεί να περιγράψει την έννοια της Ε.Π.Ε..

Η παράγραφος 1 του άρθρου 1 του Ν.3190/1955 ορίζει ότι στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η εταιρεία με την περιουσία της. Με τη διάταξη αυτή, λοιπόν, καθιερώνεται η περιορισμένη (μέχρι του ύψους της εισφοράς τους) ευθύνη των εταίρων της Ε.Π.Ε.. Η αρχή αποτελεί την

κυριότερη ομοιότητα της Ε.Π.Ε. προς την Α.Ε. (ανώνυμη εταιρεία), αλλά ταυτόχρονα και το μεγαλύτερο πλεονέκτημα των εταίρων της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης. Το πλεονέκτημα αυτό έχουν όλοι οι εταίροι. Δεν υπάρχουν στην Ε.Π.Ε. εταίροι ευθυνόμενοι για τα χρέη της εταιρείας με ολόκληρη την ατομική τους περιουσία αλληλεγγύως, όπως συμβαίνει με τους ομορρυθμούς εταίρους στις Ο.Ε. και Ε.Ε..

#### **4. 2. 6. 2. Εμπορική Ιδιότητα της Ε.Π.Ε.**

Η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.), είναι μία ενδιάμεση (Μικτή), εταιρική μορφή ανάμεσα στις Προσωπικές και στις Ανώνυμες Εταιρείες. Για τη λήψη των αποφάσεων, απαιτείται η πλειοψηφία τόσο των εταιρικών μεριδίων όσο και των εταίρων (φυσικά ή νομικά πρόσωπα). Υποχρεωτικά θα πρέπει να τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας. Τα διοικητικά όργανα της εταιρείας είναι η «Γενική Συνέλευση» των εταίρων που συγκαλείται τουλάχιστον μία φορά το χρόνο και ο «Διαχειριστής» που εκλέγεται από τη Γενική Συνέλευση (Γ.Σ.).

Η Ε.Π.Ε. είναι εμπορική εταιρεία, αν και αν ο σκοπός αυτής δεν είναι εμπορική επιχείρηση, κατά το άρθρο 3 παράγραφος 1 του Ν.3190/1955. Άρα η Ε.Π.Ε., είναι εμπορική εταιρεία κατά το τυπικό κριτήριο. Όσον αφορά τα μέλη της Ε.Π.Ε., η θεωρία κατά πλειοψηφία, αλλά κυρίως η νομολογία, σχεδόν χωρίς εξαίρεση, δέχονται ότι από αυτό και μόνο το γεγονός της συμμετοχής τους στην εταιρεία, δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα. Για να συμβεί αυτό χρειάζεται ο εταίρος της Ε.Π.Ε. να έχει ενεργό συμμετοχή στις εργασίες της εταιρείας.

Η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης μπορεί να συστήσει και ένα μόνο πρόσωπο ή μία ήδη συσταθείσα Ε.Π.Ε. να μετατραπεί σε μονοπρόσωπη. Ωστόσο, η μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. είναι άκυρη, αν ο εταίρος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) που τη συνέστησε είναι και μοναδικός εταίρος σε άλλη μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε., ή αν έχει συσταθεί από άλλη μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε..

#### **4. 2. 6. 3. Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ε.Π.Ε.**

Βασιζόμενοι λοιπόν, στις διατάξεις του Ν.3190/1955, μπορούμε να προσδιορίσουμε τα βασικά χαρακτηριστικά της Ε.Π.Ε., που είναι:

- ◆ Αποτελεί νομικό πρόσωπο και κατά το άρθρο 3 του Ν.3190/1955 είναι εμπορική εταιρεία κατά το τυπικό κριτήριο, έστω και αν ο σκοπός αυτής δεν είναι εμπορική επιχείρηση.
- ◆ Η διαίρεση του κεφαλαίου σε ίσα μερίδια, που ενσωματώνονται σε έγγραφα, τις «μερίδες συμμετοχής», με αξία τουλάχιστον 30,00 €έκαστο.



- ◆ Οι όροι δημοσιότητας, κατά την ίδρυση, αλλά και καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της, είναι συγκεκριμένοι.
- ◆ Έχει ορισμένη διάρκεια (αν και η παράλειψη αναγραφής της διάρκειας δεν αποτελεί λόγο ακυρότητας της εταιρείας).
- ◆ Κάθε συνιδιοκτήτης Ε.Π.Ε. είναι ελεύθερος επαγγελματίας και ως εκ τούτου έχει υποχρέωση να είναι ασφαλισμένος στο Ασφαλιστικό Ταμείο Ο.Α.Ε.Ε. (Οργανισμός Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών, παλαιότερα το Τ.Ε.Β.Ε.)
- ◆ Οι ιδιοκτήτες της Ε.Π.Ε. δεν επιτρέπεται να είναι και υπάλληλοι της εταιρείας τους.
- ◆ Ο Διαχειριστής της Ε.Π.Ε., που μπορεί να διοικεί την εταιρεία σαν να είναι ο μοναδικός ιδιοκτήτης, έχει προσωπική ευθύνη για παράνομες πράξεις της εταιρείας και τυχόν παράνομη πτώχευσή της, με όριο το σύνολο της κινητής και ακίνητης περιουσίας του.

#### **4. 2. 6. 4. Η Ίδρυση της Ε.Π.Ε.**

Για την Ίδρυση της Ε.Π.Ε., αρχικά θα χρειαστεί να απευθυνθούμε σε ένα δικηγόρο για να συντάξουμε το απαραίτητο καταστατικό. Στη συνέχεια, θα πρέπει να κάνουμε μία αίτηση στο Επιμελητήριο (του αντικειμένου μας) προκειμένου να πάρουμε μία προέγκριση για την επωνυμία της επιχείρησής μας. Πριν προχωρήσουμε στην υπογραφή του καταστατικού ενώπιον συμβολαιογράφου, θα πρέπει να καταβάλουμε στο δικηγορικό σύλλογο γραμμάτιο προείσπραξης. Το υπογεγραμμένο καταστατικό θα πρέπει να το προσκομίσουμε στο Επιμελητήριο. Επίσης, θα πρέπει να καταβάλλουμε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου στη Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης. Το καταστατικό θα πρέπει να το προσκομίσουμε για θεώρηση στο Ταμείο Νομικών και το Ταμείο Προνοίας δικηγόρων. Ακολουθεί η κατάθεση των εγγράφων στο Πρωτοδικείο Έδρας για δημοσίευση. Στη συνέχεια η εταιρεία δημοσιεύεται στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Τέλος, σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά θα πρέπει να γίνει έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

#### **4. 2. 6. 5. Το Εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε.**

Μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν. 3661/2008, το ελάχιστο όριο του εταιρικού κεφαλαίου των Ε.Π.Ε. μειώθηκε από 18.000,00 € και στη συνέχεια, με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 6 της από 12.12.2012 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, που κυρώθηκε με το άρθρο 48 του Ν. 4111/2013, ορίζεται, ότι το κεφάλαιο της εταιρείας δεν δύναται να είναι κατώτερο των 4.500,00 € αρχικά και των

2.400,00 €στη συνέχεια, ολοσχερώς καταβεβλημένο κατά την κατάρτιση της εταιρικής σύμβασης.

Επομένως, για την ίδρυση της Ε.Π.Ε. απαιτείται εταιρικό κεφάλαιο τουλάχιστον 2.400,00 €<sup>4</sup> το οποίο διαιρείται σε ίσα εταιρικά μερίδια τα οποία κατέχουν φυσικά ή νομικά πρόσωπα (εταίροι) ανάλογα το κεφάλαιο που έχουν εισφέρει.

Επίσης, για κάθε τροποποίηση του, απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο (καταστατικό) και δημοσιεύεται στο ΦΕΚ.

#### **4. 2. 6. 6. Τα πλεονεκτήματα της Ε.Π.Ε.**

- ◆ Σχετικά εύκολη ίδρυση.
- ◆ Μικρό κεφάλαιο για την ίδρυση.
- ◆ Η ευθύνη των εταίρων είναι περιορισμένη.
- ◆ Υπάρχει δυνατότητα συγκέντρωσης μεγαλύτερου κεφαλαίου.
- ◆ Είναι πιο εύκολη η χρηματοδότηση από πιστωτικά ιδρύματα.

#### **4. 2. 6. 7. Τα μειονεκτήματα της Ε.Π.Ε.**

- ◆ Απαιτείται να τηρούνται οι όροι δημοσιότητας (δημοσίευση λογιστικών καταστάσεων) κατά την ίδρυση και καθ όλη τη διάρκεια ζωής της.
- ◆ Υπόκειται σε αυστηρές νομικές, λειτουργικές και φορολογικές διατυπώσεις.
- ◆ Η φορολογία επί των κερδών είναι σχετικά υψηλή.

### **4. 2. 7. ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ**

#### **4. 2. 7. 1. Η Έννοια της Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε.**

Μονοπρόσωπη Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, είναι εκείνη που μπορεί να ιδρυθεί ή να εξαγοραστεί από ένα πρόσωπο, φυσικό ή νομικό. Κανένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο δεν επιτρέπεται να είναι μοναδικός εταίρος, σε περισσότερες από μια μονοπρόσωπες Ε.Π.Ε.<sup>5</sup>.

Αυτό συνεπάγεται, ότι μια μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. δεν έχει το δικαίωμα να ιδρύσει ή να εξαγοράσει εξ ολοκλήρου, άλλη μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε..

---

<sup>4</sup> **Σημειώνεται ότι:** Το ελάχιστο κεφάλαιο που απαιτείται για την ίδρυση επιχειρήσεων, σύμφωνα με την έρευνα Doing Business 2013 της Παγκόσμιας Τράπεζας, μπορεί να αποτελέσει εμπόδιο εισόδου στην αγορά και, κατά συνέπεια, να περιορίσει τον ανταγωνισμό. Σύμφωνα με την ίδια έκθεση το κόστος για την ίδρυση επιχειρήσεων στη χώρα μας αντιστοιχεί στο 20,5 % του κατά κεφαλήν ΑΕΠ έναντι 4,5 % που είναι ο μέσος όρος των χωρών του ΟΟΣΑ. Με τη μείωση του ελάχιστου κεφαλαίου για ίδρυση Α.Ε. και Ε.Π.Ε. αποσκοπούμε αφενός στη διευκόλυνση του επιχειρείν και αφετέρου στη βελτίωση της θέσης της χώρας μας στο διεθνή ανταγωνισμό.

<sup>5</sup> Άρθρο 43α παράγραφος 2 του Ν. 3190/1955.

Επίσης στην μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε., ισχύουν οι ίδιες διατάξεις που ισχύουν και στην Ε.Π.Ε., με δυο σημαντικές διαφορές:

- ♦ Πρώτη διαφορά συνιστά η επωνυμία της, στην οποία είναι απαραίτητο να συμπεριλαμβάνονται ολογράφως οι λέξεις «Μονοπρόσωπη Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης»<sup>6</sup>.
- ♦ Η δεύτερη διαφορά αφορά τη λειτουργία της Συνέλευσης των Εταίρων, στην οποία παρίσταται υποχρεωτικά συμβολαιογράφος της έδρας της εταιρείας, ο οποίος υποχρεούται να προσυπογράψει αυθημερόν τα πρακτικά της<sup>7</sup>.

#### **4. 2. 8. ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Α.Ε.)**

##### **4. 2. 8. 1. Η Έννοια της Α.Ε.**

Η Α.Ε. (Ανώνυμη Εταιρεία) είναι Κεφαλαιουχική Εταιρεία, της οποίας το κεφάλαιο διαιρείται σε μετοχές που είναι μεταβιβάσιμες. Είναι Ν.Π.Ι.Δ. (Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου) με δική της νομική υπόσταση. Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.2190/1920, κάθε Α.Ε. είναι εμπορική εταιρεία και οι μέτοχοι είναι υπεύθυνοι μόνο για το ποσοστό συμμετοχής τους και δεν συμμετέχουν κατ' ανάγκη στη διοίκηση της εταιρείας. Παρόλα αυτά οι μέτοχοι συμμετέχουν στην εκλογή της διοίκησης της εταιρείας, στη διαμόρφωση των γενικών αρχών της πολιτικής και στα κέρδη, ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που διαθέτουν. Στη γενική συνέλευση των μετόχων, κάθε μέτοχος, διαθέτει τόσες ψήφους, όσες είναι οι μετοχές που κατέχει. Σε περίπτωση ζημιών ή πτώχευσης είναι υπεύθυνος ο μέτοχος μέχρι του ποσού που έχει καταβάλει για τις μετοχές του, δηλαδή, στη χειρότερη περίπτωση, οι μετοχές του χάνουν τελείως την αξία τους.

Για την ίδρυσή της Α.Ε. απαιτείται ελάχιστο όριο κεφαλαίου 24.000,00 €<sup>8</sup> και οι όροι δημοσιότητας που πρέπει να τηρούνται τόσο κατά την ίδρυση όσο και καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της είναι ιδιαίτερα αυστηροί. Οι αποφάσεις λαμβάνονται κατά πλειοψηφία και υπάρχουν δύο όργανα που βοηθούν τη λειτουργία της, η Γ.Σ. (Γενική Συνέλευση) και το Δ.Σ. (Διοικητικό Συμβούλιο).

<sup>6</sup> Άρθρο 43α παράγραφος 1 του Ν. 3190/1955.

<sup>7</sup> Άρθρο 43α παράγραφος 3 του Ν. 3190/1955.

<sup>8</sup> από 12.12.2012 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, που κυρώθηκε με το άρθρο 48 του Ν. 4111/2013, ορίζεται, ότι το κεφάλαιο της εταιρείας δεν δύναται να είναι κατώτερο των 24.000,00 € από 60.000,00 € που ήταν μέχρι σήμερα.

#### **4. 2. 8. 2. Τα βασικά χαρακτηριστικά της Α.Ε. (Ανώνυμης Εταιρείας) είναι τα ακόλουθα:**

- ◆ Οι αυστηροί όροι δημοσιότητας κατά την ίδρυσή της αλλά και καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της.
- ◆ Οι μέτοχοι συμμετέχουν στην εκλογή της διοίκησης της εταιρείας, στη διαμόρφωση των γενικών αρχών της πολιτικής και στα κέρδη, ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που διαθέτουν.
- ◆ Στη Γενική Συνέλευση των μετόχων κάθε μέτοχος διαθέτει τόσους ψήφους όσες είναι οι μετοχές που κατέχει. Σε περίπτωση ζημιών ή πτωχεύσεως είναι υπεύθυνος μέχρι του ποσού που έχει καταβάλει για τις μετοχές του.
- ◆ Έχει δική της περιουσία που διακρίνεται από την περιουσία των μετόχων της και έχει πλήρη ευθύνη έναντι των πιστωτών της και του Δημοσίου μέχρι του συνόλου της αξίας της κινητής και ακίνητης περιουσίας της.
- ◆ Η μεγάλη «διάρκεια ζωής» της, που είναι συνήθως 50 έτη.
- ◆ Ένας ιδιοκτήτης μετοχών μιας Α.Ε. μπορεί να είναι και υπάλληλος της εταιρείας, δηλαδή ασφαλισμένος στο Ι.Κ.Α. – Ε.Ο.Π.Υ.Υ..

#### **4. 2. 8. 3. Η Ίδρυση της Α.Ε.**

Οι διαδικασίες σύστασης μιας Α.Ε. ξεκινούν από τη σύνταξη του σχεδίου του καταστατικού της εταιρείας. Στη συνέχεια, θα πρέπει να κάνουμε μία αίτηση στο Επιμελητήριο του αντικειμένου μας, προκειμένου να πάρουμε προέγκριση για την επωνυμία της επιχείρησής μας, και έγκριση από την αρμόδια Νομαρχία. Πριν προχωρήσουμε στην υπογραφή του καταστατικού ενώπιον συμβολαιογράφου, θα πρέπει να καταβάλουμε στο ταμείο νομικών το 5% (τοίς χιλίοις) του κεφαλαίου (το μισό του φόρου συγκέντρωσης). Το υπογεγραμμένο καταστατικό θα πρέπει να το προσκομίσουμε στο κατά μέρους Επιμελητήριο. Το επόμενο βήμα είναι η καταβολή του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Ακολουθεί κατάθεση συγκεκριμένου χρηματικού ποσού, υπέρ της Επιτροπής Ανταγωνισμού. Στη συνέχεια, πρέπει να καταθέσουμε το καταστατικό της εταιρείας στην αρμόδια αρχή, και να δημοσιευτεί στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (Φ.Ε.Κ.). Τέλος, σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά, θα πρέπει να γίνει έναρξη εργασιών στην αρμόδια ΦΑΕΕ/ΦΑΒΕ.

#### **4. 2. 8. 4. Τα Όργανα της Α.Ε.**

Το ανώτατο όργανο της Α.Ε. είναι η Γ.Σ. (Γενική Συνέλευση), στην οποία λαμβάνονται όλες οι μεγάλες αποφάσεις. Τη Γενική Συνέλευση απαρτίζουν οι μέτοχοι της εταιρείας. Οι συνελεύσεις είναι τακτικές και έκτακτες.

Η Τακτική Γενική Συνέλευση γίνεται μία φορά το έτος, και κάθε μέτοχος, έχει δικαίωμα να ψηφίσει ή να ψηφιστεί, δεδομένου, πως κάθε μετοχή αποτελεί μία ψήφο. Στις Γενικές Συνελεύσεις γίνεται ψηφοφορία για τη σύνθεση του επόμενου Διοικητικού Συμβουλίου, ορίζονται τα καθήκοντά του, λαμβάνονται αποφάσεις για σημαντικά ζητήματα, όπως καθορισμός της μακροχρόνιας πολιτικής της εταιρείας, παρουσίαση των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρείας για την προηγούμενη χρήση, και έγκριση του Ισολογισμού της. Τέλος οποιαδήποτε αλλαγή στο Καταστατικό της εταιρείας πρέπει να αποφασιστεί από τη Γ.Σ. με πλήρη απαρτία 100%.

Το Δ.Σ. (Διοικητικό Συμβούλιο), αποτελείται από τα μέλη που ψηφίστηκαν στην Γενική Συνέλευση (Γ.Σ.) και έχει το καθήκον επίβλεψης της εταιρείας και χάραξη της πολιτικής και στρατηγικής αυτής. Έτσι το Δ.Σ., συνεδριάζει για πολύ σημαντικά ζητήματα και παρακολουθεί την πορεία της εταιρείας στην αγορά, επίσης εκλέγει τον Πρόεδρό του, ο οποίος είναι υπεύθυνος για τον συντονισμό των εργασιών του, καθώς και τον «Διευθύνοντα Σύμβουλο», ο οποίος ασκεί την διοίκηση και εκπροσώπηση της εταιρείας. Ο Πρόεδρος και ο Διευθύνων Σύμβουλος μπορεί να είναι συχνά το ίδιο πρόσωπο, ενώ μπορεί να οριστούν περισσότεροι από ένας Διευθύνοντες Σύμβουλοι.

#### **4. 2. 8. 5. Τα πλεονεκτήματα της Α.Ε.**

- ◆ Υπάρχει δυνατότητα συγκέντρωσης μεγάλων κεφαλαίων
- ◆ Υπάρχει μεγάλη δυνατότητα προσέλκυσης δανειακών κεφαλαίων
- ◆ Μπορεί να μπει στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (Χ.Α.Α.)
- ◆ Οι μέτοχοι έχουν περιορισμένη ευθύνη ίση με την αξία των μετοχών που κατέχουν
- ◆ Οι μετοχές μεταβιβάζονται εύκολα
- ◆ Υπάρχει επίσημη δομή και Οργανόγραμμα

#### **4. 2. 8. 6. Τα μειονεκτήματα της Α.Ε.**

- ◆ Υπάρχει υψηλό κόστος έναρξης
- ◆ Απαιτείται αρχικό μετοχικό κεφάλαιο
- ◆ Υπάρχουν αυστηρές νομικές και λειτουργικές διατυπώσεις
- ◆ Η φορολογία επί των κερδών είναι αρκετά υψηλή
- ◆ Πρέπει να δημοσιοποιούνται τα οικονομικά στοιχεία

## **4. 2. 9. ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Ι.Κ.Ε.)**

### **4. 2. 9. 1. Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ι.Κ.Ε.**

Σ' αυτό το σημείο, θα πρέπει να αναφερθούμε και στην Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία.

Τα χαρακτηριστικά της νέας εταιρικής μορφής, δηλαδή της Ι.Κ.Ε. (Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία), όπως αναφέρθηκε πιο πάνω, είναι μια ενδιάμεση κατάσταση εταιρικής δράσης, η οποία διέπεται από τις διατάξεις του Ν.4072/2012, άρθρο 43 έως 120, και κατά το μεγαλύτερο μέρος των εταιρικών διαδικασιών μοιάζει ή παραπέμπει στις διατάξεις του Ν. 3190/1955 περί Ε.Π.Ε.

Η Ι.Κ.Ε. (Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία) έχει νομική προσωπικότητα κατά το άρθρο 43, Ν.4072/2012 και εταιρική ιδιότητα, κατά το τυπικό κριτήριο, ασχέτως αν ο σκοπός της είναι ή όχι εμπορικός. Οι εταίροι δεν ευθύνονται για τα χρέη της εταιρείας, ωστόσο, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 43 του Ν. 4072/2012, όπου προβλέπονται εγγυητικές εισφορές. Η Ι.Κ.Ε. μπορεί να συσταθεί μονοπρόσωπη, ή να καταστεί στη συνέχεια μονοπρόσωπη, μετά από την αποχώρηση εταίρου ή εταίρων. Το ελάχιστο κεφάλαιο είναι ένα ευρώ, το οποίο φυσικά μπορεί να διαφοροποιείται, ή να ενισχύεται από τρία είδη εισφορών:

- 1<sup>ο</sup>. τις κεφαλαιακές εισφορές,
- 2<sup>ο</sup>. τις εκτός κεφαλαίου εισφορές και
- 3<sup>ο</sup>. τις εγγυητικές εισφορές.

Στην Ι.Κ.Ε. υπάρχει το εταιρικό μερίδιο, όπως και στην Ε.Π.Ε., που αντιπροσωπεύει την συμμετοχή του εταίρου. Τέλος, πρέπει να υπογραμμίσουμε ότι οι εταίροι μη διαχειριστές δεν υπάγονται υποχρεωτικά σε Οργανισμό Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΑΕΕ κ.λπ.), όμως στην περίπτωση της μονοπρόσωπης Ι.Κ.Ε., ο μοναδικός εταίρος, υπόκειται σε υποχρέωση τέτοιας ασφάλισης<sup>9</sup>.

### **4. 2. 10. Τα Κριτήρια Επιχειρηματικής Δράσης**

Πριν διεισδύσουμε στην ανάλυση της φορολογικής αντιμετώπισης των επιχειρήσεων, θα αναφέρουμε μερικά σχόλια όσον αφορά τη μορφοποίηση κάποιων κριτηρίων με σκοπό το φορολογικό παρεμβατισμό στα φορολογητέα εισοδήματα από την επιχειρηματική δράση.

---

<sup>9</sup> Έκδοση της ΝΒ (Νομική Βιβλιοθήκη): Περάκη Ευάγγελου, 2012.

Τα κριτήρια επιχειρηματικής δράσης είναι:

- 1°. Ο φορέας της επιχείρησης μορφοποιείται από τις εμπορικές πράξεις που διενεργεί και οι οποίες αποτελούν το επίκεντρο των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του.
- 2°. Οι Επιχειρηματικές λειτουργίες, δηλαδή ο εφοδιασμός, η παραγωγή και η διάθεση, παρακολουθούνται ταξινομούνται και αναλύονται μέσα από τη μέθοδο του λογισμού κατά χρόνο, δηλαδή της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.
- 3°. Το Κέρδος που είναι η διαφορά μεταξύ ακαθάριστων εσόδων και εξόδων, σε συνδυασμό με το οικονομικό αποτέλεσμα που προκύπτει από την εκκαθάριση των λογαριασμών, αποτελεί βασικό κριτήριο της φορολογικής νομοθεσίας. Βέβαια η δυναμική του κέρδους είναι διευρυμένη, αφού περιλαμβάνει και παρεπόμενα έσοδα, ωφέλειες από εκχώρηση δικαιωμάτων, υπεραξίες, διανομή κερδών, εξωλογιστικό προσδιορισμό κερδών.
- 4°. Η Ζημιά είναι το αρνητικό αποτέλεσμα από την άσκηση μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας.

#### **4. 2. 11. Προσδιορισμός της έννοιας Εισοδήματος και Κέρδους**

Ως φορολογητέο εισόδημα εννοείται το καθαρό εισόδημα που απομένει μετά την έκπτωση των δαπανών της παραγωγής, τις οποίες προσδιορίζει ο νόμος. Η βάση από την οποία αφαιρούνται οι προαναφερθείσες δαπάνες, είναι το έσοδο. Σαν έσοδο θεωρούμε αυτό που προέρχεται από περιουσία, ή κεφάλαιο, ή από άσκηση οποιασδήποτε επαγγελματικής δραστηριότητας, και αυτό επαναλαμβάνεται σε κανονικά και σε τακτά χρονικά διαστήματα. Τα έσοδα μπορούν να ταξινομηθούν ανάλογα με την προέλευση τους, σαν εισοδήματα από γαίες, από ακίνητες αξίες, από εμπορικές επιχειρήσεις κλπ.

Και κλείνοντας το κεφάλαιο αυτό από όποιες πηγές κι αν προέρχονται τα εισοδήματα, το σύνολο αυτών προσδιορίζει το τελικό εισόδημα του προσώπου. Αυτός είναι λοιπόν ο τρόπος που συνδέεται το υποκείμενο (πρόσωπο) με το εισόδημα που φορολογείται.

## *5. ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ*

### *5. 1. Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup>*

#### *Φόρος - Φορολογία*



## **5. 1. ΦΟΡΟΣ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ**

### **5. 1. 1. Η Έννοια του Φόρου και της Φορολογίας**

Φόρος είναι το μονομερές αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων, από τον ιδιωτικό προς το δημόσιο τομέα.

Με μια δεύτερη άποψη, κατά τον Σταματόπουλο Δ. (2007), φόρος είναι η θυσία του ατόμου προς όφελος του κοινωνικού συνόλου<sup>10</sup>.

Κατά τον Φλώρο Α. (2010), φόρος είναι η αναγκαστική χρηματική εισφορά των προσώπων (φυσικών και νομικών) προς το κράτος, με σκοπό την κάλυψη των δημοσίων βαρών χωρίς να υπάρχει ειδική αντιπαροχή από το κράτος προς τους πολίτες<sup>11</sup>.

Επομένως, Φορολογία είναι η καταβολή χρημάτων όπως επιβάλλεται από το νόμο, από τα φυσικά και νομικά πρόσωπα προς το κράτος. Όλη αυτή η διαδικασία μορφοποιεί την έννοια του φόρου.

Η καταβολή φόρου (όποια κι αν είναι αυτή) δεν καταβάλλεται μόνο από τους πολίτες ενός κράτους, αλλά και από άλλα πρόσωπα προερχόμενα από διαφορετικές χώρες, αλλά είναι εγκατεστημένα (μόνιμα ή προσωρινά) στο συγκεκριμένο κράτος, ή όταν υπάρχει οικονομική σχέση από κληρονομιά ή από άσκηση επιχείρησης κλπ.

### **5. 1. 2. Ιστορική αναδρομή**

Το φορολογικό σύστημα της κάθε χώρας, είναι αποτέλεσμα ιστορικών, πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών παραγόντων. Στην Αρχαία Ελλάδα, ως φόρος ήταν διαδεδομένες οι λειτουργίες, που αφορούσαν σε κοινωνικές υπηρεσίες και καθήκοντα. Διακρίνονταν σε έκτακτες, οι οποίες είχαν σχέση με την άμυνα της χώρας, και σε τακτικές, οι οποίες είχαν ως αντικείμενο θρησκευτικές και εορταστικές τελετές. Άμεσος φόρος στους ελεύθερους Αθηναίους πολίτες δεν επιβάλλονταν, παρά μόνο σε μέτοικους και περίοικους που είχαν εγκατασταθεί γύρω από την πόλη. Ο Αριστοτέλης στο έργο του «Αθηναίων Πολιτεία», αναφέρει ότι φόρος εισοδήματος επιβλήθηκε για πρώτη φορά στους Αθηναίους τον 6<sup>ο</sup> π.Χ. αιώνα από τον Πεισίστρατο, με την ονομασία «δεκάτη», η οποία ανέρχονταν στο 1/10 της γεωργικής παραγωγής.

---

<sup>10</sup> Σταματόπουλος Δημήτριος - Καραβοκύρης Αντώνης, «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων», Τόμος Α', Εκδόσεις ELF ORIN, Αθήνα 2007.

<sup>11</sup> Φλώρος Αριστείδης, «Φορολογική Λογιστική, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Λογιστική & Πρακτική Αντιμετώπιση», Δ' Έκδοση, Εκδόσεις: Σύγχρονη Εκδοτική ΕΠΕ, Αθήνα 2010.

Στα χρόνια που ακολούθησαν και πριν τη Βιομηχανική Επανάσταση, σε φόρο εισοδήματος υποβάλλονταν οι φεουδάρχες και οι εύποροι έμποροι, με βασικό κριτήριο φορολόγησης τους, το μέγεθος της περιουσίας τους.

Μετά την Βιομηχανική Επανάσταση και με την ανάπτυξη του δευτερογενή και του τριτογενή τομέα παραγωγής, εμφανίστηκε το φαινόμενο της εξάπλωσης της μισθωτής εργασίας. Ως επακόλουθο αυτής της εξέλιξης ήταν να θεωρείται ως βασικό κριτήριο φορολόγησης του ατόμου, το ετήσιο εισόδημα του.

Ο Adam Smith στο έργο του με τίτλο «Έρευνα για τη φύση και τα αίτια του πλούτου των Εθνών» (1776), προσδιόρισε τα βασικά χαρακτηριστικά ενός ιδανικού Φορολογικού Συστήματος, δίνοντας τους εξής κανόνες:

- ◆ Η φορολογία να είναι «ίση» για όλους τους πολίτες. Ίση φορολογία κατά τον Adam Smith, σήμαινε αναλογική φορολογία ως προς το εισόδημα.
- ◆ Οι φόροι δεν πρέπει να είναι αυθαίρετοι ή αβέβαιοι για τους φορολογούμενους.
- ◆ Η είσπραξη των φόρων πρέπει να λαμβάνει χώρα κατά το πλεόν πρόσφορο για τους φορολογούμενους τρόπο.
- ◆ Η συλλογή των φόρων πρέπει να είναι «οικονομική», δηλαδή τα έξοδα για τη συλλογή των φόρων δεν πρέπει να είναι δυσανάλογα ως προς τα έσοδα που αποφέρουν.

Οι κανόνες του Adam Smith αν και είναι προφανείς και γενικά αποδεκτοί, δεν βοηθούν στον προσδιορισμό ενός σύγχρονου και αποτελεσματικού συστήματος φορολόγησης.

### **5. 1. 3. Ποιος ο Σκοπός της Φορολογίας**

Ο κυριότερος σκοπός τον οποίο εκπληρώνει η φορολογία, είναι ο ταμειακός<sup>12</sup>. Η φορολογία για το κράτος, αποβλέπει στην εξασφάλιση των απαραίτητων εσόδων, ικανών να καλύψουν τις δημόσιες δαπάνες μαζί με τις λοιπές πηγές εσόδων (επιχειρηματική δραστηριότητα κτλ.).

Εκτός του ταμειακού σκοπού, ανάλογα με τη γενικότερη πολιτική της εκάστοτε κυβέρνησης μιας χώρας, μπορεί η φορολογία να εκπληρώνει κοινωνικούς σκοπούς καθώς αποτελεί μέσο καταπολέμησης της οικονομικής ανισότητας, που διαμορφώνεται ανάμεσα στις διάφορες κοινωνικές τάξεις. Η άσκηση της κοινωνικής πολιτικής της κάθε κυβέρνησης εκδηλώνεται, υπό την πρακτική της μορφή, και με φορολογικές μεταρρυθμίσεις, με τις οποίες επιδιώκεται η φορολογική ελάφρυνση των οικονομικά

---

<sup>12</sup> Φλώρος Α. (2010), «Φορολογική Λογιστική», Αθήνα.

ασθενέστερων λαϊκών στρωμάτων, με αντίστοιχη επιβάρυνση των οικονομικά ισχυρότερων.

Τέλος, είναι δυνατόν, με τη φορολογία να εκπληρώνονται και οικονομικοί σκοποί, ιδιαίτερα σε περιόδους γενικών ή μερικών οικονομικών κρίσεων. Για παράδειγμα σε περίοδο αύξησης των τιμών των πετρελαιοειδών προϊόντων, μπορεί η κυβέρνηση να λάβει απόφαση για μείωση του φόρου που εμπεριέχεται στα προϊόντα αυτά, για να επιτύχει τη συγκράτηση του πληθωρισμού. Επίσης σε περιόδους επενδυτικής ύφεσης, μπορεί η κυβέρνηση να δώσει φορολογικές ελαφρύνσεις σε συγκεκριμένες επενδυτικές δράσεις, δίνοντας περαιτέρω ώθηση στις επενδύσεις. Στη χώρα μας αναπτυξιακοί νόμοι περιέχουν τέτοιες ρυθμίσεις. Ακόμη σε περιόδους εθνικών κρίσεων είναι δυνατόν να επιβληθεί πρόσθετη φορολογία στους πολίτες για να ενισχυθεί η εθνική άμυνα της χώρας.

#### **5. 1. 4. Διακρίσεις και είδη φόρου**

Με βάση την τρέχουσα νομοθεσία, τα φυσικά πρόσωπα φορολογούνται με το σύστημα ενιαίου φόρου, όπως επίσης και τα εισοδήματα των νομικών προσώπων υπόκεινται στο σύστημα του ενιαίου φόρου. Ανάλογα δε, με το εισόδημα που έχει ένα φυσικό πρόσωπο το χωρίζουμε σε διάφορες κατηγορίες.

Η καταβολή φόρου, τόσο για τα φυσικά όσο και για τα νομικά πρόσωπα, δεν γίνεται μόνο από τους πολίτες ενός κράτους αλλά και από άλλα πρόσωπα, όπως επί παραδείγματι αλλοδαπούς (προσωρινά ή μόνιμα εγκατεστημένους στο συγκεκριμένο κράτος), ή όταν υπάρχει οικονομική σχέση από κληρονομιά, ή από άσκηση επιχείρησης κλπ.

#### **5. 1. 5. Τα συστατικά στοιχεία του φόρου είναι:**

◆ Παροχή ιδιότη προς το κράτος

Υποδηλώνει ότι ο φόρος είναι άμεση χρηματική παροχή, έχει αποκλειστικά υλικό περιεχόμενο και υποκείμενο του είναι τα φυσικά και νομικά πρόσωπα.

◆ Αναγκαστική φύση της εισφοράς

Υποδηλώνει τον υποχρεωτικό χαρακτήρα του φόρου ο οποίος επιβάλλεται αναγκαστικά από το κράτος, πράγμα που με τη σειρά του υποδηλώνει την κυριαρχία της πολιτείας.

◆ Έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος

Σκοπός αυτού του χαρακτηριστικού είναι να αντιδιασταλεί η έννοια του φόρου από την έννοια του τέλους, που είναι το αντάλλαγμα για ειδικές υπηρεσίες που προέρχονται από την πολιτεία.

- ◆ Πραγματοποίηση ειδικών σκοπών

Ως πραγματοποίηση των κρατικών σκοπών, εννοούνται οι συλλογικές ανάγκες οι οποίες και επιδιώκονται, μέσω του μηχανισμού των δημόσιων υπηρεσιών.

Με βάση παλαιότερες αντιλήψεις οι φόροι ταξινομούνται με διάφορες διακρίσεις:

- ◆ Καταβολή φόρου σε χρήμα και σε είδος (δεν υφίσταται σήμερα).
- ◆ Ποσοτικοί και διανεμητικοί φόροι (για να υπολογιστούν αυτοί οι φόροι, καθοριζόταν ένας φορολογικός συντελεστής ανάλογα με την ποσότητα και τη διανομή).
- ◆ Τακτικοί και έκτακτοι (ο διαχωρισμός τους βασίζεται στο στοιχείο της αποδοτικότητας).
- ◆ Προσωπικοί και πραγματικοί ή υποκειμενικοί και αντικειμενικοί.

#### **5. 1. 6. Η σημερινή διάκριση των φόρων (άμεσοι και έμμεσοι)**

- ◆ Άμεσοι φόροι είναι οι φόροι που επιβάλλονται απευθείας πάνω στα στοιχεία που προσδιορίζουν άμεσα την φοροδοτική ικανότητα του υποκείμενου προσώπου, δηλαδή το εισόδημα και η περιουσία του. Η επίπτωση του άμεσου φόρου είναι άμεση, δηλαδή αυτός που βαρύνεται και αυτός που καταβάλλει είναι το ίδιο και το αυτό πρόσωπο. Άμεσος είναι ο φόρος επί του εισοδήματος και ο φόρος επί της περιουσίας.

Αυτό το είδος φόρων έχει ένα ακόμα χαρακτηριστικό, αυτό της προοδευτικότητας, δηλαδή αυξάνουν προοδευτικά και παρακολουθούν την αύξηση της φορολογητέας ύλης που διαιρείται από το νομοθέτη σε κλιμάκια.

- ◆ Έμμεσοι φόροι είναι αυτοί που επιβάλλονται με αφορμή γεγονότων με τα οποία εξωτερικεύεται η φοροδοτική ικανότητα, όπως η κατανάλωση και η εν γένει δαπάνη την οποία πραγματοποιεί. Έμμεσοι φόροι είναι οι φόροι των δαπανών.
- ◆ Επίσης υπάρχουν και οι μικτοί φόροι (που είναι συγχρόνως και άμεσοι και έμμεσοι) όπως αυτοί επί των συναλλαγών.

Άλλες διακρίσεις φόρων που υπάρχουν είναι: οι πάγιοι, οι ειδικοί φόροι, και οι φόροι κατ' αξία.

#### **5. 1. 7. Αντικείμενο του φόρου**

Αντικείμενο του φόρου εισοδήματος είναι το συνολικό εισόδημα που προκύπτει μέσα στο προηγούμενο έτος της φορολογίας από κάθε φυσικό πρόσωπο.

### **5.1.8. Υποκείμενο του φόρου**

Υποκείμενο του φόρου εισοδήματος είναι το εισόδημα για κάθε φυσικό πρόσωπο που προκύπτει στην Ελλάδα, άσχετα από τον τόπο ιθαγένειας και τον τόπο κατοικίας ή διανομής του.

### **5.1.9. Φορολογία και Πηγές Εισοδήματος**

Το εισόδημα επί του οποίου επιβάλλεται ο φόρος, είναι αυτό που προέρχεται από κάθε πηγή, μετά την αφαίρεση των δαπανών που έγιναν για την απόκτησή του. Τα εισοδήματα από φορολογικής άποψης και σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν. 2238/1994, εντάσσονται στις πιο κάτω κατηγορίες:

Α-Β Πηγή: Εισόδημα από ακίνητα (αφορά την εκμίσθωση οικοδομών, γαιών, πηγών, υπεκμίσθωση ή από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων κλπ).

Γ Πηγή: Εισοδήματα από κινητές αξίες (αφορά τα μερίσματα, τους τόκους ομολογιών, τις αμοιβές μελών Δ.Σ., Α.Ε. κ.λπ.).

Δ Πηγή: Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (αφορά τα κέρδη ατομικών ή εταιρικών επιχειρήσεων).

Ε Πηγή: Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις (αφορά κέρδη από αγροτικές και κτηνοτροφικές επιχειρήσεις κ.λπ.).

ΣΤ Πηγή: Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (αφορά μισθούς, ημερομίσθια, συντάξεις, επιχορηγήσεις, επιδόματα κλπ, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους).

Ζ Πηγή: Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (αφορά αμοιβές από την άσκηση επαγγέλματος του ιατρού, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, οικονομολόγου, λογιστή, κλπ.).

Για την εξεύρεση του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος του κάθε φυσικού προσώπου, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των πηγών. Έτσι καθιερώνεται η «αρχή του ενιαίου της φορολογίας», σύμφωνα με την οποία τα επί μέρους εισοδήματα δεν φορολογούνται αυτοτελώς και χωριστά το καθένα τους, αλλά αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο για την επιβολή του Φόρου Εισοδήματος<sup>13</sup>.

Εμείς από τις παραπάνω πηγές θα επικεντρωθούμε στην πηγή Δ (εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις).

---

<sup>13</sup> Άρθρο 2 του Νόμου 2238/94 περί “φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων”.

### **5. 1. 10. Υπολογισμός φόρου και φορολογικές απαλλαγές**

Για να υπολογίσουμε το φόρο πρέπει πρώτα να γνωρίζουμε τις γενικές ρυθμίσεις που ισχύουν, καθώς επίσης και τις απαλλαγές από το φόρο. Προσωπικά απαλλάσσονται, με τον όρο της αβεβαιότητας, οι πρεσβευτές άλλων χωρών και λοιποί διπλωματικοί αντιπρόσωποι, για εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, και για όσα αποκτούν από κάθε πηγή εκτός χώρας. Επίσης απαλλάσσονται οι πρόξενοι, προξενικοί πράκτορες και το κατώτερο προσωπικό των προξενείων.

Ακόμα για λόγους οικονομικής φύσεως έχουν γίνει αποδεκτές από το κράτος φορολογικές απαλλαγές για ορισμένους κλάδους παραγωγής προς ωφέλεια της βιωσιμότητάς τους.

Επιγραμματικά οι φορολογικές απαλλαγές όπως ορίζονται από το άρθρο 6 του Ν 2238/1994 είναι οι εξής:

- ◆ Εισόδημα από ακίνητα
- ◆ Εισόδημα από κινητές αξίες
- ◆ Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις
- ◆ Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

### **5. 1. 11. Φορολογία στον επιχειρηματικό χώρο και Φορολογική δικαιοσύνη**

Για να ασκηθεί φορολογική δικαιοσύνη στο σύνολο των επιχειρήσεων που λειτουργούν σε ένα κράτος, οι συνταγματικές διατάξεις κατοχυρώνουν φορολογικές ρυθμίσεις καθώς και περιορισμούς στην άσκηση του φορολογικού δικαιώματος της πολιτείας.

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

### **5. 1. 12. Η αρχή της καθολικότητας του φόρου**

Η αρχή της συμμετοχής στα δημόσια βάρη ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα του καθενός, συνεπάγεται ότι οι φορολογικοί νόμοι δεν μπορούν να προβαίνουν σε αδικαιολόγητες διακρίσεις ή να επιβαρύνουν κατά τρόπο δυσανάλογο και υπέρμετρο τους πολίτες. Για να γίνει αυτό περισσότερο κατανοητό, ας δούμε το θέμα αυτό από την πλευρά ενός εισοδήματος που δεν είναι και τόσο σταθερό, όπως το γεωργικό εισόδημα. Οι κλιματολογικές συνθήκες, για παράδειγμα, μπορούν να επηρεάσουν είτε

θετικά, είτε αρνητικά τη γεωργία. Αυτό μπορεί να δώσει είτε υψηλό είτε χαμηλό εισόδημα ή και γιατί όχι αρνητικό. Αντίθετα ένας μισθωτός σε ετήσια βάση έχει σταθερό εισόδημα. Αυτή η διάκριση δεν παραβιάζει συνταγματικές διατάξεις. Με την ίδια λογική ένας έγγαμος θα πληρώσει λιγότερο φόρο από έναν άγαμο, ο οποίος έχει λιγότερες υποχρεώσεις, οπότε και θα δαπανήσει μικρότερο μέρος του εισοδήματός του, για να τις καλύψει.

Στον ίδιο τρόπο σκέψης με τα παραπάνω, ταξινομούνται και οι διαχωρισμοί στη φορολογία, είτε με τη μορφή των φορολογικών τεκμηρίων ή με τη θέσπιση αντικειμενικών κριτηρίων. Καθώς επίσης και η διαφορετική μεταχείριση ημεδαπών νομικών προσώπων που δραστηριοποιούνται στο εξωτερικό.

### **5. 1. 13. Η Αναλογική Φορολογία**

Τα παραπάνω θεμελιώνονται με το άρθρο 78 του Συντάγματος, το 1975 και τα αναλύουμε παρακάτω :

1<sup>ο</sup> . Κανένας φόρος δεν μπορεί να επιβληθεί, ούτε να εισπραχθεί αν δεν υπάρχει τυπικά ο νόμος, που θα καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.

2<sup>ο</sup> . Η αναδρομική ισχύς ενός επιβαλλόμενου φόρου ή οποιουδήποτε οικονομικού βάρους δεν μπορεί να επεκταθεί πέραν από το προηγούμενο έτος από εκείνο που επιβλήθηκε.

3<sup>ο</sup> . Κατ' εξαίρεση, όταν επιβάλλεται ή αυξάνεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η είσπραξη τους από τη μέρα που κατατέθηκε στη Βουλή το σχετικό νομοσχέδιο.

4<sup>ο</sup> . Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων, δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης.

5<sup>ο</sup> . Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται, να επιβληθούν με εξουσιοδότηση νόμων πλαισίων, εξισωτικές ή αντισταθμιστικές εισφορές ή δασμοί, καθώς και να ληφθούν οικονομικά μέτρα στο πλαίσιο των διεθνών σχέσεων της χώρας με οικονομικούς οργανισμούς ή μέτρα που αποβλέπουν στην εξασφάλιση της συναλλαγματικής θέσης της χώρας.

### **5. 1. 14. Το ισχύον φορολογικό σύστημα**

Στη χώρα μας ο κορμός του φορολογικού συστήματος ισχύει από το 1955, ενώ από τις αρχές της δεκαετίας του '80, οι περισσότερες χώρες του Ο.Ο.Σ.Α. (Οργανισμός

Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης), προχώρησαν σε σημαντικές μεταρρυθμίσεις των φορολογικών συστημάτων.

Οι όποιες παρεμβάσεις έγιναν, κάτω από το βάρος έντονων δημοσιονομικών προβλημάτων, επέτειναν την πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος και την αύξηση της φοροδιαφυγής, η οποία είχε ως αποτέλεσμα την επιβολή νέων φόρων με αποτέλεσμα, να δημιουργείται ένας φαύλος κύκλος.

#### **5. 1. 15. Νομικό Πλαίσιο για τη Φορολόγηση Εταιρειών στο Ελληνικό Δίκαιο**

Οι φόροι στους οποίους υποβάλλονται οι εταιρείες στην Ελλάδα, χωρίζονται σε αυτούς που επιβάλλονται κατά τη σύσταση «ο Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου» που επιβάλλεται στις εταιρείες του Εμπορικού Δικαίου κατά τη σύσταση, μετατροπή, συγχώνευση και αύξηση του κεφαλαίου τους, και σε αυτούς που επιβάλλονται κατά την λειτουργία «ο Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων» που αναφέρεται στον άμεσο φόρο που επιβάλλεται στα συνολικά καθαρά κέρδη που αποκτώνται από τις ημεδαπές και αλλοδαπές εταιρείες. Ο διαχωρισμός των εταιρειών γίνεται βάσει της έδρας τους και συγκεκριμένα, όσες έχουν έδρα σε Δήμο ή Κοινότητα της Ελλάδας, θεωρούνται ημεδαπές. Οι ημεδαπές εταιρείες έχουν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση, δηλαδή υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος, τόσο τα εισοδήματα που προκύπτουν στην Ελλάδα όσο και τα εισοδήματα που προκύπτουν στο εξωτερικό. Αντίθετα, οι αλλοδαπές εταιρείες, φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην Ελλάδα.

#### **5. 1. 16. Φορολόγηση κατά τη Σύσταση**

Με τις διατάξεις των άρθρων 17 - 31 του Ν. 1676/1986, επιβλήθηκε από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1987 φόρος με την ονομασία «Συγκέντρωσης Κεφαλαίου», ο οποίος ανέρχεται σε ποσοστό 1% επί του κεφαλαίου και με την επιβολή του οποίου καταργήθηκε το τέλος χαρτοσήμου που επιβάλλονταν στη σύσταση Προσωπικών και Κεφαλαιουχικών Εταιρειών.

Ο φόρος αυτός επιβάλλεται στις ημεδαπές εταιρείες που έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα καθώς και στα υποκαταστήματα των αλλοδαπών εταιρειών, κατά το Άρθρο 17 του Ν. 1676/1986.

Σύμφωνα με το Άρθρο 18 του Ν. 1676/1986, οι πράξεις που φορολογούνται, είναι οι εξής:

- ♦ Η σύσταση, με την εισφορά οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου (μετρητά, πάγια ή εμπορεύσιμα στοιχεία, προσωπική εργασία κλπ).



- ◆ Η αύξηση του ενεργητικού, με εισφορά περιουσιακών στοιχείων. Επίσης η αύξηση με εισφορά υπηρεσιών από μέλος των υποκείμενων στο φόρο, έστω και αν δεν αυξάνουν το κεφάλαιο, αλλά διαφοροποιούν τα δικαιώματα ή αυξάνουν την αξία των μεριδίων του. Σημειώνεται ότι δεν υπόκειται σε αυτό το φόρο η αύξηση του κεφαλαίου που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.
- ◆ Η μετατροπή προσώπου που δεν υπόκειται στο φόρο σε πρόσωπο που υπόκειται στο φόρο, όπως η μετατροπή ατομικής επιχείρησης σε εταιρική.
- ◆ Η συγχώνευση προσώπου που δεν υπόκειται στο φόρο, με πρόσωπο που υπόκειται στο φόρο.
- ◆ Τα δάνεια που συνάπτει η εταιρεία και έχουν το ίδιο αποτέλεσμα που έχει και η αύξηση κεφαλαίου.
- ◆ Η διάθεση από αλλοδαπή εταιρεία τρίτης χώρας εκτός ΕΕ, παγίων κεφαλαίων ή κεφαλαίων κίνησης στο υποκατάστημα της που βρίσκεται στην Ελλάδα.

Ο φόρος επιβάλλεται στην «πραγματική αξία» των πράξεων που υπόκεινται στο φόρο και η οποία δεν είναι δυνατόν να είναι μικρότερη από αυτή που αναγράφεται στο καταστατικό. Η εξακρίβωση της «πραγματικής αξίας» γίνεται βάσει της αγοραίας αξίας και ειδικότερα:

- ◆ Οι εισφορές σε μετρητά συμπίπτουν με την «πραγματική αξία».
- ◆ Οι εισφορές κινητών στοιχείων κατά κυριότητα, συμπίπτουν με την αγοραία αξία τους.
- ◆ Στην περίπτωση εισφορών κινητών και ακίνητων στοιχείων κατά χρήση, λαμβάνεται υπόψη το γινόμενο της ετήσιας μισθωτικής αξίας του εισφερόμενου στοιχείου επί των ετών εισφοράς του.
- ◆ Στην περίπτωση εισφορών ακινήτων κατά πλήρη κυριότητα, ο προσδιορισμός της «πραγματικής αξίας» των ακινήτων, γίνεται με βάση την αξία που ισχύει στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.
- ◆ Στην περίπτωση εισφοράς προσωπικής εργασίας ή άυλων στοιχείων (Απόφαση 1328/1965 του Συμβουλίου της Επικρατείας), λαμβάνεται υπόψη το ποσοστό συμμετοχής, ο τρόπος απασχόλησης κλπ.
- ◆ Στην περίπτωση εισφοράς στοιχείων ενεργητικού και παθητικού διαλυόμενης εταιρείας, ο φόρος επιβάλλεται στην διαφορά Ενεργητικού - Παθητικού (καθαρή περιουσία) και όχι στην αξία των επιμέρους μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων.

### **5. 1. 17. Φορολόγηση κατά τη Λειτουργία**

Η φορολόγηση εισοδήματος νομικών προσώπων, επιβλήθηκε στην Ελλάδα με το Ν.Δ. 3843/1958. Μέχρι τότε ίσχυε η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του Ν.1640/1919, φορολογία των καθαρών προσόδων, που απετέλεσε την πρώτη μεγάλη προσπάθεια για θέσπιση ενός φορολογικού συστήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Σύμφωνα με αυτήν, κάθε κατηγορία εισοδήματος υποβάλλονταν σε φορολογία με διαφορετικό για κάθε κατηγορία συντελεστή και συνεπώς ήταν απαραίτητη η υποβολή πολλών φορολογικών δηλώσεων, δηλαδή μια για κάθε κατηγορία εισοδήματος. Το 1955 με το Ν.Δ. 3323, επιβλήθηκε φόρος επί του συνολικού εισοδήματος των φυσικών προσώπων και ακολούθησε το 1958 το Ν.Δ. 3843, με το οποίο επιβλήθηκε ενιαίος φόρος με αναλογικό συντελεστή, στο συνολικό εισόδημα των νομικών προσώπων.

Τα δυο νομοθετικά διατάγματα ίσχυσαν μέχρι το 1989, όταν με το Π.Δ. 129 κωδικοποιήθηκαν σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο με τίτλο «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος». Το βασικό νομοθέτημα που ρυθμίζει, τη φορολογία εισοδήματος των νομικών και των φυσικών προσώπων, είναι ο Ν. 2238/1994.

Στην περίπτωση εισφοράς προσωπικής εργασίας ή άυλων στοιχείων<sup>14</sup> λαμβάνεται υπόψη το ποσοστό συμμετοχής, ο τρόπος απασχόλησης κλπ.. Διευκρινίζεται ότι οι παραπάνω τρόποι φορολόγησης δεν λαμβάνεται υπόψη για εταιρείες που εδρεύουν σε χώρες με τις οποίες έχουν συναφθεί συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας και αυτό διότι ο τρόπος φορολόγησης τους καθορίζεται από τους όρους της σύμβασης.

### **5. 1. 18. Για την αποφυγή της διεθνούς διπλής φορολόγησης υπάρχουν οι εξής μέθοδοι:**

#### **◆ Η μέθοδος της έκπτωσης του φόρου**

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, ο φόρος που καταβάλλεται σε ένα ξένο κράτος για εισόδημα που φορολογείται και στο κράτος καταγωγής, αφαιρείται από το φόρο που προκύπτει στο κράτος καταγωγής. Τη μέθοδο αυτή ακολουθεί η ελληνική φορολογική νομοθεσία<sup>15</sup>.

#### **◆ 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

<sup>14</sup> Καραγιώργος Θ. (2003), «Λογιστική Εταιρειών και Φορολογία Εισοδήματος».

<sup>15</sup> Δράκος Γ. (1986), «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική».

Πρόσωπα αυτά της φορολογίας ή φορολογούν μόνο εκείνα τα εισοδήματα που προκύπτουν στην επικράτεια 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 την χώρα που κατοικεί ο φορολογούμενος και το άλλο από τη χώρα στην οποία αποκτάται το εισόδημα.

##### **5. 1. 19. Φοροδιαφυγή**

Σε προηγούμενη παράγραφο, αναφέρθηκε ότι, η επιβολή φόρου είναι μια αναγκαστική καταβολή μέρους του εισοδήματος από φυσικά και νομικά πρόσωπα προς το κράτος. Η λέξη «αναγκαστική», όπως είναι φυσικό, δημιουργεί αισθήματα αντίδρασης από τους φορολογούμενους. Αυτό έχει σαν συνέπεια, οι τελευταίοι να προσπαθούν με διάφορους τρόπους να αποκρύψουν εισοδήματα προκειμένου να μη φορολογηθούν. Άρα φοροδιαφυγή είναι η απόκρυψη φορολογητέας ύλης από τον φορολογούμενο, με σκοπό την καταστράτηγηση του νόμου και την αποφυγή του φόρου.

##### **5. 1. 20. Φοροαποφυγή**

Η Φοροαποφυγή, σημαίνει ότι ο φορολογούμενος με νόμιμες ενέργειες, εκμεταλλευόμενος κενά του νόμου, κατορθώνει να μειώσει τη φορολογική του υποχρέωση ή να αποφύγει την καταβολή του οφειλόμενου φόρου.

##### **5. 1. 21. Μέτρα ή Μεταρρύθμιση, για το Φορολογικό Σύστημα στην Ελλάδα**

Από Ημερίδα, του IOBE (Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών) και το ΕΛΙΑΜΕΠ (Ελληνικό Ίδρυμα Ευρωπαϊκής και Εξωτερικής Πολιτικής).

Σύμφωνα, με τους κ.κ. Σταματόπουλο Δ. (συγγραφέα φορολογικού δικαίου και πρώην Γενικό Διευθυντή Φορολογίας στο υπουργείο Οικονομικών), τον Κυριαζή Χ. (Εκτελεστικό Αντιπρόεδρο του ΣΕΒ), τον Ράπανο Β. (καθηγητή Δημόσιας Οικονομικής στο Πανεπιστήμιο της Αθήνας και τέως πρόεδρο της Εθνικής Τράπεζας) και τον Σταθάκη Γ. (καθηγητή Πολιτικής Οικονομίας στο Πανεπιστήμιο Κρήτης και βουλευτή), «το ελληνικό φορολογικό σύστημα, παραμένει πολύπλοκο, γραφειοκρατικό, αναποτελεσματικό και άδικο, καθώς οι προσπάθειες για μια ουσιαστική φορολογική μεταρρύθμιση έχουν μείνει στα χαρτιά. Είναι χαρακτηριστικό ότι η Ελλάδα είναι η μόνη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης όπου ο άγαμος χωρίς παιδιά και ο έγγαμος με δύο παιδιά που λαμβάνουν και οι δύο τον μέσο μισθό έχουν την ίδια φορολογική επιβάρυνση. Στα υπόλοιπα κράτη οι οικογένειες με παιδιά έχουν ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση αφού πληρώνουν λιγότερους φόρους σε σχέση με

τους άγαμους που δεν έχουν παιδιά με τις μεγαλύτερες διαφορές να καταγράφονται στην Τσεχία, το Λουξεμβούργο, την Ιρλανδία και τη Σλοβακία».

Κατά τον καθηγητή κ. Ράπανο Βασίλη «ενδεικτικό της πολυπλοκότητας του φορολογικού συστήματος, είναι ότι, από το 2009 μέχρι και τον Απρίλιο του 2012 το υπουργείο Οικονομικών έχει εκδώσει 582 εγκυκλίους για φορολογικά και τελωνειακά θέματα. Μόνο το 2011 υπογράφηκαν 251 εγκύκλιοι δηλαδή σχεδόν κάθε εργάσιμη ημέρα εκδίδονταν και μια εγκύκλιος».

«Μέτρα παίρνονται συνεχώς, μεταρρύθμιση δεν έγινε ποτέ από το 1975 και μετά». Για την πάταξη της φοροδιαφυγής προτείνει να δημιουργηθούν φορολογικά δικαστήρια.

Κατά τον κ. Σταθάκη Γ., «κοινή συνισταμένη όλων μας, θα πρέπει να δημιουργηθεί ένα φορολογικό σύστημα που να είναι απλό, δίκαιο, σταθερό και με αναπτυξιακό χαρακτήρα», μόνο που «αυτές οι αλλαγές απαιτούν χρόνο».

Επίσης, πρέπει να υπάρχει ενιαίος τρόπος φορολόγησης για όλα τα φυσικά πρόσωπα, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος ενώ το ίδιο πρέπει να συμβεί και για τις εταιρείες ανεξαρτήτως των χαρακτηριστικών τους.

Κατά τον αντιπρόεδρο του ΣΕΒ (Σύνδεσμο Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών) Κυριαζή Χ. για τις επιχειρήσεις, επισήμανε ιδιαίτερα το γεγονός ότι «από το 2002 έως σήμερα έχουν ψηφιστεί 65 φορολογικοί νόμοι». Συνόδευσε μάλιστα αυτή την παρατήρηση με τη διαπίστωση του Αριστοτέλη, σύμφωνα με την οποία «η συνεχής αλλαγή των νόμων ισοδυναμεί με τη μη εφαρμογή του νόμου».

Ο κ. Κυριαζής περιέγραψε «την ανάγκη για την ύπαρξη μικρού αριθμού φόρων με αυτόματο προσδιορισμό τους, καθώς και για κωδικοποίηση της φορολογικής νομοθεσίας, αντικατάσταση των φοροαπαλλαγών από εκπτώσεις φόρων, αξιολόγηση των επιδόσεων του φορολογικού συστήματος και ταχύτερη απονομή φορολογικής δικαιοσύνης».

Από την πλευρά του, ο κ. Σταματόπουλος Δ. υπογράμμισε την ανάγκη μίας άρτιας βάσης δεδομένων με αποτελεσματικές διασταυρώσεις, προκειμένου να εφαρμοστεί ένας από τους βασικούς κανόνες της φορολογίας, «η βεβαιότητα του φόρου». «Το Δημόσιο, θα πρέπει να κερδίσει την εμπιστοσύνη των πολιτών του και το σεβασμό στους κανόνες».

Επίσης, πρότεινε τη θέσπιση ενός νέου συστήματος το οποίο θα καθιερώνει το λογιστικό προσδιορισμό των εισοδημάτων, το βοηθητικό προσδιορισμό του εισοδήματος των φορολογουμένων με βάση τα χρησιμοποιούμενα περιουσιακά

στοιχεία τα οποία αποτελούν ένδειξη του αποκτούμενου εισοδήματος, τη διαρκή επιδίωξη εθελοντικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων με ενίσχυση των κριτηρίων αυτοελέγχου και υποχρέωση των ορκωτών λογιστών και λογιστών - φοροτεχνικών να βεβαιώνουν την ακρίβεια των υποβαλλομένων δηλώσεων κτλ.

Στο συμπέρασμα που κατέληξε η ημερίδα, είναι ότι:

«Το φορολογικό πρόβλημα της Ελλάδας και ο περιορισμός της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, που αποτελούν αδυναμία του κράτους και μόνιμη πηγή απώλειας εσόδων, δεν μπορούν να αντιμετωπιστούν με επιμέρους μέτρα, αλλά απαιτείται ριζική αναμόρφωση τόσο του πυρήνα του φορολογικού συστήματος, όσο και της φορολογικής διοίκησης»<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Ημερίδα με θέμα «Μέτρα ή Μεταρρύθμιση για το Φορολογικό Σύστημα της Ελλάδας» (Πέμπτη, 8 Νοεμβρίου 2012).

*5. 2. Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup>*  
*Φορολογία και Επιχειρήσεις*

## **5. 2. Η Φορολογία στις επιχειρήσεις**

### **5. 2. 1. Αυτοτελής Φορολόγηση**

Όπως αναφέρθηκε και προηγουμένα, στη χώρα μας έχει καθιερωθεί η αρχή του ενιαίου της φορολογίας. Ο φορολογικός νομοθέτης έχει όμως εξαιρέσει από την γενική αυτή αρχή κάποιες ειδικές περιπτώσεις στις οποίες εφαρμόζεται η αυτοτελής φορολόγηση. Τα άρθρα 11 έως 14 του νόμου 2238/1994 ορίζουν και αναλύουν τα είδη των περιπτώσεων αυτών. Συγκεκριμένα το άρθρο 11 αναφέρεται στην αυτοτελή φορολόγηση εισοδήματος από ακίνητα, το άρθρο 12, στην αυτοτελή φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες, το άρθρο 13 από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα και το 14 από μισθωτές υπηρεσίες. Παρακάτω θα αποσαφηνίσουμε τις έννοιες αυτές και κυρίως τις περιπτώσεις που αφορούν Νομικά Πρόσωπα. Επίσης θα αναλύσουμε τη φορολόγηση των μετοχών που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, των μερισμάτων καθώς και λοιπών ειδικών εισοδημάτων, τα οποία υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

### **5. 2. 2. Αυτοτελής Φορολόγηση Εισοδήματος από Ακίνητα**

Πρόκειται για το ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κοινόχρηστων χώρων, γενικώς, σε οικοδομές από τον κανονισμό της οροφокτησίας που ανήκουν, στους ιδιοκτήτες των διηρημένων ιδιοκτησιών της, επιβάλλεται δε, αυτοτελώς φορολογία με συντελεστή 20%, στον οποίο περιλαμβάνεται ο φόρος εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου και η εισφορά Ο.Γ.Α. στο χαρτόσημο.

### **5. 2. 3. Αυτοτελής Φορολόγηση Εισοδήματος από Κινητές Αξίες**

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 12, του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι επιβάλλεται φόρος εισοδήματος, στους τόκους οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια τους και ο τόπος που διαμένουν και προκύπτουν στην Ελλάδα από οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης περιλαμβανομένων και των πιστοποιητικών καταθέσεων, σε τράπεζα ή ταμειούχιο (της Ελλάδας), οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, και ομολογιακά δάνεια επιχειρήσεων, εφόσον έχουν τύχει των απαλλαγών του Ν.3746/1957.

Ο φόρος υπολογίζεται στο ποσό των τόκων που προκύπτουν με συντελεστή δέκα πέντε τοις εκατό (15%). Ο φόρος αυτός παρακρατείται από τον οφειλέτη των τόκων κατά το χρόνο που γίνεται ο εκτοκισμός της κατάθεσης ή από εκείνον που καταβάλλει τους τόκους, κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων. Ειδικώς, για ομόλογα χωρίς κουπόνια ο φόρος υπολογίζεται κατά την έκδοσή τους.

Με την παρακράτηση του φόρου, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση μόνο εάν οι δικαιούχοι των πιο πάνω εισοδημάτων είναι φυσικά πρόσωπα, υπόχρεοι του άρθρου 2 (Προσωπικές Εταιρείες, Κοινωνίες Αστικού Δικαίου, Αστικές Εταιρείες, Συμμετοχικές ή Αφανείς και Κοινοπραξίες), επίσης, Συνεταιρισμοί, Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού χαρακτήρα, και ημεδαπές και αλλοδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις. Αντίθετα, για τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (ημεδαπές Α.Ε., Ε.Π.Ε., κλπ.), με την παρακράτηση του φόρου εισοδήματος από κινητές αξίες, δεν επέρχεται πλέον εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, συμψηφιζόμενου του φόρου που έχει παρακρατηθεί.

#### **5. 2. 4. Αυτοτελής Φορολόγηση Εισοδήματος από Επιχειρήσεις**

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13, φορολογείται αυτοτελώς η υπεραξία που προκύπτει κατά τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων συμμετοχής ή ποσοστών συμμετοχής σε Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινωνίες Αστικού Δικαίου, Αστικές Εταιρείες, Συμμετοχικές - Αφανείς ή Κοινοπραξίες. Για τις μετοχές των Α.Ε. αναφέρεται η επόμενη παράγραφος, όμως θεωρείται σχετική και η παράγραφος 1, καθώς μία Α.Ε. μπορεί ως νομικό πρόσωπο να κατέχει και να μεταβιβάζει εταιρικά μερίδια των παραπάνω εταιρειών. Πιο συγκεκριμένα φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα:

**1<sup>ο</sup>.** Με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση:

- ◆ Ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κτλ, ή υποκαταστήματος επιχείρησης, όπως αυτό ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ. (Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων).
- ◆ Εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή σε κοινοπραξία, εκτός κοινοπραξίας τεχνικών έργων, της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ..

Για τον υπολογισμό της ωφέλειας, που προκύπτει από τη μεταβίβαση μεριδίων ημεδαπής Ε.Π.Ε., αφαιρείται το κόστος απόκτησής της από την κατώτατη πραγματική αξία που έχουν κατά το χρόνο μεταβίβασης. Για τον προσδιορισμό της κατώτατης πραγματικής αξίας των μεριδίων που μεταβιβάζονται, λαμβάνεται το άθροισμα ολόκληρης της εταιρείας:

- ◆ των ιδίων κεφαλαίων της, που εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό,



- ◆ της άυλης αξίας της,
- ◆ της αξίας των ακινήτων της εταιρείας κατά το μέρος που η αξία του καθενός από αυτά, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο μεταβίβασης στη φορολογία ακινήτων, υπερβαίνει την αξία κτήσης του και,
- ◆ των αυξήσεων των ιδίων κεφαλαίων που έχουν μεσολαβήσει από το χρόνο σύνταξης του τελευταίου επίσημου ισολογισμού μέχρι το χρόνο μεταβίβασης των μεριδίων ή των μειώσεων των ιδίων κεφαλαίων που έχουν γίνει στο ίδιο χρονικό διάστημα. Επίσης πέρα από τα όρια είναι και οι μειωμένοι φόροι υπεραξίας για τις περιπτώσεις μεταβίβασης από επαχθή αίτια και από συγγενικά πρόσωπα, που αναλύει το άρθρο 13.

**2<sup>ο</sup>.** Με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (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 εκχώρηση εξομοιώνεται και η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα.

Ο δικαιούχος του κέρδους ή της ωφέλειας, που προκύπτει από την εφαρμογή αυτής της παραγράφου, επιβαρύνεται με τον οικείο φόρο και καταβάλλει αυτόν εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της περιφέρειας όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης, της οποίας μεταβιβάζεται ή εκχωρείται το περιουσιακό στοιχείο, πριν από τη με οποιονδήποτε τρόπο μεταβίβαση ή εκχώρηση του οικείου περιουσιακού στοιχείου.

**3<sup>ο</sup>.** Με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) κάθε ποσό που καταβάλλεται, πέρα από τα μισθώματα, από το μισθωτή προς τον εκμισθωτή, σε περίπτωση μίσθωσης ακινήτου μόνου του ή μαζί με τον οποιονδήποτε εξοπλισμό ή εγκατάσταση που τυχόν διαθέτει.

Όταν δικαιούχοι των εισοδημάτων της παραγράφου αυτής είναι πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 101 (μεταξύ των οποίων ημεδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε.), με την καταβολή του πιο πάνω φόρου δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις.

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 13, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ημεδαπών Α.Ε. μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. (Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών), οι οποίες μεταβιβάζονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά. Για τον

προσδιορισμό της πραγματικής αξίας των μετοχών για την επιβολή του φόρου πέντε τοις εκατό (5%) λαμβάνεται υπόψη και η κατώτατη πραγματική αξία των μετοχών που μεταβιβάζονται, η οποία εξευρίσκεται ως ακολούθως:

♦ Τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας, που εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό και όπως αυτά διαμορφώνονται μετά από αύξηση ή μείωση που έχει πραγματοποιηθεί μέχρι και την προηγούμενη ημέρα της μεταβίβασης, προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται και η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο της μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφιστάμενων κατά το χρόνο μεταβίβασης μετοχών, αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία της κάθε μετοχής, η οποία λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας των μετοχών που μεταβιβάζονται.

♦ Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε τελευταίων (πριν από τη μεταβίβαση), ισολογισμών και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της ίδιας χρονικής περιόδου. Σε περίπτωση που νόμιμα έχουν καταρτισθεί λιγότεροι από πέντε ισολογισμοί, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία των ισολογισμών αυτών. Αν το άθροισμα των ολικών αποτελεσμάτων είναι αρνητικό, δεν λαμβάνεται υπόψη καμία απόδοση.

♦ Όταν η εταιρεία της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων Α.Ε. ή άλλων μορφών επιχειρήσεων και η μεταβίβαση λαμβάνει χώρα πριν από τη σύνταξη τριών ισολογισμών, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της προηγούμενης περίπτωσης, που προκύπτουν και από τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί, εφόσον τηρούσαν βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ..

♦ Σε περίπτωση που από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει ως πραγματική αξία μεταβίβασης μετοχών μεγαλύτερη αυτής που προκύπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων α' έως γ' της παρούσας παραγράφου, λαμβάνεται υπόψη η συμφωνηθείσα.

### **5. 2. 5. Φορολογική αντιμετώπιση της επιχείρησης**

Περισσότερο ενδιαφέρον στη φορολογία παρουσιάζει η επιχείρηση. Αυτό συμβαίνει γιατί, όποιες ρυθμίσεις επιβάλλονται από το νομοθέτη για την ομοιόμορφη μεταχείριση ιδίων προσώπων και καταστάσεων από πλευράς φορολογικής ικανότητας, είναι ανάγκη πολλές φορές να διαχωρίζονται βάση αντικειμενικών κριτηρίων.

Όπως προαναφέρθηκε, η κάθε κατάσταση αντιμετωπίζεται φορολογικά με διαφορετικό τρόπο. Αυτό συμβαίνει γιατί, η οικονομική ταξινόμηση των ιδιωτικών επιχειρήσεων εμφανίζει ιδιαίτερες δυσκολίες αν θελήσει κανείς να χρησιμοποιήσει τα κριτήρια (αποκλειστικά οικονομικά μόνο στοιχεία), ανεξάρτητα από την προέλευση των παραγωγικών τους συντελεστών. Υπάρχει λοιπόν περίπτωση, πολλές φορές η νομοθεσία να παραβλέπει τις διάφορες επιδράσεις από τη μεταβολή ποικίλων παραγόντων, οι οποίοι μπορεί να τείνουν να προσ αυξάνουν και τις δαπάνες.

Με τη θεσμοθέτηση νόμων και κανονισμών στις επιχειρήσεις, το κράτος παρεμβαίνει, αλλά και συγχρόνως διασφαλίζει την αυτονομία αυτών, με αποτέλεσμα, η επέμβαση του κράτους δεν είναι μόνο τυπική, υπό την έννοια της τήρησης των τυπικών κανόνων, αλλά και ουσιαστική.

Αυτό σημαίνει, ότι το κράτος δεν ασκεί μόνο εξουσιαστική δράση αλλά και επιχειρηματική. Σκοπός του άλλωστε είναι να αναπτυχθεί οικονομικά σε ένα γενικότερο οικονομικό σύνολο, την ΕΕ (Ευρωπαϊκή Ένωση). Για να συμβεί αυτό, πρέπει όλα εκείνα τα οικονομικά στοιχεία που την απαρτίζουν, να αναπτυχθούν και αυτά με τη σειρά τους.

Επίσης, μια επιχείρηση έχει δικαίωμα ως προς το εύρος της προστασίας που μπορεί να απαιτήσει από τους ανταγωνιστές της, με στόχο την ανεμπόδιστη άσκηση της δραστηριότητας της μέσα στην αγορά, και την προώθηση της ανόθευτης λειτουργίας του ανταγωνισμού.

### **5. 2. 6. Φορολογική αντιμετώπιση της Ατομικής Επιχείρησης**

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες και όσοι ασκούν ατομική επιχείρηση, θα φορολογούνται από το πρώτο ευρώ του καθαρού εισοδήματός τους, με συντελεστές που διαμορφώνονται ως εξής:

- ◆ 26% για το τμήμα του εισοδήματος μέχρι 50.000,00 €
- ◆ 33% για το τμήμα του εισοδήματος άνω των 50.000,00 €

Επίσης, για νέες ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις ή νέους ελεύθερους επαγγελματίες με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 1η Ιανουαρίου 2013 και για τα τρία (3) πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους ο φορολογικός

συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας των ελευθέρων επαγγελματιών μειώνεται κατά 50% για εισοδήματα μέχρι 10.000,00 €.

#### **5. 2. 7. Φορολογική αντιμετώπιση της αφανούς εταιρείας**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) ορίζεται ότι σε φόρο υπόκεινται, μεταξύ άλλων υποκειμένων και οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994, ορίζεται ότι τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου και προκειμένου για συμμετοχικές και αφανείς εταιρείες φορολογούνται με συντελεστή 25%.

Επίσης, κατά την διάταξη της παραγράφου 4 στοιχ. β' του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, «το κατά το άρθρο αυτό, εισοδήματα και κέρδη των επιχειρήσεων, που λειτουργούν με τη μορφή Ο.Ε., Ε.Ε. και Ε.Π.Ε., Κοινοπραξίας, Κοινωνίας και Αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και Συνεταιρισμών θεωρείται ότι αποκτήθηκαν (στην περίπτωση της συμμετοχικής αφανούς εταιρείας), από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο των κερδών της εταιρείας».

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Τα κέρδη που αποκτά η ως άνω εταιρεία, θεωρείται ότι αποκτώνται από τον εμφανή εταίρο, στο σύνολό τους. Ωστόσο το άρθρο 10 σε συνδ. με την παράγραφο 4 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου, αναφέρεται ότι οι συμμετοχικές και αφανείς εταιρείες είναι υποκείμενα φόρου και φορολογούνται με συντελεστή 25%. Η φορολόγηση των καθαρών κερδών της αφανούς εταιρείας γίνεται μέσω της υποβολής σχετικής δήλωσης, ενώ υπόχρεος τόσο για την υποβολή της δήλωσης, όσο και για την καταβολή του φόρου εισοδήματος είναι ο εμφανής εταίρος, του οποίου τα στοιχεία θα πρέπει να αναγραφούν και στο σχετικό έντυπο της δήλωσης.

#### **5. 2. 8. Φορολογική αντιμετώπιση της Ομόρρυθμης Εταιρείας**

Η Ο.Ε. στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης φορολογείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Ν.2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν.2753/1999.

Σύμφωνα με την αντικατάσταση αυτή ο φορολογικός συντελεστής μειώθηκε σε 30% για τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσεως 1999 και σε 25% για τη διαχειριστική χρήση του έτους 2000 και έπειτα. Τώρα σύμφωνα με το Άρθρο 10 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην

παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%).

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των εταίρων, στο 50% των κερδών της εταιρείας για τους τρεις πρώτους διαχειριστές - εταίρους, φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά και επί περιπτώσεων περισσότερων με τα αυτά ποσοστά, ορίζεται, να υπολογίζεται αυτή με την υποβολή της οικείας δήλωσης εισοδήματος.

**Τα φορολογικά έντυπα που πρέπει να προσκομίσει η Ο.Ε., είναι:**

- ◆ Δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε5), για Ο.Ε., Ε.Ε., αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αφανείς ή συμμετοχικές εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου και κοινοπραξίες.
- ◆ Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. (Φ1).
- ◆ Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (Φ2).

#### **5. 2. 9. Φορολογική αντιμετώπιση της Ετερόρρυθμης Εταιρείας**

Στην Ε.Ε. το 50% του ποσοστού των κερδών που αναλογεί στον κάθε εταίρο φορολογείται με συντελεστή 20% και το υπόλοιπο προστίθεται στο σύνολο όλων των άλλων φορολογητέων εσόδων του συγκεκριμένου ατόμου και το άθροισμα αυτό φορολογείται με βάση την κλίμακα φορολόγησης φυσικών προσώπων.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των ομορρύθμων εταίρων στο 50% των κερδών της εταιρείας για τους τρεις πρώτους διαχειριστές - εταίρους, φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά και επί περιπτώσεων περισσότερων με τα αυτά ποσοστά, ορίζεται, να υπολογίζεται αυτή με την υποβολή της οικείας δήλωσης εισοδήματος.

Οι ομόρρυθμοι εταίροι φυσικά πρόσωπα φορολογούνται με συντελεστή 20%, ενώ οι ετερόρρυθμοι εταίροι και τα νομικά πρόσωπα, φορολογούνται με συντελεστή 25%.

**Τα φορολογικά έντυπα που πρέπει να προσκομίσει η Ε.Ε., είναι:**

- ◆ Δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε5), για Ε.Ε., Ο.Ε., αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αφανείς ή συμμετοχικές εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου και κοινοπραξίες.
- ◆ Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. (Φ1).
- ◆ Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (Φ2).

#### **5. 2. 10. Φορολογική αντιμετώπιση της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης**

Όσον αφορά τις νέες διατάξεις περί Ε.Π.Ε., αυτές εξομοιώνουν τον τρόπο φορολογίας και παρακράτησης φόρου επί των διανεμομένων κερδών τους με τα

ισχύοντα στις Α.Ε., δηλαδή προβλέπεται ότι εκτός από τη φορολογία του συνόλου των κερδών σε επίπεδο Νομικού Προσώπου, αλλά και παρακράτηση φόρου επί των διανεμομένων κερδών αυτών. Σημειώνεται ότι οι προηγούμενες διατάξεις που ίσχυαν (εξαιρέσει των διατάξεων του Ν. 3842/2010) δεν προέβλεπαν καμία παρακράτηση φόρου επί των διανεμομένων κερδών των προσώπων αυτών, και θα φορολογούνταν τα συνολικά της κέρδη σαν διανεμόμενα.

Και έτσι έχουμε, όσον αφορά τον Φορολογικό Συντελεστή και το ποσοστό παρακράτησης φόρου:

Σύμφωνα με το άρθρο 109 παράγραφος 1 Ν.2238/1994 του Κ.Φ.Ε., για τις ημεδαπές Ε.Π.Ε. ορίζεται συντελεστής 20% για τα κέρδη του οικονομικού έτους 2012 και μετά. Ο φόρος επιβάλλεται μετά από αφαίρεση των κερδών που απαλλάσσονται ή φορολογούνται αυτοτελώς, εφόσον τα κέρδη αυτά δεν διανεμηθούν στους εταίρους, καθώς επίσης και μεριδίων Ε.Π.Ε. συμμετοχών σε Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινωνιών Αστικού Δικαίου, Αστικών Εταιρειών, Συμμετοχικών - Αφανών και κοινοπραξιών.

Τα κέρδη που διανέμονται από την Ε.Π.Ε. στους εταίρους υπόκεινται, πάντα για τη χρήση 2012, σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25%, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το διοικητικό συμβούλιο. Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν στον οποίο έγινε η παρακράτηση.

Επίσης σύμφωνα με το άρθρο 111 παράγραφος 1 του Κ.Φ.Ε. πραγματοποιείται προκαταβολή φόρου 80% που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους, κατά περίπτωση, που έληξε. Το ανωτέρω ποσοστό μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) για τα νέα νομικά πρόσωπα στα τρία πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών τους, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'). Η

μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου.

**Τα Φορολογικά έντυπα, που πρέπει να συμπληρωθούν και να υποβληθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της Ε.Π.Ε., είναι:**

- ◆ Έντυπο δήλωσης φορολογίας Εισοδήματος (Φ-01.010) Νομικών Προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων.
- ◆ Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. (Φ1).
- ◆ Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (Φ2).

### **5. 2. 11. Φορολογική αντιμετώπιση της Ανώνυμης Εταιρείας**

Με τον νέο φορολογικό νόμο Ν.3943/2011, ρυθμίζεται η φορολογία των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, δηλαδή για τις Α.Ε., τις Ε.Π.Ε. κλπ.. Η ισχύς του νόμου αυτού αφορά τα κέρδη που προκύπτουν από τη χρήση 2010 και μετά. Με τον νόμο αυτό επανέρχεται το προηγούμενο καθεστώς που ίσχυε με τον Ν.3697/2008, με το οποίο υπήρχε παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα κέρδη, μεταβάλλοντας πλέον τους συντελεστές. Έτσι ο Ν.3842/2010, όσον αφορά την φορολογία των νομικών προσώπων που αναφέρονται παραπάνω δεν ίσχυσε και δεν θα ισχύσει ποτέ.

Η Α.Ε. υπόκεινται σε φορολογία για το συνολικό της εισόδημα ή κέρδος, που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή. Τα καθαρά κέρδη της εταιρείας υπόκεινται σε φορολογία με συντελεστή 20% ανεξαρτήτως αν η Α.Ε. είναι εισηγμένη στο Χ.Α.Α. ή όχι. Ο Συντελεστής αυτός εμφανίζεται μειωμένος κατά 40% για κέρδη από δραστηριότητες σε νησιά με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας από τα κέρδη της χρήσης αφαιρούνται τα κέρδη που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο ή είναι αφορολόγητα.

- ◆ Σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν.2190/1920 αφαιρείται το ένα εικοστό (1/20) τουλάχιστον των καθαρών κερδών για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.
- ◆ Κρατείται το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του Ά μερίσματος 6% τουλάχιστον επί του εταιρικού κεφαλαίου ή το 25% των κερδών αν είναι μεγαλύτερο. Με πλειοψηφία της Γ.Σ. τουλάχιστον 65% μπορεί να διανεμηθεί το μικρότερο ποσό. Η διανομή αυτή μπορεί να μη γίνει αν η Γ.Σ. αποφασίσει με πλειοψηφία τουλάχιστον 70% του καταβεβλημένου κεφαλαίου.
- ◆ Στην περίπτωση αυτή, το μη διανεμημένο μέρισμα μέχρι τουλάχιστον 25% επί των καθαρών κερδών, μεταφέρεται στα βιβλία της εταιρείας σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού προς κεφαλαιοποίηση. Το αποθεματικό αυτό υποχρεούται η Α.Ε. εντός

τετραετίας από το χρόνο σχηματισμού του, να το κεφαλαιοποιήσει, με έκδοση νέων μετοχών που παραδίδει δωρεάν στους δικαιούχους μετόχους. Σύμφωνα με το Άρθρο 3 παράγραφος 18 και 19 του Ν.2753/1999 ισχύει για τα υπόλοιπα κέρδη κατά τους ορισμούς του καταστατικού.

Σε περίπτωση διανομής κερδών στο προσωπικό το διατιθέμενο για αυτό το ποσό δεν μπορεί να είναι ανώτερο του 10% των συνολικών κερδών (Ε.7383/1985 Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας & Οικονομικών).

Η χορήγηση μετοχών γίνεται με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων η οποία λαμβάνεται με την πλήρη απαρτία και πλειοψηφία που καθορίζουν αντίστοιχα τα άρθρα 29, παράγραφος 1, 2 και 31 του Κ.Ν. 2190/1920. Η απόφαση αυτή καθορίζει κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που δεν ρυθμίζεται διαφορετικά από το νόμο.

Η χορήγηση των μετοχών στην περίπτωση αυτή επιτρέπεται μόνο ύστερα από αντίστοιχη αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας που πραγματοποιείται με την κεφαλαιοποίηση των μη διανεμηθέντων κερδών σε ποσοστό που δεν θα υπερβαίνει το 20% αυτών.

Οι εκδιδόμενες μετοχές είναι ονομαστικές και επί μία τριετία από την έκδοσή τους μπορούν αν μεταβιβασθούν μόνο κατόπιν εγκρίσεως της Γ.Σ., παραδίδονται στους δικαιούχους και παρέχουν πλήρη μετοχικά δικαιώματα, ιδίως δικαίωμα ψήφου και λήψης του μερίσματος. Μετά την πάροδο της τριετίας οι μετοχές αντικαθίστώνται από ανώνυμες και ελεύθερα μεταβιβάσιμες. Σε κάθε διανομή δεν είναι δυνατή η χορήγηση σε δικαιούχο υπερτριπλάσιου αριθμού μετοχών τις χορηγούμενες σε οποιονδήποτε άλλο δικαιούχο, σύμφωνα με το Π.Δ.30/1998.

Σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν.2190/1920 οι αμοιβές μελών Δ.Σ. λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένουν μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και του Α μερίσματος.

**Τα φορολογικά έντυπα που υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. της έδρας της εταιρείας, ώστε να φορολογηθούν τα κέρδη της Α.Ε., είναι:**

♦ Έντυπο Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος.

(Φ-01.010) Ν.Π. (Νομικών Προσώπων) κερδοσκοπικού χαρακτήρα πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

♦ Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. (Φ1).

♦ Περιοδική δήλωση Φυσικών Προσώπων (Φ2).



*5. 3. Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup>*  
*Η Φορολογία Εισοδήματος*  
*Των Προσωπικών*  
*Εταιρειών*

### 5. 3. 1. Φορολογία στα κέρδη των προσώπων του άρθρου 2 παράγραφος 4 του Ν. 2238/1994

#### 5. 3. 1. 1. Συντελεστές φορολογίας - φόρος εισοδήματος

Για το φορολογικό καθεστώς των επιχειρήσεων, προτείνεται η επισταμένη παρακολούθηση των αλλαγών και τροποποιήσεων, σε κάθε περίπτωση. Πάντως, αυτό που ισχύει τώρα (2013), είναι ότι: στις προσωπικές εταιρείες ισχύει το μικτό σύστημα φορολόγησης, όπου φορολογείται μέρος των κερδών στο όνομα του νομικού προσώπου, ενώ το άλλο μέρος των κερδών φορολογείται με την μορφή των επιχειρηματικών αμοιβών, στο όνομα των φυσικών προσώπων και πάντα ομορρυθμών εταίρων.

Οι Ο.Ε., Ε.Ε., κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς καθώς και κοινοπραξίες, με την ακόλουθη κλίμακα:

#### 1<sup>ος</sup> Πίνακας: Κλίμακα των Εταιρειών του Άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε.

Φορολογητέα κέρδη (€)	Φορολογικός Συντελεστής (%)	Φόρος κλιμακίου (€)
0 – 50.000,00	26%	13.000,00
50.001	33%	

- Όταν οι παραπάνω υπόχρεοι τηρούν διπλογραφικά βιβλία το συνολικό καθαρό εισόδημά τους υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή 26%.
- Σε περίπτωση διανομής κερδών από τους τηρούντες διπλογραφικά βιβλία και εφόσον υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 55.
- Επίσης για τους υπόχρεους αυτούς εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 98 και επόμενα (ότι προβλέπεται για τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε.).

Οι διατάξεις που αντικαταστάθηκαν και ισχύουν μέχρι και τα εισοδήματα της χρήσης 2012 (οικονομικό έτος 2013) είχαν ως εξής:

Το συνολικό καθαρό εισόδημα των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις αυτού του Κώδικα, φορολογείται με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), μετά την αφαίρεση:

1<sup>ο</sup>. των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς,

2<sup>ο</sup>. των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Ουσιαστικά με τις νέες διατάξεις πέραν της αύξησης των φορολογικών συντελεστών, καταργείται η έννοια της επιχειρηματικής αμοιβής και πλέον τα κέρδη που προκύπτουν φορολογούνται όλα στο όνομα της εταιρείας μετά την αφαίρεση τυχόν αφορολογήτων εσόδων, μερισμάτων που μπορεί να έλαβε η εταιρεία από τη συμμετοχή της σε ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες ή συνεταιρισμούς και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 (σε άλλες δηλαδή προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες κλπ). Τα κέρδη αυτά θα φορολογηθούν με 26%, εφόσον πρόκειται για υπόχρεους που τηρούν απλογραφικά βιβλία και για ποσό κερδών μέχρι 50.000,00 €, καθώς και για τους υπόχρεους που τηρούν διπλογραφικά βιβλία για το σύνολο των κερδών τους. Στην περίπτωση των υπόχρεων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, εάν το σύνολο των κερδών τους ανέρχεται σε ποσό μεγαλύτερο των 50.000,00 €, για το επιπλέον αυτό ποσό θα φορολογηθούν με συντελεστή 33%, όπως φαίνεται και από την ανωτέρω κλίμακα.

Επιπλέον όμως, προστίθεται νέα υποχρέωση για τους υπόχρεους που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, να παρακρατήσουν, σε περίπτωση διανομής των κερδών τους μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, ποσοστό φόρου 10% επί των διανεμομένων κερδών και το υπόλοιπο ποσό να το διανέμουν στους εταίρους ελεύθερο φόρου. Ουσιαστικά πρόκειται για μια εξομοίωση του χειρισμού των διανεμομένων κερδών όμοια με αυτή που ισχύει για τις Α.Ε., τις Ε.Π.Ε. και τις λοιπές περιπτώσεις σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55.

Αντίθετα, η συγκεκριμένη υποχρέωση δεν ισχύει στις περιπτώσεις των υπόχρεων που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

### **5. 3. 1. 2. Συντελεστές φορολογίας στις Ομόρρυθμες εταιρείες (Ο.Ε.)**

Τα αναλογούντα κέρδη (μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής)

- ◆ Στους ομορρύθμους εταίρους τα φυσικά πρόσωπα φορολογούνται με συντελεστή 20%
- ◆ Στους ομορρύθμους εταίρους τα νομικά πρόσωπα φορολογούνται με συντελεστή 25%

### 5. 3. 1. 3. Συντελεστές φορολογίας στις Ετερόρρυθμες εταιρείες (Ε.Ε.)

Τα αναλογούντα κέρδη (μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής για τους ομορρύθμους εταίρους)

- ♦ Στους ομορρύθμους εταίρους τα φυσικά πρόσωπα φορολογούνται με συντελεστή 20%
- ♦ Στους ετερορρύθμους εταίρους και σε νομικά πρόσωπα, φορολογούνται με συντελεστή 25%

**Σημείωση:** Οι ανωτέρω συντελεστές μειώνονται κατά ποσοστό 40% για τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες που ασκούνται σε νησιά με πληθυσμό σύμφωνα με την τελευταία απογραφή κάτω των 3.100 κατοίκων<sup>17</sup>.

Με το φόρο εισοδήματος που προκύπτει εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για τα κέρδη αυτά για τους εταίρους της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. άσχετα εάν πρόκειται για φυσικά ή νομικά πρόσωπα, (ημεδαπά ή αλλοδαπά)<sup>18</sup>.

### 5. 3. 1. 4. 2<sup>ος</sup> Πίνακας: Συντελεστές φορολογίας εισοδήματος Ο.Ε. και Ε.Ε. (διαχρονικά)

Διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν:
Από την 01.01.2010 με Γενικό συντελεστή 20% και 25% και Μειωμένο συντελεστή 12% και 15%, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 118.
Από την 01.01.2007 με Γενικό συντελεστή 20% και Μειωμένο συντελεστή 12% σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 118.
Από την 01.01.2006 με Γενικό συντελεστή 22% και Μειωμένο συντελεστή 13,20% σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 118.
Από την 01.01.2005 με Γενικό συντελεστή 24% και Μειωμένο συντελεστή 14,40% σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 118.
Από την 01.01.2005 <sup>19</sup> με Γενικό συντελεστή 25% και Μειωμένο συντελεστή 15% σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 118.

<sup>17</sup> Παράγραφος 2 του άρθρου 118 του Ν. 2238/1994.

<sup>18</sup> Εκτός από την επιχειρηματική αμοιβή η οποία φορολογείται στο δικαιούχο φυσικό πρόσωπο, συναθροισμένη με λοιπά εισοδήματα, σύμφωνα με την σχετική ισχύουσα κλίμακα του άρθρου 9 του Ν.2238/1994.

<sup>19</sup> Ο συντελεστής 25% καθιερώθηκε από τη χρήση 01.01/31.12.2000 (για το Οικονομικό έτος 2001), ενώ για τη χρήση 01.01/31.12.1999 (για το Οικονομικό έτος 2000) ήταν 30%. Πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν. 2753/1999 ο συντελεστής φορολογίας των κερδών της ομορρύθμου εταιρείας ήταν 35%.

**5. 3. 1. 5. 3<sup>ος</sup> Πίνακας: Συντελεστές φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (διαχρονικά)**

Κατηγορία	Χρήση 2004	Χρήση 2005	Χρήση 2006	Χρήση 2007-2009	Χρήση 2010	Χρήση 2011
Φυσικά πρόσωπα	0-40%	0-40%	0-40%	0-40%	0-45%	0-45%
<b>Ομόρρυθμες, Ετερόρρυθμες Εταιρείες (αναλογία κερδών μη ομορρύθμων εταίρων ή εταίρων μη Φ.Π.)</b>	<b>25%</b>	<b>24%</b>	<b>22%</b>	<b>20%</b>	<b>20%</b>	<b>20%</b>
<b>Ομόρρυθμες, Ετερόρρυθμες Εταιρείες (αναλογία μη ομορρύθμων εταίρων ή εταίρων μη Φ.Π.)</b>	<b>25%</b>	<b>24%</b>	<b>22%</b>	<b>20%</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>
Κοινωνίες Αστικού Δικαίου	25%	24%	22%	25%	25%	25%
Δικηγορικές εταιρείες	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>
Συμβολαιογραφικές εταιρείες	25%	25%	25%	25%	25%	25%
<b>Ανώνυμες εταιρείες Ε.Π.Ε. (μη διανεμόμενα)</b>	<b>35%</b>	<b>32%</b>	<b>29%</b>	<b>25%</b>	<b>24%</b>	<b>20%</b>
<b>Ανώνυμες εταιρείες Ε.Π.Ε. (διανεμόμενα)</b>	<b>35%</b>	<b>32%</b>	<b>29%</b>	<b>25%</b>	<b>21%</b>	<b>25%</b>
<b>Κοινοπραξίες</b>	<b>35%</b>	<b>32%</b>	<b>29%</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>
Αστικές εταιρείες	35%	32%	29%	25%	25%	25%
Μη κερδοσκοπικά Ν. Π.	35%	32%	29%	25%	24%	23%
Από εκμίσθωση ακινήτων (ιεροί ναοί, μονές κτλ.)					20%	20%

Πηγή: taxheaven.gr

Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας ή κοινωνίας με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσότερων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι

επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρεία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρείες του άρθρου 13 του Ν. 718/1977 (ΦΕΚ 304 Α΄).

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των εταίρων ή κοινωνών, στο πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών της εταιρείας ή κοινωνίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της».

Η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, διότι πρόκειται για συγκεκριμένο τρόπο φορολογίας των κερδών της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. ο οποίος προβλέπει τη φορολόγηση μέρους των κερδών επ' ονόματι των εταίρων, και του υπολοίπου επ' ονόματι της εταιρείας. Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, για τις τυχόν διαφορές κερδών που προκύπτουν μετά την προσθήκη λογιστικών διαφορών ή βάσει εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση επιχειρηματική αμοιβή στη διαφορά μεταξύ δηλωθέντων – φορολογηθέντων καθαρών κερδών και προσδιορισθέντων από τον φορολογικό έλεγχο.

#### **5. 3. 1. 6. Έναρξη ισχύος**

Οι παραπάνω κλίμακες ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 και μετά. Η παρακράτηση φόρου 10% για τα μερίσματα ισχύει για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

**Σημείωση:** Μετά την αντικατάσταση των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994 με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 3842/2010, ορίζεται πλέον ότι αν ο δικαιούχος επιχειρηματικής αμοιβής, ομόρρυθμος εταίρος, συμμετέχει παράλληλα σε άλλες Ο.Ε. ή και Ε.Ε. ή και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, στις οποίες συμμετέχει ανήλικος, λαμβάνει την επιχειρηματική αμοιβή από την εταιρεία που έχει το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής<sup>20</sup>.

#### **5. 3. 1. 7. Κοινωνίες κληρονομικού δικαίου στις οποίες συμμετέχουν ανήλικοι**

Για τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, και μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, το ποσό των καθαρών κερδών που απομένει, φορολογείται στο όνομα της κοινωνίας με συντελεστή 20%, αφού πρώτα

---

<sup>20</sup> Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, το εισόδημα από την επιχειρηματική αμοιβή θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται στο φυσικό πρόσωπο δικαιούχο συναθροιζόμενο με λοιπά εισοδήματα σύμφωνα με την σχετική ισχύουσα κλίμακα του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994.

αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής<sup>21</sup>.

- ◆ Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτά για τα συγκεκριμένα κέρδη. Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για όλους γενικά τους κοινωνούς, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, εκτός από τους δικαιούχους επιχειρηματικής αμοιβής.
- ◆ Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου κοινωνού στο 50% των κερδών της κοινωνίας, που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωση της.
- ◆ Η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, διότι πρόκειται για συγκεκριμένο τρόπο φορολογίας των κερδών της κοινωνίας, ο οποίος προβλέπει τη φορολόγηση μέρους των κερδών επ' ονόματι των κοινωνών, και του υπολοίπου επ' ονόματι της κοινωνίας.
- ◆ Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου για τις τυχόν διαφορές κερδών που προκύπτουν μετά την προσθήκη λογιστικών διαφορών ή βάσει εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση επιχειρηματική αμοιβή, στη διαφορά μεταξύ φορολογηθέντων καθαρών κερδών και προσδιορισθέντων από τον φορολογικό έλεγχο.

**Σημείωση:** Μετά την αντικατάσταση των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994 με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 3842/2010, ορίζεται πλέον ότι ο κοινωνός, κοινωνίας κληρονομικού δικαίου στην οποία συμμετέχουν ανήλικοι που συμμετέχει παράλληλα σε Ο.Ε. ή και Ε.Ε., λαμβάνει την επιχειρηματική αμοιβή από την εταιρεία που έχει το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> Μετά την αφαίρεση των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής Ε.Π.Ε. ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994.

<sup>22</sup> Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, το εισόδημα από την επιχειρηματική αμοιβή θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται στο φυσικό πρόσωπο δικαιούχο συναθροιζόμενο με λοιπά εισοδήματα σύμφωνα με την σχετική ισχύουσα κλίμακα του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994.

### **5. 3. 1. 8. Κοινωνίες κληρονομικού δικαίου όπου δεν συμμετέχουν ανήλικοι**

Για τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες μεταξύ των κοινωνιών δεν περιλαμβάνονται ανήλικοι, το ποσό των καθαρών κερδών που απομένει<sup>23</sup>, φορολογείται στο όνομα της κοινωνίας με συντελεστή 25%<sup>24</sup>.

♦ Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτά για τα συγκεκριμένα κέρδη. Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για όλους γενικά τους κοινωνούς, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά.

### **5. 3. 1. 9. Λοιπές κοινωνίες που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα**

Για τις κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, το ποσό των καθαρών κερδών που απομένει, φορολογείται στο όνομα της κοινωνίας με συντελεστή 25%<sup>25</sup>.

♦ Υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος, (έντυπο Ε5) και φορολόγηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994, έχουν οι κοινωνίες αστικού δικαίου, μόνο εφ' όσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και όχι οι κοινωνίες με άλλο αντικείμενο δραστηριότητας, (όπως επί παραδείγματι αυτές που συστάθηκαν για την εκμίσθωση ακινήτων και οι οποίες αποκτούν εισόδημα Α' πηγής).

♦ Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτά για τα συγκεκριμένα κέρδη. Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ισχύει γενικότερα για όλους τους κοινωνούς, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά.

### **5. 3. 1. 10. Κοινωνίες αστικού δικαίου που εκμεταλλεύονται φορτηγά ή επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης**

Οι κοινωνίες αστικού δικαίου που εκμεταλλεύονται φορτηγά ή επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης, υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε5), και για τα καθαρά κέρδη που προέρχονται από την εκμετάλλευση μέχρι δύο αυτοκινήτων, χορηγείται δε, σε κάθε μέλος βεβαίωση με το ποσό των κερδών που τους αναλογεί, προκειμένου να φορολογηθεί στο όνομα τους<sup>26</sup>.

---

<sup>23</sup> Μετά την αφαίρεση των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής Ε.Π.Ε. ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994.

<sup>24</sup> Δεν προβλέπεται αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής.

<sup>25</sup> Και σε αυτές τις περιπτώσεις δεν προβλέπεται αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής.

<sup>26</sup> Περίπτωση α' της παραγράφου 7 του άρθρου 64 του Ν. 2238/1994.



**Σημείωση:** Τα ποσά των καθαρών κερδών που απομένει και προέρχεται από την εκμετάλλευση των πάνω από δύο αυτοκινήτων, φορολογείται στο όνομα της κοινωνίας με συντελεστή 25%.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση εκμετάλλευσης των παραπάνω αυτοκινήτων από τους λοιπούς υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.), τα καθαρά κέρδη φορολογούνται στο όνομα των μελών, μόνο όταν αυτοί εκμεταλλεύονται μόνο ένα αυτοκίνητο, ενώ σε περίπτωση εκμετάλλευσης πάνω από ένα εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994<sup>27</sup>.

Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτά για τα συγκεκριμένα κέρδη. Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για όλους γενικά τους κοινωνούς, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά.

#### **5. 3. 1. 11. Κοινοπραξίες**

Για τις κοινοπραξίες το ποσό των καθαρών κερδών που απομένει, φορολογείται στο όνομα της κοινοπραξίας με συντελεστή 25%.

Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτά για τα συγκεκριμένα κέρδη. Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για τα μέλη, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, εκτός από τους δικαιούχους επιχειρηματικής αμοιβής.

#### **5. 3. 1. 12. Λοιπά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2**

Για τα λοιπά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994, συμμετοχικές – αφανείς εταιρείες, το ποσό των καθαρών κερδών που απομένει, φορολογείται στο όνομα αυτών με συντελεστή 25%.

♦ Χρόνος κτήσης εισοδήματος των προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.<sup>28</sup>.

♦ Ως Χρόνος κτήσης του εισοδήματος, για τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 (Ο.Ε., Ε.Ε., κ.λπ.) που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση.

♦ Στις περιπτώσεις της Ο.Ε., της Ε.Ε., της κοινοπραξίας, της κοινωνίας και της αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το εισόδημα θεωρείται ότι αποκτάται από κάθε

<sup>27</sup> Φορολογία επιχειρηματικής αμοιβής και φορολόγηση των λοιπών κερδών στο όνομα του νομικού προσώπου.

<sup>28</sup> Αντικατάσταση του δεύτερου & τρίτου εδαφίου της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 με τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011.

ένα εταίρο ή μέλος, για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρεία, κοινοπραξία ή κοινωνία.

♦ Τα εισοδήματα των συμμετοχικών (αφανών) εταιρειών θεωρείται ότι αποκτώνται από τον εμφανή εταίρο στο σύνολο αυτών. Σε περίπτωση κατά την οποία αποδειχθεί ότι υφίστανται και άλλοι εμφανείς εταίροι, τα κέρδη κατανέμονται σε αυτούς κατ'ισομοιρία.

Για την καλύτερη κατανόηση όλων των ανωτέρω θα παραθέσουμε ενδεικτικά κάποια παραδείγματα μαζί με την Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος τους.

Να σημειώσουμε ότι στα παραδείγματα 3 και 4 η προκαταβολή του φόρου υπολογίζεται με συντελεστή 55% και δεν πρόκειται για νέες επιχειρήσεις<sup>29</sup>.

### **5. 3. 1. 13. 1<sup>ο</sup> Παράδειγμα με Ομόρρυθμη Εταιρεία και μέλη δύο (2) φυσικά πρόσωπα**

Έστω, η ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «Αφοί Κυρλάκη και Σια Ο.Ε.» στην οποία συμμετέχουν δύο ομόρρυθμα μέλη (φυσικά πρόσωπα), ο «Χ» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 50% και ο «Ψ» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 50%.

Τα καθαρά κέρδη της εταιρείας κατά τη χρήση 2010 ανήλθαν σε 15.000,00 €. Με τις νέες διατάξεις ο συντελεστής φορολογίας των κερδών των ομορρυθμών μελών – φυσικών προσώπων είναι 20%.

#### **4<sup>ο</sup> Πίνακας**

Κέρδη 15.000,00 €
Μείον επιχειρηματική αμοιβή 15.000,00 X 50% =7.500,00 €
Υπόλοιπο κερδών 7.500,00 €
Φόρος στο όνομα της εταιρείας :7.500,00 X 20%=1.500,00 €
Επιχειρηματική αμοιβή των φυσικών προσώπων που φορολογείται με την κλίμακα
Ομόρρυθμο μέλος «Χ»
Επιχειρηματική αμοιβή 7.500,00 X 50% =3.750,00 €
Ομόρρυθμο μέλος «Ψ»
επιχειρηματική αμοιβή 7.500,00 X 50% =3.750,00 €

Πηγή: taxheaven.gr

<sup>29</sup> Οι νέες επιχειρήσεις έχουν μειωμένο συντελεστή κατά 50%, για τα τρία πρώτα έτη λειτουργίας τους.

Πιο κάτω παραθέτουμε συμπληρωμένους τους σχετικούς πίνακες από το έντυπο Ε5

Στον πίνακα Η' στην τρίτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ Η' ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ Η ΖΗΜΙΕΣ					
1. Κέρδη ( από κωδ. 048 Πιν. Δ' ) .....	15.000,00				
2. Ή Ζημιές ( από κωδ. 448 Πιν. Δ' ) .....					
Οι πιο κάτω ενδείξεις 1,2 και 3 συμπληρώνονται μόνο από όσους τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ΚΒΣ ( προσθέτονται ή σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται )					
1. Καθαρό εισόδημα από ακίνητα ( από Κωδ. 425 και 424 πιν. Ε' ) .....					
2. Καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες που φορολογείται στο όνομα της εταιρείας κτλ. ( από Κωδ. 430 Πιν. ΣΤ' ) .....					
3. Καθαρό εισόδημα από κινητές κτλ. Συμμετοχές αλλοδαπής, Δ.Χ. Αυτοκίνητα κτλ. ( από Κωδ. 435 Πιν. Ζ' ) .....					
Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία άρθ. 4 παρ. 10 ν. 3522/06	071				
Σύνολο Κερδών	500				
Υπόλοιπο Ζημιών	501				
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ: ( ομόρ.εταίρ. ή κοινωνού )					
A/A	AΦM ΔΙΑΚΑΙΟΥΧΩΝ	Από κωδ. 500	X ½	ποσοστό συμμεχής %	
1	621 065815365	15.000,00	7.500,00	50,00%	505 3.750,00
2	622 027942526	15.000,00	7.500,00	50,00%	506 3.750,00
3	623				507 7.500,00
Συνολικά φορολογητέα κέρδη .....					510 7.500,00
Ή ζημιές .....					515

Στους πίνακες Θ' και Ι' στην τρίτη και τέταρτη σελίδα αντίστοιχα, έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ' ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ			
Φόρος συνολικών φορολογητέων κερδών και συμπληρωματικός φόρος: ( από κωδ. 700 Πιν. Γ' )	1.500,00	Χ 55,00%	825,00
(7) Είσαθε νέα επιχείρηση ; Ημερομηνία έναρξης :	950	ΝΑΙ	1
		Χ 27,5%	
Μείον φόροι που παρακρατήθηκαν κτλ. ( από κωδικούς 009 και 010 Πιν. Γ' )			
Προκαταβολή φόρου	520		825,00
Εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή	610		
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή	620		
(8) Καθαρό γεωργικό εισόδημα για την επιβολή εισφοράς του αρ. 13ν. 3877/2010	909		

Ε5 Σελ.3/4 υπόχρεου

ΠΙΝΑΚΑΣ Ι' ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΩΝ / ΜΕΛΩΝ - ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟΥΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ / ΜΕΛΗ								
A/A	A.Φ.Μ. ΜΕΛΩΝ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	% ΣΥΜ-ΜΕΤΟ-ΧΗΣ	ΙΔΙΟ ΤΗΤΑ	ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ ( προ φόρου ) (α)	ΚΥΡΙΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ (β)	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ/ΜΕΛΩΝ (γ)=(α)-(β)	
1	621	065815365	ΕΤΑΙΡΟΣ Χ	50,00%	Ο.Μ.	631 3.750,00	750,00	3.000,00
2	622	027942526	ΕΤΑΙΡΟΣ Ψ	50,00%	Ο.Μ.	632 3.750,00	750,00	3.000,00
3	623					633		
4	624					634		
5	625					635		
6	626					636		
7	627					637		
8	628					638		
9						639		
			ΣΥΝΟΛΑ	100,000%		7.500,00	1.500,00	6.000,00

## Στους πίνακες Β' και Γ' στην πρώτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

Όνοματεπώνυμο	ΑΡΙΘ. ΦΟΡ. ΜΗΤΡΩΟΥ									
Επάγγελμα	Διεύθυνση							Αριθ. Τηλ.		
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ Β' ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ</b>										
Συνολικά φορολογητέα κέρδη ( από κωδ. 510 Πιν. Η )		001							7.500,00	
Ή Ζημίες ( από κωδ. 515 Πιν. Η )		003								
Τεκμαρτά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων από πώληση ημιτελών οικοδομών (2)		070								
Υπάγεσθε : α) άρθ.118 ν.2238/94	ΝΑΙ	1		β) αρθ. 73 ν.3842/10	ΝΑΙ	1		γ) αρθ. 18 ν.3296/04	ΝΑΙ	1
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΤΛ.</b>										
Κύριος και συμπλ/κός φόρος κτλ.					ΒΕΒΑΙΩΣΗ (1)					
Φόρος που αναλογεί : ( από πιν. Γ' )	521	25 %	004							
Φόρος που αναλογεί : ( από πιν. Γ' )	522	7.500,00	20 %	523		1.500,00		Σύνολο :		
Φόρος συμπληρωματικός 3% ( από κωδ. 420 + 422 πιν. Ε' )			005					A.X.K.		
Άθροισμα ( 004 + 523 + 005 )			700	(α)		1.500,00		Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση		
Μείον: φόρος εισοδίου που προκαταβλήθηκε			008							
>> >> που παρακρατήθηκε			009							
>> άρθρου 7 του ν. 1180/1981 <sup>(4)</sup>			010							
>> οικοδ. επιχ/σεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών			111					<b>ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ (1)</b>		
>> αλλοδαπής			600					Εγινε έκπτωση για ποσό		
Άθροισμα ( 008+009+010+111+600 )			701	(β)						
Πιστωτικό ποσό ( β-α )			012	(δ)				Αριθ. ΤΑΦΕ		
Η Χρεωστικό ποσό ( α-β )			011	(γ)		1.500,00		2011		
Προκαταβολή φόρου ( ΝΑΙ - ΟΧΙ )	ΝΑΙ <sup>(1)</sup>		014			825,00		Ο Ενεργήσας την έκπτωση		
Τέλη Χαρτί/μου στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθωση ακινήτων			140							
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτί/μου			145							
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% ( αρ. 13 ν.3877/2010 )			910							
Πρόσθ. Φόρος % λόγω εκπροθέσμου			013					Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης		
Πρόσθ. Τέλη Χαρτί/μου οικοδομών % >>			113							
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτί/μου οικοδομών % >>			997							
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτί/μου οικοδομών % >>			911					ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ		
Άθροισμα ( 011+014+140+145+910+013+113+997+911 )			157	(ε)		2.325,00		2011	(1)	
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			160	(ε-δ)		2.325,00		Ο ΕΝΕΡΓΗΣΑΣ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ		
Η Πιστωτικό ποσό για επιστροφή			165	(δ-ε)				Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος		
ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ( ΕΥΡΩ )	1/8	100%						Επώνυμο :	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΤΑΙΡΟΥ 1	

**Σημείωση:** Στον κωδικό 522 του εντύπου αναγράφουμε το ποσό των κερδών που θα φορολογηθούν στο όνομα της εταιρείας και αναλογούν στα φυσικά πρόσωπα. Στο παράδειγμά μας και τα δυο ομόρρυθμα μέλη είναι φυσικά πρόσωπα. Ο συντελεστής φόρου στην περίπτωση αυτή είναι όπως αναφέραμε ανωτέρω στην ανάλυσή μας 20%.

### 5. 3. 1. 14. 2<sup>ο</sup> Παράδειγμα με ομόρρυθμη εταιρεία και ομόρρυθμα μέλη ένα φυσικό πρόσωπο κι ένα νομικό πρόσωπο

Έστω, η ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «Αφοί Μπιτισικάκη και Σια Ο.Ε.» στην οποία συμμετέχουν ένα ομόρρυθμο μέλος-φυσικό πρόσωπο, ο «Χ» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 50% κι ένα άλλο νομικό πρόσωπο π.χ. η Ο.Ε. «Ψ» με ποσοστό συμμετοχής 50%.

Τα καθαρά κέρδη της εταιρείας κατά τη χρήση 2010 ανήλθαν σε 15.000,00 €. Με τις νέες διατάξεις ο συντελεστής φορολογίας των κερδών των ομόρρυθμων μελών – φυσικών προσώπων είναι 20% και του νομικού προσώπου - μέλους 25%.

### 5<sup>ος</sup> Πίνακας

Κέρδη 15.000,00 €
Μείον επιχειρηματική αμοιβή
$15.000,00 \times 50\% \times 50\% = 3.750,00 \text{ €}$
Υπόλοιπο κερδών 11.250,00 €
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο μέλος - φυσικό πρόσωπο «X»
Καθαρά κέρδη - επιχειρηματική αμοιβή => $(15.000,00 \times 50\% = 7.500,00)$ $7.500,00 - 3.750,00 = 3.750,00 \times 20\% = 750,00 \text{ €}$
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο μέλος - νομικό πρόσωπο «Ψ»
$15.000,00 \times 50\% \times 25\% = 1.875,00 \text{ €}$
Σύνολο φόρου εταιρείας 2.625,00 €
Επιχειρηματική αμοιβή του φυσικού προσώπου (Ομόρρυθμο μέλος) «X» που φορολογείται με την κλίμακα:
Επιχειρηματική αμοιβή $15.000,00 \times 50\% \times 50\% = 3.750,00 \text{ €}$

Πηγή: taxheaven.gr

Πιο κάτω παραθέτουμε συμπληρωμένους τους σχετικούς πίνακες από το έντυπο Ε5

Στον πίνακα Η' στην τρίτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ Η' ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ						
1. Κέρδη ( από κωδ. 048 Πιν. Δ' ) .....						15.000,00
2. Ή Ζημιές ( από κωδ. 448 Πιν. Δ' ) .....						
Οι πιο κάτω ενδείξεις 1,2 και 3 συμπληρώνονται μόνο από όσους τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ΚΒΣ ( προσθέτονται ή σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται )						
1. Καθαρό εισόδημα από ακίνητα ( από Κωδ. 425 και 424 πιν. Ε' ) .....						
2. Καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες που φορολογείται στο όνομα της εταιρείας κτλ. ( από Κωδ. 430 Πιν. ΣΤ' ) .....						
3. Καθαρό εισόδημα από κινητές κτλ. Συμμετοχές αλλοδαπής, Δ.Χ. Αυτοκίνητα κτλ. ( από Κωδ. 435 Πιν. Ζ' ) .....						
Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία άρθ. 4 παρ. 10 ν. 3522/06						071
Σύνολο Κερδών						500
Υπόλοιπο Ζημιών						501
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ: ( ομόρ. εταιρ. ή κοινονού )						
A/A	ΑΦΜ ΔΙΑΚΑΙΟΥΧΩΝ	Από κωδ. 500	Χ %	ποσοστό συμμεχής %		
1	621 065815365	15.000,00	7.500,00	50,00%	505	3.750,00
2	622				506	
3	623				507	3.750,00
Συνολικά φορολογητέα κέρδη .....						510
Ή Ζημιές .....						515

Στους πίνακες Β' και Γ' στην πρώτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

Στοιχ ΑΝΤΙ	Επάγγελμα	Διεύθυνση	Αριθ. Τηλ.
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ Β' ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ</b>			
Συνολικά φορολογητέα κέρδη ( από κωδ. 510 Πιν. Ή )		001	11.250,00
Ή ζημιές ( από κωδ. 515 Πιν. Ή )		003	
Τεκμαρτά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων από πώληση ημιπελών οικοδομών <sup>(2)</sup>		070	
Υπάγεσθε :	α) άρθρ. 118 ν.2238/94	ΝΑΙ	1
	β) αρθ. 73 ν.3842/10	ΝΑΙ	1
	γ) αρθ. 18 ν.3296/04	ΝΑΙ	1
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΤΛ.</b>		Κύριος και συμπλ/κός φόρος κτλ.	
		ΒΕΒΑΙΩΣΗ (1)	
Φόρος που αναλογεί : ( από πιν. Ι' )	521	7.500,00	25 %
Φόρος που αναλογεί : ( από πιν. Ι' )	522	3.750,00	20 %
Φόρος συμπληρωματικός 3% ( από κωδ. 420 + 422 πιν. Ε' )	005		
Άθροισμα ( 004 + 523 + 005 )	(α)	700	
Μείον: Φόρος εισοδ/τος που προκαταβλήθηκε	008		
>> >> που παρακρατήθηκε	009		
>> άρθρου 7 του ν. 1160/1981 <sup>(4)</sup>	010		
>> οικοδ. επιχ/σεων λόγω πώλησης ημιπελών οικοδομικών <sup>(2)</sup>	111		
>> αλλοδαπής	600		
Άθροισμα ( 008+009+010+111+600 )	(β)	701	
Πιστωτικό ποσό ( β-α )	(δ)	012	
Ή Χρεωστικό ποσό ( α-β )	(γ)	011	2.625,00
Προκαταβολή φόρου ( ΝΑΙ - ΟΧΙ )	ΝΑΙ <sup>(1)</sup>	014	1.443,75
Τέλη Χαρτί/μου στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθωση ακινήτων	140		
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτί/μου	145		
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% ( αρ. 13 ν.3877/2010 )	910		
Πρόσθ. Φόρος % λόγω εκπροθέσμου	013		
Πρόσθ. Τέλη Χαρτί/μου οικοδομικών % >>	113		
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτί/μου οικοδομικών % >>	997		
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτί/μου οικοδομικών % >>	911		
Άθροισμα ( 011+014+140+145+910+013+113+997+911 )	(ε)	157	4.068,75
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	(ε-δ)	160	4.068,75
Ή Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	(δ-ε)	165	
ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ( ΕΥΡΩ )	1/8	100%	
Φόρος :	328,13		
Σύνολο :		ΑΧΚ.	
Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση		ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ (1)	
Εγινε έκπτωση για ποσό		Αριθ. ΤΑΦΕ	
		2011	
Ο Ενεργήσας την έκπτωση		ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ	
		2011	
		(1)	
Ο ΕΝΕΡΓΗΣΑΣ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ		Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος	
Επώνυμο :		ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΤΑΙΡΟΥ 1	
Όνομα :		ΟΝΟΜΑ ΕΤΑΙΡΟΥ 1	

**Σημείωση:** Στον κωδικό 522 του εντύπου αναγράφουμε το ποσό των κερδών που θα φορολογηθούν στο όνομα της εταιρείας και αναλογούν στο φυσικό πρόσωπο. Ο



συντελεστής φόρου στην περίπτωση αυτή είναι όπως αναφέραμε ανωτέρω στην ανάλυσή μας 20%.

Στον κωδικό 521 του εντύπου αναγράφουμε το ποσό των κερδών που θα φορολογηθούν στο όνομα της εταιρείας και αναλογούν στο νομικό πρόσωπο (Ο.Ε. Ψ). Ο συντελεστής φόρου στην περίπτωση αυτή είναι όπως αναφέραμε ανωτέρω στην ανάλυσή μας 25%.

**5. 3. 1. 15. 3<sup>ο</sup> Παράδειγμα ομόρρυθμης εταιρείας με μέλη δύο φυσικά πρόσωπα που έχουν κάνει έναρξη πρώτη φορά και είναι αμφότεροι ηλικίας κάτω των 35 ετών**

Έστω, η ομόρρυθμη εταιρεία «Αφοί Κουλιέρη» στην οποία συμμετέχουν δύο ομόρρυθμα μέλη -φυσικά πρόσωπα, με ποσοστό 50% το καθένα, καθώς πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτουν οι διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 6 του Ν.2238/1994 που παραθέσαμε ανωτέρω (και τα δύο φυσικά πρόσωπα έχουν κάνει έναρξη πρώτη φορά και είναι αμφότεροι ηλικίας κάτω των 35 ετών).

Η έναρξη δε των εργασιών της Ο.Ε., πραγματοποιήθηκε στις 30/09/2010. Αν τα κέρδη της είναι 20.000,00 €, στην περίπτωση αυτή δεν προκύπτει φόρος για την εταιρεία αλλά ούτε και επιχειρηματική αμοιβή για τα μέλη της.

Αν υποθέσουμε ότι τα καθαρά κέρδη της εταιρείας κατά τη χρήση 2010 ανήλθαν σε 45.000,00 €, τότε έχουμε τα εξής:

**6<sup>ος</sup> Πίνακας**

Κέρδη : 45.000,00 €
Μείον απαλλασσόμενα κέρδη : 30.000,00 €
Υπόλοιπο φορολογητέων κερδών : 15.000,00 €
Μείον επιχειρηματική αμοιβή: 15.000,00 X 50% =7.500,00 €
Υπόλοιπο κερδών : 7.500,00 €
Φόρος εταιρείας : 7.500,00 X 20%=1.500,00 €
Ομόρρυθμο μέλος Α' επιχειρηματική αμοιβή :7.500,00 X 50%= 3.750,00 €
Ομόρρυθμο μέλος Β' επιχειρηματική αμοιβή: 7.500,00 X 50%= 3.750,00 €

Πηγή: taxheaven.gr

## Παραθέτουμε συμπληρωμένους τους σχετικούς πίνακες από το έντυπο Ε5

	ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές .....	023		
	Σύνολο κερδών	024	→	45.000,00
	ή Υπόλοιπο ζημιών	124	→	
	Τεκμαρτά κέρδη Τεχνικών, Οικοδομικών Εταιρειών ( 6 ) .....	100	→	
<b>Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται :</b> <b>(Σε περίπτωση ζημιών προστίθενται)</b>	1.Μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές .....	026		
	2.Έσοδα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο ( τόκο καταθέσεων κτλ ) .....	027		
	3. Έσοδα Αφορολόγητα .....	028		
	4.Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ ή αλλοδαπά χρηματιστήρια .....	460		
	5. ....	461		
	Κέρδη χρήσης .....	029	→	45.000,00
	ή ζημιές χρήσης .....	030	→	
	Διαφορά καθαρών κερδών άρθρου 15 ν.3296/2004 .....	802	→	
	Ζημιές κλάδου μη υπαγομένου στην περαίωση του ν.3296/04 .....	803	→	
	Κέρδη κλάδου μη υπαγομένων στην περαίωση του ν. 3296/04 .....	804		
	Ζημιές παρελθουσών χρήσεων .....	039	→	
	ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	040	→	45.000,00
	Ή ΖΗΜΙΕΣ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	240	→	
<b>ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛ. ΑΠΟΘΕΜ/ΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞ. ΝΟΜΩΝ, κ.τ.λ. :</b>				
	1.Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το ν.1262/1982 .....	043		
	2.Αφορολόγητο ποσό για νέες στη χώρα επενδύσεις ν. 1892/1990 .....	044		
	3.Αφορολόγητο Αποθεματικό ν. 2601/1998 .....	046		
	4.Αφορολόγητο Αποθεματικό ν. 3299/2004 .....	061		
	5.Δαπάνες επιστημονικής τεχνολογικής έρευνας ( εξωλογιστικά ) .....	060		
	6.Αφορολόγητο Αποθεματικό άρθρ. 71 ν.3842/2010 .....	041		
	7. ....	059		
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	048	→	45.000,00
	Απαλλασσόμενο ποσό άρθρου 6 παρ. 7 του Κ.Φ.Ε.	530	→	30.000,00
	Υπόλοιπο φορολογητέων κερδών	531	→	15.000,00
	Ή ΖΗΜΙΕΣ	448	→	

**Σημείωση:** Στον κωδικό 530 αναγράφουμε το ποσό των 30.000,00 €όπως προβλέπεται από την παρ. 7 του άρθρου 6 του Ν.2238/1994.

Στον πίνακα Η στην τρίτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ Η' ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ									
1. Κέρδη ( από κωδ. 048 Πιν. Δ' ) .....							15.000,00		
2. Ή Ζημιές ( από κωδ. 448 Πιν. Δ' ) .....									
Οι πιο κάτω ενδείξεις 1,2 και 3 συμπληρώνονται μόνο από όσους τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ΚΒΣ ( προσθέτονται ή σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται )									
1. Καθαρό εισόδημα από ακίνητα ( από Κωδ. 425 και 424 πιν. Ε' ) .....									
2. Καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες που φορολογείται στο όνομα της εταιρείας κτλ. ( από Κωδ. 430 Πιν. ΣΤ' ) .....									
3. Καθαρό εισόδημα από κινητές κτλ. Συμμετοχές αλλοδαπής, Δ.Χ. Αυτοκίονητρα κτλ. ( από Κωδ. 435 Πιν. Ζ' ) .....									
Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία άρθ. 4 παρ. 10 ν. 3522/06							071		
Σύνολο Κερδών							500	15.000,00	
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ: ( ομόρ. εταιρ. ή κοινωού )							Υπόλοιπο Ζημιών	501	
A/A	ΑΦΜ ΔΙΑΚΑΙΟΥΧΩΝ	Από κωδ. 500	X ½	ποσοστό συμμεχής %					
1	621 065815365	15.000,00	7.500,00	50,00%	505	3.750,00			
2	622 027942526	15.000,00	7.500,00	50,00%	506	3.750,00			
3	623				507		7.500,00		
Συνολικά φορολογητέα κέρδη .....							→	510	7.500,00
Ή ζημιές .....							→	515	

**Σημείωση:** Στον πίνακα Η έχουν μεταφερθεί τα κέρδη από τον κωδικό 531 του πίνακα Δ ( δηλαδή αυτά που προέκυψαν μετά την αφαίρεση των 30.000,00€).

**Η προκαταβολή έχει υπολογιστεί με συντελεστή 27,50% επειδή πρόκειται για νέα επιχείρηση.**

**Στους πίνακες Β και Γ στην πρώτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:**

**ΠΙΝΑΚΑΣ Β' ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ**

Συνολικά φορολογητέα κέρδη ( από κωδ. 510 Πιν. 'Η ) .....	001	7.500,00
'Η Ζημιές ( από κωδ. 515 Πιν. 'Η ) .....	003	
Τεκμαρτά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων από πώληση ημιτελών οικοδομών ..... <sup>(2)</sup>	070	

Υπάγεσθε : α) άρθρ.118 ν.2238/94  ΝΑΙ  1 β) αρθ. 73 ν.3842/10  ΝΑΙ  1 γ) αρθ. 18 ν.3296/04  ΝΑΙ  1

**ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΤΛ.**      Κύριος και συμπληρικός φόρος κτλ.      **ΒΕΒΑΙΩΣΗ (1)**

Φόρος που αναλογεί : (από πιν. 'Ι') <input type="text" value="521"/> ..... 25 % <input type="text" value="004"/>			
Φόρος που αναλογεί : (από πιν. 'Ι') <input type="text" value="522"/> ..... 7.500,00 20 % <input type="text" value="523"/>	1.500,00	Σύνολο :	
Φόρος συμπληρωματικός 3% (από κωδ. 420 + 422 πιν. Ε')	<input type="text" value="005"/>	A.X.K.	
Άθροισμα ( 004 + 523 + 005 ) ..... (α) <input type="text" value="700"/>	1.500,00	Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση	
<b>Μείον:</b> Φόρος εισοδός που προκαταβλήθηκε	<input type="text" value="008"/>		
>> >> που παρακρατήθηκε	<input type="text" value="009"/>		
>> άρθρου 7 του ν. 1160/1981 <sup>(4)</sup>	<input type="text" value="010"/>		
>> οικοδ. επιχεισεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών <sup>(2)</sup>	<input type="text" value="111"/>	<b>ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ (1)</b>	
>> αλλοδαπής	<input type="text" value="600"/>	Εγινε έκπτωση για ποσό	
Άθροισμα ( 008+009+010+111+600 ) ..... (β) <input type="text" value="701"/>			
Πιστωτικό ποσό ( β-α ) ..... (δ) <input type="text" value="012"/>		Αριθ. ΤΑΦΕ	
Ή Χρεωστικό ποσό ( α-β ) ..... (γ) <input type="text" value="011"/>	1.500,00		<input type="text" value="2011"/>
Προκαταβολή φόρου ( ΝΑΙ - ΌΧΙ <input type="checkbox"/> ΝΑΙ <sup>(1)</sup> ) ..... <input type="text" value="014"/>	412,50	Ο Ενεργήσας την έκπτωση	
Τέλη χαρτί/μου στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθωση ακινήτων	<input type="text" value="140"/>		
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτί/μου	<input type="text" value="145"/>		
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% ( αρ. 13 ν.3877/2010 )	<input type="text" value="910"/>		
Πρόσθ. φόρος ..... % λόγω εκπροθέσμου	<input type="text" value="013"/>	Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα	
Πρόσθ. Τέλη χαρτί/μου οικοδομών ..... % >>	<input type="text" value="113"/>	της δήλωσης	
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ χαρτί/μου οικοδομών ..... % >>	<input type="text" value="997"/>		<b>ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ</b>
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ χαρτί/μου οικοδομών ..... % >>	<input type="text" value="911"/>		<input type="text" value="2011"/> <input type="text" value="(1)"/>
Άθροισμα ( 011+014+140+145+910+013+113+997+911 ) ..... (ε) <input type="text" value="157"/>	1.912,50	Ο ΕΝΕΡΓΗΣΑΣ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση ..... (ε-δ) <input type="text" value="160"/>	1.912,50		
Ή Πιστωτικό ποσό για επιστροφή ..... (δ-ε) <input type="text" value="165"/>		Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος	

## ΠΙΝΑΚΑΣ Β' ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ

Συνολικά φορολογητέα κέρδη ( από κωδ. 510 Πιν. Η ) .....	001	7.500,00
Ή ζημιές ( από κωδ. 515 Πιν. Η ) .....	003	
Τεκμαρτά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων από πώληση ημιτελών οικοδομών <sup>(2)</sup> .....	070	

Πάγεσθε : α) αρθ.118 ν.2238/94  ΝΑΙ  1     
  β) αρθ. 73 ν.3842/10  ΝΑΙ  1     
  γ) αρθ. 18 ν.3296/04  ΝΑΙ  1

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΤΛ.	Κύριος και συμπλ.κός φόρος κτλ.	ΒΕΒΑΙΩΣΗ (1)
Φόρος που αναλογεί : (από πιν. Ι') <input type="text" value="521"/> 25 % <input type="text" value="004"/>		
Φόρος που αναλογεί : (από πιν. Ι') <input type="text" value="522"/> 7.500,00 20 % <input type="text" value="523"/>	1.500,00	Σύνολο : .....
Φόρος συμπληρωματικός 3% (από κωδ. 420 + 422 πιν. Ε')		A.Χ.Κ. ....
Άθροισμα ( 004 + 523 + 005 ) .....	1.500,00	Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση
<b>Μείον:</b> Φόρος εισοδτος που προκαταβλήθηκε <input type="text" value="008"/>		
>> >> που παρακρατήθηκε <input type="text" value="009"/>		
>> άρθρου 7 του ν. 1160/1981 <sup>(4)</sup> <input type="text" value="010"/>		
>> οικοδ. επιχεισεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών <sup>(2)</sup> <input type="text" value="111"/>		<b>ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ (1)</b>
>> αλλοδαπής <input type="text" value="600"/>		Εγγνε έκπτωση για ποσό .....
Άθροισμα ( 008+009+010+111+600 ) .....		
Πιστωτικό ποσό ( β-α ) .....		Αριθ. ΤΑΦΕ .....
Ή Χρεωστικό ποσό ( α-β ) .....	1.500,00	2011
Προκαταβολή φόρου ( ΝΑΙ - ΟΧΙ <input type="text" value="ΝΑΙ"/> <sup>(1)</sup> ) <input type="text" value="014"/>	412,50	Ο Ενεργήσας την έκπτωση
Τέλη Χαρτί/μου στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθωση ακινήτων <input type="text" value="140"/>		
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτί/μου <input type="text" value="145"/>		
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% ( αρ. 13 ν.3877/2010 ) <input type="text" value="910"/>		
Πρόσθ. Φόρος ..... % λόγω εκπροθέσμου <input type="text" value="013"/>		Ελεγχθήκαν τα αριθμητικά δεδομένα
Πρόσθ. Τέλη Χαρτί/μου οικοδομών ..... % >> <input type="text" value="113"/>		της δήλωσης
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτί/μου οικοδομών ..... % >> <input type="text" value="997"/>		
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτί/μου οικοδομών ..... % >> <input type="text" value="911"/>		ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ
Άθροισμα ( 011+014+140+145+910+013+113+997+911 ) .....	1.912,50	2011 <input type="text" value=""/> <sup>(1)</sup>
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση .....	1.912,50	Ο ΕΝΕΡΓΗΣΑΣ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ
Ή Πιστωτικό ποσό για επιστροφή .....	165	Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος

**5. 3. 1. 16. 4<sup>ο</sup> Παράδειγμα κοινωνίας κληρονομικού δικαίου στην οποία συμμετέχουν δυο κοινωνοί - ανήλικα φυσικά πρόσωπα κι ένα νομικό πρόσωπο**

Έστω κοινωνία κληρονομικού δικαίου στην οποία συμμετέχουν δυο κοινωνοί (ανήλικα φυσικά πρόσωπα), με ποσοστό συμμετοχής 50% και 30% αντίστοιχα, κι ένα νομικό πρόσωπο Ο.Ε. «Ζ» με ποσοστό 20%.

Τα καθαρά κέρδη της εταιρείας κατά τη χρήση 2010 ανήλθαν σε 20.000,00 €. Με τις νέες διατάξεις ο συντελεστής φορολογίας των κερδών των κοινωνιών - ανηλίκων φυσικών προσώπων είναι 20%, ενώ ο συντελεστής φορολογίας των κερδών του κοινωνού νομικού προσώπου «Ζ» είναι 25%.

**7<sup>ος</sup> Πίνακας**

<b>Κέρδη 20.000,00€</b>
<b>Μείον επιχειρηματική αμοιβή</b>
20.000,00 X 50% X 80% (50% + 30 %) =4.000,00 €
<b>Υπόλοιπο κερδών 6.000,00 €</b>
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στον κοινωνό – ανήλικο φυσικό πρόσωπο «Χ»
Καθαρά κέρδη - Επιχειρηματική αμοιβή=> (10.000,00 X 50%=5.000,00) 5.000,00 – 2.500,00 = 2.500,00 X 20% =500,00 €
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στον κοινωνό -ανήλικο φυσικό πρόσωπο «Ψ»
Καθαρά κέρδη – Επιχειρηματική αμοιβή=> (10.000,00 X 30%=3.000,00) 3.000,00 – 2.500,00 = 1.500,00 X 20% =300,00 €
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στον κοινωνό - νομικό πρόσωπο «Ζ»
2.000,00 X 25%=500,00 €
<b>Σύνολο φόρου κοινωνίας 1.300,00 €</b>

Πηγή: taxheaven.gr

**Παραθέτουμε συμπληρωμένους τους σχετικούς πίνακες από το έντυπο Ε5**

**Στον πίνακα Η' στην τρίτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:**

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ Η' ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ</b>	
1. Κέρδη ( από κωδ. 048 Πιν. Δ' ) .....	10.000,00
2. Ή Ζημιές ( από κωδ. 448 Πιν. Δ' ) .....	

Οι πιο κάτω ενδείξεις 1,2 και 3 συμπληρώνονται μόνο από όσους τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ΚΒΣ ( προσθέτονται ή σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται )

1. Καθαρό εισόδημα από ακίνητα ( από Κωδ. 425 και 424 πιν. Ε' ) .....		
2. Καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες που φορολογείται στο όνομα της εταιρείας κτλ. ( από Κωδ. 430 Πιν. ΣΤ' ) .....		
3. Καθαρό εισόδημα από κινητές κτλ. Συμμετοχές αλλοδαπής, Δ.Χ. Αυτοκίνητα κτλ. ( από Κωδ. 435 Πιν. Ζ' ) .....		
Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία άρθ. 4 παρ. 10 ν. 3522/06		071
Σύνολο Κερδών		500
Υπόλοιπο Ζημιών		501

ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ: ( ομόρ. εταιρ. ή κοινών )

Α/Α	ΑΦΜ ΔΙΑΚΑΙΟΥΧΩΝ	Από κωδ. 500	Χ %	ποσοστό συμμεχής %		
1	621 065815365	10.000,00	5.000,00	50,00%	505	2.500,00
2	622 027942526	10.000,00	5.000,00	30,00%	506	1.500,00
3	623				507	4.000,00
Συνολικά φορολογητέα κέρδη .....					→	510
Ή Ζημιές .....					→	515

Στους πίνακες Θ' και Γ' στην τρίτη και τέταρτη σελίδα αντίστοιχα, έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ' ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ			
Φόρος συνολικών φορολογητέων κερδών και συμπληρωματικός φόρος: ( από κωδ. 700 Πιν. Γ' )	1.300,00	Χ 55,00%	715,00
(7) Είσαθε νέα επιχείρηση ; Ημερομηνία έναρξης :	950	ΝΑΙ	1 Χ 27,5%
Μείον φόροι που παρακρατήθηκαν κτλ. ( από κωδικούς 009 και 010 Πιν. Γ' )			
Προκαταβολή φόρου	520		715,00
Εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή	610		
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή	620		
Καθαρό γεωργικό εισόδημα για την επιβολή εισφοράς του αρ. 13ν.3877/2010	909		

Ε5 Σελ.3/4 υπόχρεου

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΩΝ / ΜΕΛΩΝ - ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟΥΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ / ΜΕΛΗ							
Α/Α	Α.Φ.Μ. ΜΕΛΩΝ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	% ΣΥΜ-ΜΕΤΟ-ΧΗΣ	ΙΔΙΟ ΤΗΤΑ	ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ ( προ φόρου ) (α)	ΚΥΡΙΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ (β)	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ/ΜΕΛΩΝ (γ)=(α)-(β)
1	621 065815365	ΚΟΙΝΩΝΟΣ ΦΥΣΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ Χ	50,00%	Κ.	631 2.500,00	500,00	2.000,00
2	622 027942526	ΚΟΙΝΩΝΟΣ ΦΥΣΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ Ψ	30,00%	Κ.	632 1.500,00	300,00	1.200,00
3	623				633		
4	624 037321626	ΚΟΙΝΩΝΟΣ ΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ Ω Ζ	20,00%	Ν.Π.	634 2.000,00	500,00	1.500,00
5	625				635		
6	626				636		
7	627				637		
8	628				638		
9					639		
		ΣΥΝΟΛΑ	100,000%		6.000,00	1.300,00	4.700,00



**Στους πίνακες Β' και Γ' στην πρώτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:**

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ Β' ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ</b>											
Συνολικά φορολογητέα κέρδη ( από κωδ. 510 Πιν. 'Η ) .....						001	6.000,00				
'Η ζημιές ( από κωδ. 515 Πιν. 'Η ) .....						003					
Τεκμαρτά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων από πώληση ημιτελών οικοδομών <sup>(2)</sup> .....						070					
Γ) πάγια: α) αρθ.118 ν.2238/94		ΝΑΙ	1	β) αρθ. 73 ν.3842/10		ΝΑΙ	1	γ) αρθ. 18 ν.3296/04		ΝΑΙ	1
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΤΛ.</b>				Κύριος και συμπληρωματικός φόρος κτλ.				ΒΕΒΑΙΩΣΗ (1)			
Φόρος που αναλογεί : (από πιν. 'Ι') 521	2.000,00	25 %	004	500,00				Σύνολο :			
Φόρος που αναλογεί : (από πιν. 'Ι') 522	4.000,00	20 %	523	800,00					Α.Χ.Κ.		
Φόρος συμπληρωματικός 3% (από κωδ. 420 + 422 πιν. 'Ε')			005						Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση		
Άθροισμα ( 004 + 523 + 005 ) .....	(α)	700		1.300,00							
<b>Μείον:</b> Φόρος εισοδήτος που προκαταβλήθηκε .....			008					<b>ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ (1)</b> Εγινε έκπτωση για ποσό .....			
>> >> που παρακρατήθηκε .....			009								
>> άρθρου 7 του ν. 1160/1981 <sup>(4)</sup> .....			010								
>> οικοδ. επιχ/σεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών <sup>(2)</sup> .....			111								
>> αλλοδαπής .....			600								
Άθροισμα ( 008+009+010+111+600 ) .....	(β)	701						Αριθ. ΤΑΦΕ .....			
Πιστωτικό ποσό ( β-α ) .....	(δ)	012						2011			
Ή Χρεωστικό ποσό ( α-β ) .....	(γ)	011		1.300,00				Ο Ενεργήσας την έκπτωση			
Προκαταβολή φόρου ( ΝΑΙ - ΟΧΙ ) <input checked="" type="checkbox"/> <sup>(1)</sup> .....		014		715,00							
Τέλη Χαρτί/μου στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθωση ακινήτων .....		140						Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης  ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ 2011 <input type="text"/> <sup>(1)</sup>			
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτί/μου .....		145									
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% ( αρ. 13 ν.3877/2010 ) .....		910									
Πρόσθ. φόρος .....	% λόγω εκπροθέσμου	013									
Πρόσθ. Τέλη Χαρτί/μου οικοδομών .....	% >>	113									
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτί/μου οικοδομών .....	% >>	997									
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτί/μου οικοδομών .....	% >>	911									
Άθροισμα ( 011+014+140+145+910+013+113+997+911 ) .....	(ε)	157		2.015,00				Ο ΕΝΕΡΓΗΣΑΣ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ			
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση .....	(ε-δ)	160		2.015,00							
Ή Πιστωτικό ποσό για επιστροφή .....	(δ-ε)	165						Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος			

**Σημείωση:** Στον κωδικό 522 του εντύπου αναγράφουμε το ποσό των κερδών που θα φορολογηθούν στο όνομα της εταιρείας και αναλογούν στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα. Ο συντελεστής φόρου στην περίπτωση αυτή είναι 20%.

Στον κωδικό 521 του εντύπου αναγράφουμε το ποσό των κερδών που θα φορολογηθούν στο όνομα του κοινωνού - νομικού προσώπου Ο.Ε. Ζ) . Ο συντελεστής φόρου στην περίπτωση αυτή είναι όπως αναφέραμε ανωτέρω 25%.

### 5. 3. 1. 17. 5<sup>ο</sup> Παράδειγμα ομόρρυθμης εταιρείας στην οποία συμμετέχουν πέντε (5) ομόρρυθμοι εταίροι

Έστω, η Ομόρρυθμη Εταιρεία «Αφοί Κασσωτάκη και Σια Ο.Ε.» στην οποία συμμετέχουν:

- ο «Α» ομόρρυθμος εταίρος φυσικό πρόσωπο με ποσοστό συμμετοχής 30%,
- ο «Β» ομόρρυθμος εταίρος, φυσικό πρόσωπο, με ποσοστό συμμετοχής 20%,
- ο «Γ» ομόρρυθμος εταίρος, φυσικό πρόσωπο, με ποσοστό συμμετοχής 20%,
- ο «Δ» ομόρρυθμος εταίρος, φυσικό πρόσωπο, με ποσοστό συμμετοχής 13%, και
- ο «Ε» ομόρρυθμος εταίρος φυσικό πρόσωπο, με ποσοστό συμμετοχής 17%.

Τα καθαρά κέρδη της εταιρείας κατά τη χρήση 2010 ανήλθαν σε 100.000,00 €. Οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής είναι οι "Α", "Β" και "Γ".

#### 8<sup>ο</sup>ς Πίνακας

ΚΕΡΔΗ 100.000,00 €	
Μείον επιχειρηματική αμοιβή	
100.000,00 X 50% X 70% (30%+20%+20%)=35.000,00 €	
Υπόλοιπο κερδών: 65.000,00 €	
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρρυθμο μέλος «Α»	
Καθαρά κέρδη – Επιχειρηματική αμοιβή=> (100.000,00 X 30%=30.000,00) 30.000,00 - 15.000,00 = 15.000,00 X 20% =3.000,00 €	
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρρυθμο μέλος «Β»	
Καθαρά κέρδη – Επιχειρηματική αμοιβή=> (100.000,00 X 20%=20.000,00) 20.000,00 - 10.000,00 = 10.000,00 X 20% =2.000,00 €	
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρρυθμο μέλος «Γ»	
Καθαρά κέρδη - Επιχειρηματική αμοιβή=> (100.000,00 X 20% =20.000,00) 20.000,00 - 10.000,00 = 10.000,00 X 20% =2000,00 €	
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρρυθμο μέλος«Δ»	
(100.000,00 X 13%) = 13.000,00 X 20% =2.600,00 €	
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρρυθμο μέλος«Δ»	
(100.000,00 X 17%) = 17.000,00 X 20% = 3.400,00 €	
<b>Σύνολο φόρου εταιρείας</b>	<b>13.000,00 €</b>

Πηγή: taxheaven.gr

Πιο κάτω παραθέτουμε συμπληρωμένους τους σχετικούς πίνακες από το έντυπο Ε5

Στον πίνακα Η' στην τρίτη σελίδα του εντύπου Ε5, έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ Η' ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ								
1. Κέρδη ( από κωδ. 048 Πιν. Δ' ) .....							100.000,00	
2. Ή Ζημιές ( από κωδ. 448 Πιν. Δ' ) .....								
Οι πιο κάτω ενδείξεις 1,2 και 3 συμπληρώνονται μόνο από όσους τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ΚΒΣ ( προσθέτονται ή σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται )								
1. Καθαρό εισόδημα από ακίνητα ( από Κωδ. 425 και 424 πιν. Ε' ) .....								
2. Καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες που φορολογείται στο όνομα της εταιρείας κτλ. ( από Κωδ. 430 Πιν. ΣΤ' ) .....								
3. Καθαρό εισόδημα από κινητές κτλ. Συμμετοχές αλλοδαπής, Δ.Χ. Αυτοκίνητα κτλ. ( από Κωδ. 435 Πιν. Ζ' ) .....								
Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία άρθ. 4 παρ. 10 ν. 3522/06							071	
Σύνολο Κερδών							500	100.000,00
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ: ( ομόρ.εταίρ. ή κοινωού )							501	
Υπόλοιπο Ζημιών							501	
A/A	ΑΦΜ ΔΙΑΚΑΙΟΥΧΩΝ	Από κωδ. 500	Χ ½	ποσοστό συμμεχής %				
1	621 028280120	100.000,00	50.000,00	30,00%	505	15.000,00		
2	622 126123355	100.000,00	50.000,00	20,00%	506	10.000,00		
3	623 138872329	100.000,00	50.000,00	20,00%	507	10.000,00	35.000,00	
Συνολικά φορολογητέα κέρδη .....							510	65.000,00
Ή ζημιές .....							515	

Στους πίνακες Θ' και Γ' στην τρίτη και τέταρτη σελίδα αντίστοιχα, έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ' ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ		
Φόρος συνολικών φορολογητέων κερδών και συμπληρωματικός φόρος: ( από κωδ. 700 Πιν. Γ' )	13.000,00	X 55,00%
(7) Είσαθε νέα επιχείρηση ; Ημερομηνία έναρξης :	950 ΝΑΙ 1	X 27,5%
Μείον φόροι που παρακρατήθηκαν κτλ. ( από κωδικούς 009 και 010 Πιν. Γ' )		
Προκαταβολή φόρου	520	7.150,00
Εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή	610	
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή	620	
Καθαρό γεωργικό εισόδημα για την επιβολή εισφοράς του αρ. 13ν.3877/2010	(8) 909	

Ε5 Σελ.3/4 υπόχρεου

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΩΝ / ΜΕΛΩΝ - ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟΥΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ / ΜΕΛΗ								
A/A	A Φ.Μ. ΜΕΛΩΝ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	% ΣΥΜ-ΜΕΤΟΧΗΣ	ΙΔΙΟΤΗΤΑ	ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ ( προ φόρου ) (α)	ΚΥΡΙΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ (β)	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ/ΜΕΛΩΝ (γ)=(α)-(β)	
1	621 028280120	ΟΜ. ΕΤΑΙΡΟΣ "Α"	30,00%	Ο.Μ.	631 15.000,00	3.000,00	12.000,00	
2	622 126123355	ΟΜ. ΕΤΑΙΡΟΣ "Β"	20,00%	Ο.Μ.	632 10.000,00	2.000,00	8.000,00	
3	623 138872329	ΟΜ. ΕΤΑΙΡΟΣ "Γ"	20,00%	Ο.Μ.	633 10.000,00	2.000,00	8.000,00	
4	624 031119855	ΟΜ. ΕΤΑΙΡΟΣ "Δ"	13,00%	Ο.Μ.	634 13.000,00	2.600,00	10.400,00	
5	625 037321626	ΟΜ. ΕΤΑΙΡΟΣ "Ε"	17,00%	Ο.Μ.	635 17.000,00	3.400,00	13.600,00	
6	626				636			
7	627				637			
8	628				638			
9					639			
		ΣΥΝΟΛΑ	100,000%			65.000,00	13.000,00	52.000,00

Στους πίνακες Β' και Γ' στην πρώτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ Β' ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ												
Συνολικά φορολογητέα κέρδη ( από κωδ. 510 Πιν. Ή ) .....				001			6.000,00					
Ή ζημιές ( από κωδ. 515 Πιν. Ή ) .....				003								
Τεκμαρτά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων από πώληση ημιτελών οικοδομών .....				070					(2)			
πάγασθε : α) αρθ.118 ν.2238/94		ΝΑΙ	1	β) αρθ. 73 ν.3842/10		ΝΑΙ	1	γ) αρθ. 18 ν.3296/04		ΝΑΙ	1	
ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΤΛ.				Κύριος και συμπλ/κός φόρος κτλ.		ΒΕΒΑΙΩΣΗ (1)						
λόρος που αναλογεί : ( από πιν. Γ )	521	25	%	004								
λόρος που αναλογεί : ( από πιν. Γ )	522	65.000,00	20	%	523	13.000,00		Σύνολο :				
Φόρος συμπληρωματικός 3% ( από κωδ. 420 + 422 πιν. Ε' )				005			Α.Χ.Κ.					
Άθροισμα ( 004 + 523 + 005 ) .....	(α)	700			13.000,00		Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση					
<b>Μείον:</b> Φόρος εισοδ/τος που προκαταβλήθηκε .....	008											
>> >> που παρακρατήθηκε .....	009											
>> άρθρου 7 του ν. 1160/1981 <sup>(4)</sup> .....	010											
>> οικοδ. επιχ/σεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών <sup>(2)</sup> .....	111											
>> αλλοδαπής .....	600											
Άθροισμα ( 008+009+010+111+600 ) .....	(β)	701										
Πιστωτικό ποσό ( β-α ) .....	(δ)	012										
Ή Χρεωστικό ποσό ( α-β ) .....	(γ)	011			13.000,00		Αριθ. ΤΑΦΕ .....					
Προκαταβολή φόρου ( ΝΑΙ - ΟΧΙ )	ΝΑΙ <sup>(1)</sup>	014			7.150,00		Ο Ενεργήσας την έκπτωση					
Τέλη Χαρτίμου στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθωση ακινήτων .....	140											
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτίμου .....	145											
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% ( αρ. 13 ν.3877/2010 ) .....	910											
Πρόσθ. Φόρος .....	% λόγω εκπροθέσμου	013										
Πρόσθ. Τέλη Χαρτίμου οικοδομών .....	% >>	113										
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτίμου οικοδομών .....	% >>	997										
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτίμου οικοδομών .....	% >>	911										
Άθροισμα ( 011+014+140+145+910+013+113+997+911 ) .....	(ε)	157			20.150,00		Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης					
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση .....	(ε-δ)	160			20.150,00		ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ .....					
Ή Πιστωτικό ποσό για επιστροφή .....	(δ-ε)	165					2011 <input type="text"/> (1)					
					20.150,00		Ο ΕΝΕΡΓΗΣΑΣ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ					
							Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος					

### 5. 3. 1. 18. 6<sup>ο</sup> Παράδειγμα Ετερόρρυθμης Εταιρείας, με ένα ομόρρυθμο μέλος - φυσικό πρόσωπο κι ένα ετερόρρυθμο μέλος - φυσικό πρόσωπο

Έστω, η ετερόρρυθμη εταιρεία «Βαρδής και Σια Ε.Ε.» στην οποία συμμετέχει ένα ομόρρυθμο μέλος - φυσικό πρόσωπο, ο «Χ» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 50% και ένα ετερόρρυθμο μέλος, ο «Ψ» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 50%.

Τα καθαρά κέρδη της εταιρείας κατά τη χρήση 2010 ανήλθαν σε 100.000,00 €. Με τις νέες διατάξεις ο συντελεστής φορολογίας των κερδών του ομόρρυθμου μέλους – φυσικού προσώπου είναι 20%, ενώ ο συντελεστής φορολογίας των κερδών του ετερόρρυθμου μέλους είναι 25%.

#### 9<sup>ος</sup> Πίνακας

Κέρδη 100.000,00 €
Μείον επιχειρηματική αμοιβή
100.000,00 X 50% X 50%=25.000,00 €
Υπόλοιπο κερδών 75.000,00 €
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρρυθμο μέλος «Χ»
Καθαρά κέρδη - Επιχειρηματική αμοιβή => (100.000,00 X 50 % =50.000,00) 50.000,00 - 25.000,00 = 25.000,00 X 20% =5.000,00 €
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ετερόρρυθμο μέλος «Ψ»
100.000,00 X 50% X 25% =12.500,00 €
Επιχειρηματική αμοιβή του φυσικού προσώπου «Χ» που φορολογείται με την κλίμακα:
Ομόρρυθμο μέλος «Χ»
Σύνολο φόρου εταιρείας 17.500,00 €
Επιχειρηματική αμοιβή 100.000,00 X 50% X 50%=25.000,00 €

Πηγή: taxheaven.gr

**Πιο κάτω παρατίθεται το Ε5 (η Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος)**

**Στον πίνακα Η΄ στην τρίτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:**

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ Η΄ ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ</b>	
1. Κέρδη ( από κωδ. 048 Πιν. Δ΄ ) .....	100.000,00
2. Ή Ζημιές ( από κωδ. 448 Πιν. Δ΄ ) .....	

Οι πιο κάτω ενδείξεις 1,2 και 3 συμπληρώνονται μόνο από όσους τηρούν βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας ΚΒΣ ( προσθέτονται ή σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται )

1.Καθαρό εισόδημα από ακίνητα ( από Κωδ. 425 και 424 πιν. Ε΄ ) .....		
2.Καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες που φορολογείται στο όνομα της εταιρείας κτλ. ( από Κωδ. 430 Πιν. ΣΤ΄ ) .....		
3.Καθαρό εισόδημα από κινητές κτλ. Συμμετοχές αλλοδαπής, Δ.Χ. Αυτοκίνητα κτλ. ( από Κωδ. 435 Πιν. Ζ΄ ) .....		
Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία άρθ. 4 παρ. 10 ν. 3522/06	071	
Σύνολο Κερδών	500	100.000,00
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ: ( ομόρ.εταίρ. ή κοινωνού )	Υπόλοιπο Ζημιών	501

A/A	ΑΦΜ ΔΙΑΚΑΙΟΥΧΩΝ	Από κωδ. 500	X ½	ποσοστό συμμεχής %			
1	621 065815365	100.000,00	50.000,00	50,00%	505	25.000,00	
2	622				506		
3	623				507	25.000,00	
Συνολικά φορολογητέα κέρδη .....					→	510	75.000,00
Ή ζημιές .....					→	515	

Στους πίνακες Θ' και Γ' στην τρίτη και τέταρτη σελίδα αντίστοιχα, έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ' ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ			
Φόρος συνολικών φορολογητέων κερδών και συμπληρωματικός φόρος: ( από κωδ. 700 Πιν. Γ' )	17.500,00	Χ 55,00%	9.625,00
(7) Είσαθε νέα επιχείρηση ; Ημερομηνία έναρξης :	950	ΝΑΙ 1	Χ 27,5%
Μείον φόροι που παρακρατήθηκαν κτλ. ( από κωδικούς 009 και 010 Πιν. Γ' )			
Προκαταβολή φόρου	520		9.625,00
Εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή	610		
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή	620		
(8) Καθαρό γεωργικό εισόδημα για την επιβολή εισφοράς του αρ. 13ν.3877/2010	909		

Ε5 Σελ.3/4 υπόχρεου

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΩΝ / ΜΕΛΩΝ - ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟΥΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ / ΜΕΛΗ								
Α/Α	Α.Φ.Μ. ΜΕΛΩΝ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ	% ΣΥΜ-ΜΕΤΟ-ΧΗΣ	ΙΔΙΟ ΤΗΤΑ	ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ ( προ φόρου ) (α)	ΚΥΡΙΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ (β)	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ/ΜΕΛΩΝ (γ)=(α)-(β)	
1	621	065815365	ΕΤΑΙΡΟΣ Χ	50,00%	Ο.Μ.	631 25.000,00	5.000,00	20.000,00
2	622					632		
3	623					633		
4	624	027942526	ΕΤΑΙΡΟΣ Ψ	50,00%	Ε.Μ.	634 50.000,00	12.500,00	37.500,00
5	625					635		
6	626					636		
7	627					637		
8	628					638		
9						639		
			ΣΥΝΟΛΑ	100,00%		75.000,00	17.500,00	57.500,00



**Στους πίνακες Β' και Γ' στην πρώτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:**

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ Β' ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ</b>											
Συνολικά φορολογητέα κέρδη ( από κωδ. 510 Πιν. Η ) .....				001	75.000,00						
Ή ζημιές ( από κωδ. 515 Πιν. Η ) .....				003							
Τεκμαρτά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων από πώληση ημιτελών οικοδομών ..... <sup>(2)</sup>				070							
Γ) άρθρο 118 ν. 2238/94		ΝΑΙ	1	β) άρθρο 73 ν. 3842/10		ΝΑΙ	1	γ) άρθρο 18 ν. 3296/04		ΝΑΙ	1
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΤΛ.</b>				Κύριος και συμπληρωματικός φόρος κτλ.			ΒΕΒΑΙΩΣΗ (1)				
Φόρος που αναλογεί : ( από πιν. Γ' )	521	50.000,00	25 %	004	12.500,00						
Φόρος που αναλογεί : ( από πιν. Γ' )	522	25.000,00	20 %	523	5.000,00	Σύνολο :					
Φόρος συμπληρωματικός 3% ( από κωδ. 420 + 422 πιν. Ε )				005		Α.Χ.Κ.					
Άθροισμα ( 004 + 523 + 005 ) .....	(α)			700	17.500,00	Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση					
<b>Μείον:</b> Φόρος εισοδήτος που προκαταβλήθηκε .....				008							
>> >> που παρακρατήθηκε .....				009							
>> άρθρου 7 του ν. 1160/1981 <sup>(4)</sup> .....				010							
>> οικοδ. επιχ/σεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομικών .....				111		<b>ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ (1)</b>					
>> αλλοδαπής .....				600		Εγινε έκπτωση για ποσό .....					
Άθροισμα ( 008+009+010+111+600 ) .....	(β)			701							
Πιστωτικό ποσό ( β-α ) .....	(δ)			012		Αριθ. ΤΑΦΕ .....					
Ή Χρεωστικό ποσό ( α-β ) .....	(γ)			011	17.500,00	2011					
Προκαταβολή φόρου ( ΝΑΙ - ΟΧΙ )	ΝΑΙ <sup>(1)</sup>			014	1.443,75	Ο Ενεργήσας την έκπτωση					
Τέλη χαρτί/μου στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθωση ακινήτων .....				140							
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτί/μου .....				145							
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% ( αρ. 13 ν. 3877/2010 ) .....				910							
Πρόσθ. φόρος ..... % λόγω εκπροθέσμου .....				013		Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα					
Πρόσθ. Τέλη χαρτί/μου οικοδομικών ..... % >> .....				113		της δήλωσης					
Πρόσθ. Εισφ. ΟΓΑ χαρτί/μου οικοδομικών ..... % >> .....				997							
Πρόσθ. Εισφ. ΟΓΑ χαρτί/μου οικοδομικών ..... % >> .....				911		2011 <input type="text"/> (1)					
Άθροισμα ( 011+014+140+145+910+013+113+997+911 ) .....	(ε)			157	18.943,75	Ο ΕΝΕΡΓΗΣΑΣ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ					
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση .....	(ε-δ)			160	18.943,75						
Ή Πιστωτικό ποσό για επιστροφή .....	(δ-ε)			165		Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος					

**Σημείωση:** Στον κωδικό 522 του εντύπου αναγράφουμε το ποσό των κερδών που θα φορολογηθούν στο όνομα της εταιρείας και αναλογούν στο φυσικό πρόσωπο. Ο συντελεστής φόρου στην περίπτωση αυτή είναι όπως αναφέραμε ανωτέρω στην ανάλυσή μας 20%.

Στον κωδικό 521 του εντύπου αναγράφουμε το ποσό των κερδών που θα φορολογηθούν στο όνομα της εταιρείας και αναλογούν στον ετερόρρυθμο εταίρο (Εταίρος Ψ). Ο συντελεστής φόρου στην περίπτωση αυτή είναι όπως αναφέραμε ανωτέρω στην ανάλυσή μας 25%.

### **5. 3. 1. 19. Χρόνος Επιβολής του Φόρου στις εμπορικές επιχειρήσεις**

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 2238/1994 ορίζεται χαρακτηριστικά ότι:

«Ο φόρος στο εισόδημα που αποκτάται, καταβάλλεται κατ'έτος, από το προηγούμενο οικονομικό έτος. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου και λήγει την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους».

♦ Το οικονομικό έτος είναι η χρονική περίοδος, που περιλαμβάνει τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα τα οποία σχετίζονται με τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος και την κίνηση της περιουσίας του κράτους. Σύμφωνα με το παραπάνω άρθρο το οικονομικό έτος συμπίπτει με το ημερολογιακό. Εξάλλου οικονομικό ή φορολογικό έτος, είναι αυτό κατά το οποίο επιβάλλεται η φορολογία, άρα και το οικονομικό με το φορολογικό έτος συμπίπτουν.

♦ Το διαχειριστικό έτος είναι αυτό κατά το οποίο λαμβάνουν χώρα οι οικονομικές πράξεις (αγορές, πωλήσεις, πληρωμές, εισπράξεις, κτλ.) και κατά το οποίο προκύπτει το εισόδημα, το οποίο φορολογείται κατά το επόμενο οικονομικό έτος, δηλαδή κατά το φορολογικό έτος. Επί παραδείγματι, κατά το ημερολογιακό έτος 2013 (που διανύουμε), επιβάλλονται οι φόροι του διαχειριστικού έτους που πέρασε, δηλαδή του 2012.

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

Εξαίρεση αποτελεί για τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε., η μεταφορά ζημιών σε επόμενα οικονομικά έτη.

*5. 4. Κεφάλαιο 6<sup>ο</sup>*  
*Το Φορολογικό σύστημα*  
*στις Μικρομεσαίες*  
*Επιχειρήσεις*

### 5. 4. 1. Αύξηση στη Φορολογία των επιχειρήσεων και αλλαγή του φορολογικού συστήματος για τις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις

Η αύξηση στη Φορολογία των επιχειρήσεων, σύμφωνα με την ΕΣΕΕ, σημαίνει ένα ακόμα φορολογικό σύστημα εναντίον των Μ.μ.Ε. (Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων).

Η ΕΣΕΕ προσδιόρισε επακριβώς το σύνολο των νέων επιπλέον φορολογικών επιβαρύνσεων που συνεπάγονται τα νέα μέτρα για τους ασκούντες εμπορική δραστηριότητα. Οι αλλαγές στο φορολογικό σύστημα, σίγουρα δεν αποτελούν φορολογικές μεταρρυθμίσεις, αφού αναμένεται να αυξήσουν τη φοροδιαφυγή και να εξαναγκάσουν μία στις τρεις μικρομεσαίες επιχειρήσεις να βάλουν λουκέτο.

Μάλιστα, όλα τα παραπάνω καταγράφονται, όταν στην Ελλάδα ήδη όλες οι κατηγορίες φόρων είναι πολύ υψηλότερες από ότι οι αντίστοιχοι Μ.Ο. της Ευρώπης.

#### 10<sup>ος</sup> Πίνακας: Επίσημα στοιχεία από την Eurostat, Government finance statistics

Ελλάδα	ΕΕ (Ευρωπαϊκή Ένωση)/27
Φόρος προσωπικού εισοδήματος 49%	Φόρος προσωπικού εισοδήματος 43,2%
Φόρος επί των εταιρικών κερδών 30%	Φόρος επί των εταιρικών κερδών 26,1%
ΦΠΑ 23%	ΦΠΑ 20%.

Πηγή: Eurostat 2011

Άρα η διαφορά του φόρου κυμαίνεται σε ποσοστό 5,8% για τον φόρο εισοδήματος, σε 3,9% ο φόρος επί των εταιρικών κερδών και 3% ποσοστιαίες μονάδες ο Φ.Π.Α. (για την Ελλάδα).

Μπορούμε λοιπόν να συμπεράνουμε, ότι η διαφορά των φόρων είναι σε υψηλότερο ποσοστό στην Ελλάδα (εν σχέση με την φορολογία στις υπόλοιπες χώρες της ΕΕ). Ιδιαίτερα για το χώρο των επιχειρήσεων, πρόσφατο παράδειγμα αύξησης φορολογίας στο πλαίσιο των νέων μέτρων λιτότητας αποτελεί η Πορτογαλία, η οποία αυξάνει την φορολογία των επιχειρήσεων από το χαμηλό 9,5% μόνο στο 11,8%, όταν στην Ελλάδα οι «διαρροές» αυξάνουν το 20% της φορολογίας των προσωπικών επιχειρήσεων στα επίπεδα του 35%.

Στο πλαίσιο αυτό, το ελληνικό εμπόριο υποστηρίζει σταθερά και από καιρό ότι η διατήρηση αξιοπρεπών μισθών είναι πολύ πιο αποτελεσματική λύση ιδιαίτερα εν μέσω κρίσης από την λανθασμένη επιλογή των υψηλών φόρων. Οι αξιοπρεπείς μισθοί συμβάλλουν πολλαπλασιαστικά στην ανάκαμψη της αγοράς αλλά και στην ενίσχυση των δημοσίων εσόδων. Η πάταξη της φοροδιαφυγής των ελευθέρων επαγγελματιών δεν

θα επιτευχθεί με την εξωπραγματική αύξηση των φορολογικών συντελεστών, αλλά με την εφαρμογή ενός νέου, απλού, δίκαιου και έντιμου φορολογικού συστήματος.

Ειδικότερα, με την ανάλυση τριών χαρακτηριστικών περιπτώσεων που ακολουθούν και που είναι απολύτως συνυφασμένες με την ελληνική πραγματικότητα προκύπτει ότι ειδικά για την περίπτωση του αυτοαπασχολούμενου η επιβάρυνση μεταξύ 2011 και 2012 ξεπερνάει το 80%. Πιο συγκεκριμένα, για να το κατανοήσουμε καλλίτερα θα πρέπει να το δούμε και στην πράξη παραθέτοντας ορισμένα παραδείγματα :

#### **5. 4. 2. 7<sup>ο</sup> Παράδειγμα Ατομικής επιχείρησης με Ιδιοκτήτη – Αυτοαπασχολούμενο**

Με την βοήθεια του πίνακα που αναλύει τις ποσοτικές μεταβλητές του παραδείγματος, μπορεί εύκολα να γίνει αντιληπτό πως η επιπλέον φορολογική επιβάρυνση που υπέστη ο συγκεκριμένος επιχειρηματίας για το έτος 2012 (όσον αφορά το φόρο επί των καθαρών κερδών) είναι κατά 4,5 φορές (82,5%) μεγαλύτερη από την αντίστοιχη του 2011, υποχρέωση η οποία φαντάζει ως εξωπραγματική και πολύ δύσκολο να ικανοποιηθεί λαμβάνοντας υπόψη τη δυσχερέστατη οικονομική συγκυρία που διανύουμε και αποτυπώνεται στη μειωμένη αγοραστική δύναμη και τον επακόλουθο μειωμένο τζίρο που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις. Ο υψηλότερος φόρος επί των κερδών που καλείται να πληρώσει ο επιτηδευματίας σε συνάρτηση με την αυξημένη προκαταβολή φόρου (2.357,00 € σε σχέση με το 2011) αποτελούν στην ουσία, τη χαρακτηριστική βολή στην ελληνική οικονομία.

Δεδομένα:

- ◆ Μέσος ετήσιος τζίρος: 75.000,00 €
  - ◆ Καθαρά προ φόρου κέρδη: 14.000,00 €
- Ιδιόκτητο κατάστημα, 60 τμ, αντικειμενικής αξίας 280.000,00 €, σε περιοχή με τιμή ζώνης 2.000,00 έως 2.500,00 € ανά τετραγωνικό, παλαιότητας 12 ετών.
- ◆ Συνολικές επιβαρύνσεις 2011: 7.511,00 €
  - ◆ Συνολικές επιβαρύνσεις 2012: 13.708,00 €
  - ◆ ΜΕΤΑΒΟΛΗ: 82,5% δηλαδή 6.197,00 €περισσότερα

Υπολογισμός των ποσοτικών μεταβλητών

Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης : 14.000,00 X 1%= 140,00

Φόρος επί των καθαρών κερδών: 14.000,00 X 35% =4.900,00

ΦΑΠ ακινήτου: 80.000,00 X 0,2%=160,00

Ειδικό τέλος ακινήτων: 60m<sup>2</sup> X 8,00 X 1,15= 552,00

**11<sup>ος</sup> Πίνακας με την διαφορά των επιβαρύνσεων του 2011 με 2012 για Ατομική  
Επιχείρηση**

<b>Καταγραφή ποσοτικών μεταβλητών</b>		
<b>Μεταβλητές</b>	<b>Επιβαρύνσεις 2011 (σε ευρώ)</b>	<b>Επιβαρύνσεις 2012 (σε ευρώ)</b>
Τελικός Φόρος επί των καθαρών κερδών	1.060,00	4.900,00
Προκαταβολή φόρου 55%	583,00	2.940,00
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	140,00	140,00
Επιβολή φόρου επιτηδεύματος	500,00	500,00
Φ.Α.Π. Ακινήτου	160,00	160,00
Ειδικό τέλος ακινήτων	552,00	552,00
Δημοτικά τέλη/Δημοτικοί φόροι - ΤΑΠ-Ε.Ρ.Τ	396,00	396,00
Ασφαλιστικές εισφορές προς Ο.Α.Ε.Ε. (17 έτη ασφάλισης)	4.120,00	4.120,00
<b>Σύνολο φορολογικών &amp; λοιπών επιβαρύνσεων</b>	<b>7.511,00</b>	<b>13.708,00</b>

Πηγή: ΕΣΣΕ (Εθνική Συνομοσπονδία Ελληνικού Εμπορίου)

Με βάση τα στοιχεία του πίνακα, η επιβάρυνση του επιτηδευματία για το έτος 2012 είναι αυξημένη κατά 6.197,00 € και ποσοστό 82,5%, σε σύγκριση με το 2011 εξαιτίας των προωθούμενων φορολογικών μεταρρυθμίσεων, οι οποίες προβλέπουν πως οι ελεύθεροι επαγγελματίες και οι ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα, ως ατομικές επιχειρήσεις θα αντιμετωπίζονται πλέον ως νομικά πρόσωπα, γεγονός που σημαίνει πως τα καθαρά εισοδήματα των παραπάνω επαγγελματιών ομάδων θα φορολογούνται με συντελεστή 35% από το πρώτο ευρώ καθώς το αφορολόγητο των 5.000,00 € αλλά και η προσαύξησή του (αφορολόγητο) για κάθε παιδί, θα αποτελέσουν παρελθόν.

### 5. 4. 3. 8<sup>ο</sup> Παράδειγμα με Ιδιοκτήτη Ατομικής επιχείρησης – Εργοδότη

Στο ίδιο μήκος κύματος, σχετικά με τα συμπεράσματα που προέκυψαν από το πρώτο παράδειγμα, κινείται και η εξέταση του επόμενου παραδείγματος, με τη μόνη διαφορά πως το επιπλέον στοιχείο που αναδεικνύεται περισσότερο σε αυτήν τη περίπτωση, είναι οι άσχημες εντυπώσεις που δημιουργούνται από την κατάργηση όχι μόνο του αφορολόγητου των 5.000,00 €, αλλά και του αντίστοιχου αφορολόγητου ποσού που δικαιολογούνταν για κάθε επιπλέον παιδί.

Στον πίνακα που παρατίθεται παρακάτω, συνάγεται το συμπέρασμα πως η προκύπτουσα φορολογική υποχρέωση (αναφορικά με το φόρο επί των καθαρών κερδών) του 2012 σε σχέση με το 2011 είναι αυξημένη κατά περίπου 80%. Παράλληλα όμως, οι φορολογικές επιβαρύνσεις που πρόκειται να πλήξουν περίπου 800.000 επιτηδευματίες.

Η περαιτέρω οικονομική αφαίμαξη που καλείται να υποστεί ο επιτηδευματίας του παραδείγματος ανέρχεται σε απόλυτα ποσά, περίπου σε 8.800,00 €, ποσό το οποίο επιβαρύνει δραματικά τον οικονομικό του σχεδιασμό και επηρεάζει σε πολύ μεγάλο βαθμό τις αποφάσεις που καλείται να πάρει και θα καθορίσουν όχι μόνο το μέλλον της επιχείρησής του αλλά και του απασχολούμενου εργατικού του δυναμικού. Επομένως, οι όποιες αποφάσεις λαμβάνονται σε επίπεδο κεντρικής διοίκησης θα πρέπει να έχουν σαν γνώμονα όχι μόνο τους αριθμούς και τα αναμενόμενα φορολογικά έσοδα που αναμένονται να εισρεύσουν στα ταμεία του κράτους, αλλά και τις ανθρώπινες ζωές που βρίσκονται πίσω από μία επιχείρηση.

Δεδομένα:

◆ Μέσος ετήσιος τζίρος: 120.000,00 €

◆ Καθαρά προ φόρου κέρδη: 35.000,00 €

Αριθμός απασχολούμενων:

Έγγαμος με 1 παιδί και 20 χρόνια προϋπηρεσίας, ασφαλισμένος στον Ο.Α.Ε.Ε. και

1 άτομο, πωλητής – έγγαμος, με 3 χρόνια προϋπηρεσία

◆ Ενοίκιο: 700,00 €/μήνα, 70 τμ.

◆ Συνολικές επιβαρύνσεις 2011: 42.896,50 €

◆ Συνολικές επιβαρύνσεις 2012: 51.697,80 €

◆ Μεταβολή: 20,5% δηλαδή 8.801,00 €περισσότερα

Υπολογισμός των ποσοτικών μεταβλητών

Φόρος επί των καθαρών κερδών:  $35.000,00 \times 0,35 = 12.250,00 \text{ €}$

Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης :  $35.000,00 \times 2\% = 700,00 \text{ €}$

Ενοίκιο:  $700,00 \times 12 = 8.400,00 \text{ €}$

Συνολικό κόστος μισθοδοσίας

(εργοδοτικές εισφορές σε ΙΚΑ):

$978,00 \text{ €} \times 1,2856 \times 14 \text{ μήνες} = 17.602,00/17.451,80$  για το 2011

Συνολικό κόστος μισθοδοσίας (εργοδοτικές εισφορές σε ΙΚΑ):

$978,00 \times 1,2746 \times 14 \text{ μήνες} = 17.602,00/17.451,80$  για το 2012

### Για το 2011

1ος εργαζόμενος:  $980,00 \text{ €} \times 1,1$  (επίδομα γάμου)  $\times 1,2856 \times 14$  μισθοί =  $19.482,00 \text{ €}$

2ος εργαζόμενος:  $860,00 \text{ €} \times 1,1$  (επίδομα γάμου)  $\times 1,2856 \times 14$  μισθοί =  $17.826,00 \text{ €}$

3ος εργαζόμενος:  $510,94 \times 1,2856 \times 14 = 9.196,00 \text{ €}$

### Για το 2012

1ος εργαζόμενος:  $980,00 \times 1,1$  (επίδομα γάμου)  $\times 1,2746 \times 14$  μισθοί =  $19.236,30$

2ος εργαζόμενος:  $860,00 \times 1,1$  (επίδομα γάμου)  $\times 1,2746 \times 14$  μισθοί

## 12<sup>ος</sup> Πίνακας με την Διαφορά των επιβαρύνσεων του έτους 2011 με 2012 για Ατομική Επιχείρηση

Καταγραφή ποσοτικών μεταβλητών		
Μεταβλητές	Επιβαρύνσεις 2011 (σε ευρώ)	Επιβαρύνσεις 2012 (σε ευρώ)
Τελικός Φόρος επί των καθαρών κερδών	6.870,00	12.250,00
Προκαταβολή φόρου 55%	3.778,50	7.350,00
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	700,00	700,00
Επιβολή φόρου επιτηδεύματος	500,00	500,00
Συνολικό κόστος μισθοδοσίας & εισφορές σε Ι.Κ.Α.	17.602,00	17.451,80
Ενοίκιο	8.400,00	8.400,00
Δημοτικά τέλη-Δημοτικοί φόροι/ΤΑΠ/Ε.Ρ.Τ.	426,00	426,00



Ασφαλιστικές εισφορές προς ΟΑΕΕ (20 έτη ασφάλιση)	4.620,00	4.620,00
Σύνολο φορολογικών & Λοιπών επιβαρύνσεων	42.896,50	51.697,80

Πηγή: ΕΣΕΕ (Εθνική Συνομοσπονδία Ελληνικού Εμπορίου)

Με βάση τα στοιχεία του παραπάνω πίνακα, η επιβάρυνση του επιτηδευματία για το έτος 2012 είναι αυξημένη κατά 8.801,30 €, και ποσοστό 20,5% σε σύγκριση με το 2011 εξαιτίας των προωθούμενων φορολογικών μεταρρυθμίσεων, οι οποίες προβλέπουν πως οι ελεύθεροι επαγγελματίες και οι ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα θα αντιμετωπίζονται πλέον ως νομικά πρόσωπα.

#### **5. 4. 4. 9<sup>ο</sup> Παράδειγμα με Ομόρρυθμη Επιχείρηση με 2 ομόρρυθμους εταίρους - Απασχόληση 3 μισθωτών**

Στην παρούσα περίπτωση εξέτασης μίας ομόρρυθμης επιχείρησης, μπορεί η προκύπτουσα επιβάρυνση από τον φόρο επί των κερδών της επιχείρησης να είναι η μεγαλύτερη συγκριτικά με τις υπόλοιπες περιπτώσεις, επί της ουσίας όμως επιμερίζεται ανάμεσα στους δύο ομορρυθμους εταίρους, με ποσοστό συμμετοχής 50% έκαστος. Παρόλα αυτά, η υιοθέτηση του συγκεκριμένου σεναρίου θα αυξήσει την υποχρέωση του νομικού προσώπου κατά 13.000,00 ευρώ περίπου. Φαινομενικά μπορεί να προωθείται η απλοποίηση της διαδικασίας βεβαίωσης των φορολογικών υποχρεώσεων των προσωπικών εταιρειών αλλά στην πραγματικότητα ο αναλογούν φόρος (για τα κέρδη της επιχείρησης) θα είναι σε κάθε περίπτωση πολύ μεγαλύτερος σε σχέση με ότι ίσχυε προηγουμένως.

Η αυξημένη φορολογική υποχρέωση της ομόρρυθμης επιχείρησης, μπορεί σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα να τονώσει τα κρατικά έσοδα, μακροπρόθεσμα όμως οι περικοπές κόστους που θα κριθούν αναγκαίες από τους ιδιοκτήτες για την επιβίωση της επιχείρησής τους είναι πολύ πιθανό να επηρεάσουν το εργατικό της δυναμικό και να προκαλέσουν παρενέργειες που θα επιδεινώσουν τους δείκτες απασχόλησης της ελληνικής οικονομίας, Παράλληλα, η απώλεια θέσεων εργασίας έχει αντίκτυπο και στη ιδιωτική καταναλωτική δαπάνη, η οποία με τη συνεχή πτωτική τάση που εμφανίζει τα

τελευταία χρόνια, συρρικνώνει ολοένα και περισσότερο τον ήδη μειωμένο τζίρο των επιχειρήσεων όπως και τα καθαρά προ φόρων κέρδη τους.

Δεδομένα:

◆ Μέσος ετήσιος τζίρος: 400.000,00 €

◆ Καθαρά προ φόρου κέρδη: 105.000,00 €

Απασχόληση 3 μισθωτών: 2 πωλητές έγγαμοι, με 10 χρόνια προϋπηρεσία ο 1<sup>ος</sup> και ο 2<sup>ος</sup> καθώς επίσης και ένας υπάλληλος γραφείου κάτω των 25 ετών, πρωτοεμφανιζόμενος στην αγορά εργασίας.

Ακίνητο 60 τμ. (στο όνομα της επιχείρησης), σε περιοχή με τιμή ζώνης 2.000,00 έως 2.500,00 € ανά τετραγωνικό μέτρο, παλαιότητας 18 ετών και αντικειμενικής αξίας 340.000,00 €, για τον 1<sup>ο</sup> εταίρο.

◆ Συνολικές επιβαρύνσεις 2011: 88.183,30 €

◆ Συνολικές επιβαρύνσεις 2012: 109.495,50 €

◆ Διαφορά: (109.495,50-88.183,30)= 21.312,20 €

◆ Μεταβολή: (21.312,20/88.183,30 X 100)=24,17%

Εισφορά Αλληλεγγύης υπέρ ανέργων ΟΑΕΔ: 105.000,00 X 3,17% =3.328,50 €

Έκτακτη εισφορά: 105.000,00 X 4%= 4.200,00 €

Φ.Α.Π. ομόρρυθμης εταιρείας: 140.000,00 X 0,2%= 280,00 €

Ειδικό τέλος ακινήτων ομόρρυθμης εταιρείας: 60m<sup>2</sup>X8,00 X 1,1=528,00 €

Κόστος μισθοδοσίας (εργοδοτικές εισφορές): 45.624,00 €έτος για το 2011

Κόστος μισθοδοσίας (εργοδοτικές εισφορές): 45.234,5 €έτος για το 2012

### 13<sup>ος</sup> Πίνακας με την Διαφορά των επιβαρύνσεων του έτους 2011 με 2012 για Ο.Ε.

Καταγραφή ποσοτικών μεταβλητών		
Μεταβλητές	Επιβαρύνσεις 2011 (σε ευρώ)	Επιβαρύνσεις 2012 (σε ευρώ)
Τελικός Φόρος επί των καθαρών κερδών	18.515,00	31.500,00
Προκαταβολή φόρου 55%	10.183,30	18.900,00
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	4.200,00	4.200,00
Επιβολή φόρου επιτηδεύματος	500,00	500,00

Δημοτικά τέλη-Δημοτικοί φόροι	613,00	613,00
ΤΑΠ-ΕΡΤ	613,00	613,00
Συνολικό κόστος μισθοδοσίας (+ εισφορές σε Ι.Κ.Α.)	45.624,00	45.234,50
Φ.Α.Π. Ομόρρυθμης Εταιρείας	280,00	280,00
Ειδικό τέλος ακινήτων	528,00	528,00
Σύνολο ασφαλιστικών εισφορών προς ΟΑΕΕ (15 έτη και για τους δύο εταίρους)	7.740,00	7.740,00
Σύνολο φορολογικών & λοιπών επιβαρύνσεων	88.183,30	109.495,50

Πηγή: ΕΣΣΕ (Εθνική Συνομοσπονδία Ελληνικού Εμπορίου)

Με βάση τα στοιχεία του παραπάνω πίνακα, η επιβάρυνση της ομόρρυθμης εταιρείας για το έτος 2012 είναι αυξημένη κατά 24,17%, δηλαδή 21.312,20 € περισσότερα, σε σύγκριση με το 2011 εξαιτίας των προωθούμενων φορολογικών μεταρρυθμίσεων, οι οποίες προβλέπουν κατάργηση της επιχειρηματικής αμοιβής για του συγκεκριμένου τύπου επιχειρήσεις.

*5. 5 Κεφάλαιο 7<sup>ο</sup>*  
*Η Φορολογία Εισοδήματος*  
*Των Κεφαλαιουχικών*  
*Εταιρειών*

## **5. 5. Φορολογία Εισοδήματος Κεφαλαιουχικών Εταιρειών**

### **5. 5. 1. Φορολογία Α.Ε. & Ε.Π.Ε. & Λοιπών Νομικών Προσώπων**

Άρθρο 101 του Κ.Φ.Ε. (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος)

Για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε., δηλαδή για:

- 1<sup>ο</sup>. τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες (Α.Ε.),
  - 2<sup>ο</sup>. τις δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα,
  - 3<sup>ο</sup>. τους συνεταιρισμούς που έχουν συσταθεί νόμιμα και τις ενώσεις τους,
  - 4<sup>ο</sup>. τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρείας, καθώς και τους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων,
  - 5<sup>ο</sup>. τις ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) και
  - 6<sup>ο</sup>. τις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες (Ι.Κ.Ε.),
- ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%) στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους.

♦ Επίσης, με τις νέες διατάξεις καταργείται το ειδικό καθεστώς για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρείες (Φορολογούνται όπως οι λοιπές Ανώνυμες Εταιρείες).

♦ Στα Μερίσματα ή κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές.

♦ Για τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%).

### **5. 5. 2. Φορολογία των μερισμάτων και των κερδών που διανέμουν τα Νομικά Πρόσωπα**

Οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, Α.Ε., Ε.Π.Ε. και Ι.Κ.Ε. (Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία), φορολογούνται επί των αναμορφωμένων κερδών, με συντελεστή 20%, ήτοι των κερδών που προκύπτουν μετά την επιβαλλόμενη διαδικασία της φορολογικής αναμόρφωσης, ενώ σε κάθε διανομή πραγματικών κερδών προς τους μετόχους –

εταίρους, γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25%, εξαντλούμενης της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά.

Ειδικότερα:

♦ Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%). Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου αυτής της παραγράφου, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου, σύμφωνα με την παράγραφο 1.

♦ Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

1<sup>ο</sup>. Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 54, 55 και 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο με βάση αυτό το άρθρο.

2<sup>ο</sup>. Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

♦ Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί, τούτο συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

♦ Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 7 του άρθρου 4<sup>30</sup>.

Με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 3943/Φ.Ε.Κ. 66/Α'/31.03.2011 άλλαξε ο τρόπος φορολογίας των κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994. Με τις διατάξεις αυτές, οι οποίες ερμηνεύτηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1129/06.06.2011, προβλέπονται τα ακόλουθα:

1<sup>ο</sup>. Η φορολόγηση του συνόλου των κερδών (διανεμομένων και αδιανεμήτων) με συντελεστή 20% για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2012 και επομένων, (για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2011 ο συντελεστής ήταν 24%).

2<sup>ο</sup>. Η παρακράτηση φόρου εισοδήματος με συντελεστή 25%, για τα διανεμόμενα ή και κεφαλαιοποιούμενα κέρδη, η διανομή τους εγκρίθηκε από Γενικές Συνελεύσεις που

---

<sup>30</sup> παράγραφος 1 άρθρου 109 του Ν.2238/1994.

πραγματοποιήθηκαν από 01.01.2012 και μετά, (για τα διανεμόμενα εντός του 2011 ο συντελεστής ήταν 21%).

Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (ημεδαπές Α.Ε., και ημεδαπές Ε.Π.Ε.) ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα τους, το οποίο προκύπτει από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

### 5. 5. 3. 14<sup>ος</sup> Πίνακας: Σύγκριση του Πραγματικού φορολογικού συντελεστή του οικονομικού έτους 2011 με 2012

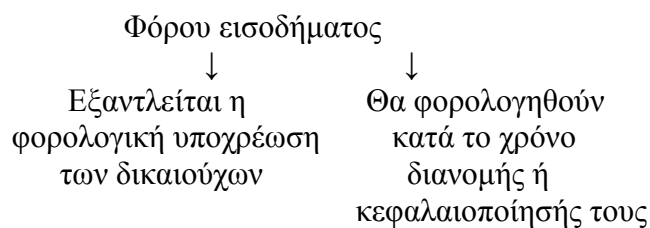
	2011	2012
Καθαρά κέρδη ισολογισμού	90.000,00	90.000,00
Πλέον: Μη εκπιπόμενες δαπάνες	10.000,00	10.000,00
Φορολογητέα κέρδη	100.000,00	100.000,00
Συντελεστής φορολογίας εισοδήματος	24%	20%
Φόρος εισοδήματος εταιρείας	24.000,00	20.000,00
Κέρδη προς διάθεση (Θεωρούμε ότι διανέμεται το σύνολο των κερδών)	66.000,00	70.000,00
Συντελεστής παρακράτησης φόρου	21%	25%
Παρακρατούμενος φόρος	13.860,00	17.500,00
Σύνολο φόρου	37.860,00	37.500,00
Καθαρό ποσό μετόχων/εταίρων	52.140,00	52.500,00
Συντελεστής συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης (επί των φορολογητέων κερδών)	37,86%	37,50%
Πραγματικός φορολογικός συντελεστής (Effective Tax Rate) επί των λογιστικών κερδών	42,06%	41,66%

Πηγή: Κορομηλάς Γ., «Φορολογικές σημειώσεις», (2012), Αθήνα

Με τις νέες διατάξεις παρατηρούμε ότι, με την καταβολή του φόρου εισοδήματος επ' ονόματι του Νομικού Προσώπου:

- α) Επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου για τα κέρδη της χρήσης.
- β) Δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων για τα κέρδη που θα λάβουν γιατί προβλέπεται πλέον παρακράτηση φόρου εισοδήματος, με την οποία επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

$$\begin{array}{rcl}
 \text{Συνολικά κέρδη} - \text{Φόρος εισοδήματος} & = & \text{Υπόλοιπο κερδών} \\
 \downarrow & & \downarrow \quad \downarrow \\
 \text{Εξαντλείται η} & & \text{Διανεμόμενα} \quad \text{Αδιανεμήτα} \\
 \text{φορολογική υποχρέωση} & & \downarrow \quad \downarrow \\
 \text{της Α.Ε. για τα κέρδη αυτά} & & \text{Παρακράτηση}
 \end{array}$$



#### 5. 5. 4. Οι Αμοιβές των μελών του Δ.Σ. (Διοικητικού Συμβουλίου)

Αυξάνεται από 35% σε 40% ο συντελεστής παρακράτησης Φόρου:

- ◆ για τις αμοιβές μελών Δ.Σ., που χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες (έξοδα παράστασης),
- ◆ στις αμοιβές μελών Δ.Σ., οι οποίες προέρχονται από τα κέρδη της επιχείρησης
- ◆ στις αμοιβές, εκτός μισθού, στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.
- ◆ στις αμοιβές μελών Δ.Σ., που χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από εμπορικές Επιχειρήσεις.

#### 5. 5. 5. Εισόδημα από κινητές αξίες και συντελεστές φόρου

Οι παλαιοί και οι νέοι συντελεστές παρακράτησης φόρου πάνω στους τόκους έχουν ανά περίπτωση ως ακολούθως:

#### 15<sup>ος</sup> Πίνακας

Είδος εισοδήματος	Παλαιοί Συντελεστές	Νέοι Συντελεστές
Εισόδημα από κινητές αξίες, όπως τόκοι (εκτός από μερίσματα), που εισπράττουν αλλοδαπές επιχειρήσεις, χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα	40%	33%
Τόκοι καταθέσεων	10%	15%
Τόκοι εταιρικών ομολόγων	10%	15%
Τόκοι ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου	10%	15%
Τόκοι τίτλων εθνικών δανείων (ΕΓΕΔ)	10%	15%
Τόκοι δανείων που λαμβάνουν αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα, από ημεδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα	40%	20%

Πηγή: Ιδία επεξεργασία

Στο εισόδημα από τόκους αλλοδαπής που δικαιούχος είναι Φυσικό πρόσωπο, Φορολογικός κάτοικος Ελλάδας προβλέπεται πίστωση του Φόρου που τυχόν έχει



παρακρατηθεί στην αλλοδαπή, αλλά μόνο για χώρα με την οποία η Ελλάδα έχει θέσει σε ισχύ Σ.Α.Δ.Φ. και μέχρι του ποσού του Φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Επίσης προβλέπεται πλέον ρητά στο νόμο ότι στην περίπτωση αυτή, εφόσον το ποσό των τόκων παραμένει στην αλλοδαπή, η παρακράτηση διενεργείται από το ίδιο το Φυσικό πρόσωπο μέχρι την 31η Ιανουαρίου του επόμενου έτους από την καταβολή ή παρακράτηση τόκων.

#### **5. 5. 6. Το Εισόδημα από παράγωγα**

Αυξάνεται ο συντελεστής παρακράτησης Φόρου από 15% σε 20% για το εισόδημα από αποδόσεις συμβάσεων ή πράξεων παραγώγων, ανεξάρτητα πλέον της κατηγορίας βιβλίων που τηρούν οι δικαιούχοι, με την εξαίρεση των πιστωτικών χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, των εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου και των ΟΣΕΚΑ (Οργανισμοί Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες). Με την παρακράτηση δεν εξαντλείται η Φορολογική υποχρέωση των Νομικών προσώπων, ενώ εξαντλείται η Φορολογική υποχρέωση των Φυσικών προσώπων και των προσωπικών εταιρειών.

σε 33% όταν ο δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο.

#### **5. 5. 7. Η Μεταβίβαση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α. (Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών)**

Τα κέρδη που θα προκύψουν από την μεταβίβαση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α., φορολογούνται με συντελεστή 20% οι οποίες (μετοχές) αποκτώνται μετά την 1η Ιουλίου 2013.

Σημειώνεται ότι και μετά την ανωτέρω ημερομηνία θα εξακολουθεί να επιβάλλεται ο φόρος 0.2% επί της συναλλαγής.

#### **5. 5. 8. Φορολογία αυτοτελώς της υπεραξίας Μετοχών Α.Ε. μη Εισηγμένων στο Χ.Α.Α.**

Φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) η υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, που αποκτούν φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά. Για τον υπολογισμό της υπεραξίας του προηγούμενου εδαφίου αφαιρείται το κόστος απόκτησης των μεταβιβαζομένων μετοχών από την κατώτατη πραγματική αξία που έχουν αυτές κατά το χρόνο της μεταβίβασης.

Εναρμονίζεται ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος με την Κοινοτική Οδηγία για τους ΟΣΕΚΑ (Οργανισμούς Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες), όπως αυτοί ορίζονται από το Νόμο 4099/2012.

### 5. 5. 9. Υπεραξία από την πώληση ακινήτου

Η υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου επ' αυτού ή εμπράγματος δικαιώματος επί ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου επ' αυτού, το οποίο αποκτάται με οποιονδήποτε τρόπο μετά την 1 Ιανουαρίου 2013 φορολογείται με συντελεστή 20%, με εξάντληση της Φορολογικής υποχρέωσης.

Ως τιμή κτήσης και τιμή πώλησης του ακινήτου ή του εμπράγματος δικαιώματος, λαμβάνεται η αξία του κατά το χρόνο απόκτησης ή μεταβίβασής του αντίστοιχα, όπως προσδιορίζεται με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό ή η αξία που αναγράφεται στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη.

Η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης του ακινήτου, η οποία υποβάλλεται σε Φόρο, λαμβάνεται αποπληθωρισμένη με την εφαρμογή των ακόλουθων συντελεστών παλαιότητας:

#### 16<sup>ος</sup> Πίνακας

Έτη Διακράτησης	Συντελεστής παλαιότητας
Από 1 έως 5	0,90
Πάνω από 5 έως 10	0,80
Πάνω από 10 έως 15	0,75
Πάνω από 15 έως 20	0,70
Πάνω από 20 έως 25	0,65
Πάνω από 25	0,60

Πηγή: Ίδια επεξεργασία

#### Στη φορολογία αυτή δεν υπόκειται:

- ♦ Το κέρδος που πραγματοποιείται από εμπορική δραστηριότητα αγοραπωλησίας ακινήτων.
- ♦ Το κέρδος που πραγματοποιείται από την πώληση ακινήτου που αποτελεί πάγιο περιουσιακό στοιχείο νομικού προσώπου το οποίο φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.
- ♦ Το κέρδος που πραγματοποιείται από μεταβίβαση ακινήτου μέχρι του ποσού των 25.000,00 €, εφόσον το ακίνητο έχει διακρατηθεί για διάστημα τουλάχιστον 5 ετών, εκτός αν το Φυσικό πρόσωπο έχει μεταβιβάσει περισσότερα του ενός ακινήτων εντός της περιόδου αυτής.

Μεταβιβάσεις ακινήτων από μη επαχθή αιτία οι οποίες εξακολουθούν να φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών.

#### **5. 5. 10. Υπεραξία από την πώληση ακινήτου σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης**

Η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, για το οποίο στη συνέχεια θα συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ εταιρείας χρηματοδοτικής μίσθωσης και της πωλήτριας επιχείρησης, απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος, με την προϋπόθεση ότι θα εμφανισθεί σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο φορολογείται:

- ♦ σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, καθώς και
- ♦ λόγω λύσης της σύμβασης ή υποκατάστασης του μισθωτή από νέο πρόσωπο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Για τον προσδιορισμό της υπεραξίας, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται αυτή που ορίζεται στη σύμβαση πώλησης.

Σε περίπτωση που ο αντισυμβαλλόμενος είναι κάτοικος μιας χώρας, ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, πρέπει επιπλέον να αποδεικνύεται ότι πρόκειται για συνήθεις συναλλαγές που δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Αντίθετα, οι διατάξεις αυτές δεν εφαρμόζονται για συμβάσεις αγοράς ακινήτων στις οποίες ο αντισυμβαλλόμενος είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο.

#### **5. 5. 11. Το Φορολογικό πιστοποιητικό**

Στις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. στις οποίες διενεργείτε μεν, κατά προτεραιότητα, φορολογικός έλεγχος από την αρμόδια φορολογική αρχή, επιβάλλεται όμως σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 10.000,00 € έως 100.000,00 € ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο. Επομένως ο έλεγχος καθίσταται κατ' ουσία υποχρεωτικός για όλες τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού.

Επεκτείνεται, επίσης, η υποχρέωση για έκδοση έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης από νομίμους ελεγκτές - ορκωτούς και στα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων.

## *6. ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ*

### *6. 1. Κεφάλαιο 8<sup>ο</sup>*

#### *Εφαρμογές*

*ℒ*

#### *Ημερολογιακές Εγγραφές*

### **6.1.1. Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης**

Μπαίνοντας στο έβδομο κεφάλαιο (των εφαρμογών), θα ξεκινήσουμε με μια αναφορά στην Κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης, και θα παραθέσουμε ένα παράδειγμα για την καλύτερη κατανόηση των εφαρμογών που ακολουθούν.

Αναμόρφωση λοιπόν σημαίνει, ότι η δήλωση δεν θα είναι μόνο αριθμητικά αλλά και φορολογικά σωστή. Έτσι κάποιες δαπάνες είναι μεν πραγματικές και έχουν γίνει από την επιχείρηση, αλλά όμως δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και πρέπει να αναμορφωθούν.

Ο λογιστής - φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος να μεταφέρει και να γράψει σωστά πάνω στις δηλώσεις του επαγγελματία τα οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία του. Επιπλέον, είναι υπεύθυνος να αναμορφώσει φορολογικά όσα δηλώνονται.

Οι δαπάνες που αναμορφώνονται μπορεί να μην αναγνωρίζονται στο σύνολό τους ή να μην αναγνωρίζεται ένα μέρος τους. Για παράδειγμα τα πρόστιμα δεν αναγνωρίζονται και αναμορφώνονται στο σύνολό τους, ενώ τα έξοδα των επιβατικών αυτοκινήτων δεν αναγνωρίζονται και αναμορφώνονται μόνο για ένα μέρος τους. Στην ουσία αναμόρφωση σημαίνει ότι προσθέτω στα αποτελέσματα που προκύπτουν από τα βιβλία, τα ποσά εκείνα των δαπανών, που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.

Οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται, γράφονται αναλυτικά σε κατάσταση που υποβάλλεται μαζί με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Ονομάζεται δε «κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης» και ελέγχεται από την εφορία<sup>31</sup>.

Τέλος, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώνεται ότι έχουν υποβληθεί ορθά όλες οι δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων (Άρθρα 38 Ν.2873/2000).

#### **10<sup>ο</sup> Παράδειγμα:**

Τα έσοδα μιας επιχείρησης είναι 150.000,00 € και τα έξοδά της 130.000,00 €. Τα καθαρά της κέρδη είναι 20.000,00 €. Όμως μέσα στα έξοδά της περιλαμβάνονται 1.000,00 € για πρόστιμα τροχαίας, 500,00 € για εκπρόθεσμη πληρωμή του Φ.Π.Α., 10.000,00 € για έξοδα επιβατικών αυτοκινήτων μέχρι 1.600 κυβικά και 4.000,00 € για έξοδα κινητών τηλεφώνων.

Για τις δαπάνες αυτές πρέπει να γίνει φορολογική αναμόρφωση. Τα πρόστιμα της τροχαίας (1.000,00) και η προσαύξηση του Φ.Π.Α. (500,00) δεν αναγνωρίζονται και

---

<sup>31</sup> Υπόδειγμα της κατάστασης στην ΠΟΛ 1053/2011 Φορολ. Επιθεώρηση Μαΐου 2011.

αναμορφώνονται στο σύνολό τους. Από τα άλλα έξοδα δεν αναγνωρίζεται και αναμορφώνεται ένα μέρος τους, δηλαδή των επιβατικών αυτοκινήτων το 30% (10.000,00 X 30% = 3.000,00) και των κινητών τηλεφώνων το 50% (4.000,00 X 50% = 2.000,00)

Πρέπει να γίνει αναμόρφωση: Πρόστιμα 1.000,00 προσαύξηση 500,00 αυτοκίνητα 3.000,00 κινητά 2.000,00 σύνολον 6.500,00 €.

### 17<sup>ος</sup> Πίνακας

Φορολογική αναμόρφωση		
Είδος δαπάνης	Σύνολο δαπάνης	Αναμόρφωση
Πρόστιμα τροχαίας (100%)	1.000,00	1.000,00
Εκπρόθεσμη πληρωμή του ΦΠΑ (100%)	500,00	500,00
Έξοδα επιβατικών Αυτ/των μέχρι 1.600 κ.ε. (30%)	10.000,00	3.000,00
Έξοδα κινητών τηλεφωνιών (50%)	4.000,00	2.000,00
Σύνολο	15.500,00	6.500,00

Πηγή: Ιδία επεξεργασία

Το ποσό των 6.500,00 € προκύπτει από την κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης που θα υποβληθεί μαζί με τη δήλωση του εισοδήματος.

Η επιχείρηση τελικά θα φορολογηθεί για 20.000,00 + 6.500,00 = 26.500,00 €.

### 18<sup>ος</sup> Πίνακας

Φορολογητέα καθαρά κέρδη	
Έσοδα	150.000,00
Μείον Έξοδα	130.000,00
Καθαρά κέρδη	20.000,00
Πλέον φορολογική αναμόρφωση	6.500,00
Φορολογητέα καθαρά κέρδη	26.500,00

Πηγή: Ιδία επεξεργασία

## 6. 1. 2. Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος (Ε5 & Φ.01-010).

### Άσκηση Ετερόρρυθμης Εταιρείας (Ε.Ε.) Γ' Κατηγορίας.

(Τα οικονομικά στοιχεία βασίζονται σε πραγματικά γεγονότα)

#### Φορολογία και διάθεση αποτελεσμάτων Ε.Ε.

##### Δεδομένα

##### α) Εταίροι – Ποσοστά συμμετοχής

- ♦ Κατσιδονιώτης Γεώργιος (Διαχειριστής εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 90%)
- ♦ Μουντράκη Άννα (Εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 10%)

##### β) Οικονομικά δεδομένα

- |   |           |
|---|-----------|
| ♦ Καθαρά κέρδη ισολογισμού χρήσης (Λ.88.00)                             | 59.938,69 |
| ♦ Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση                           | 8.075,00  |
| ♦ Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (δήλωση προηγούμενου οικονομικού έτους) | 5.444,66  |

Βάσει των ανωτέρω δεδομένων να υπολογιστούν για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 01/01 έως 31/12/2011), τα φορολογητέα κέρδη, ο φόρος εισοδήματος, η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος και να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές.

#### Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών

##### α) Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών

Καθαρά κέρδη ισολογισμού: 59.938,69 €

##### Πλέον Μη εκπιπτόμενες στη φορολογία

εισοδήματος δαπάνες: 8.075,00 €

**Σύνολο φορολογητέων κερδών (μετά**

τη φορολογική αναμόρφωση): 68.013,69 €

##### β) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Σύνολο φορολογητέων κερδών: **37.407,52 €**

Υποχρέωση Ετερόρρυθμου Εταίρου:  $6.801,37 \times 25\% = 1.700,34 \text{ €}$

Υποχρέωση Ομόρρυθμου Εταίρου:  $30.606,15 \times 20\% = 6.121,23 \text{ €}$

Συμπληρωματικός φόρος από ενοίκια 2.667,00 €

**Κύριος φόρος εισοδήματος: 10.488,57 €**

##### Μείον Φόρος εισοδήματος που

προκαταβλήθηκε: 5.444,66 €

<b>Χρεωστικό ποσό</b>		5.043,91 €
<b>γ) Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος</b>		
Κύριος φόρος εισοδήματος:		10.488,57 €
<b>Επί</b> Συντελεστή προκαταβολής:	<b>55%</b>	
<b>Αρχικό ποσό:</b>		<b>5.768,71 €</b>
<b>Προκαταβολή φόρου εισοδήματος :</b>		
δ) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσης		88.01
Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσης		59.938,69 € (86.99)
Μείον Φόρος που προκαταβλήθηκε		
από προηγούμενη χρήση	(10.488,57-5.444,66)	
<b>Χρεωστικό ποσό</b>		5.043,91 € 88.08
<b>ε) Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος</b>		
Φόρος εισοδήματος (κύριος και		
συμπληρωματικός		<b>13.824,02 €</b>
<b>Επί</b> Συντελεστή προκαταβολής	<b>55%</b>	
<b>Αρχικό ποσό</b>		
<b>Προκαταβολή φόρου εισοδήματος</b>		<b>5.768,71 €</b>
<b>ζ) Προσδιορισμός συνολικών ποσών για καταβολή</b>		
Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος		5.043,91 €
<b>Πλέον</b> Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		5.768,71 €
<b>Πλέον</b> Τέλη Χαρτ/μου		2.509,50 €
<b>Πλέον</b> ΟΓΑ Χαρτ/μου		501,90 €
<b>Σύνολο για καταβολή</b>		<b><u>13.824,02 €</u></b>

#### Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος – Απόδοση φόρου

<b>α) Προσδιορισμός συνολικών ποσών για καταβολή</b>		
Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος		5.043,92 €
(κωδικός 011 του εντύπου Ε5)		
<b>Πλέον</b> Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		5.768,71 €
(κωδικός 014 του εντύπου Ε5)		
<b>Πλέον</b> Τέλη Χαρτ/μου		2.509,50 €
(κωδικός 140 του εντύπου Ε5)		
<b>Πλέον</b> ΟΓΑ Χαρτ/μου		501,90 €



(κωδικός 145 του εντύπου Ε5)

**Σύνολο για καταβολή**

(κωδικός 160 του εντύπου Ε5 και  
λογαριασμός 54.08 Ε.Γ.Λ.Σ.)

**13.824,02 €**

**β) Τμηματική καταβολή**

Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος	630,49 €
<b>Πλέον</b> Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	721,09 €
<b>Πλέον</b> Τέλη Χαρτ/μου	313,69 €
<b>Πλέον</b> ΟΓΑ Χαρτ/μου	62,74 €

**Σύνολο για καταβολή**

**1728,01 €**

Ο φόρος εισοδήματος, η βεβαιούμενη με βάση το άρθρο 111 του Ν. 2238/1994 προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου και λοιπά ποσά, που οφείλονται με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος καταβάλλονται σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες 7 μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των 7 επόμενων μηνών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης<sup>32</sup>.

**19<sup>ος</sup> Πίνακας**

Χρόνος καταβολής		Χρεωστικό ποσό Φόρος Εισοδήματος	Προκαταβολή ή Φόρος Εισοδήματος	Τέλη Χαρτ/μου	ΟΓΑ Χαρτ/μου	Σύνολο
1 <sup>η</sup> δόση	Κατά την υποβολή της δήλωσης (Μάιος)	630,49 €	721,09 €	313,69 €	62,74 €	1728,01
2 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του	630,49 €	721,09 €	313,69 €	62,74 €	1728,01

<sup>32</sup> Περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 110 του Ν. 2238/1994.

	Ιουνίου					
3 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Ιουλίου	630,49 €	721,09 €	313,69 €	62,74 €	1728,01
4 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Αυγούστου	630,49 €	721,09 €	313,69 €	62,74 €	1728,01
5 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Σεπτεμβρί ου	630,49 €	721,09 €	313,69 €	62,74 €	1728,01
6 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Οκτωβρίου	630,49 €	721,09 €	313,69 €	62,74 €	1728,01
7 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Νοεμβρίου	630,49 €	721,09 €	313,69 €	62,74 €	1728,01
8 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Δεκέμβρη	630,49 €	721,09 €	313,69 €	62,74 €	1728,01
<b>Σύνολο</b>		5043,92	5768,52	2509,52	501,92	13824,08

Πηγή: Ίδια επεξεργασία

**Λογιστικές εγγραφές****α) Μεταφορά καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσης στα αποτελέσματα προς διάθεση**

-----	1 -----	Χρέωση -----	Πίστωση -----
86.99.00.00	Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	59.938,69	
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως		59.938,69

---

**β) Λογισμός φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών**

-----	2 -----	Χρέωση -----	Πίστωση -----
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	10.488,57	
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		10.488,57

---

**γ) Μεταφορά φόρου εισοδήματος στο λογαριασμό εκκαθάρισης φόρων – τελών**

-----	3 -----	Χρέωση -----	Πίστωση -----
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	10.488,57	
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων- τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.		10.488,57

---

**δ) Τακτοποίηση προκαταληφθέντος φόρου εισοδήματος**

-----	4 -----	Χρέωση -----	Πίστωση -----
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων - τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.	5.444,66	
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		5.444,66

---

**ε) Λογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος**

-----	5 -----	Χρέωση -----	Πίστωση -----
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	5.768,71	
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων- τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.		5.768,71

---

**στ) Μεταφορά του Τέλη Χαρτ/μου, ΟΓΑ Χαρτ/μου στο λογαριασμό εκκαθάρισης φόρων – τελών**

----- 6 -----		Χρέωση -----	Πίστωση -----
54.09.05.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	3.011,40	
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων- τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.		3.011,40

---

**ζ) Λογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος**

----- 7 -----		Χρέωση -----	Πίστωση -----
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	5.768,71	
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων- τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.		5.768,71

---

Πηγή: Ιδία επεξεργασία

Πιο κάτω, παρατίθεται τα έντυπα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

	<b>ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</b> Ο.Ε., Ε.Ε., ΑΣΤΙΚΩΝ, ΑΦΑΝΩΝ Η ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ, ΚΟΙΝΩΝΙΩΝ ΑΣΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ		ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)																				
	Οικονομικό έτος 2012		ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ: ΑΡΧΙΚΗ ΤΡΟΠΟΠ. ΜΕ ΕΠΙΦΥΛ.																				
Διαχείριση από 01/01 έως 31/12 20 11		ΔΗΛΩΣΗ ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ: ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΟΡΙΣΤΙΚΗ		ΝΑΙ																			
Προς τη Δ.Ο.Υ.		ΑΡΙΘ. ΦΟΡ.ΜΗΤΡΩΟΥ: 9 9 9 9 9 9 9 9 9		ΑΡΙΘ. ΤΑΥΤ. ΤΗΛ. 2810222000																			
Η δήλωση του προηγ. οικον. έτους υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ.		Διεύθυνση ΜΟΝΗΣ ΤΕΡΕΖΑΣ 2		Αριθ. Τηλ. 2810222000																			
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ Α' ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ</b>																							
ΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ <b>ΚΑΤΣΙΔΟΝΙΩΤΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΕΕ</b> ΑΡΙΘ. ΦΟΡ.ΜΗΤΡΩΟΥ																							
ΟΝΟΜΑ ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ Η ΣΥΖΥΓΟΥ ΑΡΙΘ. ΤΑΥΤ. ΤΗΛ. 2810222000																							
ΤΙΤΛΟΣ																							
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ Β' ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ</b>																							
Συνολικά φορολογητέα κέρδη (από κωδ. 510 Πιν. Η') 001 37.407,52																							
* Η ζημιάς (από κωδ. 515 Πιν. Η') 003																							
Τεκμαρτά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων από πώληση ημιτελών οικοδομών 070																							
Υπάγεσθε: α) αρθ. 118 ν.2238/94 ΝΑΙ 1 (3) β) αρθ. 73 ν.3842/10 ΝΑΙ 1 γ) αρθ. 18 ν.3296/04 ΝΑΙ 1																							
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΤΛ.</b> Κύριος και συμπληρωματικός φόρος κτλ. ΒΕΒΑΙΩΣΗ(1)																							
Φόρος που αναλογεί (από πιν.1) 521 6.801,37 x 25% 004 1.700,34	Φόρος που αναλογεί (από πιν.1) 522 30.606,15 x 20% 523 6.121,23	Φόρος συμπληρωματικός 3% (από κωδ. 420+422 πιν. Ε') 005 2.667,00	Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 579	Μισθώματα για χρήση ακινήτ. βάση παρ.Β2 άρθρ.43&44 ν.4030/2011 (1) 575	Αθροισμα (004+523+005) - (579+575) (α) 700 10.488,57	Μείον: Φόρος εισοδότης που προκαταβλήθηκε 008 5.444,66	>> >> >> παρακρατήθηκε 009	>> άρθρου 7 του ν. 1160/1981 (4) 010	>> οικोध. επη/σεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών(2) 111	>> αλλοδαπής 600	Αθροισμα (008+009+010+111+600) (β) 701 5.444,66	Πιστωτικό ποσό (β-α) (δ) 012	Η Χρεωστικό ποσό (α-β) (γ) 011 5.043,91	Προκαταβολή φόρου (ΝΑΙ-ΟΧΙ) (3) 014 5.768,71	Τέλη χαρτί/μου στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθωση ακινήτων 140 2.509,50	Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτί/μου 145 501,90	Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (αρ. 13 ν. 3877/2010) 910	Προσθ. φόρος % λόγω εκπροθέσμου 013	Προσθ. Τέλη χαρτί/μου οικοδομών % >> 113	Προσθ. Εισφορά ΟΓΑ χαρτί/μου % >> 997	Αθροισμα (011+014+140+145+910+013+113+997) (ε) 157 13.824,02	Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (ε-δ) 160 13.824,02	Η Πιστωτικό ποσό για επιστροφή (δ-ε) 165
<b>ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ (ΕΥΡΩ)</b>																							
Φόρος	630,49	100%																					
Προκαταβολή φόρου:	721,09																						
Τέλη χαρτί/μου :	313,69																						
ΟΓΑ χαρτί/μου:	62,74																						
Εισφορά ΕΛΓΑ:																							
Πρόσθ. φόρος (εφάπαξ):																							
Πρόσθ. Τέλος χαρτ. (εφάπαξ):																							
Πρόσθ. εισφ. ΟΓΑ χαρτ. (εφάπαξ):																							
Σύνολο:	1.728,01																						
Αριθ. Διπλοτύπου:																							
Τρόπος πληρωμής Ολικά <input type="checkbox"/> Δόσεις <input checked="" type="checkbox"/>																							
Ο Επιμελητής Είσπραξης																							
Παραλήφθηκε εκπρόθεσμα: (1) <input type="checkbox"/>																							
Εκπρόθεσμα: (1) <input type="checkbox"/>																							
Μήνες εκπροθέσμου: (1) <input type="checkbox"/>																							
Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ 2012																							
Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος																							
Επώνυμο:																							
Όνομα:																							
Δ/ση:																							
Α.Φ.Μ.:																							
Ο ΔΗΛΩΝ 2012																							
Ο προϊστάμενος Λογιστηρίου κτλ.																							
Επων.:																							
Ονομ.:																							
Δ/ση:																							
Α.Φ.Μ.:																							
Αρμόδια Δ.Ο.Υ.:																							
Αρ. Μητρ. αδ. άσκ. επ'αγγ/τος:																							
Κατηγορία άδειας:																							
Ο ΔΗΛΩΝ 2012																							

Οδηγίες συμπλήρωσης, ανάλυση θετικών (1 έως 14) στην τελευταία σελίδα του εντύπου.

ΠΙΝΑΚΑΣ Δ' - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ <<ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ>>			
Ανάλυση ακαθαρίστων εσόδων χρήσης βάσει βιβλίων :			
Ακαθάριστα έσοδα από εμπορία - μεταποίηση	101		4.455.867,04
>> >> από παροχή υπηρεσιών	102		1.529,61
>> >> από ελευθέρια επαγγέλματα	103		
>> >> από λοιπές κατηγορίες εισοδήματος	104		
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων χρήσης βάσει βιβλίων	015		4.457.396,65
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης άρθρου 15 ν.3296/2004	801		
Ακαθάριστα έσοδα κλάδων μη υπαγόμενων στην περαίωση του ν.3296/2004 από κωδ 101	805		
Ακαθάριστα έσοδα κλάδων μη υπαγόμενων στην περαίωση του ν.3296/2004 από κωδ. 102, 103, 104	806		
Κέρδη χρήσης <sup>(5)</sup>	016		59.938,69
Ζημιές χρήσης <sup>(5)</sup>	017		
<b>Σε περίπτωση κερδών προστίθενται:</b>	018		
1. Φόροι που δεν εκπίπτουν	019		
2. Ποσό αποσβέσεων που εκτέθηκε πλέον των νομίμων	020		
<b>(Σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται)</b>	020		
3. Πρόσθετοι φόροι - προσαυξήσεις - πρόστιμα ΚΒΣ	450		
4. Μισθοί και λοιπές απολαβές εταιρών-μελών	021	5.637,21	
5. Δαπάνες Ε.Ι.Χ. αυτών που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	022	2.437,79	
6. Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	023		
7. Δαπάνες που αφορούν αφορολ. έσοδα ή έσοδα φορολογ. με ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές	024		68.013,69
Σύνολο κερδών	124		
ή Υπόλοιπο ζημιών	100		
Τεκμαρτά κέρδη Τεχνικών, Οικοδομικών Εταιριών <sup>(6)</sup>	026		
<b>Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται:</b>	027		
1. Μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές	028		
2. Έσοδα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων κτλ.)	460		
<b>(Σε περίπτωση ζημιών προστίθενται)</b>	462		
3. Έσοδα Αφορολόγητα	550		
4. Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ ή αλλοδαπά χρηματιστήρια	461		
5. Ποσό που φορολ. κατά τη προηγ. χρήση λόγω αναμόρ. της πρόβλεψης για αποζημ. προσωπικού	029		68.013,69
6. Αποσβέσεις αξιών Φ.Δ.Χ. ν.3888/2010 (Εξωλογιστικά) Απόσβεση σε <input type="text"/> χρόνια <input type="text" value="097"/> <sup>(12)</sup>	030		
7. _____	802		
Κέρδη χρήσης	803		
ή ζημιές χρήσης	804		
Διαφορά καθαρών κερδών άρθρου 15 ν.3296/2004	803		
Ζημιές κλάδου υπαγόμενου στην περαίωση του ν.3296/2004	804		
Κέρδη κλάδου μη υπαγόμενου στην περαίωση του ν.3296/04	039		
Ζημιές παρελθουσών χρήσεων	040		68.013,69
ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	240		
ή ΖΗΜΙΕΣ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	240		
<b>ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛ. ΑΠΟΘΕΜΙΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞ. ΝΟΜΩΝ, κ.τ.λ. :</b>	044		
1. Αφορολόγητο ποσό για νέες στη χώρα επενδύσεις ν. 1892/1990	046		
2. Αφορολόγητο Αποθεματικό ν. 2601/1998	061		
3. Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 3299/2004	060		
4. Δαπάνες επιστημονικής τεχνολογικής έρευνας (Εξωλογιστικά)	041		
5. Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρ. 71 ν. 3842/2010	076		
6. Ποσά επένδυσης για παραγωγή κινηματογραφ. έργου παρ.9-12 άρθρ. 73 ν.3842/2010 (Εξωλογιστικά)	059		
7. _____	048		68.013,69
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ	448		
ή ΖΗΜΙΕΣ	449		
ΖΗΜΙΑ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ (δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό του ΚΑ: 076)	449		

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ Ε'- ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ</b> (επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων)							
α) ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		ΑΚΑΘ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ		ΔΑΠΑΝΕΣ (Αποσβέσεις κτλ.)		ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	
Καταστημάτων γραφείων κλπ. ....		400	<b>83.650,00</b>			405 <b>83.650,00</b>	
Κατοικιών .....		406				407	
Βιομηχανοστάσια κλπ. που δε βαρύνονται με χαρτόσημο .....		408				409	
Ιδιόχρηση, δωρεάν παραχώρηση κατοικιών κλπ. ....		410	<b>5.250,00</b>			415 <b>5.250,00</b>	
<b>Σύνολο</b>		420	<b>88.900,00</b>			425 <b>88.900,00</b>	
α) ΥΠΕΚΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		ΑΚΑΘ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ		ΜΙΣΘΩΜΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΛΛΕΤΑΙ		ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	
Καταστημάτων γραφείων κλπ. ....		411		412		413	
Κατοικιών .....		418		419		421	
Βιομηχανοστάσια κλπ. που δε βαρύνονται με χαρτόσημο .....		414		416		417	
<b>Σύνολο</b>		422		423		424	
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤ'- ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ</b> (Τόκοι, τοκομερίδια κτλ. και μερίσματα από ημεδαπές ή αλλοδαπές ανώνυμες εταιρίες)							
Α/Α	Προέλευση εισοδήματος		Περίοδος ισολογισμού	Χρονολογία απόκτησης	Ανάλυση Εισοδήματος		
	Ανώνυμη Εταιρία κτλ. ή χρεώστης	ΕΙΔΟΣ			Καθαρό ποσό	Φόρος που παρακράτήθηκε	
1							
2							
3							
4							
5							
6							
Εισοδήματα του πίνακα αυτού που φορολογούνται και μεταφέρονται στον πίνακα Η'				430			
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ' ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕ Ο.Ε., Ε.Ε., ΕΠΕ., αλλοδαπές επιχ/σεις κτλ.</b>							
A/A	Επωνυμία - Νομ. μορφή	Α.Φ.Μ.	Διεύθυνση	Αρμόδια Δ.Ο.Υ.	Διαχ. περίοδος	Συνολικά καθαρά κέρδη (φοροληπτικά και απαλλ/μένα που αναλογούν στην εταιρία κτλ.	Ποσοστό συμμετοχής %
1							
2							
3							
4							
5							
6							
Εισοδήματα του πίνακα αυτού που φορολογούνται και μεταφέρονται στον πίνακα Η'					435		
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ Η' ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ</b>							
Κέρδη (από κωδ. 048 Πιν. Δ')						<b>68.013,69</b>	
Ή Ζημιές (από κωδ. 448 Πιν. Δ')							
Οι πιο κάτω ενδείξεις συμπληρώνονται μόνο από όσους τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας ΚΒΣ (προσθέτονται ή σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται)							
1. Καθαρό εισόδημα από ακίνητα (από κωδ. 425 και 424 Πιν. Ε')							
2. Καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες (από κωδ. 430 Πιν. ΣΤ')							
3. Καθαρό εισόδημα από εταιρικές συμμετοχές κτλ. (από κωδ. 435 Πιν. Ζ')							
Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία άρθ. 4 παρ. 10 ν. 3522/06						071	
Σύνολο Κερδών						<b>68.013,69</b>	
Υπόλοιπο Ζημιών						501	
<b>ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ</b> (ομορ. εταιρ. ή κοινωνού)							
A/A	ΑΦΜ ΔΙΚΑΙΟΥΧΩΝ	Από κωδ. 500	x 1/2	x ποσ. συμ/χής %			
1	621 <b>101010100</b>	<b>68.013,69</b>	<b>34.006,85</b>	<b>90</b>	505	<b>30.606,17</b>	
2	622				506		
3	623				507		
Συνολικά φορολογητέα κέρδη					510	<b>37.407,52</b>	
Ή ζημιές					515		

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ' ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ								
Είσοδη νέα επιχείρηση (μειωμένη προκαταβολή) <sup>(7)</sup> 950 ΝΑ 1 Χρόνος έναρξης εργασιών -----								
Φόρος συνολικών φορολογητέων κερδών και συμπληρωματικός φόρος: (άθρ. κωδ. 004+523+005 πιν. Γ') <b>10.488,57</b> x 55% ή 27,5%						049	<b>5.768,71</b>	
Μείον φόροι που παρακρατήθηκαν κτλ. (από κωδικούς 009 και 010 Πιν. Γ')						050		
Προκαταβολή φόρου -----						520	<b>5.768,71</b>	
Εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή -----						610		
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή -----						620		
Καθαρό γεωργικό εισόδημα για την επιβολή εισφοράς του αρ. 13 ν. 3877/2018 <sup>(8)</sup> -----						909		
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤ' ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΩΝ/ΜΕΛΩΝ-ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟΥΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ/ΜΕΛΗ								
Α/Α	Α.Φ.Μ. ΜΕΛΩΝ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	% ΣΥΜ-ΜΕΤΟ-ΧΗΣ	ΙΔΙΟ-ΤΗΤΑ <sup>(10)</sup>	ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ (προ φόρου) (α)	ΚΥΡΙΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜ-ΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟ-ΡΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ. (β)	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ/ΜΕΛΩΝ (γ) = (α) - (β)	
1	621	<b>101010100</b>	<b>ΚΑΤΣΙΔ ΟΝΙΩΤΗΣ</b>	<b>90</b>	<b>Ο.Μ.</b>	631 <b>30.606,15</b>	<b>8.521,53</b>	<b>22.084,62</b>
2	622				632			
3	623				633			
4	624	<b>100101010</b>	<b>ΜΟΥΝΤΡΑΚΗ ANNA</b>	<b>10</b>	<b>Ε.Μ.</b>	634 <b>6.801,37</b>	<b>1.967,04</b>	<b>4.834,33</b>
5	625				635			
6	626				636			
7	627				637			
8	628				638			
9					639			
ΣΥΝΟΛΑ						<b>37.407,52</b>	<b>10.488,57</b>	<b>26.918,95</b>
ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΑ' ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ Ν. 3908/2011 <sup>(14)</sup>								
Εγκριθείσα απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει του ν. 3908/2011						<b>576</b>		
Απαλλαγή καταβολής φόρου κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο βάσει του ν. 3908/2011.						<b>577</b>		
Υπόλοιπο απαλλαγής καταβολής φόρου βάσει του ν. 3908/2011.						<b>578</b>		
<p>(1) Οι ενδείξεις αυτές θα συμπληρωθούν από την Υπηρεσία</p> <p>(2) Συμπληρώνονται από τα νομικά πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (Ο.Ε.Ε.Κ/Ε κλπ) που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών και α) στα οποία συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ (Α.Ε.ΕΠΕ κλπ.), εφόσον συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 12 του άρθρου 105 του ΚΦΕ (πώληση ημιτελών οικοδομών μέσα στη χρήση κλπ.), β) στα οποία Δ.Ε.Ν συμμετέχουν τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα και συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 3 του άρθρου 34 του ΚΦΕ (πώληση βιβλίων Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., πώληση ημιτελών οικοδομών κλπ.). Στον κωδ. 111 του Πίνακα Γ' αναφέρεται κατά το έτος ολοκλήρωσης της οικοδομής, η οποία είχε πωληθεί ημιτελής σε προηγούμενες χρήσεις, ο φόρος που είχε καταβληθεί γι' αυτή με τις οικίες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.</p> <p>(3) Για κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες σε νησιά με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους, ο συντελεστής μειώνεται κατά 40%.</p> <p>(4) Συμπληρώνεται εφόσον η υπηρεσία από την πώληση αυτοκινήτου Ι.Χ. που αποτελεί πάγιο στοιχείο της επιχείρησης συμπληρώθηκε στον Κ.Α. 016 ή 017 του πίνακα Δ.</p> <p>(5) Αν η επιχείρηση της βιβλίου Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. θα γραφούν τα κέρδη ή η ζημία του ισολογισμού (Λ/δδ. 99). Αν της βιβλίου Β' κατηγορίας τα κέρδη ή η ζημία (όπου ανιωνρίζεται) Δ', Ε' και Ζ' κατηγορίας.</p> <p>(6) Επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση προσδιορισμού των ταμιασίων κερδών.</p> <p>(7) Η μείωση του συντελεστή ισχύει για επιχειρήσεις που έχουν κάνει έναρξη δραστηριότητας μετά την 1/1/2005 για τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από την έναρξη της δραστηριότητας.</p> <p>(8) Η επιβολή της εισφοράς αφορά τα νομικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από αγροτικές εκμεταλλεύσεις και η πλειοψηφία των μεριδίων τους δεν ανήκει σε κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, εξαιρουμένων του εισοδήματος από αλιευτική δραστηριότητα.</p> <p>(9) Στις γραμμές (1,2,3) του πίν. 1 αν αναφέρονται τα δεδομένα των εταιριών / μελών (μέχρι 3) που έχουν πάρει επ.χ. αμοιβή από την εταιρεία. Στις γραμμές (4 έως 8) του ίδιου πίνακα αναφέρονται τα δεδομένα των εταιριών / μελών που δεν έχουν πάρει επ.χ. αμοιβή από την εταιρεία. Σε περίπτωση που ο πίνακας αυτός δεν επαρκεί επισυνάπτεται κατάσταση και μεταφέρεται τα σύνολα της κατάστασης στα πεδία του κωδικού 639 του παραπάνω πίνακα.</p> <p>(10) Αναγράφει την ιδιότητα του ταίριου μέλους: α) νομικό πρόσωπο (Ν.Π.), β) φυσικό πρόσωπο ομόρρυθμο μέλος (Ο.Μ.) γ) φυσικό πρόσωπο ετερόρρυθμο μέλος (Ε.Μ.) και δ) φυσικό πρόσωπο κοινωνός (Κ) κ.τ.λ.</p> <p>(11) Γράφει το διπλάσιο μέγεθος της παρ. Β2 άρθρων 43 &amp; 44 ν. 4030/2011 που καταβάλλεται. (Εκπίπτει από το φόρο εισοδήματος των επιχειρήσεων τριτογενούς τομέα που εγκαθίστανται σε κτήρι της περιοχής Γ' εδαφίου - Μεταξουργείο) ποσό ίσο με το διπλάσιο του μισθώματος που καταβάλλεται για τη χρήση του ακινήτου. Το ετήσιο ποσό των μισθωμάτων δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και προστίθεται ως λογιστική διαφορά).</p> <p>(12) Γράφει το ποσό της τεκμαρτής απόθεσης της αξίας της άδειας κυκλοφορίας Φ.Δ.Χ. Οχημάτων (συμπληρώνεται μόνο από εταιρίες που τηρούν βιβλίο Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.). Για τις εταιρίες που τηρούν βιβλίο Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. θα συμπληρώνεται ο κωδ. 312 του εντύπου Ε3.</p> <p>(13) Συμπληρώνεται μόνο από εταιρίες που τηρούν βιβλίο Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.</p> <p>(14) Απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία δημοσιεύεται η απόφαση ολοκλήρωσης και έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης.</p>								
<p>Τα στοιχεία των φορολογούμενων είναι απόρρητα. Διατηρούνται από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών σε αρχείο που υπάγεται στην Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα και λειτουργεί σύμφωνα με το ν.2472/1997 και τις ειδικές ρυθμίσεις των φορολογικών νόμων.</p> <p>Κάθε φορολογούμενος έχει δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία που τον αφορούν.</p>								



### 6. 1. 3. Άσκηση Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

#### Φορολογία και διάθεση αποτελεσμάτων Ε.Π.Ε.

##### Δεδομένα

##### α) Εταίροι – Ποσοστά συμμετοχής

- ♦ Γιώργος Κρασανάκης (Διαχειριστής εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 40%)
- ♦ Μαίρη Κριτσωτάκη (Εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 40%)
- ♦ Κων/νος Μάρκου (Εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 20%)

##### β) Οικονομικά δεδομένα

- |   |            |
|---|------------|
| ♦ Καθαρή ζημιά ισολογισμού χρήσης (Λ.86.99)                             | -10.000,00 |
| ♦ Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση                           | 30.000,00  |
| ♦ Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (δήλωση προηγούμενου οικονομικού έτους) | 1.800,00   |
| ♦ Φόρος που παρακρατήθηκε από πωλήσεις στο Δημόσιο και Ν.Π.Δ.Δ.         | 1.200,00   |

Βάσει των ανωτέρω δεδομένων να υπολογιστούν για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 01/01 έως 31/12/2011), τα φορολογητέα κέρδη, ο φόρος εισοδήματος, η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος, να συνταχθεί ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων χρήσης και να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές.

#### Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών, φορολογία και διάθεση αποτελεσμάτων

##### α) Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών

Καθαρή ζημιά ισολογισμού: -10.000,00 €

##### Πλέον Μη εκπιπτόμενες στη φορολογία

εισοδήματος δαπάνες: 30.000,00 €

##### Σύνολο φορολογητέων κερδών (μετά

τη φορολογική αναμόρφωση): **20.000,00 €**

##### β) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Σύνολο φορολογητέων κερδών: 20.000,00 €

**Επί** Συντελεστή: **20%**

**Κύριος φόρος εισοδήματος:** **4.000,00 €**

##### Μείον Φόρος εισοδήματος που

προκαταβλήθηκε: 1.800,00 €

Φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε 1.200,00 € 3.000,00

**Χρεωστικό ποσό:** **1.000,00 €**

**γ) Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος**

Κύριος φόρος εισοδήματος:		4.000,00 €
<b>Επί</b> Συντελεστή προκαταβολής:	<b>80%</b>	
<b>Αρχικό ποσό:</b>		<b>3.200,00 €</b>
<b>Μείον</b> Φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε:		1.200,00
<b>Προκαταβολή φόρου εισοδήματος:</b>		<b>2.000,00 €</b>
δ) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων (ζημιών) χρήσης		88.01
Καθαρά αποτελέσματα (ζημιές) χρήσης	-10.000,00	(86.99)
Μείον Φόρος εισοδήματος	4.000,00	88.08
Ζημιές εις νέον	-14.000,00	88.98

**Λογιστικές εγγραφές****α) Μεταφορά καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσης στα αποτελέσματα προς διάθεση**

-----1-----	Χρέωση-----	Πίστωση-----
88.01.00.00 Ζημιές χρήσης	10.000,00	
86.99.00.00 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης		10.000,00

**β) Λογισμός φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών**

-----2-----	Χρέωση -----	Πίστωση ----
88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος	4.000,00	
54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		4.000,00

**γ) Μεταφορά φόρου εισοδήματος στο λογαριασμό εκκαθάρισης φόρων – τελών-----**

-----3-----	Χρέωση -----	Πίστωση ----
54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	4.000,00	
54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.		4.000,00

**δ) Τακτοποίηση προκαταβληθέντος φόρου εισοδήματος**

-----4-----	Χρέωση -----	Πίστωση ----
54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-		

τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.	1.800,00	
33.13.00.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		1.800,00

**ε) Τακτοποίηση παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος**

----- 5 -----	Χρέωση-----	Πίστωση -----
54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων- τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.	1.200,00	
33.13.10.00 Παρακρατηθείς Φ.Ε. από πωλήσεις στο Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ.		1.200,00

**στ) Λογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος**

----- 6 -----	Χρέωση -----	Πίστωση ----
33.13.00.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	2.000,00	
54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων- τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.		2.000,00

**ζ) Μεταφορά των καθαρών ζημιών χρήσης στο Λ. 88.98**

----- 7 -----	Χρέωση -----	Πίστωση -----
88.98.00.00 Ζημιές εις νέον	10.000,00	
88.01.00.00 Ζημιές χρήσης		10.000,00

**η) Μεταφορά του φόρου εισοδήματος στο Λ. 88.99**

----- 8 -----	Χρέωση -----	Πίστωση -----
88.98.00.00 Ζημιές εις νέον	4.000,00	
88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος		4.000,00

Κατόπιν των ανωτέρω εγγραφών ο λογαριασμός 88.98.00.00 «Ζημιές εις νέον» παρουσιάζει την εξής εικόνα:

**20<sup>ος</sup> Πίνακας**

Χρέωση		Πίστωση	
Καθαρές ζημιές χρήσης	10.000,00	Ζημιές εις νέον	10.000,00
<b>Σύνολο</b>	<b>10.000,00</b>	<b>Σύνολο</b>	<b>10.000,00</b>

**Θ) Διάθεση αποτελεσμάτων (ζημιών) χρήσης**

----- 9 -----		Χρέωση -----	Πίστωση -----
42.01.00.00	Ζημιές χρήσης εις νέον	10.000,00	
88.98.00.00	Ζημιές χρήσης		10.000,00

**Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος – Απόδοση φόρου****α) Προσδιορισμός συνολικών ποσών για καταβολή**

	Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος (κωδικός 011 εντύπου Φ.01-010)	1.000,00
<b>Πλέον</b>	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (κωδικός 014 εντύπου Φ.01-010)	<u>2.000,00</u>
	<b>Σύνολο για καταβολή</b> (κωδικός 704 εντύπου Φ.01-010 και λογαριασμός 54.08 Ε.Γ.Λ.Σ.)	<b>3.000,00</b>

**β) Τμηματική καταβολή**

Ο φόρος εισοδήματος, η βεβαιούμενη με βάση το άρθρο 111 του Ν. 2238/1994 προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου και λοιπά ποσά, που οφείλονται με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος καταβάλλονται σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες 7 μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των 7 επόμενων μηνών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης<sup>33</sup>.

**21<sup>ος</sup> Πίνακας**

Χρόνος καταβολής		Χρεωστικό ποσό Φόρος Εισοδήματος	Προκαταβολή Φόρος Εισοδήματος	Σύνολο
1 <sup>η</sup> δόση	Κατά την υποβολή της δήλωσης (Μάιος)	125,00	250,00	375,00
2 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Ιουνίου	125,00	250,00	375,00
3 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Ιουλίου	125,00	250,00	375,00

<sup>33</sup> Περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 110 του Ν. 2238/1994.

4 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Αυγούστου	125,00	250,00	375,00
5 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Σεπτεμβρίου	125,00	250,00	375,00
6 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Οκτωβρίου	125,00	250,00	375,00
7 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Νοεμβρίου	125,00	250,00	375,00
8 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Δεκεμβρίου	125,00	250,00	375,00
<b>Σύνολο</b>		<b>1.000,00</b>	<b>2.000,00</b>	<b>3.000,00</b>

Πηγή: Κορομηλάς Γ., «Φορολογικές σημειώσεις», (2012), Αθήνα

**Προσοχή:** Εκπρόθεσμη υποβολή επιβαρύνεται με πρόσθετο φόρο (προσαύξηση) με συντελεστή 1% για κάθε μήνα καθυστέρησης. Για δηλώσεις που υποβάλλονται από την 31.03.2011 και μετά το ποσό του πρόσθετου φόρου δεν μπορεί να υπερβεί το 60%. Το ποσό της προσαύξησης καταχωρείται στο λογαριασμό 81.00.00 «Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις» του Ε.Γ.Λ.Σ.

## **81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ**

**81.00** Έκτακτα και ανόργανα έξοδα

**81.00.00** Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις

**81.00.00.00** Φορολογικά πρόστιμα

**81.00.00.01** Προσαυξήσεις εκπρόθεσμου υποβολής δηλώσεων

### **β1) Εγγραφή εμπρόθεσμης καταβολής δόσης**

----- Χρέωση ----- Πίστωση -----

54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων -  
τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε. 375,00

38.03.00.00 Εθνική Τράπεζα Λ/Ο : 765432-1 375,00

**β2) Εγγραφή εκπρόθεσμης καταβολής δόσης (προσαύξηση 1%)**

-----	-----	Χρέωση -----	Πίστωση ----
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων - τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.	375,00	
81.00.00.01	Προσαυξήσεις εκπρόθεσμου υποβολής		3,75
38.03.00.00	Εθνική Τράπεζα Λ/Ο : 765432-1		378,75

---

**γ) Εφάπαξ καταβολή**

Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής παρέχεται έκπτωση με ποσοστό 1,5% <sup>34</sup>. Το ποσό το οποίο θα καταβληθεί υπολογίζεται ως ακολούθως:

	Σύνολο προς καταβολή	3.000,00
<b>Μείον</b>	Έκπτωση εφάπαξ καταβολής (3.000,00 χ 1,5%)	<u>45,00</u>
	<b>Υπόλοιπο προς καταβολή</b>	<b>2.955,00</b>

**Σημείωση:** Με την υπ' αριθμόν 171ΑΠ/05.04.2006 γνωμάτευση του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ), η μέχρι τότε έκπτωση που γινόταν σε περίπτωση εξόφλησης του φόρου εισοδήματος, εφάπαξ, με την γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 31/1022/1988, η οποία προέβλεπε την καταχώρηση της έκπτωσης στο λογαριασμό 76.98.00 «Έκπτώσεις από εφάπαξ εξόφληση φόρων & τελών», δεν θεωρείται σωστή και έπαψε να ισχύει, διότι σύμφωνα με τις γενικές λογιστικές αρχές, η μείωση του εξόδου (φόρου εισοδήματος) δεν μπορεί να θεωρείται ως έσοδο. Η έκπτωση λοιπόν, από εφάπαξ εξόφληση του φόρου εισοδήματος, θα πρέπει να εμφανίζεται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, ως μειωτικό στοιχείο (του φόρου εισοδήματος).

«Φορολογικές Σημειώσεις» Κορομηλάς Γιώργος, Εκδόσεις Tax Advisors, Αθήνα 2012, Σελ. (277-282)

---

<sup>34</sup> Σύμφωνα με το β εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 110 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του Ν.3842/2010 και ισχύει, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και επόμενων.

Πιο κάτω, παρατίθεται τα έντυπα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

**Φ-01**  
**010**  
**TAXIS**

Έντυπο δήλωσης φορολ. Εισοδ/τος νομικών προσώπων κερδοσκ. χαρακτήρα ΠΛΗΝ τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Οικονομικό έτος 2012

Διαχείριση από 01/01/2011 - 31/12/2011

Αριθ. Φορ. Μητρώου 9 9 9 9 0 0 0 0

Αριθ. Δήλωσης

Αριθ. Φακέλλου

Προς τον Β ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ 8 1 1 3

Η δήλωση του προηγούμενου οικ. έτους υποβλήθηκε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Β ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ 8 1 1 3

Συμμετοχή σε Όμιλο: 618 ΝΑΙ 1

Έλεγχος υποχρεωτικός από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο 649 ΝΑΙ 1 0 1 2

ΣΕ ΕΚΚΑΘ/ΣΗ

ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ

**ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

ΤΟΥ ΥΠΟΚΡΕΟΥ	Νομική μορφή ΕΠΕ	Εθνικότητα ΕΛΛΗΝΙΚΗ
ΑΠΙΚΑΛΩΝ ΤΟΥ	Όνοματεπώνυμο ΚΡΑΣΑΝΑΚΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ	Αριθ. Τηλεφ. 2810225500
Αποτέλεσμα μετ' επιφύλαξης	Επάγγελμα ΕΠΙΧ/ΤΙΑ Σ	Διεύθυνση ΕΘΝ.ΑΝΤΙΣΤΑΣΕΩΣ
Αποτέλεσμα μετ' επιφύλαξης	Επισημάνσεις	Αριθ. Τηλεφ. 2810225500

Υπάγαγε: α) αρθ. 118 ν. 2238/94 ΝΑΙ 1 \*\* β) αρθ. 73 ν. 3842/10 ΝΑΙ 1 \*\*\* γ) αρθ. 18 ν. 3296/04 ΝΑΙ 1 \*\*\*\*

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΛΠ.	ΕΥΡΩ	Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης
Φόρος που αναλογεί [ 20.000,00 X 20,00 ] 004	4.000,00	2012 ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ *
Συμπληκτικός φόρος 3% στο ακαθ. εισόδημα από ακίνητα 005		Ο ενεργήσας τον έλεγχο
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν. 3908/2011 (λόγω πραγματ. επενδύσεων) 579		ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ*
Μισθώματα για χρήση ακινήτων ν. 4030/2011 άρθ. 43 παρ Β2.44 παρ Β 575		Έγινε έκπτωση για ποσό
Αθροισμα (004+005) - (579+575) (α) 700	4.000,00	Αρ. Τ.Α.Φ.Ε. 2012
Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε 008	1.800,00	Ο Ενεργήσας την έκπτωση
>> >> παρακρατήθηκε 009	1.200,00	ΒΕΒΑΙΩΣΗ *
κατά ειδικό τρόπο εισοδήματα 410		Σύνολο:
Φόρος οικοδ. επιχ. άρθρου 11 ν. 3296/2004 111		Α.Χ.Κ.
Φόρος αλλοδαπής και αρ. 10 Ν. 2578/1998 600		Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση
Αθροισμα (008+009+410+111+600) (β) 701	3.000,00	Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό (β-α) (δ) 012		Επώνυμο:
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (α-β) (γ) 011	1.000,00	Όνομα:
Προκαταβολή φόρου τρέχουσας χρήσεως ΝΑΙ/ΟΧΙ* 014	2.000,00	Δ/νση:
Τέλη Χαρτ.σ. στο ακαθ. εισόδ. από εκμίσθ. Ακίτων 006		Α.Φ.Μ.:
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου 007		2012
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (αρ. 13 ν. 3877/2010) 910		Ο ΔΗΛΩΝ
Πρόσθετος φόρος % λόγω εκπροθ 013		Ο Προϊστάμ. Λογιστηρίου κλπ.
Πρόσθετο τέλος χαρτ 113		Επώνυμο:
Διαφορά ΟΓΑ επί προσθ. τέλους χαρτοσήμου 997		Όνομα:
Προσθ. Εισφορά ΕΛΓΑ άρθρ. 13 ν. 3877/2010 911		Δ/νση:
Αθροισμα (011+014+006+007+910+013+113+997+911) (ε) 702	3.000,00	Α.Φ.Μ.:
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (ε-δ) 704	3.000,00	2012
Ή Πιστωτικό ποσό για επιστροφή (δ-ε) 703		Ο ΔΗΛΩΝ

ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ (ΕΥΡΩ)	1/8	100%	Παραλήφθηκε:
Φόρος: 125,00			Εμπρόθεσμα: *
Τέλη χαρτοσήμου:			Εκπρόθεσμα: *
ΟΓΑ χαρτοσήμου:			Μήνες εκπροθέσμου: *
Εισφορά ΕΛΓΑ:			2012
Προκαταβολή φόρου:	250,00		Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ
Πρόσθετος φόρος (ολόκληρο το ποσό):			
Προσθ. τέλος χαρτ.σ. (ολόκληρο το ποσό):			
Προσθ. εισφ. ΟΓΑ χαρτ.: (ολόκληρο το ποσό):			
Προσθ. εισφ. ΕΛΓΑ:			
Σύνολο:	375,00		
Αριθ. όπλοτύπου:			
Ο Επιμελητής Εισπράξης			

\* Συμπληρώνεται από την Υπηρεσία

\*\* Τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες σε νησιά με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους ο συντελεστής μειώνεται κατά 40%

\*\*\* Μείωση κατά τρεις (3) ποσοστιαίες μονάδες του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων των οποίων μενώνεται για δύο (2) συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ο κύκλος εργασιών χωρίς μείωση του αριθμού των εργαζομένων

\*\*\*\* Τα κέρδη της προερχόμενης από τη συγχώνευση εταιρείας φορολογούνται για το πρώτο οικονομικό έτος με μειωμένο συντελεστή κατά δέκα (10) μονάδες και για το επόμενο με μειωμένο συντελεστή κατά πέντε (5) μονάδες

**I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"**

		ΠΟΣΑ
	Ακαθάριστα έσοδα χρήσης: α) άρθρου 15 ν. 3296/2004	75.000,00
	Κέρδη ισολογισμού χρήσης (Λ/ 86 99)	
	Ζημία βάσει ισολογισμού χρήσης	10.000,00
<b>Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημίας αφαιρούνται:</b>	1. Φόροι που δεν εκπίπτουν	
	2. Ποσό αποσβέσεων που εκπέθηκε πλέον των νομίμων	
	3. Πρόσθετοι φόροι - προσαυξήσεις - πρόστιμα ΚΒΣ	
	4. Δαπάνες αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	
	5. Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	30.000,00
	6. Δαπάνες που αφορούν αφορολ. έσοδα ή έσοδα φορολογ. κατ' ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές	
	7. -----	
	Σύνολο κερδών	20.000,00
	Υπόλοιπο ζημιών	
<b>Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημίας προστίθενται:</b>	1. Μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές	
	2. Έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο	
	3. Έσοδα Αφορολόγητα (π.χ. κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια)	
	4. Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ ή αλλοδαπά χρηματιστήρια	
	5. Αφορολόγητα έσοδα αγροτικών συνεταιρισμών (άρθρο 103 ν.2238/1994)	
	6. Ποσό που φορολογήθηκε κατά τη προηγούμενη χρήση λόγω αναμόρφωσης της πρόβλεψης για αποζημ. προσωπικού	
	7. Αποσβέσεις αδειών Φ.Δ.Χ. του ν. 3888/2010(εξωλογιστικά απόσβεση σε <input type="checkbox"/> χρόνο)	
	8. -----	
	Κέρδη χρήσεως	20.000,00
	Ζημία χρήσεως	
	* Τεκμαρτά κέρδη Τεχνικών εταιριών	
	Επιπλέον καθαρά κέρδη υπαγόμενης στο άρθ. 15 του ν. 3296/2004 δραστηριότητας	
	Καθαρά κέρδη (αυτοελέγχου)	20.000,00
	Ζημία από δραστηριότητα μη υπαγόμενη στην αυτοπεραίωση	
	Κέρδη από δραστηριότητα μη υπαγόμενη στην αυτοπεραίωση	
	<b>ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ</b>	
	Μερίσματα	
	Αμοιβές μελών Δ.Σ. και Δ/ντών	
	Αμοιβές εργατοϋπαλληλικού προσωπικού	
Προστίθενται :	Συνολικό ποσό διανεμομένων κερδών ΕΠΕ και ΣΥΝ/ΜΩΝ	
	ΣΥΝΟΛΟ	
	1. Μέρους αφορολ. εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα	
	Διαν. Κέρδη ----- X Αφορολ. Έσοδα -----	
	Κέρδη ισολογισμού	
	2. Πλέον φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό	
	3. Μέρους κερδών φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο ποσαναλογούν στα διανεμόμενα	
	Διαν. Κέρδη ----- X Κέρδη φορολ. κατ' ειδ. τρόπο -----	
	Κέρδη ισολογισμού	
	4. Πλέον φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό	
	Κέρδη	20.000,00
	Ζημίες	
	Ζημία παρελθουσών χρήσεων	
	ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛ. ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ	20.000,00
	ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛ. ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ	
	<b>ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛ. ΑΠΟΘΕΜΙΚΩΝ ΑΝΑΠΤ. ΝΟΜΩΝ, ΚΛΠ.</b>	
	1. Αφορολόγητο ποσό για νέες στη Χώρα επενδύσεις ν. 1892/1990	
	2. Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 2601/1998	
	3. Αφορολόγητο Αποθεματικό ν. 3299/2004	
	4. Αφορολόγητο Αποθεματικό άρθρ. 71 ν. 3842/2010	
	5. Αφορολόγ. Αποθεματ. από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτ. (ν.2238/1994 άρθρ.28 παρ.3 περ.α)	
	6. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας Ν. 3296/2004, άρθρο 9 παρ. 8 (Εξωλογιστικά)	
	7. Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία ν. 3522/2006 άρθρο 4 παρ. 10 (Εξωλογιστικά)	
	8. Ποσό επένδυσης για παραγωγή κινηματογραφικού έργου παρ 9-12 άρθρ.73 ν.3842/2010 (Εξωλογιστικά)	
	9. -----	
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ	20.000,00
	ΖΗΜΙΑ	
	ΖΗΜΙΑ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ (Δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό του ΚΑ: 071 και ΚΑ: 076)	

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΛΛΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

\*\* 951

ΚΑΘΑΡΟ ΓΕΩΡΓΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΡΘΡ. 13 Ν. 3877/2010

\*\*\* 909

\* Επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση προσδιορισμού των τεκμαρτών κερδών

\*\* Καταχωρείται το ποσό επί του οποίου υπολογίζεται η πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων

\*\*\*Βλέπε παρατήρηση 5 των οδηγιών



ΝΕΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ (μιαυμένη προκαταβολή)	950	ΝΑΙ	1	Χρόνος έναρξης εργασιών (νέας απχίρησης)	-----
---------------------------------------	-----	-----	---	--	-------

## II. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΧΡΗΣΗΣ

1. Φόρος κερδών και συμπληρ. φόρος	4.000,00	χ 80% ή 40%	049	3.200,00
2. Μείον παρακρατηθείς φόρος επί τόκων, εργοληπτιών κλπ.			050	1.200,00
3. Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης			051	2.000,00

## III. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΗΓΕΣ Α. Εισόδημα από ακίνητα (ανακεφαλαίωση\*)

200	Εκμίσθωση και Υπεκμίσθωση (εκτός του ποσού των ΚΑ. 215)	210	Ιδιόχρηση	Σύνολο
215	Εκμίσθωση και Υπεκμίσθωση κατοικιών			

## Β. Εισόδημα από κινητές αξίες

### Τόκοι, τοκομερίδια κ.λπ. ως και μερίσματα από συμμετοχή σε άλλες ανώνυμες εταιρίες

Α/Α	Πρόελευση εισοδήματος		Φορολογηθέντα Μερίσματα	Περίοδος ισολογισμού	Χρονολογία κτήσης	Ανάλυση εισοδήματος	
	Ανώνυμη Εταιρία κλπ. ή χρεώστης	Είδος				Καθαρό ποσό	Φόρος που παρακρατήθηκε
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							

## Γ. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

Α/Α	Περιοχή (Δήμος ή κοινότητα) αγροκτήματος	Είδος Παραγωγής	Αριθμός στρεμμάτων	Εισόδημα
1				
2				
3				
ΣΥΝΟΛΟ				250

## Δ. Εισόδημα από συμμετοχή σε ΕΠΕ, προσωπικές εταιρίες, κοινοπραξίες κλπ.

Α/Α	Επωνυμία, Νομική Μορφή	Διεύθυνση	Αρμόδια Δ.Ο.Υ.	Διαχ/κή περίοδος	Συνολικό καθαρό κέρδος επιχ/σης	Ποσοστό συμμεχ/σης	Ποσό εισοδήματος	Καταβληθείς φόρος στο όνομα του νομ. προσώπου
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								

## IV. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (Σύνθεση Διοικητικού Συμβουλίου\*\*)

Α/Α	Επώνυμο - Όνομα - Όνομα Πατρός	Αριθμός Φορολ. Μητρώου	Ιδιότητα στο νομικό πρόσωπο	Διεύθυνση κατοικίας	Διάρκεια	Παρατηρήσεις
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						

## V. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΕΠΕ

Α/Α	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΙΔΙΟΤΗΤΑ	Α.Φ.Μ.	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.
1	ΚΡΑΣΑΝΑΚΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	010101010	ΕΘΝ.ΑΝΤΙΣΤΑΣΕΩΣ	Β ΗΡΑΚΛΕΙΟ
2	ΚΡΙΤΣΩΤΑΚΗ ΜΑΙΡΗ	ΕΤΑΙΡΟΣ	010101111	ΕΘΝ.ΑΝΤΙΣΤΑΣΕΩΣ	Β ΗΡΑΚΛΕΙΟ
3	ΜΑΡΚΟΥ ΚΩΝ/ΝΟΣ	ΕΤΑΙΡΟΣ	010101110	Λ.ΙΚΑΡΟΥ 10	Β ΗΡΑΚΛΕΙΟ
4					

\* Επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων.

\*\* Αναγράφεται η σύνθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και κάθε μεταβολή στη διάρκεια της χρήσης

VI. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ Ν. 3908/2011		
Εγκριθείσα συνολική απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει του ν. 3908/2011	576	
Απαλλαγή καταβολής φόρου κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο βάσει του ν.3908/2011.	577	
Υπόλοιπο απαλλαγής καταβολής φόρου βάσει του ν.3908/2011.	578	

VII. Συμμετοχές σε ημεδαπές ή αλλοδαπές επιχειρήσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) ή λειτουργούντα υποκαταστήματα σε αυτή				
Α/Α	Χώρα - Πόλη	ΑΦΜ ή αλλοδαπός σχετικός κωδικός	Επωνυμία - Διακριτικός Τίτλος	Ποσοστό % Συμμετοχής
1				
2				
3				
4				

VIII. Συμμετοχές ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων στην εταιρεία που υποβάλλει τη δήλωση αυτή				
Α/Α	Χώρα - Πόλη	ΑΦΜ ή αλλοδαπός σχετικός κωδικός	Επωνυμία - Διακριτικός Τίτλος	Ποσοστό % Συμμετοχής
1				
2				
3				
4				

#### ΟΔΗΓΙΕΣ

##### 1. Υπόχρεοι για υποβολή της Δήλωσης.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται από το νομικά πρόσωπα της παρ.αρ. 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 (ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, αλλοδαπές εταιρείες, όμιλους, δημόσιες επιχειρήσεις κλπ.) με εξαίρεση τις ανώνυμες τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες για τις οποίες υπάρχει διαφορετικό έντυπο δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος.

##### 2. Χρόνος υποβολής της φορολογ. δήλωσης - Υποχρέωση καταβολής της πρώτης δόσης του φόρου εισοδ/τος κλπ.

Η δήλωση υποβάλλεται, σε τρία αντίτυπα μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα από τη λήξη της διαχειρ. περιόδου. Από τα ανωτέρω αντίτυπα, τα δύο (2) παραμένουν στη Δ.Ο.Υ. το δε τρίτο, αφού θεωρηθεί, έχει θέση αποδείχτης υποβολής της δήλωσης. Τονίζεται ότι, μαζί με τη δήλωση πρέπει να καταβληθεί και η προβλεπόμενη από το νόμο πρώτη δόση φόρου εισοδ/τος, πλέον κλπ., οι δε υπόλοιπες επί (7) μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των επτά (7) επόμενων μηνών, από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης. Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής με την εμπεδωμένη δήλωση παρέχεται έκπτωση 1,5%.

Επίσης, στη δήλωση πρέπει απαραιτήτως:

- Να αναφέρεται στο επάνω δεξιό μέρος αυτής ο αριθμός φορολογικού μητρώου, καθώς και ο αριθμός φακέλλου της επιχείρησης, εφόσον η αρμόδια για την παραβολή της δήλωσης Δ.Ο.Υ. έχει το αρχείο της κατά αύξοντα αριθμό φακέλλου, και
- Να συμπληρώνονται με ακρίβεια τα στοιχεία του υπόχρεου. Ειδικά η επωνυμία του νομικού προσώπου πρέπει να είναι αυτή που ορίζεται στο καταστατικό του. Επίσης, αναλυτικά πρέπει να γραφεί και το αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης.

##### 3. Δικαιολογητικά που πρέπει να υποβάλλονται μαζί με τη φορολογική δήλωση.

Μαζί με τη δήλωση υποβάλλονται:

- Αντίγραφο ισολογισμού με ανάλυση του λογαριασμού <<Αποτελέσματα Χρήσεων>>, νόμιμα υπογεγραμμένο, καθώς και αντίγραφο του λογ. "εκμετάλλευσης".
- Το έντυπο Ε3 Μηνιαίο οικονομικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχείρησης και επηδευμασίων.
- Την προβλεπόμενη από τις διατάξεις της αρ. πρωτ. 1100384/1194/Β0012/ΠΔΛ 11309-11-2006 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, η οποία εκδόθηκε κατά εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 7 του ν.3299/2004, "Δήλωση Φορολογικής Απαλλαγής" για επενδυτικά σχέδια που έχουν υποβληθεί στο καθεστώς της ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής του νόμου αυτού.
- Τρία (3) αντίτυπα των πραγματοποιούμενων σε κάθε διαχειριστική χρήση επενδύσεων και φορολογητέων κρατήσεων των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων (ν. 1892/1990, και ν. 260/1998).
- Τα έντυπα αυτά θα υποβάλλονται και στην περίπτωση που δεν έγιναν επενδύσεις μέσα στη διαχειριστική χρήση που έληξε, εφόσον συνυφίσταται κατά τη χρήση αυτή η φορολογική έκπτωση για την αξία των επενδύσεων των προηγούμενων διαχειριστικών χρήσεων που δεν έχει καλυφθεί από κέρδη μέχρι του χρόνου αυτού. Επίσης στην περίπτωση που πραγματοποιήθηκε ζημία στη διαχειριστική χρήση που έληξε, θα υποβάλλονται τα πιο πάνω έντυπα για γενόμενες μέσα στη χρήση αυτή επενδύσεις και για την αξία των επενδύσεων που δεν καλύφθηκε κατά τις προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις.
- Βεβαίωση του Υπουργείου Ανάπτυξης Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας (πρώην Υπουργείο Ανάπτυξης) με την οποία εγκρίνονται επενδυτικά σχέδια της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν.3299/2004, τα οποία αφορούν την ίδρυση ή επέκταση βιομηχανικών μονάδων, την παραγωγή και οικονομικών προϊόντων, την αγορά και εγκατάσταση σύγχρονων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών και μηχανοργάνωσης κλπ. καθώς επίσης και αντίστοιχες βεβαιώσεις έγκρισης επενδυτικών σχεδίων οι οποίες αρίζονται στο άρθρο 5 του ν.3299/2004.
- Απόφαση έναρξης και ολοκλήρωσης της παραγωγικής λειτουργίας επένδυσης βάσει του ν.3908/2011.
- Απόφαση πρακτικών του Διοικητικού Συμβουλίου ή της συνέλευσης των εταφών ΕΓΠΕ που αφορά την πρόταση διανομής των κερδών.
- Βεβαίωση των φόρων που έχουν παρακρατηθεί.
- Ενύμφω έκτασης άπληρης, προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις.
- Τα γραφεία αλλοδαπών επιχειρήσεων που έχουν εγκατασταθεί με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 και του ν.3427/2005, φωτοτυπία της απόφασης Δ.Λ/της Κεφαλαίων Εξωτερικού του Υπουργείου Περιφερειακής Ανάπτυξης Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας (πρώην Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών), με την οποία έχει καθορισθεί το ετήσιο ποσοστό κέρδους επί των δαπανών (cost-plus), καθώς και κατάσταση δαπανών επί των οποίων εφαρμόζεται ο παρ.απάνω συντελεστής.

##### 4. Συμμετοχή σε Όμιλο Επιχειρήσεων

- Η συμπλήρωση των πινάκων VII και VIII είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις που έχουν τέτοια στοιχεία, ενόψει πρότασης οδηγίας για την κοινή ενσταθμένη βάση φορολογίας εταιρειών (Κ.Ε.Β.Ε.Ε)
- Τα στοιχεία που συμπληρώνονται στους πιο πάνω πίνακες αφορούν ποσοστό συμμετοχής 20% και άνω κατά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

##### 5. Εισφορά του άρθρου 13 του ν.3877/2010

Η επιβολή της εισφοράς αφορά τα νομικά πρόσωπα που αποκοιτούν εισοδήματα από αγορικές εκμεταλλεύσεις και η πλειοψηφία των μετοχών ή μερισμών τους δεν ανήκει σε κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, εξαιρουμένου του εισοδήματος από αλιευτική δραστηριότητα.

##### 6. Φορολογική απαλλαγή του ν. 3908/2011

Απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία δημιοσιεύεται η απόφαση έναρξης και ολοκλήρωσης της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης.

##### 7. Φορολογικά κίνητρα αποκατάστασης κτιρίων στο ιστορικό κέντρο της Αθήνας (περιοχή Γεράνι-Μεταξουργείο) (ν.4030/2011 άρθρα:43 παρ.Β,2.44 παρ.Β2)

Έκπτωση από το φόρο εισοδήματος των επιχειρήσεων τριτογενούς τομέα που εγκαθίστανται σε κτίρια της περιοχής Γεράνι - Μεταξουργείο ποσού ίσο με το δέκατο του μισθώματος που καταβάλλεται για τη χρήση του ακινήτου. Το ετήσιο ποσό των μισθωμάτων δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και προστίθεται ως λογιστική διαφορά.

Υ.Ε.Ε.Α.Δ. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

#### 6.1.4. 1<sup>η</sup> Άσκηση ανώνυμης εταιρείας (Α.Ε.)

##### Φορολογία και διάθεση αποτελεσμάτων ανώνυμης εταιρείας (Α.Ε.)

###### Δεδομένα

###### α) Οικονομικά δεδομένα

Ανώνυμη εταιρεία εισέπραξε (με κατάθεση που έγινε σε τηρούμενο λογαριασμό της) ως μέρισμα την 22.08.2011 από άλλη ανώνυμη εταιρεία (ΚΑΡΑΜΠΙΝΗΣ Α.Ε.), στην οποία είναι μέτοχος το ποσό των 237.000,00 €.

###### Ειδικότερα το ανωτέρω ποσό προκύπτει:

- ◆ Ακαθάριστα έσοδα
- ◆ Μικτό ποσό μερίσματος 300.000,00 €
- ◆ Φόρος που παρακρατήθηκε 63.000,00 € (300.000,00X 21%).
- ◆ Καθαρό ποσό μερίσματος 237.000,00 €

**Κατά το χρόνο εισπραξης του ανωτέρου ποσού η εταιρεία καταχώρισε στα βιβλία της την ακόλουθη εγγραφή:**

-----22.08.2011-----	Χρέωση	Πίστωση
38.03.00.00 Τράπεζα Α' Λ/Ο: 123123-89	237.000,00	
33.13.02.00 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο	63.000,00	
76.00.01.00 Μερίσματα μετοχών εταιρείας ΑΛΦΑ Α.Ε.		300.000,00

**Την 31.12.2011 από τα δεδομένα του βιβλίου της εταιρείας προκύπτουν τα ακόλουθα:**

◆ Έσοδα εμπορικού κλάδου	3.300.000,00
◆ Έσοδα κλάδου παροχής υπηρεσιών	1.200.000,00
◆ Έσοδα από μερίσματα	300.000,00
◆ Κέρδη Ελληνικών αμοιβαίων κεφαλαίων	200.000,00
<b>Σύνολο εσόδων</b>	<b>5.000.000,00</b>
◆ Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	100.000,00
◆ Παρακρατηθείς Φ.Ε. από πωλήσεις στο Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ.	25.000,00
<b>Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού</b>	<b>2.000.000,00</b>
◆ Μέρος μη εκπιπτόμενων δαπανών	20.000,00

Στις δαπάνες της επιχείρησης συμπεριλαμβάνεται και ποσό ύψους 50.000,00 το οποίο αφορά χρεωστικούς τόκους.

Η πρόταση του Δ.Σ. προς τη Γ.Σ. των μετόχων σχετικά με τη διανομή των κερδών της χρήσης έχει ως ακολούθως:

- ◆ Να σχηματισθεί το τακτικό αποθεματικό.
- ◆ Να διανεμηθεί το ελάχιστο πρώτο μέρισμα.
- ◆ Να δοθούν αμοιβές στα μέλη του Δ.Σ. ύψους 68.000,00.
- ◆ Να σχηματιστεί το ειδικό αποθεματικό από τα μη διανεμηθέντα μερίσματα μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο.
- ◆ Να σχηματιστεί το αποθεματικό από τα απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα.
- ◆ Να μεταφερθεί το υπόλοιπο των κερδών εις νέον.

#### **Βάση των ανωτέρων δεδομένων:**

1<sup>ο</sup>. Να υπολογισθεί το σύνολο των μη εκπιπτόμενων (στη φορολογία εισοδήματος) δαπανών.

2<sup>ο</sup>. Να υπολογισθούν τα φορολογητέα κέρδη, ο φόρος εισοδήματος και η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος.

3<sup>ο</sup>. Να υπολογισθεί το τακτικό αποθεματικό.

4<sup>ο</sup>. Να υπολογισθεί το πρώτο μέρισμα.

Να υπολογισθεί το ειδικό αποθεματικό από τα μη διανεμηθέντα έσοδα από μερίσματα.

5<sup>ο</sup>. Να υπολογισθεί το αποθεματικό από τα απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα.

6<sup>ο</sup>. Να συνταχθεί ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.

7<sup>ο</sup>. Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές, μεταφοράς καθαρών αποτελεσμάτων χρήσης στο Λ.88, φόρου εισοδήματος, προκαταβολής φόρου και διάθεσης αποτελεσμάτων.

8<sup>ο</sup>. Να υπολογισθεί ο φόρος των διανεμομένων κερδών και να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές παρακράτησης και απόδοσης αυτού.

#### **Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών, φορολογία και διάθεση αποτελεσμάτων**

##### **α) Προσδιορισμός μη εκπιπτόμενων στη φορολογία εισοδήματος δαπανών**

##### **α1) Προσδιορισμός μη εκπιπτόμενων δαπανών που αφορούν τα αφορολόγητα έσοδα και τα έσοδα συμμετοχών**

Ειδικότερα, τα ποσά αυτά των μη εκπιπτόμενων δαπανών υπολογίζονται ως ακολούθως:

#### **Μη εκπιπτόμενοι χρεωστικοί τόκοι**

Το ποσό των μη εκπιπτόμενων χρεωστικών τόκων εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και των

εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις.

	Αφορολόγητα έσοδα	200.000,00
<b>Πλέον</b>	Έσοδα από μερίσματα	<u>300.000,00</u>
	<b>Σύνολο</b>	<b>500.000,00</b>

Μη εκπιπόμενοι χρεωστικοί τόκοι χ (Αφορολόγητα έσοδα + έσοδα συμμετοχών)  
 χρεωστικοί τόκοι = Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων

**Μη εκπιπόμενοι** **50.000,00 X 500.000,00**

**χρεωστικοί τόκοι = 5.000.000,00 = 5.000,00**

**Λοιπές μη εκπιπόμενες δαπάνες**

Το ποσό αυτό προκύπτει από την εφαρμογή ποσοστού 5% επί των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες.

Επισημαίνεται ότι, το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 20% των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης.

	Αφορολόγητα έσοδα	200.000,00
<b>Πλέον</b>	Έσοδα από μερίσματα	<u>300.000,00</u>
	<b>Σύνολο</b>	<b>500.000,00</b>
<b>Επί</b>	<b>Συντελεστή</b>	<b>5%</b>
	<b>Λοιπές μη εκπιπόμενες δαπάνες</b>	<b>25.000,00</b>

**Σύνολο μη εκπιπόμενων δαπανών που αφορούν αφορολόγητα έσοδα και έσοδα**

**από μερίσματα**

	Μη εκπιπόμενοι χρεωστικοί τόκοι	5.000,00
<b>Πλέον</b>	Λοιπές μη εκπιπόμενες δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα και έσοδα από μερίσματα	<u>25.000,00</u>
	<b>Σύνολο μη εκπιπόμενων δαπανών που αφορούν αφορολόγητα έσοδα και έσοδα από μερίσματα</b>	<b>30.000,00</b>

**α2) Προσδιορισμός συνόλου μη εκπιπόμενων δαπανών**

Μη εκπιπόμενες δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα

	και έσοδα από μερίσματα	30.000,00
<b>Πλέον</b>	Λοιπές μη εκπιπτόμενες δαπάνες	<u>20.000,00</u>
	<b>Σύνολο μη εκπιπτόμενων δαπανών</b>	<b>50.000,00</b>
<b>β) Προσδιορισμός τακτικού αποθεματικού</b>		
	Καθαρά κέρδη ισολογισμού	2.000.000,00
<b>Μείον</b>	Αναλογούν φόρος εισοδήματος (2.000.000,00 χ 20%)	400.000,00
	<b>Υπόλοιπο για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού</b>	<b>1.600.000,00</b>
<b>Επί</b>	Συντελεστή	<b>5%</b>
	<b>Τακτικό αποθεματικό</b>	<b>80.000,00</b>

**Προσοχή:** σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 45 του Κ.Ν. 2190/1920, καθαρά κέρδη της ανώνυμης εταιρείας είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεση εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημίας, των κατά το νόμο αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους. Επισημαίνεται ότι, ο φόρος εισοδήματος που βαρύνει την εταιρεία αποτελεί αναμφισβήτητα «εταιρικό βάρος», άρα σε κάθε περίπτωση τα «καθαρά κέρδη» που ορίζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του Κ.Ν. 2190/1920 είναι αυτά που απομένουν μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος. Κατά συνέπεια, ο σχηματισμός του τακτικού αποθεματικού γίνεται με την εφαρμογή ποσοστού 5% επί των καθαρών κερδών τα οποία απομένουν μετά την αφαίρεση του πραγματικά βαρύνοντος την εταιρεία φόρου εισοδήματος.

Στην περίπτωση όμως που η ανώνυμη εταιρεία επιθυμεί να υπολογίσει αφορολόγητα αποθεματικά ή μεταξύ των εσόδων της έχει και αφορολόγητα έσοδα για τα οποία κατά το μέρος που δεν διανέμονται προβλέπεται απεικόνιση σε ειδικούς λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ. «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα έσοδα», το ΥΠΟΙΚ έχει δεχθεί, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1120/1993, ότι ο φόρος εισοδήματος που αφαιρείται από τα λογιστικά κέρδη της εταιρείας, έτσι ώστε να προσδιορισθεί το υπόλοιπο των κερδών επί του οποίου θα υπολογισθεί το τακτικό αποθεματικό αλλά και το ελάχιστο πρώτο μέρισμα, δεν είναι ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη αλλά ο αναλογούν (υποθετικός ή θεωρητικός) φόρος εισοδήματος ο οποίος υπολογίζεται με την εφαρμογή του ισχύοντος συντελεστή φορολογίας επί των καθαρών (λογιστικών) κερδών της εταιρείας. Το ΥΠΟΙΚ έδωσε τη λύση αυτή διότι ο πραγματικά βαρύνων τα κέρδη της εταιρείας φόρος εισοδήματος δεν μπορεί να

προσδιορισθεί όταν η εταιρεία επιθυμεί να υπολογίσει αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων ή μεταξύ των εσόδων της περιλαμβάνονται αφορολόγητα έσοδα και ταυτόχρονα πρέπει να μερίσει τα απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα (παλαιότερα και τα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο έσοδα) μεταξύ των διανεμομένων και των μη διανεμομένων κερδών.

Στο παράδειγμά μας, επειδή η εταιρεία έχει απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα, για το τμήμα των οποίων δεν αναλογεί στα διανεμόμενα υποχρεούται να σχηματίσει αποθεματικό. Το τακτικό αποθεματικό και το ελάχιστο πρώτο μέρισμα θα υπολογισθούν αν από τα λογιστικά κέρδη της χρήσης αφαιρεθεί ο αναλογούν σε αυτά φόρος εισοδήματος.

**γ) Προσδιορισμός ελαχίστου πρώτου μερίσματος**

	Καθαρά κέρδη ισολογισμού		2.000.000,00
<b>Μείον</b>	Αναλογούν φόρος εισοδήματος	400.000,00	
<b>Μείον</b>	Τακτικό αποθεματικό	80.000,00	480.000,00
	<b>Υπόλοιπο για σχηματισμό πρώτου</b>		
	<b>Μερίσματος</b>		<b>1.520.000,00</b>
<b>Επί</b>	Συντελεστή	<b>35%</b>	
	<b>Ελάχιστο πρώτο μέρισμα</b>		<b>532.000,00</b>

**δ) Προσδιορισμός συνόλου διανεμομένων κερδών**

	Πρώτο μέρισμα	532.000,00	
<b>Πλέον</b>	Αμοιβές μελών Δ.Σ.	68.000,00	
	<b>Σύνολο διανεμομένων κερδών</b>		<b>600.000,00</b>

**ε) Προσδιορισμός ποσού μερισμάτων από συμμετοχή σε άλλη Α.Ε. που συμπεριλαμβάνονται στα διανεμόμενα κέρδη**

Έσοδα από μερίσματα X Διανεμόμενα κέρδη →  $\frac{300.000,00}{600.000,00} \times 600.000,00 = 90.000,00$

	Κέρδη Ισολογισμού	2.000.000,00	
<b>στ) Προσδιορισμός οφειλομένου φόρου διανεμομένων κερδών</b>			
	Διανεμόμενα κέρδη		600.000,00
<b>Επί</b>	Συντελεστή φορολογίας	<b>25%</b>	
	<b>Φόρος που αναλογεί</b>		<b>150.000,00</b>
<b>Μείον</b>	Φόρος που παρακρατήθηκε για τα μερίσματα που συμπεριλαμβάνονται στα διανεμόμενα κέρδη (90.000,00 χ 21%)		18.900,00

<b>Οφειλόμενος φόρος διανεμομένων κερδών</b>	<b>131.000,00</b>
<b>ζ) Προσδιορισμός ειδικού αποθεματικού</b>	
Έσοδα από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε.	300.000,00
<b>Μείον</b> Ποσό μερισμάτων από συμμετοχή σε άλλη Α.Ε. που συμπεριλαμβάνονται στα διανεμόμενα κέρδη	90.000,00
<b>Ειδικό αποθεματικό</b>	<b>210.000,00</b>
<b>η) Προσδιορισμός μέρους αφορολογήτων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη</b>	
<b>η1) Προσδιορισμός καθαρού ποσού</b>	
<u>Αφορολόγητα έσοδα X Διανεμόμενα κέρδη</u>	
Κέρδη Ισολογισμού	
$\frac{200.000,00 \times 600.000,00}{2.000.000,00} = 60.000,00$	
<b>η2) Προσδιορισμός αναλογούντος φόρου εισοδήματος</b>	
$60.000,00 \times \frac{20}{80} = 15.000,00$	
<b>η3) Προσδιορισμός μικτού ποσού</b>	
Καθαρό ποσό διανεμομένων αφορολόγητων εσόδων	60.000,00
<b>Πλέον</b> Αναλογών φόρος εισοδήματος	15.000,00
<b>Μικτό ποσό διανεμομένων αφορολογήτων Εσόδων</b>	<b>75.000,00</b>
<b>θ) Προσδιορισμός αποθεματικού από αφορολόγητα έσοδα</b>	
Κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια (αφορολόγητα έσοδα)	200.000,00
<b>Μείον</b> Μέρος κερδών από αμοιβαία κεφάλαια που αναλογούν στα διανεμόμενα (Μικτό ποσό)	75.000,00
<b>Αποθεματικό από αφορολόγητα έσοδα</b>	<b>125.000,00</b>
<b>ι) Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών</b>	
Καθαρά κέρδη Ισολογισμού	2.000.000,00
<b>Πλέον</b> Μη εκπιπόμενες δαπάνες	50.000,00
<b>Σύνολο</b>	<b>2.050.000,00</b>



<b>Μείον</b>	Αφορολόγητα έσοδα	200.000,00	
<b>Μείον</b>	Έσοδα από μερίσματα	300.000,00	500.000,00
	<b>Υπόλοιπο</b>		<b>1.550.000,00</b>
<b>Πλέον</b>	Μικτό ποσό αφορολογήτων εσόδων		
	Που αναλογεί στα διανεμόμενα	75.000,00	
	<b>Φορολογητέα κέρδη</b>		<b>1.625.000,00</b>
<b>κ)</b>	<b>Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος</b>		
	Φορολογητέα κέρδη		1.625.000,00
<b>Επί</b>	Συντελεστή φορολογίας εισοδήματος	<b>20%</b>	
	<b>Φόρος εισοδήματος φορολογητέων</b>		
	<b>Κερδών</b>		<b>325.000,00</b>
<b>Μείον</b>	Φόρος που προκαταβλήθηκε	100.000,00	
<b>Μείον</b>	Φόρος που παρακρατήθηκε	25.000,00	125.000,00
	<b>Χρεωστικό ποσό</b>		<b>200.000,00</b>
<b>λ)</b>	<b>Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος</b>		
	Φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός)		325.000,00
<b>Επί</b>	Συντελεστή προκαταβολής	<b>80%</b>	
	<b>Αρχικό ποσό</b>		<b>260.000,00</b>
<b>Μείον</b>	Φόρος που παρακρατήθηκε	25.000,00	
	<b>Προκαταβολή φόρου εισοδήματος</b>		<b>235.000,00</b>
<b>μ)</b>	<b>Προσδιορισμός συνολικών ποσών για καταβολή</b>		
	Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος		200.000,00
<b>Πλέον</b>	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	235.000,00	
	<b>Σύνολο για καταβολή</b>		<b>435.000,00</b>
<b>ν)</b>	<b>Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσεως</b>		88.00
	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσης	2.000.000.,00	(86.99)
<b>Μείον</b>	Φόρος εισοδήματος	325.000,00	88.08
	<b>Κέρδη προς διάθεση</b>	<b>1.675.000,00</b>	<b>88.99</b>
	<b>Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:</b>		
<b>1.</b>	Τακτικό αποθεματικό	80.000,00	41.02
<b>2.</b>	Πρώτο μέρισμα	532.000,00	53.01
<b>5.</b>	Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά	210.000,00	41.04
<b>6α.</b>	Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της		

φορολογίας έσοδα <sup>35</sup>	125.000,00	41.90
<b>7. Αμοιβές από ποσοστά μελών του</b>		
Διοικητικού Συμβουλίου	68.000,00	53.08
<b>8. Υπόλοιπο κερδών εις νέον</b>	660.000,00	42.00
	<b>1.675.000,00</b>	

**ξ) 22<sup>ος</sup> Πίνακας κατανομής κερδών σε δικαιούχους**

Δικαιούχοι	Μικτό ποσό	Παρακρατούμενος φόρος (25%)	Καθαρό ποσό
Μέτοχοι (πρώτο μέρισμα)	532.000,00	133.000,00	399.000,00
Μέλη Δ.Σ. (αμοιβές εκτός μισθών)	68.000,00	17.000,00	51.000,00
<b>Σύνολα</b>	<b>600.000,00</b>	<b>150.000,00</b>	<b>450.000,00</b>

Πηγή: Κορομηλάς Γ., «Φορολογικές σημειώσεις», (2012), Αθήνα

**Λογιστικές εγγραφές**

**α) Μεταφορά καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσης στα αποτελέσματα προς διάθεση**

----- 1 -----	Χρέωση -----	Πίστωση ----
86.99.00.00 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	2.000.000,00	
88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως		2.000.000,00

**β) Λογισμός φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών**

----- 2 -----	Χρέωση -----	Πίστωση ----
88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος	325.000,00	
54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		325.000,00

<sup>35</sup> Σε περίπτωση μελλοντικής διανομής ή κεφαλαιοποίησης τα αποθεματικά αυτά θα φορολογηθούν σύμφωνα με τις ισχύουσες, κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησης, διατάξεις.

**γ) Μεταφορά φόρου εισοδήματος στο λογαριασμό εκκαθάρισης φόρων – τελών**

----- 3 -----	Χρέωση ----- Πίστωση ----
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών 325.000,00
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων- τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε. 325.000,00

---

**δ) Τακτοποίηση προκατεληφθέντος φόρου εισοδήματος**

----- 4 -----	Χρέωση ----- Πίστωση ----
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων - τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε. 100.000,00
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος 100.000,00

---

**ε) Τακτοποίηση παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος**

----- 5 -----	Χρέωση ----- Πίστωση ----
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων- τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε. 25.000,00
33.13.10.00	Παρακρατηθείς Φ.Ε. από πωλήσεις στο Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. 25.000,00

---

**στ) Λογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος**

----- 6 -----	Χρέωση ----- Πίστωση ----
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος 235.000,00
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων- τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε. 235.000,00

---

**ζ) Μεταφορά των καθαρών κερδών χρήσης στο Λ. 88.99**

----- 7 -----	Χρέωση ----- Πίστωση ----
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως 2.000.000,00
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση 2.000.000,00

---

## η) Μεταφορά του φόρου εισοδήματος στο Λ. 88.99

----- 8 -----		Χρέωση -----	Πίστωση ----
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	325.000,00	
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος		325.000,00

Κατόπιν των ανωτέρω εγγραφών ο λογαριασμός 88.99.00.00 «Κέρδη προς διάθεση» παρουσιάζει την εξής εικόνα:

### 23<sup>ος</sup> Πίνακας

Χρέωση		Πίστωση	
Φόρος εισοδήματος	325.000,00	Καθαρά κέρδη χρήσεως	2.000.000,00
<b>Κέρδη προς διάθεση</b>	<b>1.675.000,00</b>		
<b>Σύνολο</b>	<b>2.000.000,00</b>	<b>Σύνολο</b>	<b>2.000.000,00</b>

Πηγή: Κορομηλάς Γ., «Φορολογικές σημειώσεις», (2012), Αθήνα

## θ) Διάθεση κερδών χρήσης

----- 9 -----		Χρέωση -----	Πίστωση ----
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	1.675.000,00	
41.02.00.00	Τακτικό αποθεματικό		80.000,00
53.01.00.00	Μερίσματα πληρωτέα		532.000,00
41.04.00.00	Ειδικό αποθεματικό από μη διανεμηθέντα μερίσματα μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. χρήσης 2011 <sup>36</sup>		210.000,00
41.90.00.00	Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα		125.000,00
53.08.00.00	Αμοιβές από ποσοστά μελών Δ.Σ.		68.000,00
42.00.00.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέον		660.000,00

Στις 29/06/2012 συνήλθε σε συνεδρίαση η Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας η οποία ενέκρινε τις οικονομικές καταστάσεις της 31/12/2011 και τη διάθεση των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την πρόταση του Δ.Σ..

<sup>36</sup> Το ποσό των μερισμάτων (από τη συμμετοχή σε άλλη Α.Ε.), το οποίο δεν διανεμήθηκε, ύψους 210.000,00 € (300.000,00 – 90.000,00) θα εμφανιστεί σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού και κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίησή του οφείλεται φόρος με συντελεστή 25% και θα αφαιρεθεί το ποσό φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί με συντελεστή 21%.

Παράλληλα με τα ανωτέρω η Τακτική Γ.Σ. αποφάσισε ότι, ημερομηνία καταβολής του μερίσματος και των αμοιβών του Δ.Σ. θα είναι 25/08/2012.

### **Παρακράτηση και απόδοση φόρου εισοδήματος στα διανεμόμενα κέρδη**

#### **α) Χρόνος κτήσης του εισοδήματος**

Ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος, για τα μερίσματα και λοιπά κέρδη που διανέμουν οι Α.Ε., θεωρείται ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη συνέλευση των μετόχων. Κατά συνέπεια η παρακράτηση φόρου εισοδήματος θα διενεργηθεί κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την Τακτική Γ.Σ. των μετόχων, άρα κατά τον προαναφερόμενο χρόνο θα διενεργηθεί και η σχετική λογιστική εγγραφή.

#### **β) Παρακράτηση φόρου εισοδήματος – Λογιστική παρακολούθηση**

Η Παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% εφαρμόζεται για διανεμόμενα μερίσματα και λοιπά κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις που πραγματοποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 2012 και μετά.

**Προσοχή:** Για την λογιστική παρακολούθηση του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από τα μερίσματα των Α.Ε. προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ. ο λογαριασμός 54.09.00 «Φόρος μερισμάτων» και για τα διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του Δ.Σ. ο λογαριασμός 54.09.01 «Φόρος αμοιβών μελών Δ.Σ.».

## **54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ**

**54.09** Λοιποί φόροι – τέλη

**54.09.00** Φόρος μερισμάτων

**54.09.00.00** Φόρος μερισμάτων

**54.09.01** Φόρος αμοιβών μελών Δ.Σ.

**54.09.01.00** Φόρος αμοιβών μελών Δ.Σ. (παρ. 1 άρθρου 24 Κ.Ν. 21.90/1920)

**54.09.01.01** Φόρος αμοιβών μελών Δ.Σ. (παρ. 1 άρθρου 24 Κ.Ν. 21.90/1920)

### **γ) Εγγραφές παρακράτησης και απόδοσης φόρου εισοδήματος διανεμομένων κερδών**

#### **γ1) Εγγραφή παρακράτησης φόρου εισοδήματος**

-----	29.07.2012	-----	Χρέωση-----	Πίστωση ----
53.01.00.00	Μερίσματα πληρωτέα		133.000,00	
53.08.00.00	Αμοιβές από ποσοστά μελών Δ.Σ.		17.000,00	
54.09.00.00	Φόρος μερισμάτων			133.000,00

54.09.01.00 Φόρος αμοιβών μελών Δ.Σ. (παρ. 1 άρθρου 24 Κ.Ν. 21.90/1920)	17.000,00
--	-----------

**γ2) Συμψηφισμός φόρου που παρακρατήθηκε από τα έσοδα από συμμετοχές<sup>37</sup>**

Έσοδα από συμμετοχές που αναλογούν <u>στα διανεμόμενα χ μερίσματα</u>	Έσοδα από συμμετοχές που αναλογούν <u>στα διανεμόμενα χ Αμοιβές Δ.Σ.</u>
Σύνολο διανεμομένων κερδών	Σύνολο διανεμομένων κερδών
↓	↓
<u>90.000,00 X 532.000,00</u>	<u>90.000,00 X 68.000,00</u>
600.000,00	600.000,00
↓	↓
<b>79.800,00</b>	<b>10.200,00</b>
<b>Φόρος που αναλογεί για συμψηφισμό</b>	<b>Φόρος που αναλογεί για συμψηφισμό</b>
↓	↓
<b>16.758,00</b>	<b>2.142,00</b>
(79.800,00 X 21%)	(10.200,00 X 21%)

----- 29.07.2012 -----	Χρέωση-----	Πίστωση ----
54.09.00.00 Φόρος μερισμάτων	16.758,00	
54.09.01.00 Φόρος αμοιβών μελών Δ.Σ. (παρ. 1 άρθρου 24 Κ.Ν. 21.90/1920)	2.142,00	
33.13.02.00 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο		18.900,00

**γ3) Εγγραφή απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος**

Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν στον οποίο έγινε η παρακράτηση.

----- 31.10.2012 -----	Χρέωση -----	Πίστωση ----
54.09.00.00 Φόρος μερισμάτων <sup>38</sup>	116.242,00	
54.09.01.00 Φόρος αμοιβών μελών Δ.Σ. (παρ. 1		

<sup>37</sup> Για την ορθή λογιστική καταχώρηση του παρακρατηθέντος συμψηφιζόμενου φόρου από τα έσοδα από μερίσματα που αναλογούν στο σύνολο των διανεμομένων, πρέπει να υπολογίσουμε περαιτέρω το ποσό αυτών που συμπεριλαμβάνεται στα διανεμόμενα μερίσματα και αμοιβές, εκτός μισθών, στα μέλη του Δ.Σ.

<sup>38</sup> 133.000,00 – 16.758,00 = 116.242,00.

άρθρου 24 Κ.Ν. 21.90/1920)<sup>39</sup>

131.100,00

---

**Καταβολή μερισμάτων και λοιπών διανεμομένων κερδών**

----- 25.08.2012-----	Χρέωση -----	Πίστωση ----
53.01.00.00 Μερίσματα πληρωτέα	399.000,00	
53.08.00.00 Αμοιβές από ποσοστά μελών Δ.Σ.	51.000,00	
38.03.00.00 Τράπεζα Κύπρου Λ/Ο : 908080-11		450.000,00

---

**Επισημάνση:** Σε ό,τι αφορά τις αμοιβές, εκτός μισθών, στα μέλη του Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 15<sup>ε</sup> του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου παρακρατείται χαρτόσημο 1% πλέον Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου 20%.

Η παρακράτηση φόρου διενεργείται μετά την αφαίρεση από το ποσό των αμοιβών του χαρτοσήμου και του Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου.

**Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος – Απόδοση φόρου**

**α) Προσδιορισμός συνολικών ποσών για καταβολή**

Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος (κωδικός 011 εντύπου Φ.01-010)	200.000,00
<b>Πλέον</b> Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (κωδικός 014 εντύπου Φ.01-010)	<u>235.000,00</u>
<b>Σύνολο για καταβολή</b> (κωδικός 704 εντύπου Φ.01-010 και λογαριασμός 54.08 Ε.Γ.Α.Σ.)	<b>435.000,00</b>

**β) Τμηματική καταβολή**

Ο φόρος εισοδήματος, η βεβαιούμενη με βάση το άρθρο 111 του Ν. 2238/1994 προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου και λοιπά ποσά, που οφείλονται με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος καταβάλλονται σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες 7 μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των 7 επόμενων μηνών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης<sup>40</sup>.

---

<sup>39</sup> 17.000,00 – 2.142,00 = 14.858,00.

<sup>40</sup> Περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 110 του Ν. 2238/1994.

## 24<sup>ος</sup> Πίνακας

Χρόνος καταβολής		Χρεωστικό ποσό Φόρος Εισοδήματος	Προκαταβολή Φόρος Εισοδήματος	Σύνολο
1 <sup>η</sup> δόση	Κατά την υποβολή της δήλωσης (Μάιος)	25.000,00	29.375,00	54.375,00
2 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Ιουνίου	25.000,00	29.375,00	54.375,00
3 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Ιουλίου	25.000,00	29.375,00	54.375,00
4 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Αυγούστου	25.000,00	29.375,00	54.375,00
5 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Σεπτεμβρίου	25.000,00	29.375,00	54.375,00
6 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Οκτωβρίου	25.000,00	29.375,00	54.375,00
7 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Νοεμβρίου	25.000,00	29.375,00	54.375,00
8 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Δεκεμβρίου	25.000,00	29.375,00	54.375,00
<b>Σύνολο</b>		<b>200.000,00</b>	<b>235.000,00</b>	<b>435.000,00</b>

Πηγή: Κορομηλάς Γ., «Φορολογικές σημειώσεις», (2012), Αθήνα

**Προσοχή:** Εκπρόθεσμα υποβολή επιβαρύνεται με πρόσθετο φόρο (προσαύξηση) με συντελεστή 1% για κάθε μήνα καθυστέρησης. Για δηλώσεις που υποβάλλονται από την 31.03.2011 και μετά το ποσό του πρόσθετου φόρου δεν μπορεί να υπερβεί το 60%. Το ποσό της προσαύξησης καταχωρείται στο λογαριασμό 81.00.00 «Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις» του Ε.Γ.Α.Σ.



## 81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

<b>81.00</b>	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα
<b>81.00.00</b>	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις
<b>81.00.00.00</b>	Φορολογικά πρόστιμα
<b>81.00.00.01</b>	Προσαυξήσεις εκπρόθεσμου υποβολής δηλώσεων

### β1) Εγγραφή εμπρόθεσμης καταβολής δόσης

	Χρέωση	Πίστωση
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων - τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.	54.375,00
38.03.00.00	Τράπεζα Κύπρου Λ/Ο : 908080-11	54.375,00

### β2) Εγγραφή εκπρόθεσμης καταβολής δόσης (προσαύξηση 1%)

	Χρέωση	Πίστωση
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων - τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.	54.375,00
81.00.00.01	Προσαυξήσεις εκπρόθεσμου υποβολής	543,00
38.03.00.00	Τράπεζα Κύπρου Λ/Ο : 908080-11	54.918,75

### γ) Εφάπαξ καταβολή

Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής παρέχεται έκπτωση με ποσοστό 1,5% <sup>41</sup>. Το ποσό το οποίο θα καταβληθεί υπολογίζεται ως ακολούθως:

	Σύνολο προς καταβολή	435.000,00
<b>Μείον</b>	Έκπτωση εφάπαξ καταβολής (435.000,00 χ 1,5%)	<u>6.525,00</u>
	<b>Υπόλοιπο προς καταβολή</b>	<b>428.475,00</b>

**Σημείωση:** Με την υπ' αριθμόν 171ΑΠ/05.04.2006 γνωμάτευση του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ), η μέχρι τότε έκπτωση που γινόταν σε περίπτωση εξόφλησης του φόρου εισοδήματος, εφάπαξ, με την γνωμάτευση του ΕΣΥΛ

<sup>41</sup> Σύμφωνα με το β εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 110 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του Ν.3842/2010 και ισχύει, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και επόμενων.

31/1022/1988, η οποία προέβλεπε την καταχώρηση της έκπτωσης στο λογαριασμό 76.98.00 «Έκπτώσεις από εφάπαξ εξόφληση φόρων & τελών», δεν θεωρείται σωστή και έπαψε να ισχύει, διότι σύμφωνα με τις γενικές λογιστικές αρχές, η μείωση του εξόδου (φόρου εισοδήματος) δεν μπορεί να θεωρείται ως έσοδο. Η έκπτωση λοιπόν, από εφάπαξ εξόφληση του φόρου εισοδήματος, θα πρέπει να εμφανίζεται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, ως μειωτικό στοιχείο (του φόρου εισοδήματος).

«Φορολογικές Σημειώσεις» Κορομηλάς Γιώργος, Εκδόσεις Tax Advisors, Αθήνα 2012, Σελ. 291-304

Πιο κάτω, παρατίθεται τα έντυπα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Φ-01 010 TAXIS	Έντυπο δήλωσης φορολ. Εισοδήτος νομικών προσώπων κερδοσκ. χαρακτήρα ΠΛΗΗ τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων.		Οικονομικό έτος 2012	
	Προς τον Α ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ 8 1 1 1		Διαχείριση από 01/01/2011 - 31/12/2011	
Η δήλωση του προηγούμενου οικ. έτους υποβλήθηκε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ 8 1 1 1		Αριθ. Φορ. Μητρώου 0 9 4 2 3 5 0 4 2		Αριθ. Δήλωσης
Συμμετοχή σε Όμιλο: [618] ΝΑΙ/1		[649] ΝΑΙ/1 [X] 2		Αριθ. Φακέλλου
Έλεγχος υποχρεωτικός από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο		ΣΕ ΕΚΚΑΘ/ΣΗ		ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ
<b>ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</b>				
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Νομική μορφή <b>ΑΕ</b>	Εθνικότητα <b>ΕΛΛΗΝΙΚΗ</b>		
	Επωνυμία <b>ΚΑΡΑΜΠΙΝΗΣ ΑΕ</b>	Τίτλος		
	Έδρα: Πόλη <b>ΗΡΑΚΛΕΙΟ</b> Οδός <b>ΜΥΡΩΝΟΣ</b> Αριθμός <b>19</b> ΤΑΧ. ΚΩΔ. Αριθ. Τηλεφ. <b>2810253700</b>			
	Αντικείμενο εργασιών <b>ΕΙΣΔΩΓΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΑ ΕΙΔΩΝ ΔΙΑΤΡΟΦΗΣ</b>	ΚΑΕ		
ΑΠΙΚΗΝ-ΤΟΥ	Όνοματεπώνυμο <b>ΚΑΡΑΜΠΙΝΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ</b>	Διεύθυνση <b>ΜΥΡΩΝΟΣ 19</b>	Αριθ. Τηλεφ. <b>2810253700</b>	
	Επάγγελμα <b>ΕΜΠΟΡΟΣ</b>			
Αντιστάθμιση μετά φορολόγηση εισοδήματος	Φορολογητέα κέρδη 001 <b>1.625.000,00</b>			
	Η συνολικό κέρδος (επί αλλοδαπών εταιριών κλπ.) 002			
	Η ζημία 003			
	Τεκμαρτά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων άρθρου 11 ν. 3296/2004 070			
Υπάγει σε: α) αρθ. 118 ν. 2238/94 ΝΑΙ 1 ** β) αρθ. 73 ν. 3842/10 ΝΑΙ 1 *** γ) αρθ. 18 ν. 3296/04 ΝΑΙ 1 ****				
<b>ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΛΠ</b>		<b>ΕΥΡΩ</b>		Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης
Φόρος που αναλογεί [ <b>1.625.000,00</b> X <b>20,00</b> ] 004	<b>325.000,00</b>			2012 ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ *
Συμπληκτικός φόρος 3% στο ακαθ. εισόδημα από ακίνητα 005				Ο ενεργήσας τον έλεγχο
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν. 3908/2011 (λόγω πραγμ. επενδύσεως) 0579				ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ *
Μισθώματα για χρήση ακινήτου(ν) 4030/2011 άρθ. 43 παρ. Β2.44 παρ. Β2.475 0575				Έγινε έκπτωση για ποσό
<b>Α θροίσμα (004+005) - (579+575) (α)</b> 700	<b>325.000,00</b>			Αρ. Τ.Α.Φ.Ε. 2012
<b>Μειών:</b> Φόρος που προκαταβλήθηκε >> >> παρακρατήθηκε 008	<b>100.000,00</b>			Ο Ενεργήσας την έκπτωση
>> >> παρακρατήθηκε στα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο εισοδήματα 009	<b>25.000,00</b>			ΒΕΒΑΙΩΣΗ *
Φόρος ακοδ. επιχ. άρθρου 11 ν. 3296/2004 111				Σύνολο: Α.Χ.Κ. Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση
Φόρος αλλοδαπής και αρ. 10 Ν. 25/8/1998 600				Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος
<b>Α θροίσμα (008+009+410+111+600) (β)</b> 701	<b>125.000,00</b>			Επώνυμο: Ονομα: Δ/νση: Α.Φ.Μ.:
Πιστωτικό ποσό για συμμερισμό (β-α) 012				2012 Ο Δ/ΛΩΝ
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (α-β) 011	<b>200.000,00</b>			Ο Προϊστάμ. Λογιστηρίου κλπ. Επώνυμο: Ονομα: Δ/νση: Α.Φ.Μ.:
Προκαταβολή φόρου τρέχουσας χρήσεως ΝΑΙ/ΟΧΙ* 014	<b>235.000,00</b>			Αρμόδια Δ.Ο.Υ.: Αρ. μητ. αδ. ασκ. επαγγίτος: Κατηγορία άδειας: 2012 Ο Δ/ΛΩΝ
Τέλη Χαρτ.σ. στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθ. Ακτινών 006				2012 Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου 007				
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (αρ. 13 ν. 3877/2010) 910				
Πρόσθετος φόρος % λόγω εκπροθ 013				
Πρόσθετο τέλος χαρτ % λόγω εκπροθ 113				
Διαφορά ΟΓΑ επί προσθ. τέλους χαρτοσήμου 997				
Προσθ. Εισφορά ΕΛΓΑ αρθρ. 13 ν. 3877/2010 911				
<b>Αθροίσμα (011+014+006+007+910+013+113+997+911) (ε)</b> 702	<b>435.000,00</b>			
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (ε-δ) 704	<b>435.000,00</b>			
Η Πιστωτικό ποσό για επιστροφή (δ-ε) 703				
<b>ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ (ΕΥΡΩ)</b> 1/8 100%				
Φόρος: <b>25.000,00</b>				
Τέλη χαρτοσήμου:				
ΟΓΑ χαρτοσήμου:				
Εισφορά ΕΛΓΑ:				
Προκαταβολή φόρου: <b>29.375,00</b>				
Πρόσθετος φόρος: (ολοκλήρω το ποσό)				
Πρόσθ. τέλος χαρτ.σ. (ολοκλήρω το ποσό)				
Πρόσθ. εισφ. ΟΓΑ χαρτ.σ. (ολοκλήρω το ποσό)				
Πρόσθ. εισφ. ΕΛΓΑ:				
Σύνολο: <b>54.375,00</b>				
Αριθ. διπλοτύπου:				
Ο Επιμελητής Εισπράξης				

\* Συμπληρώνεται από την Υπηρεσία

\*\* Για κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες σε νησιά με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους ο συντελεστής μειώνεται κατά 40%.

\*\*\* Μείωση κατά τρεις (3) ποσοστιαίες μονάδες του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων των οποίων μειώνεται για δύο (2) συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ο κύκλος εργασιών χωρίς μείωση του αριθμού των εργαζομένων

\*\*\*\* Τα κέρδη της προερχόμενης από τη συγχώνευση εταιρείας φορολογούνται για το πρώτο οικονομικό έτος με μειωμένο συντελεστή κατά δέκα (10) μονάδες και για το επόμενο με μειωμένο συντελεστή κατά πέντε (5) μονάδες.

I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"		ΠΟΣΑ
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης α) άρθρου 15 ν. 3296/2004		801(β) βεβλίων 015 4.600.000,00
Κέρδη ισολογισμού χρήσης (Ν 86.99)		016 2.000.000,00
Η ζήμια βάσει ισολογισμού χρήσης		017
<b>Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημίας αφαιρούνται:</b>	1. Φόροι που δεν εκπίπτουν	018
	2. Ποσό αποσβέσεων που εκτέθηκε πλέον των νομίμων	019
	3. Πρόσθετοι φόροι - προσαυξήσεις - πρότιμα ΚΒΣ	020
	4. Δαπάνες αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	021
	5. Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	022 50.000,00
	6. Δαπάνες που αφορούν αφορολ. έσοδα ή έσοδα φορολογ. κατ' ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές	023 75.000,00
	7. -----	025
	Σύνολο κερδών	024 2.125.000,00
	Υπόλοιπο ζημίων	224
<b>Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημίας προστίθενται:</b>	1. Μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές	026 300.000,00
	2. Έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο	027
	3. Έσοδα Αφορολόγητα (π.χ. κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια)	028 200.000,00
	4. Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ ή αλλοδαπά χρηματιστήρια	460
	5. Αφορολόγητα έσοδα αγροτικών συνεταιρισμών (άρθρο 103 ν.2238/1994)	549
	6. Ποσό που φορολογήθηκε κατά τη προηγούμενη χρήση λόγω αναμόρφ. της πρόβλεψης για απόδομ. προσωπικού	462
	7. Αποσβέσεις αδειών Φ.Δ.Χ. του ν.3888/2010(εξωλογιστικά απόσβεση σε <input type="checkbox"/> χρόνια) 097	550
	8. -----	461
	Κέρδη χρήσεως	029 1.625.000,00
	Ζημιά χρήσεως	030
	* Τεκμαρτά κέρδη Τεχνικών εταιριών	100
	Επιπλέον καθαρά κέρδη υπαγόμενης στο άρθ.15 του ν.3296/2004 δραστηριότητα	802
	Καθαρά κέρδη (αυτοελεγχού)	1.625.000,00
	Ζημιά από δραστηριότητα μη υπαγόμενη στην αυτοπεραίωση	803
	Κέρδη από δραστηριότητα μη υπαγόμενη στην αυτοπεραίωση	804
<b>ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ</b>		
	Μερίσματα	031
	Αμοιβές μελών Δ.Σ. και Δ/ντών	032
	Αμοιβές εργαζομένων (αλληλκή και προσωπικού)	033
Προστίθενται :	Συνολικό ποσό διανεμομένων κερδών ΕΠΕ και ΣΥΝ/ΜΩΝ	429
	ΣΥΝΟΛΟ	430
	1. Μέρος αφορολ. εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα	034
	Διαν. Κέρδη Χ Αφορολ. Έσοδα	
	Κέρδη ισολογισμού	
	2. Πλέον φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό	035
	3. Μέρος κερδών φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο που αναλογούν στα διανεμόμενα	036
	Διαν. Κέρδη Χ Κέρδη φορολ. κατ' ειδ. τρόπο	
	Κέρδη ισολογισμού	
	4. Πλέον φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό	037
	Κέρδη	038 1.625.000,00
	Ζημιά	338
	Ζημιά παρελθουσών χρήσεων	039
	ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛ. ΑΝΑΜΟΡΦΩΣ.	040 1.625.000,00
	ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛ. ΑΝΑΜΟΡΦΩΣ.	400
<b>ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛ. ΑΠΟΘΕΜ/ΚΩΝ ΑΝΑΠΤ. ΝΟΜΩΝ, ΚΛΠ.</b>		
	1. Αφορολόγητο ποσό για νέες στη χώρα επενδύσεις ν. 1892/1990	044
	2. Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 2601/1998	046
	3. Αφορολόγητο Αποθεματικό ν. 3299/2004	045
	4. Αφορολόγητο Αποθεματικό άρθρ. 71 ν. 3842/2010	041
	5. Αφορολόγ. Αποθέματ. από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτ. (ν.2238/1994 άρθρ.28 παρ.3 περ	077
	6. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας Ν. 3296/2004, άρθρο 9 παρ. 8 (Εξωλογιστικά)	060
	7. Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία ν. 3522/2006 άρθρο 4 παρ. 10 (Εξωλογιστικά)	071
	8. Ποσό επένδυσης για παραγωγή κινηματογραφικού έργου παρ.9-12 άρθρ.73 ν.3842/2010 (Εξωλογιστικά)	076
	9. -----	059
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ	048 1.625.000,00
	ΖΗΜΙΑ	448
	ΖΗΜΙΑ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ (Δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό του ΚΑ: 071 και ΚΑ: 076)	449

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΛΛΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

\*\* 951

ΚΑΘΑΡΟ ΓΕΩΡΓΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΡΘΡ. 13 Ν. 3877/2010

\*\*\* 909

\* Επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση προσδιορισμού των τεκμαρτών κερδών

\*\* Καταχωρείται το ποσό επί του οποίου υπολογίζεται η πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων

\*\*\* Βλέπε παρατήρηση 5 των οδηγιών

ΝΕΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ (μειωμένη προκαταβολή) | 950 | ΝΑ | 1 | Χρόνος έναρξης εργασιών (νέας επιχείρησης)

**II. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΒΟΛΗΣ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΧΡΗΣΗΣ**

1. Φόρος κερδών και συμπληρ. φόρος	325.000,00	X 80% ή 40%	049	260.000,00
2. Μείον παρακρατηθείς φόρος επί τόκων, εργοληπτών κλπ.			050	25.000,00
3. Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης			051	235.000,00

**III. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΗΓΕΣ**  
**A. Εισόδημα από ακίνητα (ανακεφαλαίωση\*)**

200	Εκμίσθωση και Υπεκμίσθωση (εκτός του ποσού των ΚΑ. 215)	210	Ιδιόχρηση	Σύνολο
215	Εκμίσθωση και Υπεκμίσθωση κατοικιών			

**B. Εισόδημα από κινητές αξίες**

**Τόκοι, τοκομερίδια κ.λ.π. ως και μερίσματα από συμμετοχή σε άλλες ανώνυμες εταιρίες**

Α.Α.	Προέλευση εισοδήματος		Φορολογηθέντα Μερίσματα	Περίοδος ισολογισμού	Χρονολογία κήσης	Ανάλυση εισοδήματος	
	Ανώνυμη Εταιρία κλπ. ή χρεώστης	Είδος				Καθαρό ποσό	Φόρος που παρακρατήθηκε
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							

**Γ. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις**

Α.Α.	Περιοχή (Δήμος ή κοινότητα) αγροκτήματος	Είδος Παραγωγής	Αριθμός στρεμμάτων	Εισόδημα
1				
2				
3				
ΣΥΝΟΛΟ				250

**Δ. Εισόδημα από συμμετοχή σε ΕΠΕ, προσωπικές εταιρίες, κοινοπραξίες κλπ.**

Α.Α.	Επωνυμία, Νομική Μορφή	Διεύθυνση	Αρμόδια Δ.Ο.Υ.	Διαχ/κή περίοδος	Συνολικό καθαρό κέρδος επιχ/σης	Ποσοστό συμμεχ/σης	Ποσό εισοδήματος	Καταβληθείς φόρος στο όνομα του νομ. προσώπου
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								

**IV. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (Σύνθεση Διοικητικού Συμβουλίου\*\*)**

Α.Α.	Επώνυμο - Όνομα - Όνομα Πατρός	Αριθμός Φορολ. Μητρώου	Ιδιότητα στο νομικό πρόσωπο	Διεύθυνση κατοικίας	Διάρκεια	Παρατηρήσεις
1	ΚΑΡΑΜΠΙΝΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ	017707582	ΠΡΟΕΔΡΟΣ Δ	ΜΥΡΩΝΟΣ 19	ΠΕΝΤΑΕΤΗΣ	
2	ΚΑΡΑΜΠΙΝΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ	018823578	ΑΝΤΙΔΟΣ &	ΜΥΡΩΝΟΣ 19	ΠΕΝΤΑΕΤΗΣ	
3	ΚΑΡΑΜΠΙΝΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ	104782531	ΜΕΛΟΣ	ΜΥΡΩΝΟΣ 19	ΠΕΝΤΑΕΤΗΣ	
4						
5						
6						
7						

**V. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΕΠΕ**

Α.Α.	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΙΔΙΟΤΗΤΑ	Α.Φ.Μ.	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.
1					
2					
3					
4					

\* Επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση μερισμάτων.

\*\* Αν αγράφεται η σύνθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και κάθε μεταβολή στη διάρκεια της χρήσης

VI. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ Ν. 3908/2011		
Εγκριθείσα συνολική απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει του ν. 3908/2011	576	
Απαλλαγή καταβολής φόρου κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο βάσει του ν.3908/2011.	577	
Υπόλοιπο απαλλαγής καταβολής φόρου βάσει του ν.3908/2011.	578	

VII. Συμμετοχές σε ημεδαπές ή αλλοδαπές επιχειρήσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) ή λειτουργούντα υποκαταστήματα σε αυτή				
Α/Α	Χώρα - Πόλη	ΑΦΜ ή αλλοδαπός σχετικός κωδικός	Επωνυμία - Διακριτικός Τίτλος	Ποσοστό % Συμμετοχής
1				
2				
3				
4				

VIII. Συμμετοχές ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων στην εταιρεία που υποβάλλει τη δήλωση αυτή				
Α/Α	Χώρα - Πόλη	ΑΦΜ ή αλλοδαπός σχετικός κωδικός	Επωνυμία - Διακριτικός Τίτλος	Ποσοστό % Συμμετοχής
1				
2				
3				
4				

#### ΟΔΗΓΙΕΣ

##### 1. Υπόχρεοι για υποβολή της δήλωσης.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται από τα νομικά πρόσωπα της παραρ. 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 (ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, αλλοδαπές εταιρείες, δημόσιες, δημοτικές επιχειρήσεις κλπ.) με εξαίρεση τις ανώνυμες τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες για τις οποίες υπάρχει διαφορετικό έντυπο δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος.

##### 2. Χρόνος υποβολής της φορολογ. δήλωσης - Υποχρέωση καταβολής της πρώτης δόσης του φόρου εισοδ/τος κλπ.

Η δήλωση υποβάλλεται, σε τρία αντίτυπα μέχρι την 10η ημέρα του έμπεμπτο μήνα από τη λήξη της διαχειρ. περιόδου. Από τα ανωτέρω αντίτυπα, τα δύο (2) παραμένουν στη Δ.Ο.Υ. το δε τρίτο, αφού θεωρηθεί, επέχει θέση απόδειξης υποβολής της δήλωσης. Τοίζεται ότι, μαζί με τη δήλωση πρέπει να καταβληθεί και η προβλεπόμενη από το νόμο πρώτη δόση φόρου εισοδ/τος, τελών κλπ., οι δε υπόλοιπες επτά (7), μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των επτά (7) επόμενων μηνών, από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης. Σε περίπτωση εσφάκας καταβολής με την εμπρόθεσμη δήλωση παρέχεται έκπτωση 1,5%.

Επίσης, στη δήλωση πρέπει απαραιτήτως:

- να αναγράφεται στο επάνω δεξιό μέρος αυτής, ο αριθμός φορολογικού μητρώου, καθώς και ο αριθμός φακέλου της επιχείρησης, εφόσον η αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης Δ.Ο.Υ. τηρεί το αρχείο της κατά αύξοντα αριθμό φακέλου, και
- να συμπληρώνονται με ακρίβεια τα στοιχεία του υπόχρεου. Ειδικά η επωνυμία του νομικού προσώπου πρέπει να είναι αυτή που ορίζεται στο καταστατικό του. Επίσης, αναλυτικά πρέπει να γράφεται και το αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης.

##### 3. Δικαιολογητικά που πρέπει να υποβάλλονται μαζί με τη φορολογική δήλωση.

Μαζί με τη δήλωση υποβάλλονται:

- Αντίγραφο ισολογισμού με ανάλυση του λογαριασμού «Αποτέλεσματα Χρήσεως», νόμιμα υπογεγραμμένο, καθώς και αντίγραφο του λογ. "εκμετάλλευσης".
- Το έντυπο Ε3 Μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιδημοσυστημάτων.
- Την προβλεπόμενη από τις διατάξεις της αρ. πρωτ. 1100384/11 194/Β0012/ΠΟΛ/1130/9-11-2006 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 7 του ν. 3299/2004, "Δήλωση Φορολογικής Απαλλαγής" για επενδυτικά σχέδια που έχουν υποχρεωθεί στο καθεστώς της ενδοχώρας της φορολογικής απαλλαγής του νέου αυτού.
- Τρία (3) αντίτυπα των πραγματοποιούμενων σε κάθε διαχειριστική χρήση επενδύσεων και αφορολόγητων κρατήσεων των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων (ν. 1892/1990, και ν. 2601/1998). Τα έντυπα αυτά θα υποβάλλονται και στην περίπτωση που δεν έγιναν επενδύσεις μέσα στη διαχειριστική χρήση που έληξε, εφόσον συνεχίζεται κατά τη χρήση αυτή η αφορολόγητη έκπτωση για την αξία των επενδύσεων των προηγούμενων διαχειριστικών χρήσεων που δεν έχει καλυφθεί από κέρδη μέχρι του χρόνου αυτού. Επίσης στην περίπτωση που πραγματοποιήθηκε ζημία στη διαχειριστική χρήση που έληξε, θα υποβάλλονται τα πιο πάνω έντυπα για γενόμενες μέσα στη χρήση αυτή επενδύσεις και για την αξία των επενδύσεων που δεν καλύφθηκε κατά τις προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις.
- Βεβαίωση του Υπουργείου Ανάπτυξης Αναπτυξιοσκέτικότητας και Ναυτιλίας (πρώην Υπουργείο Ανάπτυξης) με την οποία εγκρίνονται επενδυτικά σχέδια της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν.3299/2004, τα οποία αφορούν την ίδρυση ή επέκταση βιομηχανικών μονάδων, την παραγωγή καυτομηχανικών προϊόντων, την αγορά και εγκατάσταση σύγχρονων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών και μηχανογράφησης κλπ. καθώς επίσης και αντίστοιχες βεβαιώσεις έγκρισης επενδυτικών σχεδίων οι οποίες ορίζονται στο άρθρο 5 του ν.3299/2004.
- στη Απόφαση έναρξης και ολοκλήρωσης της παραγωγικής λειτουργίας επένδυσης βάσει του ν. 3908/2011.
- Απόσπασμα πρακτικών του Διοικητικού Συμβουλίου ή της συνέλευσης των εταίρων ΕΠΕ που αφορά την πρόταση διανομής των κερδών.
- Βεβαίωση των φόρων που έχουν παρακρατηθεί
- Εγγραφο εκπροσώπησης, προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις.
- Τα γραφεία αλλοδαπών επιχειρήσεων που έχουν εγκατασταθεί με τις διατάξεις του α.ν.89/1997 και του ν.3427/2005, φηλοτυπία της απόφασης Δ/νσης Κεφαλαίων Εξωτερικού του Υπουργείου Περιφερειακής Ανάπτυξης Αναπτυξιοσκέτικότητας και Ναυτιλίας (πρώην Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών), με την οποία έχει καθορισθεί το επίσο ποσοστό κέρδους επί των δαπανών (cost-plus), καθώς και κατάσταση δαπανών επί των οποίων εφαρμόζεται ο παραπάνω συντελεστής.

##### 4. Συμμετοχή σε Όμιλο Επιχειρήσεων

- Η συμπλήρωση των πινάκων VII και VIII είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις που έχουν τέτοια στοιχεία, ενόψει πρότασης οδηγία για την κοινή εννοπιμένη βάση φορολογίας εσόδων (Κ.Ε.Β.Φ.Ε)
- Τα στοιχεία που συμπληρώνονται στους πιο πάνω πίνακες αφορούν ποσοστό συμμετοχής 20% και άνω κατά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

##### 5. Εισφορά του άρθρου 13 του ν.3877/2010

Η επιβολή της εισφοράς αφορά τα νομικά πρόσωπα που αποκτούν εισοδήματα από αγορικές εκμεταλλεύσεις και η πλειοψηφία των μετοχών ή μερισμών τους δεν ανήκει σε κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, εξαιρουμένου του εισοδήματος από αλιευτική δραστηριότητα.

##### 6. Φορολογική απαλλαγή του ν. 3908/2011

Απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία δημοσιεύεται η απόφαση έναρξης και ολοκλήρωσης της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης.

##### 7. Φορολογικά κίνητρα αποκατάστασης κτιρίων στο ιστορικό κέντρο της Αθήνας (περιοχή Γεράνι-Μεταξουργείο) (ν.4030/2011 άρθρο:43 παρ.Β2,44 παρ.Β2)

Έκπτωση από το φόρο εισοδήματος των επιχειρήσεων τριτογενούς τομέα που εγκαθίστανται σε κτίρια της περιοχής Γεράνι - Μεταξουργείο ποσού ίσο με το διπλάσιο του μισθώματος που καταβάλλεται για τη χρήση του ακινήτου. Το επίσο ποσό των μισθωμάτων δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και προσήθεται ως λογιστική διαφορά.

Υ.Ε.Ε.Α.Δ. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

### 6.1.5. 2<sup>η</sup> Άσκηση Ανώνυμης Εταιρείας (Α.Ε.)

#### Φορολογία και διάθεση αποτελεσμάτων (Α.Ε.)

##### Δεδομένα

##### α) Οικονομικά δεδομένα

♦ Ακαθάριστα έσοδα	325.000,00 €
♦ Καθαρά κέρδη ισολογισμού χρήσης (Λ. 86.99):	40.000,00 €
♦ Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση:	10.000,00 €
♦ Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων (Τακτικός φορολογικός έλεγχος των χρήσεων 2007, 2008 και 2009):	50.000,00 €
♦ Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (δήλωση προηγούμενου οικονομικού έτους):	4.000,00 €

Βάσει των ανωτέρω δεδομένων να υπολογισθούν, για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 01.01 έως 31.12.2011), τα φορολογητέα κέρδη, ο φόρος εισοδήματος, η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος, να συνταχθεί ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων χρήσης και να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές.

##### Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών, φορολογία και διάθεση αποτελεσμάτων

##### α) Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών

##### Πλέον

Καθαρά κέρδη ισολογισμού:	40.000,00 €
Μη εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδήματος δαπάνες:	<u>10.000,00 €</u>
<b>Σύνολο φορολογητέων κερδών (μετά τη φορολογική αναμόρφωση):</b>	<b>50.000,00 €</b>

##### β) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Σύνολο φορολογητέων κερδών:	50.000,00 €
<b>Επί Συντελεστή:</b>	<b>20%</b>
<b>Κύριος φόρος εισοδήματος:</b>	<b><u>10.000,00 €</u></b>
Μείον Φόρος εισοδήματος που προκαταβλήθηκε:	4.000,00 €
<b>Χρεωστικό ποσό:</b>	<b><u>6.000,00 €</u></b>

##### γ) Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

Κύριος φόρος εισοδήματος:	10.000,00 €
<b>Επί Συντελεστή προκαταβολής:</b>	<b>80%</b>
<b>Αρχικό ποσό:</b>	<b>8.000,00 €</b>
Μείον Φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε:	0,00
<b>Προκαταβολή φόρου εισοδήματος:</b>	<b>8.000,00 €</b>

**δ) Έλεγχος επάρκειας κερδών για προσδιορισμό τακτικού αποθεματικού και πρώτου μερίσματος**

Καθαρά κέρδη ισολογισμού:		40.000,00 €
<b>Μείον</b> Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων:	50.000,00 €	
<b>Μείον</b> Φόρος εισοδήματος:	10.000,00 €	60.000,00 €
<b>Υπόλοιπο:</b>		<b>-20.000,00 €</b>

Επειδή οι διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και ο φόρος εισοδήματος των φορολογητέων κερδών απορροφούν το σύνολο των λογιστικών κερδών της χρήσης, δεν είναι δυνατός ο σχηματισμός τακτικού αποθεματικού και η διανομή μερίσματος στους μετόχους.

<b>ε) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσεως</b>	88.00
Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσης:	40.000,00 € (86.99)
<b>Μείον</b> Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων:	88.06 50.000,00 € (42.04)
<b>Υπόλοιπο:</b>	<b>-10.000,00 €</b>
<b>Μείον</b> Φόρος εισοδήματος:	10.000,00 € 88.08
<b>Ζημιές εις νέον:</b>	<b>-20.000,00 €</b> 88.98

**Λογιστικές εγγραφές**

**α) Μεταφορά καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσης στα αποτελέσματα προς διάθεση**

----- 1 -----	Χρέωση -----	Πίστωση -----
86.99.00.00 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	40.000,00	
88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως		40.000,00

**β) Μεταφορά διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων στα αποτελέσματα προς διάθεση**

----- 2 -----	Χρέωση -----	Πίστωση -----
86.06.00.00 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	50.000,00	
42.04.00.07 Διαφορές φορολογικού ελέγχου χρήσης 2007		20.000,00
42.04.00.08 Διαφορές φορολογικού ελέγχου		



χρήσης 2008		15.000,00
42.04.00.09 Διαφορές φορολογικού ελέγχου		
χρήσης 2009		15.000,00
<b>γ) Λογισμός φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών</b>		
----- 3 -----	-----Χρέωση -----	Πίστωση -----
88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος	10.000,00	
54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		10.000,00
<b>δ) Μεταφορά φόρου εισοδήματος στο λογαριασμό εκκαθάρισης φόρων – τελών</b>		
----- 4 -----	-----Χρέωση -----	Πίστωση -----
54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	10.000,00	
54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων- τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.		10.000,00
<b>ε) Τακτοποίηση προκαταβληθέντος φόρου εισοδήματος</b>		
-----5-----	----- Χρέωση -----	Πίστωση -----
54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων- τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.	4.000,00	
33.13.00.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		4.000,00
<b>στ) Λογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος</b>		
----- 6 -----	----- Χρέωση -----	Πίστωση -----
33.13.00.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	8.000,00	
54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων- τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.		8.000,00
<b>ζ) Μεταφορά των καθαρών κερδών χρήσης στο Λ. 88.98 <sup>42</sup></b>		
----- 7 -----	----- Χρέωση -----	Πίστωση -----
88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως	40.000,00	
88.98.00.00 Ζημιές εις νέον		40.000,00

<sup>42</sup> Επειδή το υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι χρεωστικό (ζημιά), μεταφέρουμε απευθείας το ποσό των λογιστικών κερδών από το λογαριασμό 88.00 στο λογαριασμό 88.98.



(Κωδικός 014 εντύπου Φ.01-010): 8.000,00

**Σύνολο για καταβολή (Κωδικός**

704 εντύπου Φ.01-010 και λογαριασμός 54.08 (Ε.Γ.Λ.Σ.): 14.000,00

**β) Τμηματική καταβολή**

Ο φόρος εισοδήματος, η βεβαιούμενη με βάση το **άρθρο 111 του Ν. 2238/1994** προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου και λοιπά ποσά, που οφείλονται με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος καταβάλλονται σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη (1<sup>η</sup>) με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες επτά (7) μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των επτά (7) επόμενων μηνών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης<sup>43</sup>.

**25<sup>ος</sup> Πίνακας**

Χρόνος καταβολής		Χρεωστικό ποσό Φόρος Εισοδήματος	Προκαταβολή Φόρος Εισοδήματος	Σύνολο
1 <sup>η</sup> δόση	Κατά την υποβολή της δήλωσης (Μάιος)	750,00	1.000,00	1.750,00
2 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Ιουνίου	750,00	1.000,00	1.750,00
3 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Ιουλίου	750,00	1.000,00	1.750,00
4 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Αυγούστου	750,00	1.000,00	1.750,00
5 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Σεπτεμβρίου	750,00	1.000,00	1.750,00
6 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Οκτωβρίου	750,00	1.000,00	1.750,00
7 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του	750,00	1.000,00	1.750,00

<sup>43</sup> περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 110 του Ν. 2238/1994.

	Νοεμβρίου			
8 <sup>η</sup> δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Δεκεμβρίου	750,00	1.000,00	1.750,00
<b>Σύνολο</b>		<b>6.000,00</b>	<b>8.000,00</b>	<b>14.000,00</b>

Πηγή: Κορομηλάς Γ., «Φορολογικές σημειώσεις», (2012), Αθήνα

**Σημείωση:** Εκπρόθεσμη υποβολή επιβαρύνεται με πρόσθετο φόρο (προσαύξηση) με συντελεστή 1% για κάθε μήνα καθυστέρησης. Για δηλώσεις που υποβάλλονται από την 31.03.2011 και μετά το ποσό του πρόσθετου φόρου δεν μπορεί να υπερβεί το 60%. Το ποσό της προσαύξησης καταχωρείται στο λογαριασμό 81.00.00 «Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις» του Ε.Γ.Λ.Σ..

## **81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ**

**81.00** Έκτακτα και ανόργανα έξοδα

**81.00.00** Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις

**81.00.00.00** Φορολογικά πρόστιμα

**81.00.00.00.01** Προσαυξήσεις εκπροθέσμου υποβολής δηλώσεων

### **β1) Εγγραφή εμπρόθεσμης καταβολής δόσης**

-----//-----Χρέωση ----- Πίστωση---

54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης

φόρων – τελών ετήσιας

δήλωσης Φ.Ε.

1.750,00

38.03.00.00 Alpha Bank Λ/Ο : 123123-89

1.750,00

### **β2) Εγγραφή εκπρόθεσμης καταβολής δόσης (προσαύξηση 1%)**

----- // ----- Χρέωση ----- Πίστωση---

54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων – τελών

Ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.

1.750,00

81.00.00.01 Προσαυξήσεις εκπροθέσμου υποβολής

δηλώσεων

17,50

38.03.00.00 Alpha Bank Λ/Ο : 123123-89

1.767,50

### γ) Εφ' άπαξ καταβολή

Σε περίπτωση εφ' άπαξ καταβολής παρέχεται έκπτωση με ποσοστό 1,5% (Δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 110 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του Ν. 3842/2010 και ισχύει, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και επομένων). Το ποσό το οποίο θα καταβληθεί υπολογίζεται ως ακολούθως:

Σύνολο προς καταβολή		14.000,00
<b>Μείον</b> Έκπτωση εφ' άπαξ καταβολής (14.000,00 X 1,5%)	210,00	
<b>Υπόλοιπο προς καταβολή</b>		<b>13.790,00</b>

### Λογιστικός χειρισμός εφ' άπαξ καταβολής

Με την υπ' αριθμόν 171ΑΠ/5.4.2006 γνωμάτευση του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ), ο υφιστάμενος μέχρι τότε χειρισμός της έκπτωσης από εφ' άπαξ εξόφληση του φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με την γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 31/1022/1988, η οποία προέβλεπε την καταχώρηση της έκπτωσης στο λογαριασμό 76.98.00 «Έκπτώσεις από εφ' άπαξ εξόφληση φόρων και τελών», δεν θεωρείται ορθός, διότι σύμφωνα με τις γενικές λογιστικές αρχές η μείωση του εξόδου (φόρου εισοδήματος) δεν μπορεί να θεωρείται έσοδο. Η έκπτωση από εφ' άπαξ εξόφληση φόρου εισοδήματος πρέπει να εμφανίζεται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων ως μειωτικό στοιχείο του φόρου εισοδήματος.

Με την δημοσίευση της υπ' αριθμόν 171ΑΠ/5.4.2006 γνωμάτευσης του ΣΛΟΤ η γνωμάτευση 31/1022/1988 «Έκπτώσεις από εφ' άπαξ εξόφληση φόρων και τελών» έπαυσε να ισχύει.

**Πιο κάτω, παρατίθεται τα έντυπα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος**

<b>Φ-01 010 TAXIS</b>	Έντυπο δήλωσης φορολ. Εισοδήτος νομικών προσώπων κερδοσκ. χαρακτήρα ΠΛΗΝ τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων.		Οικονομικό έτος 2012
	Προς τον <b>Α ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ</b>	8 1 1 1 1	Διαχείριση από 01/01/2011 - 31/12/2011
	Η δήλωση του προηγούμενου οικ. έτους υποβλήθηκε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	8 1 1 1 1	Αριθ. Φορ. Μητρώο 9 9 9 9 9 1 1 1 1 1
	Συμμετοχή σε Όμιλο: 618 ΝΑΙ 1		Αριθ. Δήλωσης
Έλεγχος υποχρεωτικός από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο	649 ΝΑΙ 1	OXI 2	Αριθ. Φακέλλου
			ΣΕ ΕΚΚΑΘ/ΣΗ
			ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ

Δ ΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ																																																																															
ΤΟΥ ΥΠΟΚΡΕΟΥ	Νομική μορφή <b>ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ</b> <input type="checkbox"/> Εθνικότητα <b>ΕΛΛΗΝΙΚΗ</b> Επωνυμία <b>COMPUTER ΑΕ</b> Έδρα: Πόλη <b>ΗΡΑΚΛΕΙΟ</b> Οδός <b>Λ.62 ΜΑΡΤΥ</b> Αριθμός <b>327</b> ΤΑΧ. ΚΩΔ. Αριθ. Τηλεφ. <b>2810320320</b> Αντικείμενο εργασιών <b>ΕΜΠΟΡΙΟ &amp; SERVICE Η/Υ</b> ΚΑΕ <input type="text"/>																																																																														
ΑΝΤΙΚΑΤΗ- ΤΟΥ	Ονοματεπώνυμο <b>ΜΑΣΤΟΡΑΚΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ</b> Επάγγελμα <b>ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΤΗΣ</b> Διεύθυνση <b>ΑΛΜΠΕΡΤ 10</b> Αριθ. Τηλεφ. <b>2810320320</b>																																																																														
Αποτέλεσμα μετά φορολογική αξιολόγηση	Φορολογητέα κέρδη 001 <b>50.000,00</b> Ή συνολικό κέρδος (επί αλλοδαπών εταιριών κλπ.) 002 Ή ζημία 003 Τεκμαρτά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων άρθρου 11 ν. 3296/2004 070																																																																														
Υπάγαγε: α) αρθ. 118 ν. 2238/04 ΝΑΙ 1 ** β) αρθ. 73 ν. 3842/10 ΝΑΙ 1 *** γ) αρθ. 18 ν. 3296/04 ΝΑΙ 1 ****																																																																															
<b>ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΠ.</b>																																																																															
Φόρος που αναλογεί [ <b>50.000,00 X 20,00</b> ] 004 <b>10.000,00</b> Συμπλ/κός φόρος 3% στο ακαθ. εισόδημα από ακίνητα 005 <b>579</b> Απταλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγμ. επενδύσεων) 075 Μισθώματα για χρήση ακινήτου(ν.4030/2011 άρθ.43 παρ.Β2.44 παρ.Β) 075 <b>Άθροισμα (004+005) - (579+575)</b> (α) 700 <b>10.000,00</b> <b>Μείων.</b> Φόρος που προκαταβλήθηκε >> >> παρακρατήθηκε 008 <b>4.000,00</b> >> >> παρακρατήθηκε στα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο εισοδήματα 009 Φόρος ακοδ. επιχ. άρθρου 11 ν. 3296/2004 410 Φόρος αλλοδαπής και αρ. 10 Ν. 2578/1998 111 <b>Άθροισμα (008+009+410+111+600)</b> (β) 701 <b>4.000,00</b> Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό (β-α) 012 Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (α-β) 011 <b>6.000,00</b> Προκαταβολή φόρου τρέχουσας χρήσεως ΝΑΙ/ΟΧΙ* <input type="checkbox"/> 014 <b>8.000,00</b> Τέλη χαρτ. στο ακαθ. εισόδ. από εκμίσθ. Ακ/των 006 Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου 007 Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (αρ. 13 ν. 3877/2010) 910 Πρόσθετος φόρος % λόγω εκπροθ 013 Πρόσθετο τέλος χαρτ % λόγω εκπροθ 113 Διαφορά ΟΓΑ επί προσθ. τέλους χαρτοσήμου 997 Προσθ. Εισφορά ΕΛΓΑ αρθρ. 13 ν.3877/2010 911 <b>Άθροισμα (011+014+006+007+910+013+113+997+911)</b> (ε) 702 <b>14.000,00</b> <b>Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση</b> (ε-δ) 704 <b>14.000,00</b> Ή Πιστωτικό ποσό για επιστροφή (δ-ε) 703	<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%; vertical-align: top;"> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">ΕΥΡΩ</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>10.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>579</td><td></td></tr> <tr><td>575</td><td></td></tr> <tr><td>10.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>4.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>4.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>6.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>8.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>14.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>14.000,00</td><td></td></tr> </tbody> </table> </td> <td style="width: 50%; vertical-align: top;"> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td>Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης</td> <td>2012 ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ *</td> </tr> <tr> <td>Ο ενεργήσας τον έλεγχο</td> <td><input type="text"/></td> </tr> <tr> <td>ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ*</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Έγινε έκπτωση για ποσό</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Αρ. Τ.Α.Φ.Ε.</td> <td>2012</td> </tr> <tr> <td>Ο Ενεργήσας την έκπτωση</td> <td></td> </tr> <tr> <td><b>ΒΕΒΑΙΩΣΗ *</b></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Σύνολο:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Α.Χ.Κ.</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Επώνυμο:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Όνομα:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Δ/ση:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Α.Φ.Μ.:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>2012</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ο Δ/ΗΛΩΝ</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ο Προϊστάμ. Λογιστηρίου κλπ.</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Επώνυμο:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Όνομα:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Δ/ση:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Α.Φ.Μ.:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Αρμόδια Δ.Ο.Υ.:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Αρ. μητρ. αδ. ασκ. επαγγ/τος:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Κατηγορία άδειας:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>2012</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ο Δ/ΗΛΩΝ</td> <td></td> </tr> </table> </td> </tr> </table>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">ΕΥΡΩ</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>10.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>579</td><td></td></tr> <tr><td>575</td><td></td></tr> <tr><td>10.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>4.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>4.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>6.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>8.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>14.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>14.000,00</td><td></td></tr> </tbody> </table>	ΕΥΡΩ		10.000,00		579		575		10.000,00		4.000,00		4.000,00		6.000,00		8.000,00		14.000,00		14.000,00		<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td>Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης</td> <td>2012 ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ *</td> </tr> <tr> <td>Ο ενεργήσας τον έλεγχο</td> <td><input type="text"/></td> </tr> <tr> <td>ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ*</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Έγινε έκπτωση για ποσό</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Αρ. Τ.Α.Φ.Ε.</td> <td>2012</td> </tr> <tr> <td>Ο Ενεργήσας την έκπτωση</td> <td></td> </tr> <tr> <td><b>ΒΕΒΑΙΩΣΗ *</b></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Σύνολο:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Α.Χ.Κ.</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Επώνυμο:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Όνομα:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Δ/ση:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Α.Φ.Μ.:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>2012</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ο Δ/ΗΛΩΝ</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ο Προϊστάμ. Λογιστηρίου κλπ.</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Επώνυμο:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Όνομα:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Δ/ση:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Α.Φ.Μ.:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Αρμόδια Δ.Ο.Υ.:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Αρ. μητρ. αδ. ασκ. επαγγ/τος:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Κατηγορία άδειας:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>2012</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ο Δ/ΗΛΩΝ</td> <td></td> </tr> </table>	Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης	2012 ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ *	Ο ενεργήσας τον έλεγχο	<input type="text"/>	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ*		Έγινε έκπτωση για ποσό		Αρ. Τ.Α.Φ.Ε.	2012	Ο Ενεργήσας την έκπτωση		<b>ΒΕΒΑΙΩΣΗ *</b>		Σύνολο:		Α.Χ.Κ.		Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση		Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος		Επώνυμο:		Όνομα:		Δ/ση:		Α.Φ.Μ.:		2012		Ο Δ/ΗΛΩΝ		Ο Προϊστάμ. Λογιστηρίου κλπ.		Επώνυμο:		Όνομα:		Δ/ση:		Α.Φ.Μ.:		Αρμόδια Δ.Ο.Υ.:		Αρ. μητρ. αδ. ασκ. επαγγ/τος:		Κατηγορία άδειας:		2012		Ο Δ/ΗΛΩΝ	
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">ΕΥΡΩ</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>10.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>579</td><td></td></tr> <tr><td>575</td><td></td></tr> <tr><td>10.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>4.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>4.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>6.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>8.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>14.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>14.000,00</td><td></td></tr> </tbody> </table>	ΕΥΡΩ		10.000,00		579		575		10.000,00		4.000,00		4.000,00		6.000,00		8.000,00		14.000,00		14.000,00		<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td>Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης</td> <td>2012 ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ *</td> </tr> <tr> <td>Ο ενεργήσας τον έλεγχο</td> <td><input type="text"/></td> </tr> <tr> <td>ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ*</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Έγινε έκπτωση για ποσό</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Αρ. Τ.Α.Φ.Ε.</td> <td>2012</td> </tr> <tr> <td>Ο Ενεργήσας την έκπτωση</td> <td></td> </tr> <tr> <td><b>ΒΕΒΑΙΩΣΗ *</b></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Σύνολο:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Α.Χ.Κ.</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Επώνυμο:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Όνομα:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Δ/ση:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Α.Φ.Μ.:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>2012</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ο Δ/ΗΛΩΝ</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ο Προϊστάμ. Λογιστηρίου κλπ.</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Επώνυμο:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Όνομα:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Δ/ση:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Α.Φ.Μ.:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Αρμόδια Δ.Ο.Υ.:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Αρ. μητρ. αδ. ασκ. επαγγ/τος:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Κατηγορία άδειας:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>2012</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ο Δ/ΗΛΩΝ</td> <td></td> </tr> </table>	Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης	2012 ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ *	Ο ενεργήσας τον έλεγχο	<input type="text"/>	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ*		Έγινε έκπτωση για ποσό		Αρ. Τ.Α.Φ.Ε.	2012	Ο Ενεργήσας την έκπτωση		<b>ΒΕΒΑΙΩΣΗ *</b>		Σύνολο:		Α.Χ.Κ.		Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση		Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος		Επώνυμο:		Όνομα:		Δ/ση:		Α.Φ.Μ.:		2012		Ο Δ/ΗΛΩΝ		Ο Προϊστάμ. Λογιστηρίου κλπ.		Επώνυμο:		Όνομα:		Δ/ση:		Α.Φ.Μ.:		Αρμόδια Δ.Ο.Υ.:		Αρ. μητρ. αδ. ασκ. επαγγ/τος:		Κατηγορία άδειας:		2012		Ο Δ/ΗΛΩΝ			
ΕΥΡΩ																																																																															
10.000,00																																																																															
579																																																																															
575																																																																															
10.000,00																																																																															
4.000,00																																																																															
4.000,00																																																																															
6.000,00																																																																															
8.000,00																																																																															
14.000,00																																																																															
14.000,00																																																																															
Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης	2012 ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ *																																																																														
Ο ενεργήσας τον έλεγχο	<input type="text"/>																																																																														
ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ*																																																																															
Έγινε έκπτωση για ποσό																																																																															
Αρ. Τ.Α.Φ.Ε.	2012																																																																														
Ο Ενεργήσας την έκπτωση																																																																															
<b>ΒΕΒΑΙΩΣΗ *</b>																																																																															
Σύνολο:																																																																															
Α.Χ.Κ.																																																																															
Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση																																																																															
Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος																																																																															
Επώνυμο:																																																																															
Όνομα:																																																																															
Δ/ση:																																																																															
Α.Φ.Μ.:																																																																															
2012																																																																															
Ο Δ/ΗΛΩΝ																																																																															
Ο Προϊστάμ. Λογιστηρίου κλπ.																																																																															
Επώνυμο:																																																																															
Όνομα:																																																																															
Δ/ση:																																																																															
Α.Φ.Μ.:																																																																															
Αρμόδια Δ.Ο.Υ.:																																																																															
Αρ. μητρ. αδ. ασκ. επαγγ/τος:																																																																															
Κατηγορία άδειας:																																																																															
2012																																																																															
Ο Δ/ΗΛΩΝ																																																																															
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th>ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ (ΕΥΡΩ)</th> <th>1/8</th> <th>100%</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Φόρος:</td> <td align="center"><b>750,00</b></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Τέλη χαρτοσήμου:</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>ΟΓΑ χαρτοσήμου:</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Εισφορά ΕΛΓΑ:</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Προκαταβολή φόρου:</td> <td align="center"><b>1.000,00</b></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Πρόσθετος φόρος (ολοκλήρω το ποσό)</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Πρόσθ. τέλος χαρ/μου (ολοκλήρω το ποσό)</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Πρόσθ. εισφ. ΟΓΑ χαρτ. (ολοκλήρω το ποσό)</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Πρόσθ. εισφ. ΕΛΓΑ:</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td><b>Σύνολο:</b></td> <td align="center"><b>1.750,00</b></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ (ΕΥΡΩ)	1/8	100%	Φόρος:	<b>750,00</b>		Τέλη χαρτοσήμου:			ΟΓΑ χαρτοσήμου:			Εισφορά ΕΛΓΑ:			Προκαταβολή φόρου:	<b>1.000,00</b>		Πρόσθετος φόρος (ολοκλήρω το ποσό)			Πρόσθ. τέλος χαρ/μου (ολοκλήρω το ποσό)			Πρόσθ. εισφ. ΟΓΑ χαρτ. (ολοκλήρω το ποσό)			Πρόσθ. εισφ. ΕΛΓΑ:			<b>Σύνολο:</b>	<b>1.750,00</b>		Παραλήφθηκε: <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td>Εμπρόθεσμο: *</td> <td><input type="checkbox"/></td> </tr> <tr> <td>Εκπρόθεσμο: *</td> <td><input type="checkbox"/></td> </tr> <tr> <td>Μήνες εκπροθέσμου: *</td> <td><input type="checkbox"/></td> </tr> </table> 2012 Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Εμπρόθεσμο: *	<input type="checkbox"/>	Εκπρόθεσμο: *	<input type="checkbox"/>	Μήνες εκπροθέσμου: *	<input type="checkbox"/>																																							
ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ (ΕΥΡΩ)	1/8	100%																																																																													
Φόρος:	<b>750,00</b>																																																																														
Τέλη χαρτοσήμου:																																																																															
ΟΓΑ χαρτοσήμου:																																																																															
Εισφορά ΕΛΓΑ:																																																																															
Προκαταβολή φόρου:	<b>1.000,00</b>																																																																														
Πρόσθετος φόρος (ολοκλήρω το ποσό)																																																																															
Πρόσθ. τέλος χαρ/μου (ολοκλήρω το ποσό)																																																																															
Πρόσθ. εισφ. ΟΓΑ χαρτ. (ολοκλήρω το ποσό)																																																																															
Πρόσθ. εισφ. ΕΛΓΑ:																																																																															
<b>Σύνολο:</b>	<b>1.750,00</b>																																																																														
Εμπρόθεσμο: *	<input type="checkbox"/>																																																																														
Εκπρόθεσμο: *	<input type="checkbox"/>																																																																														
Μήνες εκπροθέσμου: *	<input type="checkbox"/>																																																																														
Αριθ. διπλοτύπου: Ο Επιμελητής Είσπραξης																																																																															

\* Συμπληρώνεται από την Υπηρεσία  
 \*\* Για κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες σε νομικά με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους ο συντελεστής μειώνεται κατά 40%.  
 \*\*\* Μείωση κατά τρεις (3) ποσοστιαίες μονάδες του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων των οποίων μειώνεται για δύο (2) συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ο κύκλος εργασιών χωρίς μείωση του αριθμού των εργαζομένων  
 \*\*\*\* Τα κέρδη της προερχόμενης από τη συγχώνευση εταιρείας φορολογούνται για το πρώτο οικονομικό έτος με μειωμένο συντελεστή κατά δέκα (10) μονάδες και για το επόμενο με μειωμένο συντελεστή κατά πέντε (5) μονάδες.

I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"				ΠΟΣΑ	
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης: α) άρθρου 15 ν. 3296/2004			801β) βελτιών	015	325.000,00
Κέρδη ισολογισμού χρήσης (Λ/ 86.99)				016	40.000,00
Τη ζημία βάσει ισολογισμού χρήσης				017	
<b>Σε περίπτωση κερδών</b>	1. Φόροι που δεν εκπίπτουν		018		
<b>προστίθενται και σε</b>	2. Ποσό αποσβέσεων που εκτέθηκε πλέον των νομίμων		019		
<b>περίπτωση ζημίας</b>	3. Πρόσθετοι φόροι - προσαυξήσας - πρόστιμα ΚΒΣ		020		
<b>αφαιρούνται:</b>	4. Δαπάνες αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση		021		
	5. Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση		022	10.000,00	
	6. Δαπάνες που αφορούν αφορολ. έσοδα ή έσοδα φορολογ. κατ' ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές		023		
	7. -----		025		
	Σύνολο κερδών		024		50.000,00
	Υπόλοιπο ζημιών		224		
<b>Σε περίπτωση κερδών</b>	1. Μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές		026		
<b>αφαιρούνται και σε</b>	2. Έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο		027		
<b>περίπτωση ζημίας</b>	3. Έσοδα Αφορολόγητα (π.χ. κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια)		028		
<b>προστίθενται:</b>	4. Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ ή αλλοδαπά χρηματιστήρια		460		
	5. Αφορολόγητα έσοδα αγροτικών συνεταιρισμών (άρθρο 103 ν.2238/1994)		549		
	6. Ποσό που φορολογήθηκε κατά τη προηγούμενη λόγω αναμόρ. της πρόβλεψης για αποζημ. προσωπικού		462		
	7. Αποσβέσεις αδειών Φ.Δ.Χ. του ν.3888/2010(εξωλογιστικά απόσβεση α <input type="checkbox"/> χρόνι <input type="checkbox"/> 097)		550		
	8. -----		461		
	Κέρδη χρήσεως		029		50.000,00
	Ζημίες χρήσεως		030		
	* Τεκμαρτά κέρδη Τεχνικών εταιριών		100		
	Επιπλέον καθαρά κέρδη υπαγόμενης στο άρθ.15 του ν.3296/2004 δραστηριότητας		802		
	Καθαρά κέρδη (αυτοελέγχου)				50.000,00
	Ζημία από δραστηριότητα μη υπαγόμενη στην αυτοπεραίωση		803		
	Κέρδη από δραστηριότητα μη υπαγόμενη στην αυτοπεραίωση		804		
	<b>ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ</b>				
	Μερίσματα		031		
	Αμοιβές μελών Δ.Σ. και Δ/ντών		032		
	Αμοιβές εργατοϋπαλληλικού προσωπικού		033		
Προστίθενται :	Συνολικό ποσό διανεμομένων κερδών ΕΠΕ και ΣΥΝ/ΜΟΝ.		429		
	ΣΥΝΟΛΟ		430		
	1. Μέρος αφορολ. εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα		034		
	Διαν. Κέρδη ----- X Αφορολ. Έσοδα -----				
	Κέρδη ισολογισμού				
	2. Πλέον φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό.		035		
	3. Μέρος κερδών φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο που αναλογούν στα διανεμόμενα		036		
	Διαν. Κέρδη ----- X Κέρδη φορολ. κατ' ειδ. τρόπο -----				
	Κέρδη ισολογισμού				
	4. Πλέον φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό.		037		
	Κέρδη		038		50.000,00
	Ζημίες		338		
	Ζημίες παρελθουσών χρήσεων		039		
	ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛ. ΑΝΑΜΟΡΦΩΣ		440		50.000,00
	ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛ. ΑΝΑΜΟΡΦΩΣ		440		
	<b>ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛ. ΑΠΟΘΕΜ/ΚΩΝ ΑΝΑΠΤ. ΝΟΜΩΝ, ΚΛΠ.</b>				
	1. Αφορολόγητο ποσό για νέες στη Χώρα επενδύσεις ν. 1892/1990		044		
	2. Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 2601/1998		046		
	3. Αφορολόγητο Αποθεματικό ν. 3299/2004		045		
	4. Αφορολόγητο Αποθεματικό άρθρ. 71 ν. 3842/2010		041		
	5. Αφορολόγ. Αποθεματ. από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτ. (ν.2238/1994 άρθρ.28 παρ.3 περ.4)		077		
	6. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας Ν. 3296/2004, άρθρο 9 παρ. 8 (Εξωλογιστικά)		060		
	7. Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία ν. 3522/2006 άρθρο 4 παρ. 10 (Εξωλογιστικά)		071		
	8. Ποσό επένδυσης για παραγωγή κινηματογραφικού έργου παρ.9-12 άρθρ.73 ν.3842/2010 (Εξωλογιστικά)		076		
	9. -----		059		
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ		048		50.000,00
	ΖΗΜΙΑ		448		
	ΖΗΜΙΑ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ (Δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό του ΚΑ: 071 και ΚΑ: 076)		449		

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΛΛΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

\*\* 951

ΚΑΘΑΡΟ ΓΕΩΡΓΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΡΘΡ. 13 Ν. 3877/2010

\*\*\* 909

\* Επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση προσδιορισμού των τεκμαρτών κερδών

\*\* Καταχωρείται το ποσό επί του οποίου υπολογίζεται η πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων

\*\*\*Βλέπε παρατήρηση 5 των οδηγιών

ΝΕΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ (μειωμένη προκαταβολή) 950 ΝΑΙ 1 Χρόνος έναρξης εργασιών (νέας απιχέρησης)

**II. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΧΡΗΣΗΣ**

1. Φόρος κερδών και συμπληρ. φόρος	10.000,00	X 80% ή 40%	049	8.000,00
2. Μείον παρακρατηθείς φόρος επί τόκων, εργοληπτιών κλπ.			050	
3. Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης			051	8.000,00

**III. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΗΓΕΣ**  
**A. Εισόδημα από ακίνητα (ανακεφαλαίωση\*)**

200	Εκμίσθωση και Υπεκμίσθωση (εκτός του ποσού των ΚΑ: 215)	210	Ιδιόχρηση	Σύνολο
215	Εκμίσθωση και Υπεκμίσθωση κατοικιών			

**B. Εισόδημα από κινητές αξίες**  
**Τόκοι, τοκομερίδια κ.λ.π. ως και μερίσματα από συμμετοχή σε άλλες ανώνυμες εταιρίες**

Α.Φ.Α.	Προέλευση εισοδήματος		Φορολογηθέντα Μέρσματα	Περίοδος ισολογισμού	Χρονολογία κτήσης	Ανάλυση εισοδήματος	
	Ανώνυμη Εταιρία κλπ. ή χρεώστης	Είδος				Καθαρό ποσό	Φόρος που παρακρατήθηκε
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							

**Γ. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις**

Α.Φ.Α.	Περίοχη (Δήμος ή κοινότητα) αγροκτήματος	Είδος Παραγωγής	Αριθμός στρεμμάτων	Εισόδημα
1				
2				
3				
ΣΥΝΟΛΟ				250

**Δ. Εισόδημα από συμμετοχή σε ΕΠΕ, προσωπικές εταιρίες, κοινοπραξίες κλπ.**

Α.Φ.Α.	Επωνυμία, Νομική Μορφή	Διεύθυνση	Αρμόδια Δ.Ο.Υ.	Διαχ/κή περίοδος	Συνολικό καθαρό κέρδος επιχ/σης	Ποσοστό συμμεχ/σης	Ποσό εισοδήματος	Καταβληθείς φόρος στο όνομα του νομ. προσώπου
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								

**IV. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (Σύνθεση Διοικητικού Συμβουλίου\*\*)**

Α.Φ.Α.	Επώνυμο - Όνομα - Όνομα Πατρός	Αριθμός Φορολ. Μητρώου	Ιδιότητα στο νομικό πρόσωπο	Διεύθυνση κατοικίας	Διάρκεια	Παρατηρήσεις
1	ΜΑΣΤΟΡΑΚΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ	018253042	ΠΡΟΕΔΡΟΣ &	ΑΛΜΠΕΡΤ 10	ΠΕΝΤΑΕΤΗΣ	
2	ΝΟΙΚΟΚΥΡΑΚΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟ	018426054	ΑΝΤ/ΔΡΟΣ	ΜΑΡΚΟΥ ΜΟΥΣΟΥΡΟΥ	ΠΕΝΤΑΕΤΗΣ	
3	ΚΑΛΠΑΔΑΚΗΣ ΣΤΑΥΡΟΣ	042504863	ΜΕΛΟΣ	ΠΑΜΦΥΛΟΥ 22	ΠΕΝΤΑΕΤΗΣ	
4	ΚΩΝΣΤΑΝΤΑΚΗ ΜΑΡΙΑ	033425876	ΜΕΛΟΣ	ΑΓ. ΠΤΟΥ 42	ΠΕΝΤΑΕΤΗΣ	
5						
6						
7						

**V. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΕΠΕ**

Α.Φ.Α.	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΙΔΙΟΤΗΤΑ	Α.Φ.Μ.	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.
1					
2					
3					
4					

\* Επικυρώνεται αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων.

\*\* Αναγράφεται η σύνθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και κάθε μεταβολή στη διάρκεια της χρήσης



VI. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ Ν. 3908/2011		
Εγκριθείσα συνολική απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει του ν. 3908/2011	576	
Απαλλαγή καταβολής φόρου κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο βάσει του ν.3908/2011.	577	
Υπόλοιπο απαλλαγής καταβολής φόρου βάσει του ν.3908/2011.	578	

VII. Συμμετοχές σε ημεδαπές ή αλλοδαπές επιχειρήσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) ή λειτουργούντα υποκαταστήματα σε αυτή				
Α/Α	Χώρα - Πόλη	ΑΦΜ ή αλλοδαπός σχετικός κωδικός	Επωνυμία - Διακριτικός Τίτλος	Ποσοστό % Συμμετοχής
1				
2				
3				
4				

VIII. Συμμετοχές ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων στην εταιρεία που υποβάλλει τη δήλωση αυτή				
Α/Α	Χώρα - Πόλη	ΑΦΜ ή αλλοδαπός σχετικός κωδικός	Επωνυμία - Διακριτικός Τίτλος	Ποσοστό % Συμμετοχής
1				
2				
3				
4				

#### ΟΔΗΓΙΕΣ

##### 1. Υπόχρεοι για υποβολή της δήλωσης.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται από τα νομικά πρόσωπα της παραγρ. 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 (ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, αλλοδαπές εταιρείες, θρησικές, δημόσιες, δημοτικές επιχειρήσεις κλπ.) με εξαίρεση τις ανώνυμες τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες για τις οποίες υπάρχει διαφορετικό έντυπο δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος.

##### 2. Χρόνος υποβολής της φορολογ. δήλωσης - Υποχρέωση καταβολής της πρώτης δόσης του φόρου εισοδ/τος κλπ.

Η δήλωση υποβάλλεται σε τρία αντίτυπα μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήν από τη λήξη της διαχειρ. περιόδου. Από τα ανωτέρω αντίτυπα, τα δύο (2) παραμένουν στη Δ.Ο.Υ. το δε τρίτο, αφού θεωρηθεί, ετέχει θέση απόδειξης υποβολής της δήλωσης. Τονίζεται ότι, μαζί με τη δήλωση πρέπει να καταβληθεί και η προβλεπόμενη από το νόμο πρώτη δόση φόρου εισοδ/τος, τελών κλπ., οι δε υπόλοιπες επτά (7), μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των επτά (7) επόμενων μηνών, από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης. Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής με την εμπρόθεσμη δήλωση παρέχεται έκπτωση 1,5%.

Ειδικότερα, οι δήλωσις πρέπει να αρωματίζονται:  
 α) Να αναγράφεται στο επάνω δεξιό μέρος αυτής ο αριθμός φορολογικού μητρώου, καθώς και ο αριθμός φακέλου της επιχείρησης, εφόσον η αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης Δ.Ο.Υ. πρέπει το αρχείο της κατά αύξοντα αριθμό φακέλου, και  
 β) Να συμπληρώνονται με ακρίβεια τα στοιχεία του υπόχρεου. Ειδικά η επωνυμία του νομικού προσώπου πρέπει να είναι αυτή που ορίζεται στο καταστατικό του. Επίσης, αναλυτικά πρέπει να γράφεται και το αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης.

##### 3. Δικαιολογητικά που πρέπει να υποβάλλονται μαζί με τη φορολογική δήλωση.

Μαζί με τη δήλωση υποβάλλονται:  
 α) Αντίγραφο ισολογισμού με ανάθεση του λογαριασμού <<Αποτελέσματα Χρήσεως>>, νόμιμα υπογεγραμμένο, καθώς και αντίγραφο του λογ. "εκμετάλλευσης".  
 β) Το έντυπο Ε3 Μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευσμάτων.

γ) Την προβλεπόμενη από τις διατάξεις της αρ. πρωτ. 1100384/11194/Β0012/ΠΟΛ 1130/9-11-2006 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, η οποία εκδόθηκε και εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ.29 του άρθρου 7 του ν.3299/2004, "Δήλωση Φορολογικής Απαλλαγής" για επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς της ενισχύσεως της φορολογικής απαλλαγής του νόμου αυτού.  
 δ) Τρία (3) αντίτυπα των πραγματοποιούμενων σε κάθε διαχειριστική χρήση επενδύσεων και αφορολόγητων κρατήσεων των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων (ν. 1892/1990, και ν. 2601/1998).

Τα έντυπα αυτά θα υποβάλλονται και στην περίπτωση που δεν έγιναν επενδύσεις μέσα στη διαχειριστική χρήση που έληξε, εφόσον συνεχίζεται κατά τη χρήση αυτή η αφορολόγητη έκπτωση για την αξία των επενδύσεων των προηγούμενων διαχειριστικών χρήσεων που δεν έχει καλυφθεί από κέρδη μέχρι του χρόνου αυτού. Επίσης στην περίπτωση που πραγματοποιήθηκε όμιλο στη διαχειριστική χρήση που έληξε, θα υποβάλλονται τα πιο πάνω έντυπα για γενόμενες μέσα στη χρήση αυτή επενδύσεις και για την αξία των επενδύσεων που δεν καλύφθηκε κατά τις προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις.

ε) Βεβαίωση του Υπουργείου Ανάπτυξης Αναγωνιστικότητας και Ναυτιλίας (πρώην Υπουργείο Ανάπτυξης) με την οποία εγκρίνονται επενδυτικά σχέδια της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν. 3299/2004, τα οποία αφορούν την ίδρυση ή επέκταση βιομηχανικών μονάδων, την παραγωγή καυτομηκών προϊόντων, την αγορά και εγκατάσταση σύγχρονων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών και μηχανογράφησης κλπ. καθώς επίσης και αντίστοιχες βεβαιώσεις έγκρισης επενδυτικών σχεδίων οι οποίες ορίζονται στο άρθρο 5 του ν.3299/2004.

στ) Απόφαση έναρξης και ολοκλήρωσης της παραγωγικής λειτουργίας επένδυσης βάσει του ν.3908/2011.  
 ζ) Απόφαση πρακτικών του Διοικητικού Συμβουλίου ή της συνέλευσης των εταιρών ΕΠΕ που αφορά την πρόταση διανομής των κερδών.

η) Βεβαίωση των φόρων που έχουν παρακρατηθεί.  
 θ) Έγγραφο εκπροσώπησης προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις.

ι) Τα γραμμάτια αλλοδαπών επιχειρήσεων που έχουν εγκατασταθεί με τις διατάξεις του α.ν.89/1967 και του ν.3427/2005, φωτοτυπία της απόφασης Δ/νσης Κεφαλαίων Εξωτερικού του Υπουργείου Περιφερειακής Ανάπτυξης Αναγωνιστικότητας και Ναυτιλίας (πρώην Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών), με την οποία έχει καθορισθεί το ετήσιο ποσοστό κέρδους επί των δαπανών (cost-plus), καθώς και κατάσταση δαπανών επί των οποίων εφαρμόζεται ο παρά των ανωτέρω συντελεστής.

##### 4. Συμμετοχή σε Όμιλο Επιχειρήσεων

α) Η συμπλήρωση των πινάκων VII και VIII είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις που έχουν τέτοια στοιχεία, ενόψει πρότασης οδηγίας για την κοινή εννοποιημένη βάση φορολογίας εταιριών (Κ.Ε.Β.Α.Ε.)  
 β) Τα στοιχεία που συμπληρώνονται στους πιο πάνω πίνακες αφορούν ποσοστό συμμετοχής 20% και άνω κατά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

##### 5. Εισφορά του άρθρου 13 του ν.3877/2010

Η επιβολή της εισφοράς αφορά τα νομικά πρόσωπα που αποκτούν εισοδήματα από αγορές εκμεταλλεύσεως και η πλειοψηφία των μετοχών ή μερισμάτων τους δεν ανήκει σε κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, εξαρτούμενου του εισοδήματος από αλλοδαπή δραστηριότητα.

##### 6. Φορολογική απαλλαγή του ν. 3908/2011

Απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία δημοσιεύεται η απόφαση έναρξης και ολοκλήρωσης της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης.

##### 7. Φορολογικά κίνητρα αποκατάστασης κτηρίων στο ιστορικό κέντρο της Αθήνας (περιοχή Γεράνι-Μεταξουργείο) (ν.4030/2011 άρθρα:43 παρ.Β2,44 παρ.Β2)

Έκπτωση από το φόρο εισοδήματος των επιχειρήσεων τριτογενούς τομέα που εγκαθίστανται σε κτίρια της περιοχής Γεράνι - Μεταξουργείο ποσού ίσο με το διπλάσιο του μισθώματος που καταβάλλεται για τη χρήση του ακινήτου. Το ετήσιο ποσό των μισθωμάτων δεν ανανωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και προστίθεται ως λογιστική διαφορά.

Υ.Ε.Ε.Α.Δ. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

### 6. 1. 6. Προθεσμίες υποβολής της Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994, ισχύουν τα εξής:

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

Α) Μέχρι την 1<sup>η</sup> Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρεία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία Α ή Β κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες.

Β) Μέχρι τις 15 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρεία έχει ως αντικείμενο εργασιών την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιρειών ή τη μεσιτεία ασφαλειών, καθώς και την πρακτόρευση ή αντιπροσώπευση τραπεζών ή αν αυτή συμμετέχει σε εταιρεία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία Γ κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και εφόσον η διαχειριστική περίοδος αυτής λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

Γ) Αν η διαχειριστική περίοδος είναι υπερδωδεκάμηνη, υποβάλλονται δύο δηλώσεις, μία για τη δωδεκάμηνη περίοδο και μία για τη μικρότερη περίοδο, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται για τη δήλωση της δωδεκάμηνης περιόδου. Στην περίπτωση αυτή, η κατανομή των αποτελεσμάτων γίνεται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα καθεμιάς περιόδου.

Δ) Μέσα σε τρεισήμισι (3,5) μήνες από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, αν η εταιρεία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία τηρεί βιβλία Γ κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

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

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

Με βάση τα ανωτέρω ανάλογα με τα βιβλία που τηρούνται από τις εταιρείες κλπ. καθώς και το αντικείμενο αυτών, οι προθεσμίες υποβολής των δηλώσεων έχουν ως εξής:

1<sup>ο</sup>. Για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, τις συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες κλπ., καθώς και κοινοπραξίες που δεν τηρούν ή τηρούν βιβλία Α ή Β κατηγορίας, οι καταληκτικές ημερομηνίες υποβολής είναι οι ακόλουθες:

### 26<sup>ο</sup> Πίνακας

A.Φ.Μ.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10-50	60-00
Απρίλιος	01	04	05	06	07	08	11	12	13	14	15

2<sup>ο</sup>. Για τις εταιρείες που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιρειών ή τη μεσιτεία ασφαλειών, καθώς και την πρακτόρευση ή αντιπροσώπευση τραπεζών, η καταληκτική ημερομηνία υποβολής είναι η 15<sup>η</sup> Απριλίου ανεξαρτήτως Α.Φ.Μ.

3<sup>ο</sup>. Για τις εταιρείες ή κοινοπραξίες που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η προθεσμία υποβολής ορίζεται μέσα σε τρεισήμισι (3,5) μήνες από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, ήτοι έως την 15<sup>η</sup> Απριλίου ανεξαρτήτως Α.Φ.Μ..

4<sup>ο</sup>. Για τις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες κλπ., εταιρείες που συμμετέχουν σε εταιρεία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία Γ κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και εφόσον η διαχειριστική περίοδος αυτής λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους, η προθεσμία υποβολής είναι η 15<sup>η</sup> Απριλίου ανεξαρτήτως Α.Φ.Μ..

5<sup>ο</sup>. Για τις εταιρείες που λύνονται, μετατρέπονται ή συγχωνεύονται, η προθεσμία υποβολής της δήλωσης ορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 64 του Ν. 2238/1994, μέσα σε τρεις (3) μήνες από την ημερομηνία λύσης, μετατροπής ή συγχώνευσης της εταιρείας ή κοινοπραξίας, κατά περίπτωση, και εφόσον η εταιρεία ή η κοινοπραξία τηρεί βιβλία Α ή Β κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και η διαχειριστική περίοδος της λήγει μέχρι τις 30 Νοεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

Για παράδειγμα αν η εταιρεία λύθηκε στις 20 Απριλίου 2012, η προθεσμία υποβολής της δήλωσης ήταν έως 20 Ιουλίου 2012.

### **6. 1. 7. Υπογραφή της δήλωσης από το λογιστή**

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του επαγγελματία υπογράφεται υποχρεωτικά από το λογιστή του όταν τηρούνται βιβλία Β ή Γ κατηγορίας και κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο έχουν πραγματοποιηθεί ακαθάριστα έσοδα πάνω από 100.000,00 € σε περίπτωση εμπορικής ή μικτής επιχείρησης, και πάνω από 50.000,00 € όταν είναι εμπορική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελευθέριο επάγγελμα (ΠΟΛ 1008/2011).

Σε περίπτωση που γίνεται «Αυτοέλεγχος» ανεξαρτήτου τζίρου, τότε η δήλωση υπογράφεται υποχρεωτικά από το λογιστή.

Όταν η δήλωση υποβάλλεται μέσω Ιντερνέτ και γίνεται «Αυτοέλεγχος» τότε γράφονται τα στοιχεία και ο αριθμός μητρώου του λογιστή.

Μαζί με την ετήσια δήλωση εισοδήματος θα δηλώνουν οι λογιστές – φοροτεχνικοί αν έγινε σωστή υποβολή όλων των δηλώσεων Φ.Π.Α., Φ.Μ.Υ. κ.τ.λ. και αν αποδόθηκαν σωστά όλοι οι φόροι που οφείλει η επιχείρηση (άρθρο 38 Ν. 2873/2000).

## *7. ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ*

### *7. 1. Κεφάλαιο 9<sup>ο</sup>*

*Η Φορολογία των επιχειρήσεων  
από Μακροοικονομική Άποψη*

## **7. 1. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΑΠΟ ΜΑΚΡΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΨΗ (ΔΙΑΧΡΟΝΙΚΑ)**

### **7. 1. 1. Η εξέλιξη των Φορολογικών Εσόδων από επιχειρήσεις σαν ποσοστό του Α.Ε.Π. (1960-2011)**

Επειδή όμως, το θέμα της φορολογίας στην Ελλάδα είναι σύνθετο και συχνά, δύσκολο να κατανοηθεί, θα πρέπει να το δούμε και από μακροοικονομική σκοπιά. Δηλαδή, πώς και πόσο εμπλέκονται και πώς μετριούνται οι φόροι στο σύνολο του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος, αλλά και πώς μετριέται η κάθε κατηγορία φόρου, στο σύνολο των εσόδων από τη φορολογία.

Για να δούμε τις τυχόν ανισορροπίες της φορολογίας στην Ελλάδα, συγκρίνονται τα ελληνικά στοιχεία με αυτά των άλλων χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (των 27). Ένα μεγάλο τμήμα της μελέτης, αλλά και τα περισσότερα από τα στατιστικά στοιχεία που χρησιμοποιηθήκαν, έχουν βασιστεί σε στοιχεία της Eurostat (Ευρωπαϊκή Στατιστική Υπηρεσία).

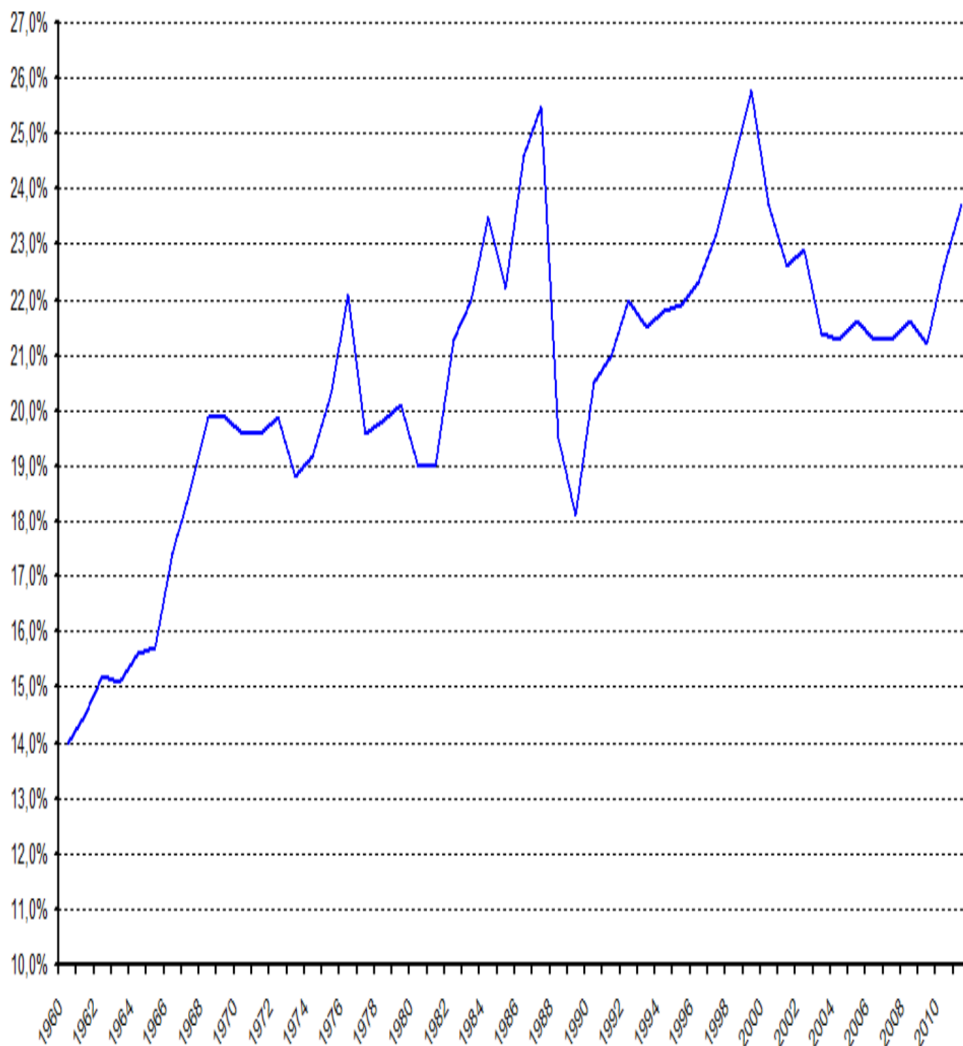
Το βασικό φορολογικό πρόβλημα της Ελλάδας, είναι τα χαμηλά φορολογικά έσοδα για τους εξής λόγους:

- 1<sup>ο</sup>. λόγω της κακής διάρθρωσης μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων,
- 2<sup>ο</sup>. λόγω της χαμηλής φορολογικής βάσης,
- 3<sup>ο</sup>. λόγω της μεγάλης φοροδιαφυγής και
- 4<sup>ο</sup>. λόγω της κακής λειτουργίας των φοροεισπρακτικών μηχανισμών.

Βέβαια, κάτι θεωρείται χαμηλό, όταν συγκρίνεται με κάτι άλλο. Μία σύγκριση που θα μπορούσε να γίνει, έχει να κάνει με τα φορολογικά έσοδα κατά το παρελθόν.

Θα πρέπει λοιπόν, να δούμε το διάγραμμα με την εξέλιξη των φορολογικών εσόδων, σαν ποσοστό του ΑΕΠ (στη Δημόσια Οικονομική, όταν θέλουμε να μετρήσουμε κάτι, συνήθως το μετράμε σαν ποσοστό του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος), τα τελευταία 50 χρόνια.

### 1<sup>ο</sup> Διάγραμμα: Εξέλιξη Φορολογικών Εσόδων (1960-2011)



Πηγή: Eurostat

Στο παραπάνω διάγραμμα, εμφανίζονται τα συνολικά φορολογικά έσοδα σαν ποσοστό του ΑΕΠ (δεν περιλαμβάνονται οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης) για το διάστημα από το 1960 έως το 2011. Παρατηρούμε μία ανοδική τάση και η εξήγηση γι' αυτό έχει να κάνει με τον αυξανόμενο ρόλο της λειτουργίας του Κράτους στην οικονομία. Όσο πιο πολύ αναδύεται το Κράτος σε όλες τις διαστάσεις της πολιτικής του (παράλληλα βεβαίως και με την ανάπτυξη της οικονομίας), τόσο πιο πολύ ανεβαίνουν οι φόροι, σαν ποσοστό του ΑΕΠ.

Ένας άλλος τρόπος σύγκρισης, είναι η σύγκριση με τα αντίστοιχα μεγέθη των κρατών της Ε.Ε. (Ευρωπαϊκής Ένωσης).

Ας παραθέσουμε λοιπόν, μερικά ενδιαφέροντα στοιχεία, για να πάρουμε μία εικόνα, του πόσο διαφοροποιημένα είναι τα μεγέθη της φορολογίας στην Ελλάδα, σε σχέση με τις άλλες ευρωπαϊκές χώρες.

Θα πρέπει πάντα να έχουμε υπ' όψη ότι, η «μακροοικονομική εξέταση» των φορολογικών μεγεθών (δηλαδή η εξέταση των αριθμών με βάση το ΑΕΠ), πάντα μας δίνει μία πολύ καλή εικόνα για την οικονομία της χώρας, για το επίπεδο ανάπτυξης που βρίσκεται, ή ακόμη και για τα χαρακτηριστικά της κοινωνίας της.

Η Ελλάδα, παραδοσιακά έχει χαμηλότερα φορολογικά έσοδα σαν ποσοστό του ΑΕΠ, σε σχέση με τις άλλες χώρες. Από την άλλη πλευρά όμως, στο σκέλος των κρατικών δαπανών, η Ελλάδα βρίσκεται στον μέσο όρο της ΕΕ. Και αυτό είναι, ο απλούστατος μηχανισμός παραγωγής των ελλειμμάτων για την Ελλάδα. Χαμηλότερα έσοδα σε σχέση με τον Μ.Ο. της ΕΕ, αλλά τα ίδια περίπου έξοδα.

### **7. 1. 2. Οι Φορολογικοί συντελεστές των επιχειρήσεων εν σχέση με τα δημόσια έσοδα (1981-2008)**

Παρακάτω θα δούμε τους φορολογικούς συντελεστές των επιχειρήσεων, εν σχέση με τα δημόσια έσοδα στην Ελλάδα, από το έτος 1981 έως και 2008.

Θα διαπιστώσουμε ότι ο εταιρικός φορολογικός συντελεστής, παρέμεινε σε πολύ υψηλά επίπεδα στην Ελλάδα (45% ή περισσότερο) όλη τη δεκαετία του '80, ενώ η πρώτη σημαντική μείωσή του έγινε το 1993 (35%). Τα στοιχεία είναι χωρισμένα σε δύο πίνακες.

Ο πίνακας που ακολουθεί περιλαμβάνει τους βασικούς φορολογικούς συντελεστές, καθώς και τα έσοδα από τη φορολογία των επιχειρήσεων ως ποσοστό του Α.Ε.Π. και ως ποσοστό των συνολικών εσόδων, για τα έτη, 1981 έως και 1994.

#### **27<sup>ος</sup> Πίνακας**

ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΕΣ	Φορολογικός Συντελεστής	Έσοδα από φορολογία επιχειρήσεων ως % ποσοστό του Α.Ε.Π.	Έσοδα από φορολογία επιχειρήσεων ως % ποσοστό των συνολικών εσόδων της φορολογίας
1981	45%	0,8	3,8
1982	45%	0,9	3,8
1983	45%	0,6	2,4
1984	45%	0,7	2,6
1985	49%	0,7	2,7
1986	49%	1,1	4
1987	49%	1,2	4,5



1988	49%	1	4,1
1989	46%	1,1	4,6
1990	46%	1,4	5,5
1991	46%	1,2	4,6
1992	46%	1,3	4,8
1993	35%	1,4	5,2
1994	35%	1,7	6

Πηγή: ΟΟΣΑ (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας & Ανάπτυξης)

Επίσης, ο πίνακας παρακάτω, περιλαμβάνει τους βασικούς φορολογικούς συντελεστές καθώς και τα έσοδα από τη φορολογία των επιχειρήσεων ως ποσοστό του Α.Ε.Π. και ως ποσοστό των συνολικών εσόδων, για τα έτη από 1995 έως και 2008.

### 28<sup>ος</sup> Πίνακας

ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΕΣ	Φορολογικός Συντελεστής	Έσοδα από φορολογία επιχειρήσεων ως % ποσοστό του Α.Ε.Π.	Έσοδα από φορολογία επιχειρήσεων ως % ποσοστό των συνολικών εσόδων της φορολογίας
1995	35%	1,8	6,3
1996	35%	1,8	5
1997	35%	1,9	6,2
1998	40%	2,8	8,7
1999	40%	3,1	9,6
2000	40%	4,1	12,1
2001	37,5%	3,4	10,2
2002	35%	3,4	10,1
2003	35%	2,9	9,1
2004	35%	3	9,6
2005	32%	3,3	10,3
2006	29%	2,7	8,5
2007	25%	2,5	7,8
2008	25%	2,5	7,5

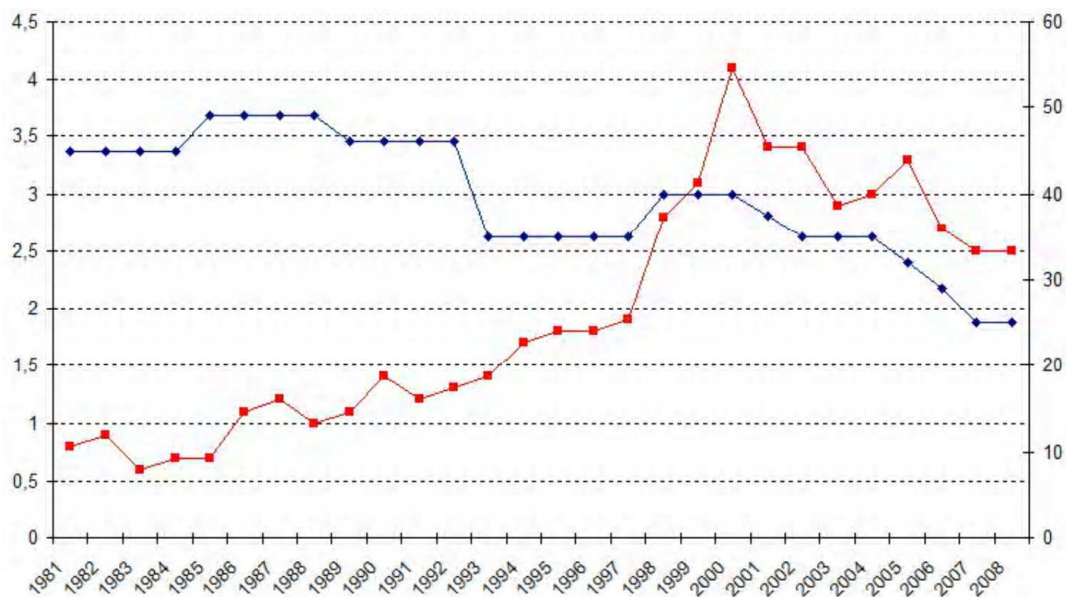
Πηγή: ΟΟΣΑ (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας & Ανάπτυξης)

Βεβαίως, θα πρέπει να τονιστεί ότι μια αλλαγή στο ύψος της φορολογίας, δεν έχει μόνο επίπτωση στα έσοδα της συγκεκριμένης χρονιάς, αλλά και σε βάθος χρόνου, καθώς λίγες επιχειρήσεις αντιδρούν άμεσα στη νέα πραγματικότητα. Μια σημαντική μείωση του φορολογικού συντελεστή (όπως εκείνη που έγινε το 1993 και διήρκησε έως το 1997) μεταβάλλει τις συνθήκες της επιχειρηματικότητας, με αντίκτυπο που διαρκεί αρκετά χρόνια.

Το 2<sup>ο</sup>. Διάγραμμα, μας δείχνει την εξέλιξη των δημόσιων εσόδων από την φορολογία των επιχειρήσεων (κόκκινη καμπύλη) και τις διακυμάνσεις του φορολογικού

συντελεστή (μπλε καμπύλη). Έχει ενδιαφέρον ότι, εκ πρώτης όψεως, επιβεβαιώνεται η εμπειρική υπόθεση μιας αρνητικής σχέσης μεταξύ των δύο καμπυλών: εδώ η μπλε καμπύλη χαρακτηρίζεται από μία πτωτική τάση, ενώ η κόκκινη καμπύλη (κατά μέσον όρο) έχει θετική κλίση. Όπως και στην περίπτωση της Ιρλανδίας, που αναφέραμε προηγουμένως, σε περιόδους υψηλών φορολογικών συντελεστών (δεκαετία '80), τα έσοδα ήταν γύρω στο 1% του Α.Ε.Π., ενώ ξεκίνησαν ανοδική πορεία μέσα στη δεκαετία του '90 όταν ο συντελεστής άρχισε να μειώνεται.

## 2<sup>ο</sup> Διάγραμμα: Φορολογικός Συντελεστής και έσοδα από φορολογία επιχειρήσεων ως % του Α.Ε.Π.



Πηγή: ΟΟΣΑ (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας & Ανάπτυξης)

■ Φορολογικός συντελεστής  
■ Έσοδα από φορολόγηση επιχειρήσεων ως % του ΑΕΠ

Οι συγκεκριμένες αυξήσεις στα δημόσια έσοδα, οφείλονται και σε μια σειρά από άλλους παράγοντες και δεν είναι αποκλειστικά, επακόλουθο των μεταβολών του φορολογικού συντελεστή. Επί παραδείγματι, θα μπορούσε να επιχειρηματολογήσει κάποιος ότι η εκτίναξη της κόκκινης καμπύλης στα τέλη της δεκαετίας του '90 έχει να κάνει με την ίδρυση του Σ.Δ.Ο.Ε. και την πιο αποτελεσματική λειτουργία των μηχανισμών της εφορίας.

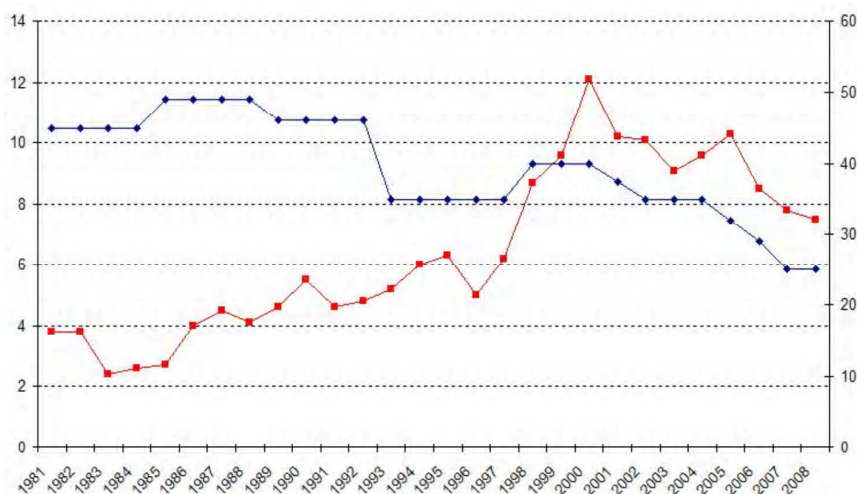
Επομένως, μειώνεται ο φορολογικός συντελεστής και παράλληλα, μειώνονται τα φορολογικά έσοδα του κράτους, από τις επιχειρήσεις ως ποσοστό του Α.Ε.Π..

Πράγματι, τα υπάρχοντα στοιχεία δεν διατίθενται ως αδιάσειστα αποδεικτικά στοιχεία υπέρ ή κατά των αντιμαχόμενων υποθέσεων. Ωστόσο, αν κοιτάξει κανείς τη συνολική εικόνα, βλέπει ότι την τελευταία δεκαετία τα έσοδα είναι σταθερά πάνω από το 2,5% του Α.Ε.Π. καθώς οι φορολογικοί συντελεστές είναι 35% και χαμηλότερα. Αντίθετα, στη δεκαετία του '80 τα έσοδα ανέρχονταν κατά μέσο όρο περίπου στο 1% του Α.Ε.Π. με τους φορολογικούς συντελεστές να είναι τουλάχιστον 45%.

Ενδιαφέρον επίσης παρουσιάζει, ότι τα έσοδα εκτινάσσονται προς τα πάνω από το 1998 και μετά, καθώς έχει προηγηθεί μια πενταετία (1993-1997) όπου ο φορολογικός συντελεστής ήταν στο πιο χαμηλό (μέχρι τότε) επίπεδό του. Οπωσδήποτε, ένα μέρος της αύξησης των εσόδων οφείλεται και στο ότι το 1998 και για τρία χρόνια ο συντελεστής είχε αυξηθεί σε 40% από 35%. Ωστόσο, ένα κομμάτι της αύξησης αυτής οφείλεται και στο ότι η σημαντική μείωση του συντελεστή από 46% που ήταν έως το 1992 σε 35% βελτίωσε το επιχειρηματικό κλίμα και τόνωσε την παραγωγικότητα.

Σε αυτό το σημείο, την κατάσταση διευκρινίζει το Διάγραμμα 3 στο οποίο η κόκκινη καμπύλη καταδεικνύει τα φορολογικά έσοδα ως ποσοστό των συνολικών φόρων και όχι του Α.Ε.Π.. Όπως και στο Διάγραμμα 2, έτσι κι εδώ βλέπουμε ότι τα έσοδα από τη φορολόγηση των επιχειρήσεων ως ποσοστό των συνολικών δημόσιων εσόδων, ακολουθούν ανοδική τάση, έναντι της πτωτικής τάσης του φορολογικού συντελεστή.

### 3<sup>ο</sup> Διάγραμμα: Έσοδα από φορολογία επιχειρήσεων ως ποσοστό (%) ολικών εσόδων από φόρους και Φορολογικός Συντελεστής

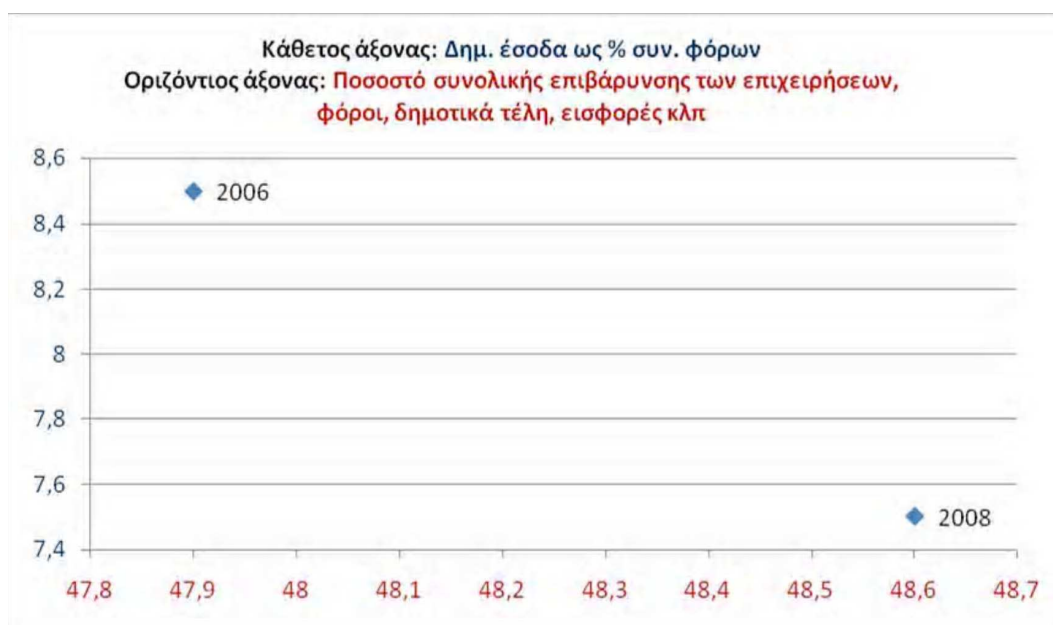


Πηγή: ΟΟΣΑ (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας & Ανάπτυξης)

**Φορολογικός συντελεστής**  
**Έσοδα από φορολόγηση επιχειρήσεων ως % όλων των συνολικών φόρων**

Τέλος, καθώς ήδη έχουμε δει πως το ποσοστό επιβάρυνσης των επιχειρήσεων (όταν προστεθούν όλα τα άλλα τέλη και εισφορές) ξεπερνά κατά πολύ τον επίσημο φορολογικό συντελεστή, έχει ενδιαφέρον να αντιπαραβάλουμε τον συντελεστή συνολικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων (όπως τον υπολογίζει η Παγκόσμια Τράπεζα στην έκθεσή της Doing Business) με τα δημόσια έσοδα.

#### 4<sup>ο</sup> Διάγραμμα



Πηγή: Παγκόσμια Τράπεζα και ΟΟΣΑ

Βεβαίως, θα πρέπει να αναφέρουμε ότι η Παγκόσμια Τράπεζα διαθέτει μόνο δύο αξιόπιστα σημεία παρατήρησης, από ένα για τα έτη 2006 και 2008. Ενδεικτικά αναφέρουμε, ότι και αυτά τα δύο σημεία συμβαδίζουν στο ότι η μεγαλύτερη ποσοστιαία επιβάρυνση των επιχειρήσεων με φόρους και εισφορές δεν αποδίδει μεγαλύτερα δημόσια έσοδα.

Επιπροσθέτως, σύμφωνα με στοιχεία που δημοσιοποιήθηκαν πρόσφατα από την Eurostat», η Ελλάδα βρίσκεται μεταξύ των Κρατών-Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης με τις μεγαλύτερες αυξήσεις στους φορολογικούς συντελεστές που επιβάλλονται σε όλες τις πηγές εισοδήματος, χωρίς ωστόσο αυτή η ιδιαίτερα υψηλή φορολογική επιβάρυνση να έχει θετικές επιπτώσεις στα δημόσια έσοδα.

Ο ελαττωμένος τζίρος των επιχειρήσεων, που με την σειρά του συνεπάγεται μειωμένα καθαρά κέρδη, θα σημάνει αναθεώρηση προς τα κάτω των εσόδων που θα καρπώνονταν ο κρατικός μηχανισμός από τον Φ.Ε.Φ.Π. (Φόρο Εισοδήματος Φυσικών

Προσώπων) και τον Φ.Ε.Ν.Π. (Φόρο Εισοδήματος Νομικών Προσώπων) κατά περίπου 1,4 δις ευρώ ποσό το οποίο υπερβαίνει κατά πολύ τα αναμενόμενα έσοδα που θα εισρεύσουν στα κρατικά ταμεία από πιθανή επιβολή του συγκεκριμένου φορολογικού μέτρου.

Η αναλυτική παρουσίαση των κυριότερων φορολογικών συντελεστών στην ΕΕ και την Ελλάδα που ακολουθεί δείχνει την αναποτελεσματικότητα της υπερφορολόγησης σε περίοδο κρίσης – ύφεσης, στη χώρα μας.

### **7.1.3. Φόροι στο Εισόδημα**

Σύμφωνα με την ΕΣΕΕ (Εθνική Συνομοσπονδία Ελληνικού Εμπορίου), ο ανώτατος φορολογικός συντελεστής επί του Εισοδήματος των φυσικών Προσώπων στην Ελλάδα είναι σημαντικά υψηλότερος από τον μέσο όρο της Ευρωζώνης αλλά και της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς έφτασε στο 49%, για το 2012, (συμπεριλαμβανομένου και του ανώτατου συντελεστή 4% της Έκτακτης Εισφοράς Αλληλεγγύης) κατατάσσοντας τη χώρα μας στην όγδοη θέση μεταξύ των 27 της ΕΕ, όπου ο μέσος όρος είναι 38.1% και της Ευρωζώνης 43.2%. Επιπροσθέτως, ενώ από το 2000 έως το 2012 ο ανώτατος φορολογικός συντελεστής για τα φυσικά πρόσωπα αυξήθηκε κατά 4% στην Ελλάδα, τα έσοδα από τον Φ.Ε.Φ.Π. ως ποσοστό του Α.Ε.Π., μειώθηκαν από το 34.6% το 2000 στο 31% το 2012, καταδεικνύοντας μόνο την ανεπάρκεια των φοροεισπρακτικών μηχανισμών, η πολιτική που έχει υιοθετηθεί και προωθεί τη λύση της έντονης λιτότητας και της υπερφορολόγησης, ως τη μόνη διέξοδο από τη κρίση που μαστίζει τη χώρα.

Παράλληλα, θα πρέπει να επισημανθεί πως από τη μέρα που εισήλθε η χώρα στο Μηχανισμό Στήριξης (εδώ και δύο χρόνια), έχουν επινοηθεί και επιβληθεί φορολογικές επιβαρύνσεις και προσαυξήσεις επ αυτών, όπως: η Εισφορά Αλληλεγγύης υπέρ ανέργων Ο.Α.Ε.Δ., ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης, το τέλος Επιτηδεύματος κ.ά., οι οποίες όπως είναι φυσικό είναι ιδιαίτερος δύσκολα να υπολογιστούν στο ακέραιο και συνακολούθως να προβλεφθεί το επιπλέον βάρος που αυτές συνεπάγονται για τους φορολογουμένους. Το συμπέρασμα που συνάγεται από τις παραπάνω διαπιστώσεις και απεικονίζονται στον πίνακα 1 παρακάτω, είναι πως ο ανώτατος φορολογικός συντελεστής επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων στην Ελλάδα, είναι σχεδόν βέβαιο πως κυμαίνεται σε ένα επίπεδο μεταξύ 50%-60%.

#### 7.1.4. Φόροι στα Εταιρικά Κέρδη

Παρόλο που τα στοιχεία της Eurostat, καταδεικνύουν μείωση της ανώτατης φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων από το 40% το 2000 σε 30% το 2012, το ισχύον εθνικό μας φορολογικό σύστημα, έρχεται να διαψεύσει τους παραπάνω ισχυρισμούς, καθώς ο συνολικός πραγματικός συντελεστής των Νομικών Προσώπων (Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) υπολογίζεται στα 40%, ενώ για τις Προσωπικές Εταιρείες ο συντελεστής που επιβάλλεται στο όνομα της εταιρείας είναι 20%, χωρίς όμως να λαμβάνεται υπόψη η επιχειρηματική αμοιβή, η οποία υπολογίζεται στο 50% των καθαρών κερδών της εταιρείας. Συνεπώς, ο ιδιοκτήτης Ο.Ε. και Ε.Ε. φορολογείται τόσο σαν εταιρεία όσο και σαν φυσικό πρόσωπο με την φορολογική του επιβάρυνση να διογκώνεται εξαιτίας της φοροεπιδρομής που επιβάλλεται από το Μνημόνιο, με μέτρα όπως το Τέλος Επιτηδεύματος, οι αυξημένες ασφαλιστικές εισφορές κλπ.

#### 7.1.5. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Μετά τις αλλεπάλληλες αυξήσεις των τελευταίων ετών, ο ανώτατος συντελεστής Φ.Π.Α. από το 18% το 2000 εκτινάχθηκε στο 23% το 2012, κατατάσσοντας την Ελλάδα στην Πέμπτη θέση σε επίπεδο χωρών της ΕΕ (27). Ο μέσος υψηλότερος συντελεστής Φ.Π.Α. στην Ε.Ε. διαμορφώνεται στο 21% και στην Ευρωζώνη στο 20%, τη στιγμή που παραδοσιακές δυνάμεις της Ευρωζώνης διαθέτουν συντελεστές αρκετά χαμηλότερους από τους δικούς μας (Γερμανία: 19%, Γαλλία: 19.6%), ενώ και οι λοιπές μεσογειακές χώρες που αντιμετωπίζουν πληθώρα οικονομικών προβλημάτων διαθέτουν λιγότερο επιβαρυντικούς προς τους καταναλωτές συντελεστές (Ισπανία: 18% και Ιταλία: 21%).

#### 7.1.6. 29<sup>ος</sup> Πίνακας: Ανώτατοι φόροι Εισοδήματος & Φ.Π.Α. ως % του Α.Ε.Π.

Κράτη-Μέλη	Φόροι στο προσωπικό εισόδημα			Φόροι στα εταιρικά κέρδη			Φ.Π.Α.		
	2000	2011	2012	2000	2011	2012	2000	2011	2012
Ε.Ε.(2)									
Ελλάδα	45,0	49,0	49,0	40,0	30,00	30,0	18,0	23,0	23,0
Μ.Ο. Ευρωζώνης	47,1	42,2	43,2	34,4	25,9	26,1	18,1	19,7	20,0
Μ.Ο. Ε.Ε.(27)	44,8	37,5	38,1	31,9	23,4	23,5	19,2	20,7	21,0

Πηγή: Eurostat

### 7.1.7. Φορολογικά έσοδα ως ποσοστό επί του Α.Ε.Π.

Όπως προαναφέρθηκε, η συγκεκριμένη κατηγορία αποτελεί στην ουσία την αχίλλειο πτέρνα της ελληνικής οικονομίας καθώς συμβάλλει μόλις κατά 31% στη διαμόρφωση του Α.Ε.Π. της χώρας, αλλά παράλληλα αντί να παρατηρείται μία διαχρονική αύξηση του ποσοστού των φορολογικών εσόδων ως μέρος του παραγόμενου πλούτου, το συγκεκριμένο ποσοστό συρρικνώθηκε από το 34.6% το 2000 στο 31.0% το 2010. Την ίδια ώρα το μέσο ποσοστό συμμετοχής των φορολογικών εσόδων στο Α.Ε.Π., στα Κράτη - Μέλη της ΕΕ (27) είναι 38.4% ενώ στα Κράτη - Μέλη της Ευρωζώνης είναι 38.9%, καταδεικνύοντας τη δυσλειτουργία και τις αγκυλώσεις που χαρακτηρίζουν το εθνικό φορολογικό μας σύστημα και τους φοροεισπρακτικούς μηχανισμούς που διαθέτουμε.

#### 30<sup>ος</sup> Πίνακας: Φορολογικά Έσοδα ως ποσοστό (%) επί του Α.Ε.Π.

Κράτη-Μέλη Ε.Ε.(27)	Φορολογικά Έσοδα ως ποσοστό (%) επί του Α.Ε.Π.		
	2000	2009	2010
<b>Ελλάδα</b>	<b>34,6</b>	<b>30,5</b>	<b>31,0</b>
Μ.Ο. Ευρωζώνης	40,9	39,0	38,9
Μ.Ο. Ε.Ε. (27)	40,4	38,4	38,4

Πηγή: Eurostat

#### 31<sup>ος</sup> Πίνακας: Τεκμαρτοί φορολογικοί συντελεστές σε Εργασία, Κατανάλωση, Κεφάλαιο

Τεκμαρτοί φορολογικοί συντελεστές ανά οικονομική δραστηριότητα (%)									
Κράτη- Μέλη Ε.Ε. (27)	Τεκμαρτοί φορολογικοί συντελεστές* σε:								
	Εργασία <sup>1</sup>			Κατανάλωση <sup>2</sup>			Κεφάλαιο <sup>3</sup>		
	2000	2009	2010	2000	2009	2010	2000	2009	2010
<b>Ελλάδα</b>	<b>34,5</b>	<b>29,7</b>	<b>31,3</b>	<b>16,5</b>	<b>14,5</b>	<b>15,8</b>	<b>:</b>	<b>18,3</b>	<b>16,5</b>
Μ.Ο. Ε.Ε. (27)	35,8	3,2	33,4	20,8	20,9	21,3	24,9	24,4	23,3

Πηγή: Eurostat

Σύμφωνα με τα στοιχεία που παραθέτει η Eurostat, ο πραγματικός μέσος φορολογικός συντελεστής του Κεφαλαίου, νοούμενος ως το εισόδημα που αποκομίζουν οι μεγάλες επιχειρήσεις - Νομικά Πρόσωπα (πολυεθνικές και θυγατρικές τους), ισοδυναμεί με το άθροισμα των εταιρικών κερδών και των εσόδων από τόκους, εκτιμάται δε στο 16,5%, όντως αισθητά χαμηλότερος από τον ευρωπαϊκό μέσο όρο 23,5% (Ευρωπαϊκή Ένωση και Ευρωζώνη) κατά περίπου 7 μονάδες. Το γεγονός αυτό καταδεικνύει την μεγάλη αδικία που χαρακτηρίζει το εθνικό φορολογικό μας σύστημα και συνάμα δικαιολογεί τις τεράστιες διαστάσεις που έχει λάβει το «φαινόμενο» της φοροδιαφυγής και δευτερευόντως εκείνο της φοροαποφυγής. Η μέση πραγματική φορολογική επιβάρυνση ανέρχεται στο 31,3% όταν ο ευρωπαϊκός μέσος όρος (Ευρωπαϊκή Ένωση και Ευρωζώνη) εκτιμάται στο 33,7%. Όπως γίνεται εύκολα αντιληπτό, η απόκλιση είναι σαφώς μικρότερη σε σχέση με τη φορολόγηση του Κεφαλαίου ενώ αν ληφθεί υπόψη πως οι παραπάνω συντελεστές αφορούν μόνο τους άμεσους φόρους εισοδήματος χωρίς να ενσωματώνουν πληθώρα επιπρόσθετων επιβαρύνσεων, όπως τα χαράτσια στα ακίνητα και ο υψηλότετος Φ.Π.Α. 23%.

#### **7.1.8. Φορολογικά έσοδα από ακίνητη περιουσία**

Η συγκεκριμένη κατηγορία απέδωσε έσοδα ύψους περίπου 2 δις ευρώ για το έτος 2010 στο ελληνικό δημόσιο, ποσό το οποίο, κατέγραψε σημαντική ανοδική τάση το 2012, με την επιβολή του Οδικού Τέλους Ακινήτων, (Ε.Τ.Α.Κ.), δίνοντας, οικονομική ανάσα στα ταμεία του κράτους. Σε σύγκριση με χώρες που έχουν εφαρμόσει μέτρα σκληρής λιτότητας, όπως η Ισπανία (περίπου 22,5 δις) και η Ιταλία (29 δις), η χώρα μας υπολείπεται σε μεγάλο ποσοστό, χωρίς ωστόσο να έχει τεράστια διαφορά που παρατηρείται στη φορολογική βάση, εξαιτίας των πληθυσμιακών διαφοροποιήσεων ανάμεσα στις συγκεκριμένες χώρες, ενώ η Ιρλανδία αποκομίζει και αυτή πόρους που κυμαίνονται στα ίδια επίπεδα με τους δικούς μας, δηλαδή περίπου 2,5 δις.

#### **7.1.9. Προτάσεις του Οικονομικού Επιμελητηρίου για το φορολογικό σύστημα**

Η ανάγκη για την αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος πηγάζει από το γεγονός ότι το ισχύον φορολογικό σύστημα έχει γίνει πολύπλοκο, είναι άδικο και δημοσιονομικά αναποτελεσματικό.

Τα βασικά χαρακτηριστικά της αναμόρφωσης του φορολογικού συστήματος θα πρέπει να είναι:



- 1°. Σταθερό φορολογικό σύστημα, έτσι ώστε να σταματήσει η μέχρι σήμερα αντίληψη της αλλαγής του δύο έως τρεις φορές το χρόνο, και να προσαρμόζεται με βάση τις ανάγκες του προϋπολογισμού.
- 2°. Απλό φορολογικό σύστημα, έτσι ώστε να διακρίνεται για την διοικητική του απλότητα, και να είναι εύκολα κατανοητό.
- 3°. Αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα, έτσι ώστε να προωθεί την αποτελεσματική διανομή των οικονομικών πόρων της οικονομίας. Στο νέο πεδίο χρειάζεται να προβλεφθούν κίνητρα για την τόνωση της απασχόλησης, των επενδύσεων και της πράσινης ανάπτυξης.
- 4°. Κοινωνικά δίκαιο φορολογικό σύστημα, στην κατανομή των φορολογικών βαρών.

## *8. ΜΕΡΟΣ ΠΕΜΠΤΟ*

### *8.1 Κεφάλαιο 10<sup>ο</sup>*

#### *Η Φορολογία των*

#### *Επιχειρήσεων σε χώρες της*

#### *Ευρωπαϊκής Ένωσης*

## **8. 1. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΕ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ Ε.Ε.**

Στην δύσκολη αυτή εποχή που ζούμε (λόγω οικονομικής κρίσης-ύφεσης), συζητείται εκτενώς, η φορολογία επιχειρήσεων και η απήχηση που έχει, με επακόλουθο, τη μετανάστευσή τους σε άλλες χώρες με ελαφρύτερη φορολογία. Για να δούμε το εύρος του προβλήματος και να βγει ένα συμπέρασμα, απαιτείται ένας τρόπος σύγκρισης της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης των εγχώριων επιχειρήσεων σε σχέση με άλλες χώρες, γειτονικές και μη.

Χρησιμοποιείτε λοιπόν, η μέθοδος της Παγκόσμιας Τράπεζας από την οποία προκύπτει το ετήσιο πόρισμα Doing Business (Επιχειρηματικότητα), στηριζόμενο σε πραγματικά στοιχεία. Σε αυτό το πόρισμα, για το 2011 παρουσιάζεται μια συγκεκριμένη αξιολόγηση και κατάταξη διαφορετικών κρατών (συμπεριλαμβανομένης και της Ελλάδας) ως προς δείκτες που προσπαθούν να αποτυπώσουν:

- ♦ την ευκολία της επιχειρηματικότητας και
- ♦ το φορολογικό σύστημα που υιοθετεί κάθε χώρα.

Η έκθεση υπολογίζει τη φορολογική επιβάρυνση μιας υποθετικής αντιπροσωπευτικής εταιρείας με συγκεκριμένες προδιαγραφές (ώστε να είναι δυνατή η σύγκριση μεταξύ των χωρών). Εκτός από το φόρο εισοδήματος και τις κοινωνικές εισφορές, συνυπολογίζονται και επιβαρύνσεις όπως τα δημοτικά τέλη, φόροι διαφήμισης, τέλη χαρτοσήμου κ.α.. Με βάση αυτά, η έκθεση Doing Business, εκτιμά το συνολικό ποσοστό του φόρου για την Ελλάδα ως ποσοστό του τζίρου στο 47,2%.

Ας δούμε λοιπόν, πώς ορίζει η Διεθνής Τράπεζα την ταυτότητα της ελληνικής «αντιπροσωπευτικής επιχείρησης» πριν προβεί στην σύγκριση των φόρων και εισφορών που αυτή καταβάλει στο δημόσιο με τις αντίστοιχες εισφορές «αντιπροσωπευτικών επιχειρήσεων» άλλων χωρών.

Η επιχείρηση που «αντιπροσωπεύει» την Ελλάδα, έχει τις εξής ιδιότητες:

- ♦ Λειτουργεί στην Αθήνα και πληρώνει κανονικά φόρους.
- ♦ Δεν έχει υποκαταστήματα στο εξωτερικό και επίσης, δεν συμμετέχει στο εξωτερικό εμπόριο.
- ♦ Έχει 5 ιδιοκτήτες, οι οποίοι είναι φυσικά πρόσωπα.
- ♦ Ασκεί βιομηχανικές ή εμπορικές δραστηριότητες, και δεν χειρίζεται προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φορολογικό καθεστώς, επί παραδείγματι καπνός.
- ♦ Κατέχει ακίνητη περιουσία, δικό της κτίριο, μηχανήματα, εξοπλισμό γραφείου, ηλεκτρονικούς υπολογιστές και φορτηγό, ενώ μισθώνει ένα επιπλέον φορτηγό.

- ◆ Οι πωλήσεις της είναι μεγαλύτερες του κόστους των πωληθέντων αγαθών ή υπηρεσιών.
- ◆ Διανέμει ποσοστό των κερδών της ως μέρισμα στους ιδιοκτήτες στο τέλος του έτους, και,
- ◆ έχει τη δυνατότητα να εκποιεί την ακίνητη περιουσία της με κέρδος.

Για τον υπολογισμό του συνολικού επιπέδου φορολόγησης, καταγράφονται οι φόροι και οι εισφορές που καταβάλλονται ή έχουν παρακρατηθεί κατά το δεύτερο έτος λειτουργίας της. Ο φορολογικός δείκτης στις πληρωμές αντικατοπτρίζει το συνολικό αριθμό των φόρων και των εισφορών που καταβάλλονται, τον τρόπο πληρωμής, τη συχνότητα της πληρωμής, καθώς και τον αριθμό των οργανισμών που εμπλέκονται κατά το δεύτερο έτος λειτουργίας της. Επιπλέον, περιλαμβάνονται οι πληρωμές που πραγματοποιούνται από την εταιρεία σχετικά με τους φόρους κατανάλωσης, όπως ο Φόρος επί των πωλήσεων ή ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). Το συνολικό ποσό των φόρων είναι το άθροισμα όλων των φόρων και εισφορών που καταβάλλονται αφού ληφθούν υπόψη οι μειώσεις και οι απαλλαγές.

Με αυτά τα δεδομένα, το πόρισμα της Διεθνούς Τράπεζας, με τίτλο Doing Business, κατατάσσει την Ελλάδα στην 109<sup>η</sup> θέση μεταξύ 183 χωρών. Ο βασικός λόγος για αυτή την πτώση σχετίζεται με την αστάθεια του φορολογικού καθεστώτος και τις συνεχείς αλλαγές του. Για να είναι πιο χρήσιμη η παρουσίαση των αποτελεσμάτων της εν λόγω έρευνας, παρουσιάζεται σε δύο ενότητες:

- ◆ η Ενότητα που αναφέρεται στο φορολογικό σύστημα αναδυόμενων οικονομιών που αποτελούν τα νεότερα κράτη-μέλη της ΕΕ, με έμφαση στις χώρες εκείνες που γειτονεύουν με την Ελλάδα και,
- ◆ η Ενότητα που συγκρίνει την Ελλάδα με τις υπόλοιπες χώρες της ΕΕ, με εκτενέστερη αναφορά στην περίπτωση της Πορτογαλίας, η οποία παρουσιάζεται, ως μακροοικονομία και έχει περισσότερες ομοιότητες με την Ελλάδα.

### **8. 1. 1. Η φορολογία στα νεότερα κράτη-μέλη της ΕΕ (Ευρωπαϊκής Ένωσης)**

Στην ενότητα αυτή, παρουσιάζεται, μια επιλογή από τα νεότερα κράτη-μέλη της ΕΕ (με έμφαση στις χώρες της ευρύτερης περιοχής της Βαλκανικής), και καταγράφονται οι ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές.

#### **8. 1. 1. 1. Κύπρος**

Όλες οι επιχειρήσεις στην Κύπρο υπόκεινται σε εταιρικό φόρο με ενιαίο συντελεστή 10%, με εξαίρεση τους ημικρατικούς οργανισμούς, για τους οποίους ο συντελεστής είναι 25%. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας που καταβάλλεται στην Κύπρο

επιβάλλεται σε κάθε φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται, και ανέρχεται σε ποσοστό 15%. Ιδιαίτερα χαμηλές είναι οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, οι οποίες υπολογίζονται σε 6,7% περίπου, επί των ακαθάριστων αμοιβών. Συμψηφίζοντας όλους τους φόρους ως ποσοστό επί του τζίρου της επιχείρησης, η συνολική φορολογία στην Κύπρο εκτιμάται στο 23,2%, ενώ η χώρα καταλαμβάνει την 37<sup>η</sup> θέση (σε 183 χώρες) στην ετήσια κατάταξη της Παγκόσμιας Τράπεζας (2011).

#### **8. 1. 1. 2. Βουλγαρία**

Ο συντελεστής φορολογίας των επιχειρήσεων στη Βουλγαρία είναι 10%. Πρόκειται για έναν από τους χαμηλότερους συντελεστές στην Ευρώπη, και είναι ένας από τους λόγους για τον οποίο, την τελευταία διετία, ο αριθμός των ελληνικών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στη Βουλγαρία έχει σημειώσει αύξηση. Εκτός από τη χαμηλή σχετικά φορολογία, οι επιχειρήσεις στη Βουλγαρία επωφελούνται από τις απλοποιημένες διαδικασίες σε ό,τι αφορά τη σύσταση, εγγραφή και λειτουργία των επιχειρήσεων, καθώς η γραφειοκρατία δεν αποτελεί μεγάλο πρόβλημα. Ενδεικτικά, αναφέρεται, ότι η Βουλγαρία είναι 51<sup>η</sup> στην κατάταξη της Παγκόσμιας Τράπεζας το 2011 ως προς την ευκολία της επιχειρηματικότητας, ενώ η Ελλάδα βρίσκεται στην 109<sup>η</sup>. Σήμερα, στη Βουλγαρία δραστηριοποιούνται περισσότερες από 3.000 ελληνικές επιχειρήσεις.

Οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης στη Βουλγαρία ανέρχονται σε ποσοστό, περίπου 20%, ενώ ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας είναι 20%, με εξαίρεση τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που επιβαρύνονται μόνο με 7% για εξυπηρέτηση τουριστών που ταξιδεύουν μέσω πρακτορείων. Ο Φόρος Ακίνητης Περιουσίας ανέρχεται στο 0,2%. Συμψηφίζοντας όλους τους φόρους ως ποσοστό επί του τζίρου της επιχείρησης, η συνολική φορολογία στη Βουλγαρία εκτιμάται στο 29%, ποσοστό αρκετά χαμηλότερο από το αντίστοιχο 47,2% που έχει υπολογιστεί για την Ελλάδα.

#### **8. 1. 1. 3. Λετονία**

Ο συντελεστής φορολογίας των επιχειρήσεων στη Λετονία είναι 15%. Το ύψος του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας είναι 21%, ενώ υπάρχουν κατηγορίες αγαθών και υπηρεσιών των οποίων το ποσοστό είναι 10% ή 0%. Οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης υπολογίζονται στο 24,1%. Ο φόρος ακίνητης περιουσίας κυμαίνεται από 0,1% έως 1,5% της αξίας του ακινήτου. Συνολικά, το ποσοστό φορολογίας της Λετονίας εκτιμάται στο 38,5% επί του τζίρου της επιχείρησης.

#### **8. 1. 1. 4. Ρουμανία**

Ο συντελεστής φορολογίας των επιχειρήσεων στη Ρουμανία είναι 16%, με εξαίρεση κάποιες ημικρατικές επιχειρήσεις που απαλλάσσονται από τη φορολογία, καθώς και τις πολύ μικρές επιχειρήσεις, στις οποίες είναι 2 έως 3%.

Το ύψος του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας είναι 19%, ενώ ο μειωμένος συντελεστής είναι 9%. Οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης κυμαίνονται μεταξύ 18,5% και 20,8%, και είναι ξεχωριστές από τις εισφορές για τον κλάδο υγείας οι οποίες ανέρχονται στο 5,2% επί των ακαθάριστων μισθών. Συνολικά, το ποσοστό φορολογίας της Ρουμανίας εκτιμάται στο 44,9% επί του τζίρου της επιχείρησης.

#### **8. 1. 1. 5. Σλοβακία**

Όλες οι επιχειρήσεις στην Σλοβακία υπόκεινται σε εταιρικό Φόρο με ενιαίο συντελεστή 19%. Το ύψος του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας είναι 19%. Οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης υπολογίζονται στο 35,2. Ο Φόρος ακίνητης περιουσίας υπολογίζεται με διάφορα ποσοστά, και εξαρτάται κυρίως από την περιοχή στην οποία βρίσκεται το ακίνητο. Συνολικά, το ποσοστό φορολογίας εκτιμάται στο 48,7% επί του τζίρου της επιχείρησης, καθιστώντας τη Σλοβακία μια από τις ευρωπαϊκές χώρες με τη βαρύτερη φορολογία.

#### **8. 1. 1. 6. Σλοβενία**

Ο συντελεστής φορολογίας των επιχειρήσεων στη Σλοβενία είναι 20%, με απαλλαγές σε επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε έρευνα και τεχνολογία, και απασχολούν άτομα περιορισμένων δεξιοτήτων, ή που απασχολούν νέους ασκούμενους φοιτητές σε πρακτική εργασία. Το ύψος του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας είναι 20%, ενώ υπάρχει και ο μειωμένος συντελεστής 8,5%. Οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης υπολογίζονται στο 16,1%. Ο φόρος ακίνητης περιουσίας εξαρτάται από τον τύπο, την αξία και την τοποθεσία του ακινήτου.

#### **8. 1. 1. 7. Λιθουανία**

Ο συντελεστής φορολογίας των επιχειρήσεων στη Λιθουανία είναι 20%, με ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων να υπόκεινται σε χαμηλότερο συντελεστή 10%. Το ύψος του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας είναι 19%, ενώ υπάρχουν και δύο κατηγορίες μειωμένου φόρου με ποσοστά 9% και 5%. Οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης υπολογίζονται στο 31%. Ο φόρος ακίνητης περιουσίας είναι 1% της αξίας του ακινήτου. Συνολικά, το ποσοστό φορολογίας της Λιθουανίας εκτιμάται στο 38,7% επί του τζίρου της επιχείρησης.

### 8. 1. 1. 8. Τσεχία

Ο συντελεστής φορολογίας των επιχειρήσεων στην Τσεχία είναι 20%. Το ύψος του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας είναι 19%, ενώ υπάρχει και μειωμένος συντελεστής 9%. Οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης ανέρχονται 21,5%, ενώ οι επιχειρήσεις επιβαρύνονται και με επιπρόσθετο φόρο για τη χρήση των δρόμων, ο οποίος ισχύει μόνο για εταιρικά οχήματα. Γενικά, η Τσεχία έχει ένα αρκετά πολύπλοκο φορολογικό σύστημα, με πολλές κατηγορίες φόρων και εισφορών. Συνολικά, το ποσοστό φορολογίας της Τσεχίας εκτιμάται στο 48,8% επί του τζίρου της επιχείρησης, καθιστώντας τη, όπως και τη Σλοβακία, μια από τις ευρωπαϊκές χώρες με τις μεγαλύτερες φορολογικές επιβαρύνσεις για τις επιχειρήσεις.

Συνολικά, το ποσοστό φορολογίας της Σλοβενίας εκτιμάται στο 35,4% επί του τζίρου της επιχείρησης.

### 8. 1. 2. Τα βασικά δεδομένα για τους φορολογικούς συντελεστές σε όλες τις νεότερες χώρες της ΕΕ, συμπεριλαμβανομένης και της Ελλάδας

Ο πίνακας που ακολουθεί παρουσιάζει συγκεντρωτικά τα βασικά δεδομένα για τους φορολογικούς συντελεστές σε όλες τις νεότερες χώρες της ΕΕ, ενώ συμπεριλαμβάνεται σε αυτόν και η Ελλάδα. Η κατάταξη έχει γίνει από τη χώρα με το χαμηλότερο συντελεστή φορολογίας έως τη χώρα με τον υψηλότερο.

#### 32<sup>ος</sup> Πίνακας

ΧΩΡΕΣ	Φόρος εισοδήματος των επιχειρήσεων	Συνολικό ποσοστό φόρου επί του τζίρου (*)	Κατάταξη Doing Business ως προς την επίσημη φορολογική επιβάρυνση (*)	Γενική Κατάταξη Doing Business (*)
Κύπρος	10%	23,2%	37/183	32/183
Βουλγαρία	10%	29%	85/183	51/183
Λετονία	15%	38,5%	59/183	51/183
Ρουμανία	16%	44,9%	151/183	56/183
Ουγγαρία	16%	53,3%	109/183	46/183
Πολωνία	19%	42,3%	121/183	70/183
Σλοβακία	19%	48,7%	122/183	41/183
Σλοβενία	20%	35,4%	80/183	42/183
Λιθουανία	20%	38,7%	44/183	23/183
Τσεχία	20%	48,8%	128/183	63/183
Εσθονία	21%	49,6%	30/183	17/183
Ελλάδα	24% (2010) 20% (2011)	47,2%	74/183	109/183

Μάλτα	35%	Δεν περιλαμβάνεται στην έκθεση
-------	-----	--------------------------------

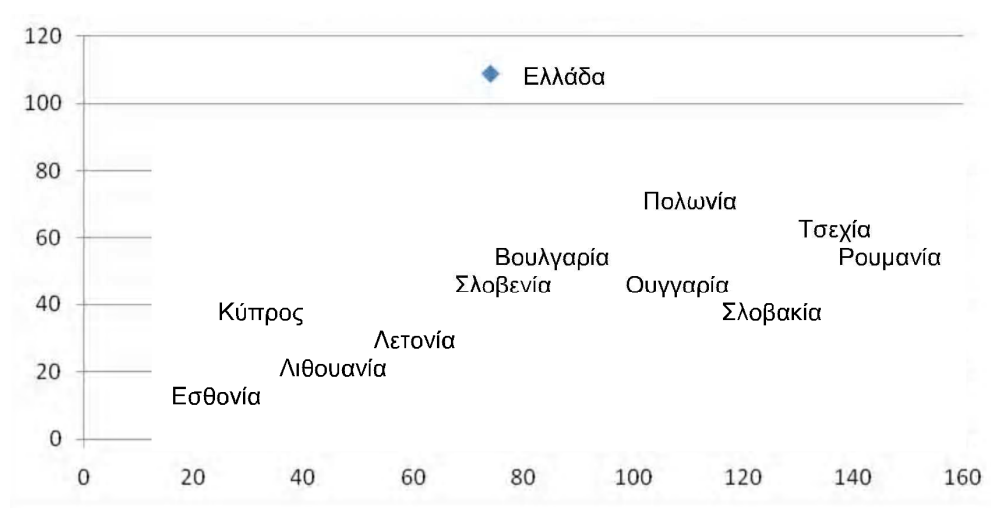
Πηγή: Σύμφωνα με τις εκτιμήσεις της Παγκόσμιας Τράπεζας Doing Business 2011

Όπως γίνεται φανερό από τον παραπάνω πίνακα, η κατάταξη κάθε χώρας ως προς την επίσημη φορολογική επιβάρυνση δεν εξαρτάται αποκλειστικά από το συνολικό ποσοστό φόρου. Για παράδειγμα, η Λετονία παρουσιάζει αρκετά μεγαλύτερο ποσοστό από τη Βουλγαρία, αλλά είναι αρκετές θέσεις υψηλότερα στην κατάταξη. Αυτό συμβαίνει διότι στα κριτήρια της κατάταξης δεν έχει ληφθεί υπόψη μόνο το ύψος της φορολογίας, αλλά και άλλοι παράγοντες όπως, για παράδειγμα, η γραφειοκρατία και η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος.

Ευνοϊκό καθεστώς φορολόγησης για τις επιχειρήσεις ισχύει και για βαλκανικές χώρες που βρίσκονται εκτός ΕΕ. Ο φορολογικός συντελεστής των κερδών στη Σερβία είναι 10%. Στην Κροατία, ο φορολογικός συντελεστής διαμορφώνεται σε 20%, με εξαίρεση τις τουριστικές επιχειρήσεις όπου μειώνεται σε 10%, ενώ υπάρχουν και συγκεκριμένες ζώνες με μηδενική φορολόγηση. Τη χαμηλότερη φορολογία στην ευρύτερη περιοχή της Βαλκανικής έχει το Μαυροβούνιο, με συντελεστή 9%.

### 8. 1. 3. Φιλικότητα προς τις επιχειρήσεις ως συνάρτηση της συνολικής τους επιβάρυνσης (φορολογία, τέλη, εισφορές)

#### 5<sup>ο</sup> Διάγραμμα



Πηγή: Κέντρο μελετών & έρευνας, Εμπορικού & Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών, 2011

Το πιο πάνω διάγραμμα απλώς αποτυπώνει τα στοιχεία του πίνακα. Στον οριζόντιο άξονα έχουμε την κατάταξη των χωρών ως προς τον συντελεστή συνολικής



επιβάρυνσης (τρίτη στήλη του προηγούμενου Πίνακα) ενώ στον κάθετο άξονα έχουμε την κατάταξη της κάθε χώρας ως προς την φιλικότητα στην επιχειρηματικότητα. Γενικά, παρατηρούμε ένα ελαφρά θετικό συσχετισμό: όσο μεγαλύτερος ο συντελεστής επιβαρύνσεων των επιχειρήσεων τόσο χαμηλότερη (σε γενικές γραμμές) η κατάταξη της χώρας ως προς την φιλικότητά της προς την επιχειρηματικότητα. Με εμφανή εξαίρεση, την Ελλάδα, με αρνητικές επιδόσεις, σε αντίθεση με την Τσεχία, που αν και έχει συντελεστή επιβάρυνσης των επιχειρήσεων κατά μία ποσοστιαία μονάδα μεγαλύτερη της Ελλάδας, κατατάσσεται στην 41<sup>η</sup> θέση ενώ η χώρας μας στην 109<sup>η</sup> θέση.

Περαιτέρω, στον πίνακα φαίνεται ότι, με εξαίρεση την Μάλτα, η Ελλάδα είχε για το 2010 τον υψηλότερο συντελεστή φορολόγησης, ενώ για το 2011 που ο συντελεστής μειώθηκε σε 20%, είχε σε χαμηλότερο συντελεστή μόνο την Εσθονία. Η Ελλάδα έχει επίσης και ένα από τα μεγαλύτερα συνολικά ποσοστά φόρου επί του τζίρου της επιχείρησης (έτσι όπως έχει εκτιμηθεί με βάση τη μεθοδολογία της Παγκόσμιας Τράπεζας): υψηλότερα ποσοστά έχουν μόνο η Εσθονία, η Τσεχία, η Σλοβακία και η Ουγγαρία. Είναι επίσης χαρακτηριστικό ότι (με εξαίρεση τη Μάλτα η οποία δεν περιλαμβάνεται στην έκθεση) η Ελλάδα βρίσκεται χαμηλότερα από όλα τα νεότερα κράτη-μέλη στη γενική κατάταξη.

#### **8. 1. 4. Η φορολογία στα υπόλοιπα κράτη-μέλη της Ε.Ε.**

Ο Πίνακας που ακολουθεί παρουσιάζει συγκεντρωτικά τα βασικά δεδομένα για τους φορολογικούς συντελεστές στα παλαιότερα κράτη-μέλη της ΕΕ. Και πάλι η κατάταξη έχει γίνει από τη χώρα με το χαμηλότερο συντελεστή φορολογίας έως τη χώρα με τον υψηλότερο.

#### **33<sup>ος</sup> Πίνακας**

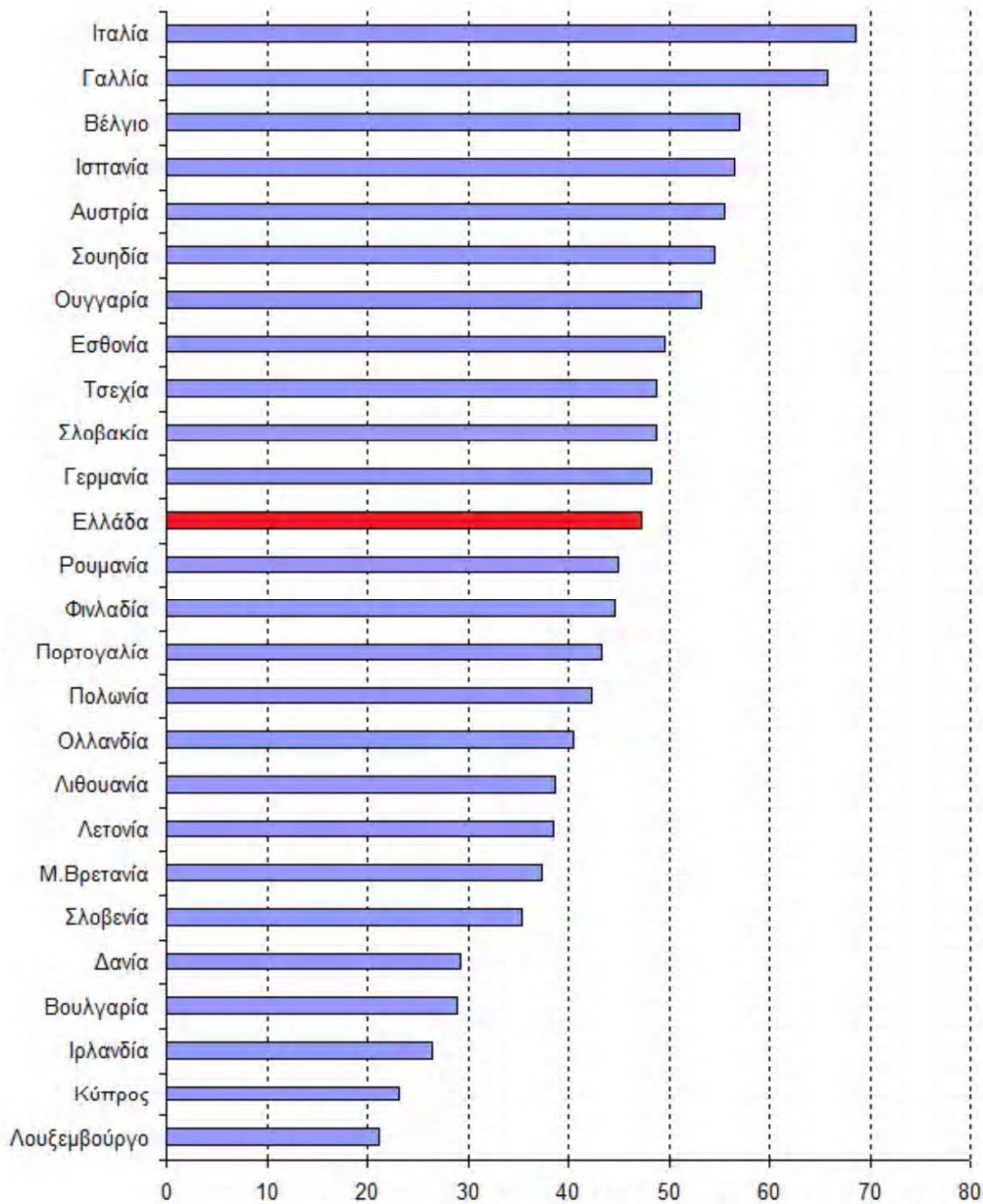
ΧΩΡΕΣ	Φόρος εισοδήματος των επιχειρήσεων	Συνολικό ποσοστό φόρου επί του τζίρου (*)	Κατάταξη Doing Business ως προς την επίσημη φορολογική επιβάρυνση (*)	Γενική Κατάταξη Doing Business (*)
Ιρλανδία	12,5%	26,5%	7/183	9/183
Πορτογαλία	12,5 έως 25%	43,3%	73/183	31/183
Γερμανία	15%	48,2%	88/183	22/183
Μ. Βρετανία	21 έως 29,75%	37,3%	16/183	4/183
Λουξεμβούργο	21,8%	21,1%	15/183	45/183

Ελλάδα	24% (2010) 20% (2011)	47,2%	74/183	109/183
Δανία	25%	29,2%	13/183	6/183
Αυστρία	25%	55,5%	104/183	32/183
Ολλανδία	25,5 (20% έως 200.000 €)	40,5%	27/183	30/183
Φιλανδία	26%	44,6%	65/183	13/183
Ιταλία	27,5%	68,6%	128/183	80/183
Σουηδία	28%	54,6%	39/183	14/183
Ισπανία	30%	56,5%	71/183	49/183
Βέλγιο	33%	57%	70/183	25/183
Γαλλία	33,3%	65,8%	55/183	26/183

(\* ) Σύμφωνα με τις εκτιμήσεις της Παγκόσμιας Τράπεζας Doing Business

Η εικόνα που παρουσιάζεται εδώ είναι αρκετά διαφορετική, μιας και η Ελλάδα βρίσκεται περίπου στη μέση της κατάταξης, τόσο ως προς το ύψος του φόρου εισοδήματος, όσο και ως προς το ποσοστό του συνολικού φόρου επί του τζίρου. Ακόμα όμως και χώρες που έχουν σημαντικά υψηλότερα ποσοστά τόσο του φόρου εισοδήματος όσο και του συνολικού φόρου, τοποθετούνται υψηλότερα από την Ελλάδα στην κατάταξη της Παγκόσμιας Τράπεζας σε ό,τι αφορά το κριτήριο της φορολογικής επιβάρυνσης, όπως για παράδειγμα η Σουηδία, η Γαλλία, η Ισπανία, μιας και υιοθετούν, λιγότερο πολύπλοκα φορολογικά συστήματα και με λιγότερη γραφειοκρατία. Αξίζει μάλιστα να σημειωθεί ότι στη συνολική κατάταξη ως προς το πόσο ευνοϊκό είναι το κλίμα κάθε χώρας για την επιχειρηματικότητα, η Ελλάδα είναι και πάλι τελευταία στην κατάταξη των 27 χωρών της ΕΕ (με πιθανή εξαίρεση την Μάλτα που δεν συμπεριλαμβάνεται στην έρευνα).

**1<sup>ο</sup>. Γράφημα**  
**Φόρος ως % ποσοστό επί του τζίρου**



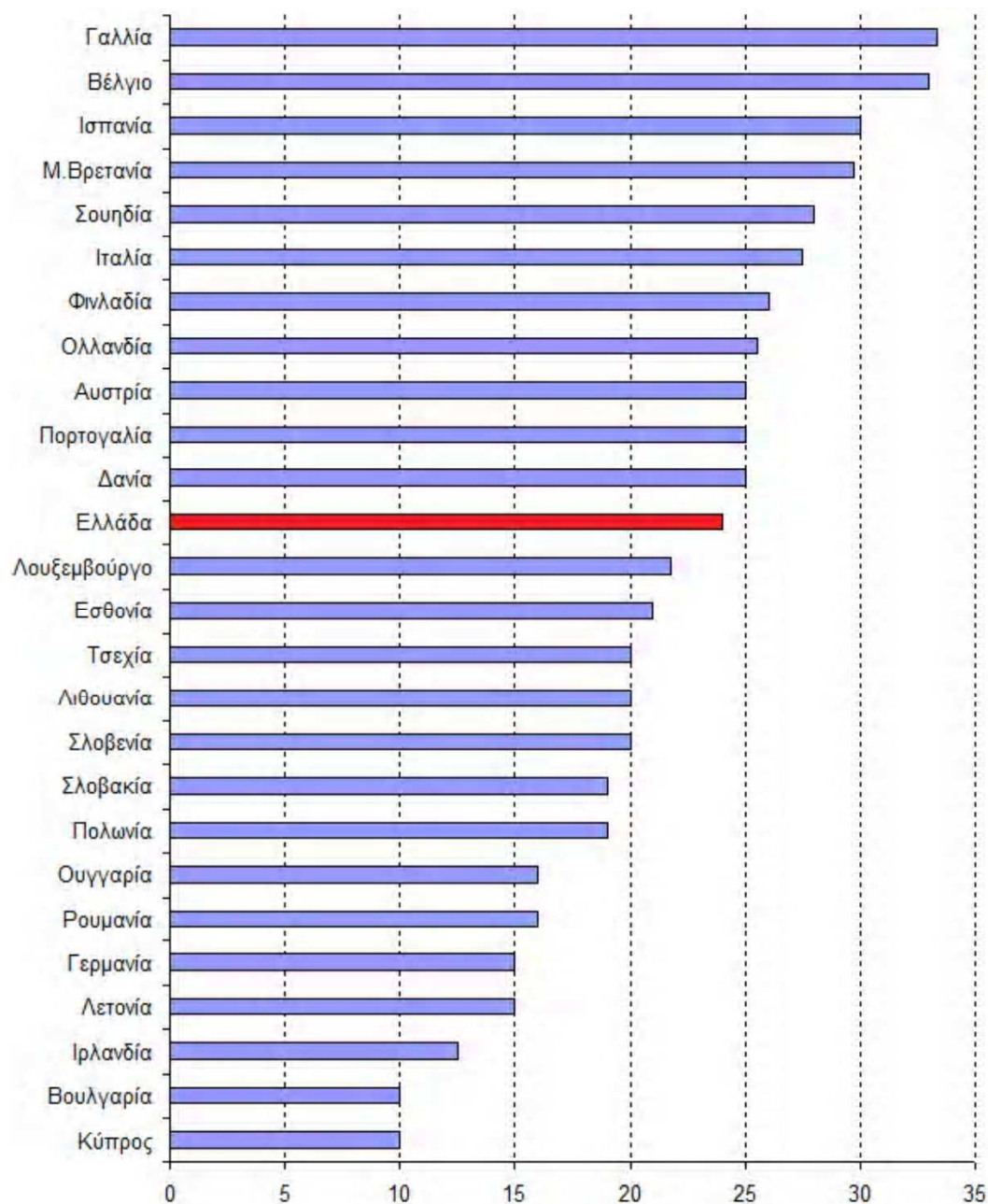
Πηγή: Κέντρο μελετών & έρευνας, Εμπορικού & Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών, 2011

Το Γράφημα 1 παρουσιάζει τα συνολικά επίπεδα φορολόγησης των επιχειρήσεων ως ποσοστά του τζίρου για όλες τις χώρες της ΕΕ-27 (εκτός Μάλτας), έτσι όπως παρουσιάζονται στην πιο πρόσφατη έκθεση της Παγκόσμιας Τράπεζας. Κατατάσσονται δε (οι χώρες), από εκείνη με το πιο υψηλό συνολικό ποσοστό (Ιταλία) έως εκείνη με το χαμηλότερο (Λουξεμβούργο), η Ελλάδα είναι 12η ανάμεσα στις 26 χώρες που περιλαμβάνονται στην έρευνα. Παρομοίως, το Διάγραμμα 2 παρακάτω παρουσιάζει τους συντελεστές εταιρικού φόρου για αυτές τις 26 χώρες. Και πάλι η Ελλάδα, με τον

συντελεστή 24% για το 2010 είναι 12η ανάμεσα στις 26 χώρες, ενώ με χαμηλότερο συντελεστή 20% για το 2011, η κατάταξή της βελτιώνεται. Ωστόσο, στο Γράφημα 1 δεν έχει ληφθεί υπόψη ότι αρκετές χώρες (π.χ. Πορτογαλία, Μ. Βρετανία, Ολλανδία) επιβάλλουν μικρότερους συντελεστές από αυτούς που φαίνονται στις μικρότερες επιχειρήσεις.

## 2°. Γράφημα

### Φορολογικός συντελεστής (%) νομικών προσώπων



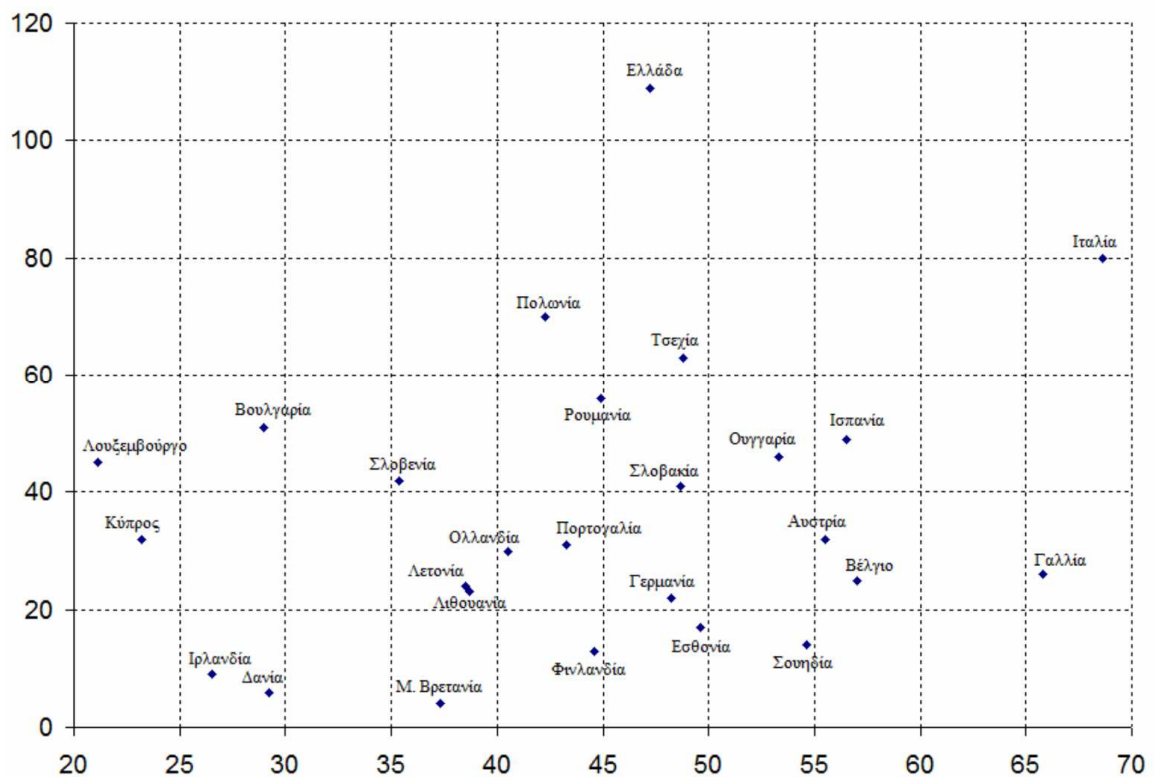
Πηγή: Κέντρο μελετών & έρευνας, Εμπορικού & Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών, 2011

Η προσεκτική παρατήρηση των δύο παραπάνω γραφημάτων οδηγεί στο συμπέρασμα ότι τα επίπεδα φορολογίας στην Ελλάδα κυμαίνονται στο μέσο όρο της ΕΕ-27. Ωστόσο, η απλή σύγκριση των ποσοστών δεν επαρκεί για να δώσει τη συνολική εικόνα σχετικά με την αποτελεσματικότητα των φορολογικών συστημάτων διαφορετικών κρατών. Κατά πρώτον, όπως επισημάνθηκε και προηγουμένως και όπως φαίνεται και από το Γράφημα 2, η Ελλάδα έχει τον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή, αν συγκριθεί με τις αναδυόμενες οικονομίες και τα νέα κράτη-μέλη της ΕΕ (εξαιρουμένης της Μάλτας), κάτι που επίσης την καθιστά μια από τις χώρες με την υψηλότερη φορολογία στην ευρύτερη Βαλκανική Περιοχή. Και δεύτερον, τα ποσοστά φορολόγησης καθ' αυτά δεν είναι οι μόνοι παράγοντες που καθορίζουν την ελκυστικότητα μιας χώρας ως προς την επιχειρηματικότητα, όπως άλλωστε δείχνουν και οι κατατάξεις της Παγκόσμιας Τράπεζας.

#### 8. 1. 5. Συνολική κατάταξη παγκόσμιας τράπεζας 2011 (σε 183 χώρες)

##### Συνολικό % Ποσοστό Φόρου επί του τζίρου

##### 6<sup>ο</sup> Διάγραμμα



Πηγή: Κέντρο μελετών & έρευνας, Εμπορικού & Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών, 2011

Το Διάγραμμα 6 παρουσιάζει τη συσχέτιση του συνολικού ποσοστού του φόρου επί του τζίρου, έτσι όπως αποτυπώνεται στην έκθεση της Παγκόσμιας Τράπεζας. Όσο πιο χαμηλά και προς τα αριστερά βρίσκεται κάποια χώρα στο διάγραμμα, τόσο πιο ελκυστική είναι ως προς το επιχειρείν, και τόσο πιο χαμηλή η συνολική φορολογία που υφίστανται σε επιχειρήσεις, αντίστοιχα. Από το διάγραμμα λοιπόν, είναι φανερό ότι ακόμα και χώρες με υψηλή σχετικά συνολική φορολογία είναι δυνατόν να επιτύχουν πολύ καλή τελική κατάταξη (χαρακτηριστικό παράδειγμα η Γαλλία). Η Ελλάδα, όπως φαίνεται στο διάγραμμα βρίσκεται περίπου στη μέση του οριζόντιου άξονα, κάτι που είχαμε παρατηρήσει και στο Γράφημα 1. Ωστόσο, σε ό,τι αφορά τη συνολική κατάταξη της Παγκόσμιας Τράπεζας, η Ελλάδα βρίσκεται στη χαμηλότερη θέση μεταξύ όλων των χωρών της ΕΕ-27 (εκτός Μάλτας), και μάλιστα με μεγάλη διαφορά (29 θέσεων) από την Ιταλία που ακολουθεί.

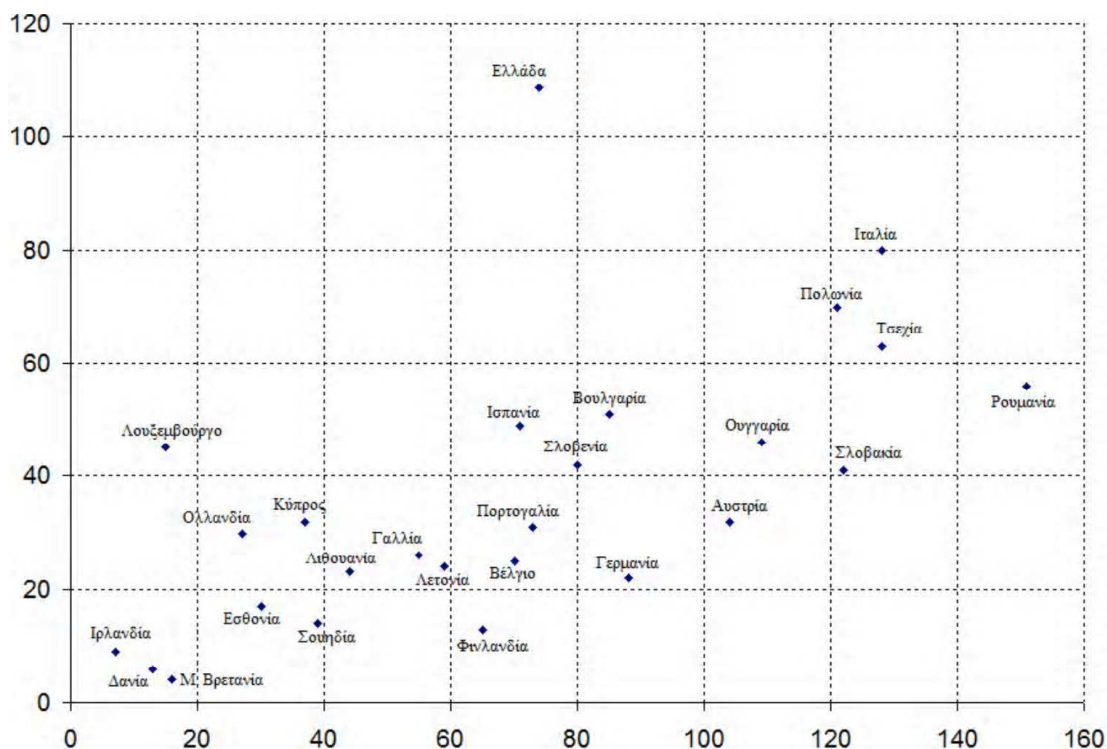
Μπορούμε λοιπόν, να εξάγουμε τα εξής δύο συμπεράσματα:

- 1°. Το ύψος της φορολογίας επιχειρήσεων, στην Ελλάδα, κυμαίνεται περίπου στο μέσο όρο της ΕΕ-27, αλλά είναι το υψηλότερο μεταξύ των νέων κρατών-μελών.
- 2°. Η Ελλάδα είναι τελευταία στην κατάταξη που δείχνει πόσο ελκυστική και ανταγωνιστική είναι κάθε χώρα ως προς την επιχειρηματικότητα.

Ο συνδυασμός αυτός των δυο συμπερασμάτων εξηγείται σε μεγάλο βαθμό από τον σημαντικό ρόλο για την ανταγωνιστικότητα που παίζουν και από μια σειρά άλλων παραγόντων, επί παραδείγματι η γραφειοκρατία ή η διαφθορά. Το Διάγραμμα 2 ενισχύει αυτό το συμπέρασμα απεικονίζοντας την συσχέτιση της κατάταξης της Παγκόσμιας Τράπεζας ως προς τον επιμέρους παράγοντα της πληρωμής φόρων (οριζόντιος άξονας) και της συνολικής κατάταξης ως προς την επιχειρηματικότητα (κάθετος άξονας).

### 8. 1. 6. Συνολική κατάταξη Παγκόσμιας Τράπεζας 2011 ως προς πληρωμή φόρων (σε 183 χώρες)

7<sup>ο</sup> Διάγραμμα



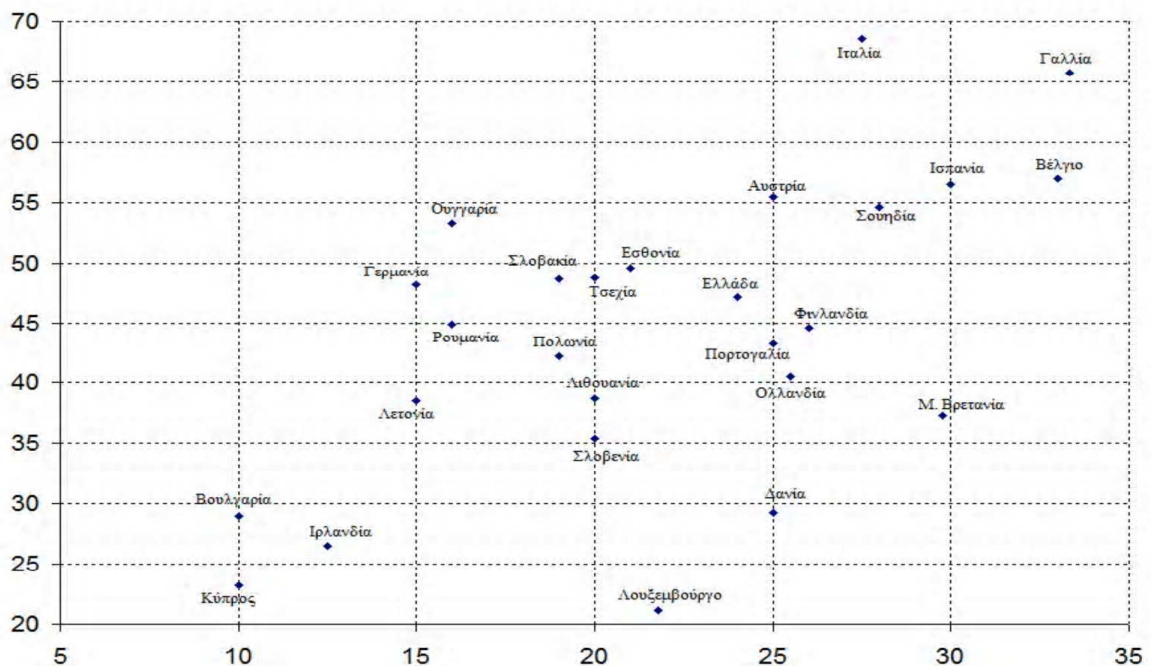
Πηγή: Κέντρο μελετών & έρευνας, Εμπορικού & Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών, 2011

Στο Διάγραμμα 7, βλέπουμε ότι, γενικά, υπάρχει μια θετική συσχέτιση μεταξύ των δύο κατατάξεων, καθώς όσο πιο χαμηλά βρίσκεται μια χώρα στην κατάταξη ως προς την πληρωμή φόρων, επηρεάζεται αρνητικά και η συνολική της κατάταξη. Είναι ιδιαίτερα ενδιαφέρον ότι η Ελλάδα είναι η μόνη χώρα που μοιάζει αποκομμένη από την τάση αυτή, ενώ η κατάταξή της ως προς την πληρωμή φόρων δεν είναι ούτε από τις υψηλότερες ούτε από τις χαμηλότερες μεταξύ των χωρών της ΕΕ-27, η συνολική της κατάταξη είναι δυσανάλογα χαμηλή. Όπως προαναφέρθηκε, μια ερμηνεία αυτής της παρατήρησης είναι ότι, εκτός από την υψηλή φορολογία, η Ελλάδα θέτει περισσότερα κωλύματα στην επιχειρηματικότητα σε σχέση με τις υπόλοιπες χώρες, τα οποία μπορούν να έχουν τη μορφή πολύπλοκων και χρονοβόρων γραφειοκρατικών διαδικασιών.

Στο Διάγραμμα 8 απεικονίζεται η συσχέτιση μεταξύ του φορολογικού συντελεστή των νομικών προσώπων (οριζόντιος άξονας) και του συνολικού επιπέδου φορολογίας ως ποσοστό του τζίρου (κάθετος άξονας). Χώρες που βρίσκονται προς τα πάνω και αριστερά έχουν χαμηλό φορολογικό συντελεστή, αλλά η συνολική φορολογία

είναι αρκετά μεγαλύτερη λόγω των επιπλέον φόρων (π.χ. ασφαλιστικών εισφορών ή Φ.Π.Α.). Αντίθετα, χώρες που βρίσκονται προς τα κάτω και δεξιά, έχουν μικρότερους επιπλέον φόρους εκτός από το βασικό συντελεστή φορολόγησης. Η Ελλάδα βρίσκεται περίπου στο μέσο όρο και στους δύο άξονες, όπως όμως αναφέρθηκε και προηγουμένως, αν ληφθεί υπόψη μόνο το υποσύνολο των νέων κρατών- μελών της ΕΕ-27, τα επίπεδα φορολογίας της είναι τα υψηλότερα.

**8<sup>ο</sup> Διάγραμμα: Συνολικό ποσοστό φόρου επί του τζίρου  
Φορολογικός Συντελεστής (%) Νομικών Προσώπων (2010)**



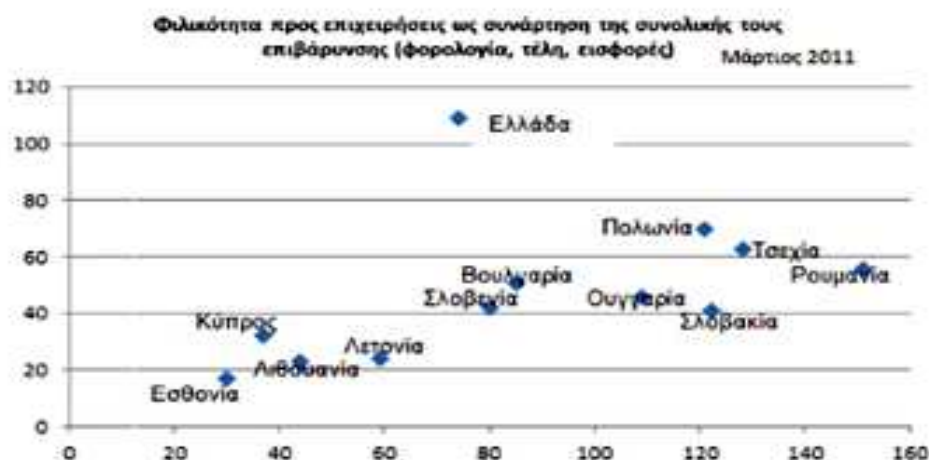
Πηγή: Κέντρο μελετών & έρευνας, Εμπορικού & Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών, 2011

**8. 1. 7. Νέα έρευνα για το 2012, έδειξε:**

Η εικόνα της ελληνικής επιχειρηματικότητας το 2012, σε σχέση με άλλες ευρωπαϊκές χώρες, (τουλάχιστον όσο αφορά τα επίσημα στοιχεία), δεν διαφέρει ουσιαστικά από εκείνη που είχε καταγραφεί τον Μάρτιο του 2011.



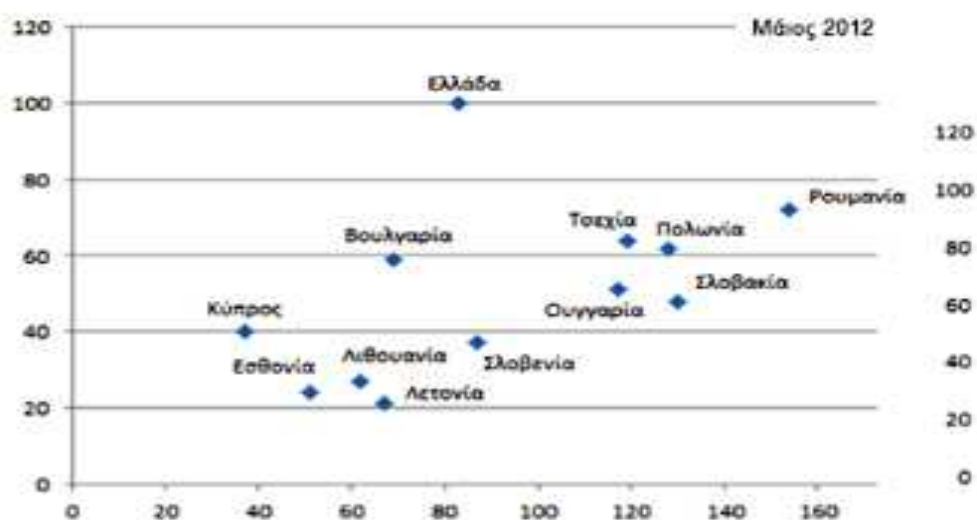
## 9<sup>ο</sup> Διάγραμμα



Πηγή: Κέντρο μελετών & έρευνας, Εμπορικού & Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών, 2011

Το 9<sup>ο</sup> Διάγραμμα απεικονίζει τις κατατάξεις των νέων χωρών της ΕΕ σύμφωνα με τις εκθέσεις της Παγκόσμιας Τράπεζας για το 2012 και το 2010 ως προς τον συντελεστή συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης της αντιπροσωπευτικής επιχείρησης.

## 10<sup>ο</sup> Διάγραμμα



Πηγή: Κέντρο μελετών & έρευνας, Εμπορικού & Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών, 2012

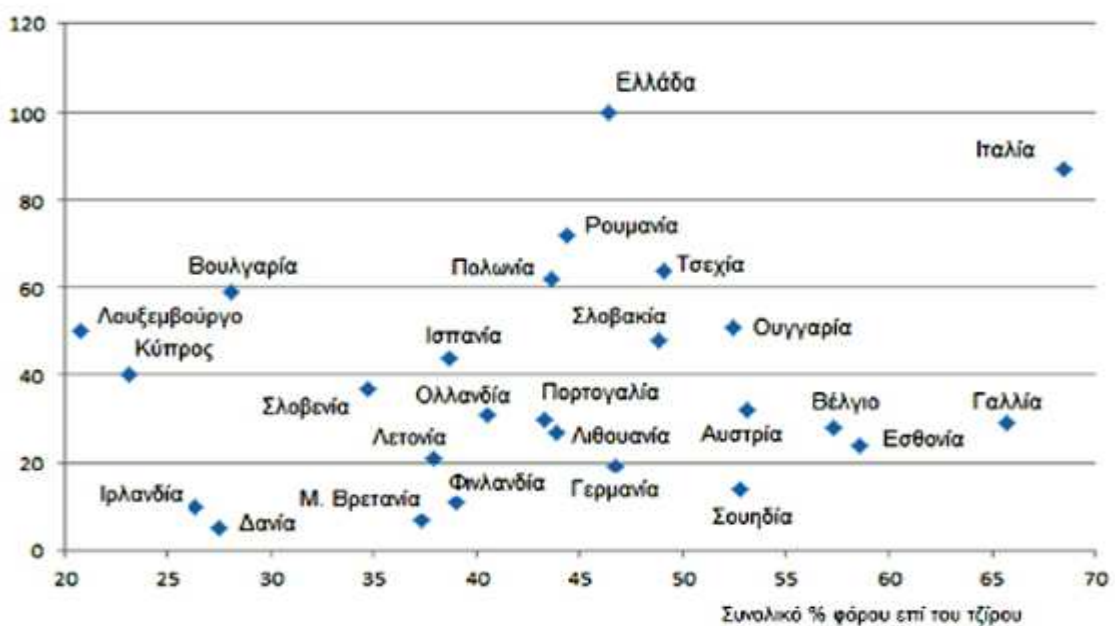
Το 10<sup>ο</sup> διάγραμμα παραπάνω (2012), δείχνει τις κατατάξεις με βάση την πιο πρόσφατη έκθεση της Παγκόσμιας Τράπεζας, ενώ το 9<sup>ο</sup> διάγραμμα (2011) αφορά τα δεδομένα που είχαν παρουσιαστεί στην παλαιότερη έκθεση.

Όπως είχε διαπιστωθεί και το 2011, έτσι και στην έκθεση του 2012, της Παγκόσμιας Τράπεζας, η Ελλάδα βρίσκεται περίπου στον μέσο όρο σε ό,τι αφορά τον συνολικό συντελεστή φορολογικής επιβάρυνσης.

Ωστόσο, η Ελλάδα ξεχωρίζει σαφώς για άλλη μια χρονιά σε ό,τι αφορά το πόσο εχθρικό είναι το μακροοικονομικό περιβάλλον της για τις επιχειρήσεις. Συνδυάζοντας το γεγονός ότι η τελική κατάταξη της Ελλάδας δε διαφέρει παρά μόνο κατά μία θέση από την κατάταξη που έλαβε στην έκθεση της Παγκόσμιας Τράπεζας για το 2011, το συμπέρασμα παραμένει ότι η εχθρότητα προς τις ελληνικές επιχειρήσεις σε σχέση με τις νέες χώρες της ΕΕ, είναι δυσανάλογη των φορολογικών επιβαρύνσεων των επιχειρήσεων. Αυτό σημαίνει ότι ο στόχος της βελτίωσης της επιχειρηματικότητας στην Ελλάδα, δεν πρέπει να εστιάζει μόνο στους φορολογικούς συντελεστές. Το διάγραμμα που ακολουθεί ενισχύει τα συμπεράσματα που αναφέρθηκαν παραπάνω, και συμπεριλαμβάνει, όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εξαιρουμένης της Μάλτας).

Αφενός, είναι φανερό πώς η εικόνα το 2012 (10<sup>ο</sup> Διάγραμμα) είναι σχεδόν πανομοιότυπη με αυτή που είχε καταγραφεί στο πόρισμα του 2011 (11<sup>ο</sup> Διάγραμμα), καθώς η Ελλάδα βρίσκεται «απομονωμένη» στο πάνω μέρος του διαγράμματος, κάτι που σημαίνει ότι εξακολουθεί να κατέχει την χειρότερη θέση από τις υπόλοιπες σε ό,τι αφορά τη φιλικότητα του μακροοικονομικού περιβάλλοντος για τις επιχειρήσεις. Αφετέρου, η συνολική φορολογική επιβάρυνση βρίσκεται περίπου στο μέσο όρο και είναι περίπου στα ίδια επίπεδα με χώρες όπως η Ρουμανία, η Σλοβακία ή η Γερμανία, οι οποίες όμως υπερέχουν κατά πολύ ως προς το επιχειρηματικό κλίμα.

### 11<sup>ο</sup> Διάγραμμα: Συνολική κατάταξη Παγκόσμιας Τράπεζας (Μάιος 2012)



Πηγή: Κέντρο μελετών & έρευνας, Εμπορικού & Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών, 2012

Η μείωση του φορολογικού συντελεστή και γενικότερα οι φορολογικές διευκολύνσεις προς τις επιχειρήσεις δεν προτείνονται ως μέτρα μείωσης της συνεισφοράς του επιχειρηματικού κόσμου, για τον λόγο, ότι τέτοιες κινήσεις θα οδηγούσαν σε ανάκαμψη της επιχειρηματικότητας, κάτι που θα σήμαινε και μεγαλύτερα κρατικά έσοδα από τη φορολόγηση των επιχειρήσεων, εν αντιθέσει με τη σημερινή κατάσταση όπου εκατοντάδες επιχειρήσεις κάθε μήνα βάζουν λουκέτο η μία μετά την άλλη.

Με γνώμονα τη διαπίστωση ότι το επιχειρηματικό κλίμα στην Ελλάδα έχει χειροτερεύσει δραματικά σε σχέση με το προηγούμενο έτος (λόγω της μειωμένης ζήτησης), και οι επιχειρήσεις έχουν χάσει την πρόσβαση στο χρηματοπιστωτικό σύστημα τόσο εντός όσο και εκτός της χώρας, και το γεγονός ότι η ενίσχυση της επιχειρηματικότητας είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την επιβίωση του κράτους και της κοινωνικής οικονομίας της Ελλάδας, προτείνονται μέτρα οικονομικού χαρακτήρα ως το απόλυτο ελάχιστο που πρέπει να πράξει η κυβέρνηση σήμερα.

## *9. ΜΕΡΟΣ ΕΚΤΟ*

### *9. 1. Κεφάλαιο 11<sup>ο</sup>*

*Οι ελληνικές επιχειρήσεις  
και τρόποι αντιμετώπισής  
τους από το κράτος*

## **9. 1. Οι Ελληνικές επιχειρήσεις και τρόποι αντιμετώπισης τους από το κράτος**

### **9. 1. 1. Οικονομική κρίση και οι επιπτώσεις της, πάνω στις επιχειρήσεις**

Όλοι γνωρίζουμε ότι η ελληνική οικονομία αντιμετωπίζει μια βαθειά κρίση, με κύρια χαρακτηριστικά το πολύ μεγάλο δημοσιονομικό έλλειμμα, το τεράστιο χρέος, και τη συνεχή διάβρωση της ανταγωνιστικής της θέσης. Σε πρόσφατες δε, εκθέσεις του Διοικητή της ΤτΕ (Τράπεζας της Ελλάδος), τα προβλήματα αυτά, προϋπήρχαν της διεθνούς κρίσης του 2008 και ήταν αναπόφευκτο, να οδηγήσουν, αργά ή γρήγορα, σε αδιέξοδο. Παράλληλα, η διεθνής κρίση μεγένθυσε τις συσσωρευμένες αρνητικές επιπτώσεις αυτών των χρόνιων αδυναμιών και επιτάχυνε την πτωτική πορεία της οικονομίας.

Βέβαια, οι Έλληνες αντιδρούν στην οικονομική κρίση, δημιουργώντας επιχειρήσεις.

Αυτό είναι το συμπέρασμα της ετήσιας έκθεσης του IOBE, για την επιχειρηματικότητα στην Ελλάδα το διάστημα 2011 έως 2012, σύμφωνα με την οποία καταγράφεται το υψηλότερο ποσοστό 15,8% παγκοσμίως.

Μάλιστα, όπως δείχνει η έκθεση, η αύξηση της ανεργίας στρέφει τους Έλληνες στην δημιουργία της δικής τους επιχείρησης(από 18 έως 64 ετών), με ποσοστό 8% το καλοκαίρι του 2011, ενώ το 2010 κυμαίνονταν στο 5,3%.

Ωστόσο, αν και η κρίση μας στρέφει προς το επιχειρείν, έχουν αυξηθεί σημαντικά οι δυσκολίες ίδρυσης μιας νέας επιχείρησης και η «επιβίωση της» δοκιμάζεται καθημερινά, καθώς όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο, εκατοντάδες επιχειρήσεις κλείνουν λόγω έλλειψης ρευστότητας.

### **9. 1. 2. Τα χαρακτηριστικά των ελληνικών οικογενειακών επιχειρήσεων στην περίοδο της οικονομικής κρίσης:**

- ◆ Κατά πρώτον, οι αμοιβές των μελών της οικογένειας μειώνονται δραματικά, γίνονται απολύσεις εργαζομένων για να σταθεί η επιχείρηση, οι φορολογικές εκκρεμότητες διευρύνονται καθημερινά, η εύρεση έκτακτων πόρων είναι αγωνιώδης.
- ◆ Γίνεται προσπάθεια να μειωθεί η έκθεση στον κίνδυνο περιουσιακών στοιχείων, γιατί η πλειοψηφία τους είναι υποθηκευμένα, γίνεται αλλαγή στο σύστημα διοίκησης και διαδοχή στην ηγεσία της επιχείρησης, με συνδυασμό συναισθήματος και επιχειρηματικότητας.
- ◆ Οι υπερωρίες χωρίς αμοιβή, η μείωση των αποδοχών διοίκησης και οι ενδοοικογενειακές και ενδοεπιχειρησιακές τριβές, είναι τα νέα χαρακτηριστικά στις οικογενειακές επιχειρήσεις οι οποίες είναι ακόμη ελεγχόμενες.

### **9.1.3. Τα χαρακτηριστικά των μεγάλων ελληνικών επιχειρήσεων σε Περίοδο Κρίσης**

- ◆ Είναι σε εξέλιξη ο αφελληνισμός των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, οι παλινοδίες πλήττουν την ανταγωνιστικότητα τους με την κατάργηση και επανασύσταση του Υπουργείου Ναυτιλίας.
- ◆ Ήδη είναι πρώτη η σημαία της Μάλτας από τον Μάρτιο του 2012 και από 3.300 πλοία που ήταν, έμειναν 2.000 (πλοία) με ελληνική σημαία.
- ◆ Το IOBE, θεωρεί ότι 26 δις αντί 10 δις, θα ήταν η προστιθέμενη αξία στη ναυτιλία γιατί η ελληνική σημαία υπάρχει στο 22,6 % του παγκόσμιου στόλου στα δεξαμενόπλοια και το 16 % στα φορτηγά πλοία.

Το ζητούμενο είναι το τι θα γίνει στο άμεσο μέλλον λόγω της επιβράδυνσης της Παγκόσμιας οικονομίας, του φόβου για αύξηση του πετρελαίου, των αλλαγών στα τιμολόγια της Δ.Ε.Η., και των αυξημένων ποσών επιστροφής Φ.Π.Α. που ούτε καν συμψηφίζονται με άλλες υποχρεώσεις προς το δημόσιο.

- ◆ Προβλέπεται, η μείωση του εργατικού κόστους, διαφορετικά, οδηγούμαστε στο σημείο μηδέν αυτών των επιχειρήσεων αν δεν στηριχθούν και αν δεν πληρωθούν από το κράτος.
- ◆ Τώρα πλέον παρατηρούνται και προβλήματα στις εξαγωγικές επιχειρήσεις με τη μη ασφάλιση πιστώσεων από τους διεθνείς οίκους για την εισαγωγή πρώτων υλών.

#### **Πρόσφατη έρευνα δείχνει ότι οι επιχειρήσεις :**

- ◆ 9 στις 10 κάνουν περικοπές κόστους
- ◆ 9 στις 10 μειώνουν τα περιθώρια κέρδους
- ◆ 8 στις 10 μειώνουν τη διαφήμιση
- ◆ 7 στις 10 μειώνουν την τιμή πώλησης των προϊόντων

Αυτό σημαίνει ότι τα προβλήματα εντείνονται δραματικά και προμηνύεται με βεβαιότητα η χρεοκοπία πολλών επιχειρήσεων.

### **9.1.4. Τρόποι αντιμετώπισης των επιχειρήσεων**

Πολλές επιχειρήσεις, με εξαγωγικό προσανατολισμό αδυνατούν να εκτελέσουν παραγγελίες λόγω ρευστότητας, με συνέπεια την προσωρινή διακοπή επέκτασης τους σε νέες αγορές. Τα προϊόντα της Ελλάδας είναι ανταγωνιστικά σε σχέση με εκείνα του εξωτερικού, γι' αυτό υπάρχει άμεση ανάγκη διοχέτευσης κεφαλαίων που θα οδηγήσουν σε έκρηξη, τις εξαγωγές.

Χρειάζονται λοιπόν, τόσο οι μικρές, αλλά και οι μεγάλες επιχειρήσεις, **άμεσα** στήριξη, με εξεύρεση πηγών χρηματοδότησης (πέραν της τραπεζικής), να ενταχθούν σε

Ευρωπαϊκά προγράμματα χωρίς την ανάγκη τραπεζικού δανεισμού, να ρυθμιστούν οι οφειλές τους, τόσο στα ασφαλιστικά ταμεία αλλά και στην εφορία για 20 έτη τουλάχιστον, επίσης να ρυθμιστούν οι τραπεζικές οφειλές των επιχειρήσεων για 40 και πλέον έτη, να γίνει ρύθμιση της καταβολής του Φ.Π.Α. (που το έχουν χρησιμοποιήσει οι περισσότερες επιχειρήσεις σαν κεφάλαιο κίνησης) σε δόσεις που μπορούν να πληρωθούν, και να γίνει παύση της οποιασδήποτε ποινικοποίησης των δραστηριοτήτων για δύο έτη, τουλάχιστον, μέχρι να ανακάμψει η οικονομία.

Επίσης, να γίνει παύση λήψης μέτρων (μείωσης μισθών και συντάξεων) για να τονωθεί επιτέλους η κατανάλωση.

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων και ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, δεν βοηθούν τον υγιή ανταγωνισμό λόγω του ότι δεν προστατεύει τον νομοταγή και σωστό επιχειρηματία, λειτουργεί σαν φόβητρο για τον επιτηδευματία, από τις συνέπειες μιας τυπικής παράβασης και σαν μέσο επιβολής προστίμων, δίνουν δε, την εντύπωση ότι οι διατάξεις έχουν νομοθετηθεί για εισπρακτικούς λόγους ή για διευκόλυνση της διαφθοράς.

Η αγορά επιζητά ένα δίκαιο πλαίσιο κανόνων το οποίο αφενός, θα ανταποκρίνεται στις σύγχρονες ανάγκες της οικονομίας χωρίς ασάφειες, στρεβλώσεις και γραφειοκρατικές διατάξεις, αφετέρου θα προάγουν την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων και ειδικότερα θα εξυπηρετούν την πρωταρχική ανάγκη για την εδραίωση του υγιούς ανταγωνισμού πατάσσοντας την φοροδιαφυγή.

Η σωρευμένη εμπειρία των φορολογικών αρχών σε συνεργασία με τους κοινωνικούς φορείς, δίνουν την δυνατότητα να επαναδιατυπωθούν οι φορολογικές διατάξεις έτσι ώστε να είναι απλές και κατανοητές.

**Η απλοποίηση αφορά τις διατάξεις για την φορολογία εισοδήματος, τον φόρο προστιθεμένης αξίας και:**

- ◆ Τις υποχρεώσεις των επιτηδευματιών για την διακίνηση των αγαθών,
- ◆ Τον τρόπο της καταγραφής και απεικόνισης των οικονομικών δεδομένων που απαιτούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης,
- ◆ Τον τρόπο με τον οποίο θα διεξάγονται οι φορολογικοί έλεγχοι και
- ◆ Τα πρόστιμα και τις προσαυξήσεις για την μη συμμόρφωση.

## *9. 2. Κεφάλαιο 12°*

### *Επίλογος*



## 9. 2. ΕΠΙΛΟΓΟΣ

### 9. 2. 1. Γενικές Προτάσεις για την Φορολογική Αντιμετώπιση των Επιχειρήσεων

Για την φορολογική αντιμετώπιση των επιχειρήσεων από το κράτος, σύμφωνα με τον κ. Π. Παντελή (Πρόεδρο του Ελληνοιταλικού επιμελητηρίου και φορολογικό σύμβουλο του επαγγελματικού επιμελητηρίου Αθηνών για την φορολογική μεταρρύθμιση) θα μπορούσε να ληφθεί κατά πρώτον, ένας τρόπος ελέγχου μικρών επιχειρήσεων.

Έτσι, λοιπόν, οι επιχειρήσεις αυτής της κατηγορίας ως προς την διαδικασία του φορολογικού ελέγχου:

- ◆ Να μην εντάσσονται στο «δείγμα» των κατ' έτος ελεγχόμενων επιχειρήσεων,
- ◆ Να μην εντάσσονται στους εκάστοτε, τυχαίους φορολογικούς ελέγχους,
- ◆ Να μην εντάσσονται στους εκάστοτε, κλαδικούς ελέγχους.

Να ελέγχονται:

- ◆ Με την δια μέσω TAXIS διασταύρωση στοιχείων, των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., την υποβολή κατ' έτος του πρώτου και τελευταίου Ζ της ταμειακής μηχανής.
- ◆ Με επαλήθευση του κύκλου εργασιών και των συγκεντρωτικών καταστάσεων των τιμολογίων.
- ◆ Με τον έλεγχο της διακίνησης των αγαθών (αποδείξεις λιανικής-τιμολόγια κλπ.).
- ◆ Να παρακολουθούνται αυστηρά κατά την υποβολή των δηλώσεων Φ.Π.Α.
- ◆ Να γίνεται αυστηρός τακτικός έλεγχος αν παρατηρείται έστω και μια παράβαση.

Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται:

- ◆ Να απαλλάσσονται εκατοντάδες στελέχη του ελεγκτικού μηχανισμού από τον έλεγχο αυτής της κατηγορίας των επιχειρήσεων.
- ◆ Σε κάθε περίπτωση, η φορολογητέα ύλη, να είναι σαφώς μικρότερη από τις μεγάλες πηγές φοροδιαφυγής.
- ◆ Η επιβολή αυστηρών προστίμων και η στενή παρακολούθηση της υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α., η διασταύρωση και η ένταση των ελέγχων στην διακίνηση εκτιμάται ότι θα πράξει καλύτερο αποτέλεσμα.
- ◆ Το εισόδημα αυτής της κατηγορίας των επιχειρήσεων αποφέρει κατά πολύ λιγότερα έσοδα από τον Φ.Π.Α.. Δηλαδή, αν επιτευχθεί η διαφανής διακίνηση στις αγορές και πωλήσεις της επιχείρησης θα αποφέρει πολύ μεγαλύτερα φορολογικά έσοδα από το εισόδημα.

- ◆ Βεβαίως, η αναμόρφωση του χαρακτηρισμού των δαπανών ως παραγωγικών, εφόσον η καταγραφή τους (εκπιπόμενων και μη δαπανών), με την πάροδο των ετών έχει δημιουργήσει μια λίστα τεράστιου μεγέθους, άρα επιβάλλεται, σε κάθε περίπτωση, να εξετάζεται η παραγωγικότητα των δαπανών και αποσαφήνιση του ορισμού της.
- ◆ Να μην απορρίπτονται δαπάνες για τυπικούς λόγους (π.χ. μη καταβολή Δημοτικού Τέλους).
- ◆ Εξομοίωση του καθεστώτος της ιδίοχρησης της επαγγελματικής στέγης των εμπορικών επιχειρήσεων με εκείνο του μεταποιητικού τομέα.
- ◆ Καθιέρωση φορολογικού πιστοποιητικού και για τις επιχειρήσεις οι οποίες δεν ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτούς Λογιστές, δηλαδή για τις επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών από τις 500.001,00 έως τα 20 εκατομμύρια ευρώ. Οι δε πιστοποιημένοι Λογιστές – Φοροτεχνικοί να αναλάβουν την έκδοσή του, με τους όρους και υποχρεώσεις, που διέπουν το πιστοποιητικό που εκδίδουν οι Ορκωτοί Λογιστές.
- ◆ Οι αλλαγές στην φορολόγηση των εισοδημάτων από Δ΄ πηγή να ισχύουν δύο έτη μετά την θέσπιση τους και γενικώς, κάθε νομοθετική αλλαγή να έχει ισχύ από την μεθεπόμενη διαχειριστική περίοδο.
- ◆ Επιβολή αυστηρής δέσμευσης της προβλεπόμενης από τον νόμο παραγραφής της υποχρέωσης διατήρησης των Βιβλίων και Στοιχείων, και να σταματήσει η συνήθης πρακτική των παρατάσεων με Υπουργικές Αποφάσεις.
- ◆ Φορολογικές ελαφρύνσεις για συγχωνεύσεις μικρών επιχειρήσεων και κλιμάκωση των φορολογικών κινήτρων αναλόγως του αριθμού των συγχωνευομένων.
- ◆ Προώθηση της τεχνολογικής έρευνας με φορολογικά κίνητρα χωρίς να θεσπίζει διατάξεις οι οποίες στην πραγματικότητα τα αναιρούν στην πράξη.
- ◆ Τα κέρδη που πραγματικά επενδύονται να απαλλάσσονται της φορολογίας.
- ◆ Περιορισμός των προστίμων και προσαυξήσεων.
- ◆ Φορολογικός έλεγχος όχι μόνο κατασταλτικός αλλά και συμβουλευτικός.
- ◆ Επιχείρηση που προβαίνει σε συγχώνευση, ή μετατροπή, ή μεταβίβαση, ή πώληση όλου ή μέρους ή κλάδου και υποβάλλει αίτημα ελέγχου, να υποχρεούται η φορολογική Αρχή στον έλεγχο σε διάστημα εξαμήνου μετά την ημερομηνία υποβολής της αίτησης.
- ◆ Τέλος, σύνδεση νεανικής επιχειρηματικότητας και φορολογικά κίνητρα μεταβίβασης παλαιών επιχειρήσεων, ανεξαρτήτως βαθμού συγγένειας.

### **Προτάσεις, για τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις, από τον Σ.Ε.Β.Ε.**

Από την Γενική Συνέλευση του Σ.Ε.Β.Ε. (Μάιος 2012), παρουσιάζουμε μερικές από τις προτάσεις που απευθύνονταν, στον Υπουργό Οικονομικών για την ορθή φορολογική αντιμετώπιση των μεγάλων επιχειρήσεων, όπως:

♦ Ριζική ανατροπή του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος με την καθιέρωση Ενιαίου Φορολογικού Συντελεστή (Flat tax rate) της τάξεως 15% - 19%, σύμφωνα με επιτυχημένα παραδείγματα άλλων χωρών, όπως αυτό της Σλοβακίας. Απώτερος στόχος του συστήματος αυτού θα είναι η ορθολογικότερη φορολόγηση μέσω της καθιέρωσης ενός ανώτερου φορολογικού συντελεστή, ο οποίος θα μειώνεται ανάλογα με το ύψος των δαπανών. Το σύστημα αυτό αναμένεται να συμβάλλει, στη δραστική απλοποίηση του φορολογικού συστήματος σε συνδυασμό με την ενίσχυση της εμπιστοσύνης στις σχέσεις Κράτους - επιχειρηματιών, καθώς και στον περιορισμό της γραφειοκρατίας, μεταφέροντας κατ' αυτόν τον τρόπο, σταθερά έσοδα στο ταμείο του κράτους, και προσέλκυση ξένων επενδύσεων, επίσης:

♦ Μείωση του φορολογικού συντελεστή των επιχειρήσεων που διατηρούν τις θέσεις εργασίας του προσωπικού τους, σύμφωνα με το άρθρο 73 Ν.3842/2010, κίνητρο για τη διατήρηση των θέσεων εργασίας, το οποίο καθίσταται ανεφάρμοστο καθώς στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου προβλέπεται πως, εφόσον η επιχείρηση που έκανε χρήση του μειωμένου φορολογικού συντελεστή μέσα στα επόμενα δύο χρόνια αυξήσει τον κύκλο εργασιών της, πρέπει να πληρώσει τον φόρο που έτυχε έκπτωσης και μάλιστα με τις νόμιμες προσαυξήσεις.

♦ Βελτίωση μηχανισμών ελέγχου για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

♦ Μείωση του ποσοστού προβεβαίωσης από 25% στο 50% για την άσκηση προσφυγής στα δικαστήρια για φορολογικές διαφορές και δραστική παρέμβαση όσον αφορά στη φορολογική δικαιοσύνη.

♦ Μείωση αποδεικτικών στοιχείων για τον χαρακτηρισμό μιας απαίτησης ως οριστικά ανεπίδεκτης είσπραξης.

♦ Επαναφορά του αφορολόγητου αποθεματικού ως προς το οποίο θα πρέπει να μειώνεται κλιμακωτά το ποσοστό της έκπτωσης ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης. Η όποια νέα ρύθμιση θα πρέπει να θέτει ασφαλιστικές δικλείδες ώστε η δημιουργία αφορολόγητων αποθεματικών να έχει πραγματικά αναπτυξιακό χαρακτήρα και να διασφαλίζει τη συμβατότητά της. Μόνο έτσι θα διασφαλιστεί η χρηστή διαχείριση του μέτρου προς όφελος παραγωγικών επενδύσεων και της πραγματικής

ανάπτυξης και θα αποφευχθούν φαινόμενα του παρελθόντος που δημιούργησαν μείζον πρόβλημα στις επιχειρήσεις.

- ◆ Μείωση ποσοστού προκαταβολής φόρου εισοδήματος
- ◆ Αναγνώριση πρόσθετου ποσού για δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας, και συγκεκριμένα περαιτέρω παράταση του μέτρου, το οποίο θα πρέπει να έχει μακροχρόνια διάρκεια, για να μπορούν οι επιχειρήσεις να προχωρήσουν σε μακροπρόθεσμο στρατηγικό σχεδιασμό και διεύρυνση της έννοιας των δαπανών, έρευνας και τεχνολογικής ανάπτυξης, ώστε σε αυτές να συμπεριληφθούν δαπάνες που είναι αναπόσπαστο μέρος της διαδικασίας έρευνας και τεχνολογίας.
- ◆ Κατάργηση του Φ.Α.Π. στα ακίνητα που χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία της επιχείρησης.
- ◆ Αποποινικοποίηση και εξαίρεση από τις διατάξεις του νόμου για Νομιμοποίηση Εσόδων από Παράνομες Δραστηριότητες, των αναλήψεων από μέλη του Δ.Σ. ποσών από τα διαθέσιμα της εταιρείας για επιχειρηματικούς σκοπούς.
- ◆ Διεύρυνση και επέκταση συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας.
- ◆ Κατάργηση της αφαίρεσης των ασφαλιστικών εισφορών και ιδιαίτερα αυτών του Ο.Α.Ε.Ε. από το φορολογητέο εισόδημα.
- ◆ Άμεση επανεξέταση του θέματος για τα προβλήματα στην εφαρμογή του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού, για τις επιχειρήσεις (νέας διάταξης του άρθρου 82 παράγραφος 5 του Κ.Φ.Ε., όπως διαμορφώθηκε από τον Ν.4038/2012), ώστε να διασφαλισθεί στην πράξη ο προαιρετικός χαρακτήρας του μέτρου καθώς και η αναπροσαρμογή του κόστους για την εφαρμογή του.

Σ.Ε.Β.Ε. 37η ΓΕΝΙΚΗ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗ  
Θεσσαλονίκη, 23 Μαΐου 2012

### **9. 2. 2. Φορολογικά κίνητρα για συνεπείς επιχειρήσεις**

Σε επιχειρήσεις που δεν έχουν φορολογικές παραβάσεις κατά την τελευταία 3ετία, θα ήταν καλό κατά την κατάθεση της φορολογικής δήλωσης, να γίνεται ηλεκτρονική διασταύρωση για τη διαπίστωση τέτοιων φορολογικών παραβάσεων και αν από τον έλεγχο δεν προκύψει κανένα στοιχείο να θεωρείται η δήλωση ειλικρινής και η χρήση περαιωμένη.

- ◆ Σε περίπτωση τακτικού φορολογικού ελέγχου, να διενεργείται πρώτα έλεγχος της τελευταίας χρήσης. Εάν το αποτέλεσμα των λογιστικών διαφορών που προσδιορίζει ο έλεγχος κυμαίνεται σε ποσοστό μέχρι 5% επί των συνολικών κερδών της επιχείρησης ή

προκύπτει φόρος μέχρι 30.000,00 €, οι προηγούμενες ανέλεγκτες χρήσεις να θεωρούνται περαιωμένες ως ειλικρινείς.

- ♦ Στους συνεπείς φορολογούμενους (φυσικά και νομικά πρόσωπα) να παρέχεται έκπτωση σε ποσοστό 5% - 10% του φόρου της συγκεκριμένης χρήσης.
- ♦ Επιπροσθέτως, να δίνεται η δυνατότητα δημιουργίας αφορολόγητου αποθεματικού από τα κέρδη της επιχείρησης για επενδύσεις.

### **9. 2. 3. Για τις Ληξιπρόθεσμες οφειλές από και προς το Δημόσιο**

Σύμφωνα με τη παράγραφο 9 του άρθρου 5 του Ν. 4047/2012, συμπληρώθηκε η διάταξη της παραγράφου 8 του άρθρου 3 του Ν. 4038/2012, η οποία αναφέρει ότι δικαίωμα στη ρύθμιση των χρεών προς το Δημόσιο έχουν οι φορολογούμενοι «εφόσον δεν υπερβαίνουν τις 10.000,00 €, όταν πρόκειται για φυσικά πρόσωπα και τις 75.000,00 € όταν πρόκειται για νομικά πρόσωπα». Είναι εμφανές ότι τα όρια αυτά πλέον δεν επαρκούν και θα πρέπει να αυξηθούν.

Επιπλέον, οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., ορίζουν την έννοια του επιτηδευματία χωρίς να εξετάζεται το είδος του νομικού προσώπου (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) και αρκείται στη άσκηση δραστηριότητας η οποία αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.

Επιπλέον, προτείνεται η θέσπιση μιας χρεωπιστωτικής κάρτας μεταξύ της κάθε επιχείρησης και του δημοσίου, όπου θα μπορούν να συμψηφίζονται οι όποιες εκατέρωθεν οφειλές.

### **9. 2. 4. Για τα Πλεονάσματα ή Ελλείμματα Ταμείου**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 για «θέματα φορολογικών ελέγχων» του Ν. 3296/2004, καθιερώνεται ο υποχρεωτικός έλεγχος ταμείου και οι συνέπειες που επιφέρει η οποιαδήποτε διαφορά του. Η εφαρμογή της διάταξης, έως σήμερα, δεν απέδωσε τα αναμενόμενα από πλευράς αύξησης της φορολογητέας ύλης και παράλληλα δεν έχει συνδράμει στην εξυγίανση των ισολογισμών των επιχειρήσεων.

Η μη αποδοτικότητα του ελέγχου των πλεονασμάτων ή ελλειμμάτων του ταμείου, επαληθεύεται άμεσα, με την εξέταση του πλήθους των παραβάσεων οι οποίες έχουν καταλογισθεί και το ύψος των προστίμων και φόρων που έχουν επιβληθεί.

Η επανεξέταση με στόχο την εξάλειψη του φαινομένου των πλεονασμάτων ή ελλειμμάτων του ταμείου και την εξυγίανση των ισολογισμών (επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.), θα πρέπει αρχικώς να ληφθεί υπόψη για

διόρθωση των έως σήμερα διαφορών (θέσπιση μεταβατικών διατάξεων) και στη συνέχεια να νομοθετηθούν διατάξεις ελεγκτικών επαληθεύσεων.

#### **9.2.5. Πρόταση για την μετά Κ.Β.Σ. εποχή**

Ο τρόπος προσδιορισμού και φορολόγησης του εισοδήματος των επιχειρήσεων είναι ίδιος, ανεξάρτητα της κατηγορίας βιβλίων που τηρούνται. Επειδή η εξαγωγή των φορολογικών αποτελεσμάτων ενός επιτηδευματία, απαιτεί συγκεκριμένα λογιστικά γεγονότα που διέπονται από τις ίδιες φορολογικές διατάξεις ως προς την συμμετοχή τους ή μη στον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, η απεικόνιση των δεδομένων θα πρέπει να είναι ίδια, όπως επί παραδείγματι, οι καταστάσεις εσόδων – εξόδων. Με τον τρόπο αυτό απλοποιείται μια επίπονη, δαπανηρή και τυπολατρική υποχρέωση των επιχειρήσεων να τηρούν λογιστικά βιβλία τα οποία με τον τρόπο που τηρούνται, δεν εξυπηρετούν την αναγκαιότητα των επιχειρήσεων για πληροφόρηση και εξαγωγή συμπερασμάτων.

Επίσης, επιτυγχάνεται ο στόχος της απλοποίησης του τρόπου αποτύπωσης των δεδομένων, καθώς, και ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης.

Επομένως, οι ελεγκτικές αρχές θα ωφεληθούν από την απλοποιημένη απεικόνιση των λογιστικών (φορολογικών) δεδομένων και θα έχουν την δυνατότητα να αυξήσουν τον αριθμό των υπαλλήλων - ελεγκτών, οι οποίοι, λόγω της απλής μορφής των καταστάσεων και χωρίς ιδιαίτερη εξειδίκευση θα είναι σε θέση να πραγματοποιούν φορολογικούς ελέγχους.

#### **9.2.6. Δημιουργία ανεξάρτητων ελεγκτικών φορέων οι οποίοι θα διενεργούν τους παρακάτω ελέγχους:**

**1<sup>ο</sup>.** Ο Φορολογικός έλεγχος σε όλες τις επιχειρήσεις (εκτός αυτών που τηρούν βιβλία αγορών) θα γίνεται με απλό τρόπο όπως ισχύει για τα βιβλία εσόδων - εξόδων. Δηλαδή να ελέγχονται οι αγορές, οι δαπάνες και τα έσοδα. Με τον τρόπο αυτό δεν απαιτούνται εξειδικευμένες ελεγκτικές γνώσεις.

**2<sup>ο</sup>.** Έλεγχος οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμών), πραγματοποιούμενος μέσω ΓΕΜΗ (Γενικό Εμπορικό Μητρώο), δηλαδή έλεγχος των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού για την απεικόνιση της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, με σκοπό την διασφάλιση των τρίτων, έτσι ώστε οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων να ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις της νομοθεσίας.

**3<sup>ο</sup>.** Ο Διαχειριστικός έλεγχος, να γίνεται από ορκωτούς λογιστές και να έχει σχέση με τα συμφέροντα των μετόχων.

4<sup>ο</sup>. Η υποβολή όλων των δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων να παραλαμβάνεται από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών (Γ.Γ.Π.Σ. και Δ.Ο.Υ.) με την προϋπόθεση ότι επισυνάπτεται ή καταχωρείται σε αντίστοιχο κωδικό της δήλωσης η πληρωμή προς τα Επαγγελματικά Επιμελητήρια.

#### **9.2.7. Η Πραγματικότητα**

Αξίζει να σημειωθεί ότι τα τελευταία επεξεργασμένα στοιχεία (στις αρχές της κρίσης), της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, εμφανίζουν τις περισσότερες εταιρείες να μοιράζονται ήδη από το 2009 μικρότερο τζίρο, με αποτέλεσμα να παρατηρείται σημαντική υποχώρηση των μέσων φορολογητέων κερδών κατά 11,28%.

Συγκεκριμένα, τα μέσα φορολογητέα κέρδη των 225.000 Νομικών Προσώπων ανήλθαν για το 2007 σε 90.893,00 €, για το 2008 σε 75.485,00 € και για το 2009 σε 66.966,00 €.

Με βάσει λοιπόν το 2009, παρουσιάζεται μείωση κατά 11,28% σε σχέση με το 2008, όπως σε σχέση με το 2007 μείωση 13,57% .

Μεγαλύτερη δε κερδοφορία εμφανίζουν παραδοσιακά οι τράπεζες, και οι χρηματιστηριακές εταιρείες, με σημαντική ωστόσο πτώση των κερδών τους κατά 25,4%, ενώ τα μικρότερα κέρδη εμφανίζουν οι Ο.Ε. και Ε.Ε. εταιρείες με διαχειρίσιμη ωστόσο πτώση 5,46%.

Πέραν του χρηματοπιστωτικού συστήματος, τη μεγαλύτερη μείωση κερδών εμφανίζουν οι εμπορικές επιχειρήσεις και οι εταιρείες παροχής υπηρεσιών με 10,9%, η οποία έρχεται να προστεθεί σε μία ακόμη μείωση κερδών 49%.

Πόσο μάλλον όταν την τελευταία διετία (2011-2012), η μείωση αυτή, ήταν ακόμη βαθύτερη.

Κατά τον Σπύρο Λιούκα (Καθηγητή Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών), το νέο επιχειρηματικό περιβάλλον μετά την κρίση θα είναι διαφορετικό, και με τις διαφαινόμενες τάσεις, οι ελληνικές επιχειρήσεις θα αντιμετωπίσουν πιο έντονα ανταγωνισμό στις αγορές που στοχεύουν.

Από την επιτυχή προσαρμογή των επιχειρήσεων στα νέα δεδομένα θα κριθεί τελικά η διεθνής ανταγωνιστικότητα της χώρας. Επομένως κρίσιμης σημασίας είναι η στρατηγική των επιχειρήσεων.

Συνοψίζοντας, θα πρέπει να πούμε ότι, η οικονομική πραγματικότητα δείχνει την Ελλάδα να βρίσκεται μεταξύ των χωρών με τα υψηλότερα ποσοστά στη φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων και συντελεστών Φ.Π.Α..

**Εν κατακλείδι**, θα μπορούσε η κυβέρνηση, να κάνει μια προσπάθεια για ανάκαμψη της επιχειρηματικότητας, ξεκινώντας με τον βασικό συντελεστή φορολόγησης των Α.Ε. και Ε.Π.Ε., που θα πρέπει να συνδεθεί με την ανάπτυξη και την απασχόληση. Δηλαδή, ο φόρος πάνω στα αδιανέμητα κέρδη, να υπολογίζεται με συντελεστή 15%, με την υποχρέωση μέσα σε πέντε έτη από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου να γίνονται επένδυση, διαφορετικά να φορολογούνται με υψηλό συντελεστή. Επίσης, για τα κέρδη που διανέμουν ο φόρος να υπολογίζεται με συντελεστή 15% και να εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση.

Ο φόρος των κερδών των Ο.Ε. και Ε.Ε. να υπολογίζεται με συντελεστή 25%, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Επίσης, να ισχύσει δέσμευση για τον περιορισμό του συντελεστή φορολογίας των επιχειρήσεων, ως προς τον τζίρο τους, σε επίπεδο που να μην ξεπερνάει το 40%, και αντιστρόφως ανάλογα με την αύξηση των συνολικών δημόσιων εσόδων από τη φορολόγηση των επιχειρήσεων, αφενός να δώσει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αντιμετωπίσουν την κρίση, αφετέρου να περιορισθεί η μετανάστευσή τους σε γειτονικές χώρες και να τονωθεί η ανταγωνιστικότητά τους. Αξιοσημείωτο είναι, ότι η τάση μείωσης της εταιρικής φορολόγησης σήμερα, είναι διευρυμένη σε μεγάλο ποσοστό παγκοσμίως, εξαιτίας των υψηλών ελλειμμάτων που έχουν οι περισσότερες εθνικές οικονομίες.

Η μείωση των εταιρικών φόρων αποτελεί, εξάλλου, ένα από τα σημαντικότερα επενδυτικά κίνητρα και αρκετές χώρες έχουν ήδη θεσπίσει (νομοθετικά) περαιτέρω μείωση των φόρων τα επόμενα χρόνια, παρά την πρόσφατη (λόγω διεθνών οικονομικών εξελίξεων) ανάγκη, για αύξηση των φορολογικών εσόδων.

Άλλωστε, με την αύξηση των επενδύσεων μίας χώρας επιτυγχάνεται, η διεύρυνση της φορολογικής βάσης επί της οποίας θα επιβληθούν οι φόροι.



## 10. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### 10.1. Συγγράμματα

- ♦ Γρηγοράκος Θεόδωρος, «Σχέδιο Λογαριασμών και Υποδείγματα Οικονομικών Καταστάσεων του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», Εκδόσεις: Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ (Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών), Αθήνα 2011.
- ♦ Δημήτρακας Αθανάσιος, «Κωδικοποίηση Νόμου 2190/1920, Περί Ανωνύμων Εταιρειών», Εκδόσεις: Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα 2007.
- ♦ Δράκος Γ., «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», Αθήνα 1986.
- ♦ Καραγιώργος Θ. «Λογιστική Εταιρειών και Φορολογία Εισοδήματος», Αθήνα, 2003.
- ♦ Κοντάκος Αριστοτέλης, «Γενική Λογιστική», Εκδόσεις ΕΛΛΗΝ, Αθήνα 2006.
- ♦ Κορομηλάς Γιώργος Α., «Φορολογικές σημειώσεις», Αθήνα 2012.
- ♦ Κράτση Σ. Αγαπητού, «Φορολογία Εισοδήματος, (Νόμος 2238/1994) Μέχρι & τον Ν. 2459/1997», Εκδόσεις: Κράτση, Αθήνα.
- ♦ Κράτση Σ. Αγαπητού, «Φορολογία Κεφαλαίου», Δεύτερος Τόμος, Εκδόσεις: Κράτση, Αθήνα, 2008.
- ♦ Λαζαρίδης Γιάννης, Παπαδόπουλος Δημήτρης, «Χρηματοοικονομική διοίκηση», τεύχος Β', Θεσσαλονίκη 2006.
- ♦ Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, «Ανώνυμες Εταιρείες (Από άποψη Νομική, Οικονομική, Οργανωτική, Λογιστική & Φορολογική)», Εκδόσεις: «ΠΑΜΙΣΟΣ», Αθήνα 1986.
- ♦ Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, «Προσωπικές Εταιρείες, Ε.Π.Ε., Κοινοπραξίες», Εκδόσεις: «Πάμισος» Αθήνα 2003.
- ♦ Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, «Προσωπικές Εταιρείες (Ο.Ε.- Ε.Ε.), Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.), Κοινοπραξίες», Έκδοση 12<sup>η</sup>, Εκδόσεις: «Πάμισος», Αθήνα 2011.
- ♦ Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, «Ανώνυμες Εταιρείες», Έκδοση δέκατη Πέμπτη, Εκδόσεις : «Πάμισος», Αθήνα 2012.
- ♦ Μαθιουδάκης Ζαχαρίας, «Ανώνυμες Εταιρείες σε διαλεκτική συνάρτηση με τις Τράπεζες», 1992.
- ♦ Μελάς Δ. Χρήστος, «Δηλώστε έξυπνα (Ετήσια Έκδοση Τεύχος 15<sup>ο</sup>)», Εκδόσεις Σάκκουλα, 2012.
- ♦ Περάκης Ευάγγελος, «Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία», (έκδοση της ΝΒ (Νομική Βιβλιοθήκη), Αθήνα 2012.
- ♦ Ρόκας Νικόλαος & Παμπούκης Κων/νος, «Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών Α.Ε. – Ε.Π.Ε., Εμπορικές Εταιρείες», Αθήνα: 1974.
- ♦ Ρόκας Κ. Ιωάννης, «Εμπορικό Δίκαιο», 3<sup>η</sup> Έκδοση, Εκδόσεις: Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2003.
- ♦ Σακέλλης Εμμανουήλ, «Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών – Ανάλυση και Ερμηνεία», Εκδόσεις ΒΡΥΚΟΥΣ, Αθήνα 2013.
- ♦ Σαρσέντης Ν. Βασίλειος, «Λογιστική Εταιρειών», Έ Έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 2008.
- ♦ Σταματόπουλος Δημήτριος - Καραβοκύρης Αντώνης, «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων», Τόμος Α, Εκδόσεις ELF ORIN, Αθήνα 2007.
- ♦ Σταματόπουλος Δημήτρης, «Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών – Ανάλυση και Ερμηνεία», Εκδόσεις ELF ORIN, Αθήνα 2013.
- ♦ Τότσης Νικόλαος, «Η Φορολογία των Ανωνύμων Εταιρειών και των Συνεταιρισμών», Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ, Τόμοι Α και Β, Αθήνα 1980.

- ♦ Τότσης Ν. Χρήστος, «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων», Έκδοση 43<sup>η</sup>, Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2013.
- ♦ Φλώρος Αριστείδης, «Φορολογική Λογιστική, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Λογιστική & Πρακτική Αντιμετώπιση», Δ Έκδοση, Εκδόσεις: Σύγχρονη Εκδοτική ΕΠΕ, Αθήνα 2010.
- ♦ Joseph Stiglitz, «Οικονομική του Δημόσιου Τομέα», Εκδόσεις: Κριτική (Επιστημονική Βιβλιοθήκη), Έτος Έκδοσης: 1992.

## 10. 2. Ηλεκτρονικές Πηγές

- ♦ <http://www.minfin.gr>
- ♦ <http://www.taxdevil.gr>
- ♦ <http://www.forologikanea.gr>
- ♦ <http://www.epixeiro.gr>
- ♦ <http://www.kpmg.com/GR>
- ♦ <http://www.blod.gr/lectures/Pages>
- ♦ <http://reviews.in.gr>
- ♦ <http://www.e-boss.gr>
- ♦ <http://www.e-forologia.gr>
- ♦ <http://www.payroll.gr>
- ♦ <http://www.taxheaven.gr>
- ♦ <http://l.naftemporiki.gr>
- ♦ <http://www.forin.gr>
- ♦ <http://www.gsis.gr>
- ♦ <http://www.tax-profit.gr>
- ♦ <http://www.acci.gr>
- ♦ <http://www.epixeirisi.gr>
- ♦ <http://www.deloitte.com>
- ♦ <http://www.lexeis.gr>
- ♦ <http://www.euretirio.com>
- ♦ <http://www.moneypedia.gr>