

**ΝΟΜΟΣ 3842/2010 ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ ΚΑΙ  
ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ**

**LAW 3842/10 RESTORATION OF FISCAL JUSTICE AND CONFRONTATION OF  
TAX EVASION**

## Περιεχόμενα

### I. Πρόλογος

### II. Ισχύουσες διατάξεις

#### 1. Άρθρο 10 του ν. 2238/1994

#### 2. Σχολιασμός νέων διατάξεων

##### 2.1. Έναρξη ισχύος

#### 3. Συντελεστές φόρου

##### 3.1. Ομόρρυθμες εταιρείες

##### 3.2. Ετερόρρυθμες εταιρείες

##### 3.3. Κοινωνίες αστικού δικαίου

##### 3.4. Κοινωνίες κληρονομικού δικαίου

##### 3.5. Αστικές εταιρίες

##### 3.6. Συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες

##### 3.7. Κοινοπραξίες

##### 3.8. Οικοδομικές επιχειρήσεις

#### 4. Επιχειρηματική αμοιβή

#### 5. Κίνητρα για τη διατήρηση θέσεων εργασίας

##### 5.1. Άρθρο 73 του ν.3842/2010

##### 5.2. Σχολιασμός νέων διατάξεων

##### 5.3. Έναρξη ισχύος

##### 5.4. Προβληματισμοί επί των νέων διατάξεων

5.5. Ανάλυση διατάξεων

5.6. Παραδείγματα

6. Κίνητρα για την ανάπτυξη της νεανικής επιχειρηματικότητας

6.1. Άρθρο 69 του ν.3842/2010

6.2. Σχολιασμός νέων διατάξεων

6.3. Εξαιρέσεις από την απαλλαγή

6.4. Έναρξη ισχύος

6.5. Προβληματισμός σχετικά με τη θέση της διοίκησης

7. Κίνητρα άρθρου 118 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 18 του ν. 3296/2004

8. Λοιπές διατάξεις - διευκρινίσεις

8.1. Κοινωνίες αστικού δικαίου που εκμεταλλεύονται φορτηγά ή επιβατικά αυτοκίνητα Δ.Χ. και λοιπές εταιρείες της παρ. 4 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. που εκμεταλλεύονται επίσης φορτηγά ή επιβατικά αυτοκίνητα Δ.Χ

8.2. Για τον υπολογισμό της επιχειρηματικής αμοιβής λαμβάνονται υπόψη μόνο οι εταίροι που υπάρχουν κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου

8.3. Δικηγορικές, συμβολαιογραφικές εταιρείες

8.4. Λοιπές κοινωνίες που δεν ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα

9. Αφαίρεση από τα κέρδη 1.500,00 € λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία

III. Αλλαγές στο νέο έντυπο Ε5

IV. Παραδείγματα

1. Παράδειγμα ομόρρυθμης εταιρείας με μέλη δύο φυσικά πρόσωπα

2. Παράδειγμα ομόρρυθμης εταιρείας με ομ. μέλη ένα φυσικό πρόσωπο κι ένα νομικό πρόσωπο

3. Παράδειγμα ετερόρρυθμης εταιρείας με ομ.μέλος ένα φυσικό πρόσωπο κι ένα ετ. μέλος πάλι ένα φυσικό πρόσωπο

4. Παράδειγμα ετερόρρυθμης εταιρείας στην οποία συμμετέχει ένα ομ. μέλος φυσικό πρόσωπο, ένα ετερόρρυθμο μέλος φυσικό πρόσωπο, κι ένα ετερόρρυθμο μέλος, ένα νομικό πρόσωπο

5. Παράδειγμα ομόρρυθμης εταιρείας με μέλη δύο φυσικά πρόσωπα που έχουν κάνει έναρξη πρώτη φορά και είναι αμφότεροι ηλικίας κάτω των 35 ετών

6. Παράδειγμα κοινωνίας κληρονομικού δικαίου στην οποία συμμετέχουν δυο κοινωνοί - ανήλικα φυσικά πρόσωπα κι ένα νομικό πρόσωπο

7. Παράδειγμα ομόρρυθμης εταιρείας στην οποία συμμετέχουν πέντε ομ. εταίροι

V. Προθεσμίες υποβολής δήλωσης

VI. Αυτοκίνητα εταιρειών

## 1.Πρόλογος

Με τον νόμο 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58 Α'/23.4.2010) και συγκεκριμένα με το άρθρο 6 αυτού, επήλθαν κάποιες αλλαγές στις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2238/1994 που αφορούν τη φορολογία των εταιρειών, κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα. Λόγω της πληθώρας των αλλαγών που επέφερε ο παραπάνω νόμος στον κορμό του φορολογικού μας συστήματος, οι συνάδελφοι λογιστές – φοροτεχνικοί διαβάζοντας καθημερινά αποφάσεις και εγκυκλίους, βρίσκονται μετέωροι ανάμεσα σε παλιές και νέες διατάξεις.

Έχοντας πάντα σαν στόχο την έγκαιρη και έγκυρη ενημέρωση των συναδέλφων, προχωρήσαμε στην σύνταξη της παρούσας ανάλυσης που ευελπιστούμε να ξεκαθαρίσει λίγο το τοπίο όσον αφορά τη φορολογία των εταιρειών του άρθρου 10 του ν. 2238/1994. Στο τέλος της ανάλυσης παραθέσαμε και αναλυτικά παραδείγματα με επεξηγήσεις ώστε να γίνουν κατανοητές όλες οι αλλαγές. Να αναφέρουμε ότι η παρούσα μελέτη εμπλουτίστηκε με διατάξεις σε σχέση με την αρχική της μορφή, άλλαξε ο πίνακας περιεχομένων και τέλος προστέθηκαν νέα παραδείγματα.

## II. Ισχύουσες διατάξεις

### 1. Άρθρο 10 του ν. 2238/1994

Θα ξεκινήσουμε την ανάλυσή μας με την παράθεση των σχετικών διατάξεων που αφορούν το άρθρο 10 του ν.2238/1994.

#### A) Άρθρο 10 παρ. 1 του ν. 2238/1994.

Η παράγραφος 1 του άρθρου 10 του ν. 2238/1994 όπως ισχύει σήμερα, έχει ως εξής:

« Άρθρο 10

1. 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:

α) των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς,

β) των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του ν. 718/1977 (ΦΕΚ 304 Α').

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

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

## 2. Σχολιασμός νέων διατάξεων

Με τις νέες διατάξεις τα κέρδη των υποχρέων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ομόρρυθμες εταιρίες, ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές εταιρίες, αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς και κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.), φορολογούνται με συντελεστή είκοσιπέντε τοις εκατό (25%).

Ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν, μετά την αφαίρεση:

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

β) Των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από

τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2.

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

Αυτό που χρειάζεται όμως προσοχή και ισχύει από το έτος 2010 είναι το εξής. Ο νομοθέτης έθεσε μια ειδική διάταξη όσον αφορά: α) τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες και β) τα κέρδη που αναλογούν στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε κοινωνίες κληρονομικού δικαίου (εφόσον στην κοινωνία συμμετέχουν και ανήλικοι), οι οποίες κοινωνίες ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

Πιο συγκεκριμένα η διάταξη αναφέρει τα ακόλουθα:

Ειδικά, για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες κοινωνίες, μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι\* τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), αφού προηγουμένως αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Επομένως, αν στην κοινωνία συμμετέχουν μόνο ανήλικοι, τα κέρδη της κοινωνίας φορολογούνται με συντελεστή 25% χωρίς την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής (βλ. ανάλυση κατωτέρω στην ενότητα II. 4).

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου εταίρου ή κοινωνού στο πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας, που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.

Η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, καθόσον πρόκειται για συγκεκριμένο τρόπο φορολογίας των κερδών του νομικού προσώπου.

Σε περίπτωση περισσότερων ομόρρυθμων εταίρων ή κοινωνών με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται, κάθε έτος, από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματός της .

Με τις προαναφερόμενες προϋποθέσεις, ομόρρυθμος εταίρος ή κοινωνός, που συμμετέχει σε περισσότερες εταιρίες ή κοινωνίες, φορολογείται για επιχειρηματική αμοιβή από όλες τις εταιρίες ή κοινωνίες στις οποίες συμμετέχει.

Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του ν.718/1977 (εταιρίες μεταξύ εκτελωνιστών), για τις οποίες διατηρείται το καθεστώς κατανομής επιχειρηματικής αμοιβής σε όλους τους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, ανεξάρτητα από τον αριθμό τους.

Διευκρινίζεται ότι, η επιχειρηματική αμοιβή δεν θα υπολογίζεται στα επιπλέον κέρδη της εταιρίας ή κοινωνίας, που προσδιορίζει ο έλεγχος.

Η επιχειρηματική αμοιβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ, αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και συναθροίζεται με τα λοιπά εισοδήματα του δικαιούχου.

Επομένως, με βάση τα παραπάνω, στο επίπεδο του νομικού προσώπου, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) τα κέρδη των ομόρρυθμων εταίρων φυσικών προσώπων και κοινωνιών φυσικών προσώπων κοινωνίας κληρονομικού δικαίου στην οποία περιλαμβάνονται και ανήλικοι και με συντελεστή εικοσιπέντε τοις εκατό (25%) τα κέρδη όλων των λοιπών εταίρων και κοινωνιών (ετερόρρυθμοι εταίροι, εταίροι νομικά πρόσωπα).

\* Επειδή πολλοί συνάδελφοι έχουν κατανοήσει λανθασμένα την παραπάνω διάταξη, σημειώνουμε ότι η φράση της παραγράφου αυτής "που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες κοινωνίες, μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι" μετά τις λέξεις " και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου," αναφέρεται μόνο για τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου και όχι για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες. Να τονίσουμε εδώ ότι η ερμηνεία των νόμων πρέπει να γίνεται στενά γραμματικά, δηλαδή για του γράμματος του νόμου. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι διατάξεις είναι σαφέστατες και δεν επιδέχονται διαφορετικής ερμηνείας.

## 2.1. Έναρξη ισχύος

Η παράγραφος 1 του άρθρου 10 έτσι όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του ν. 3842/2010 ισχύει για διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2010 και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

## 3. Συντελεστές φόρου

### 3.1. Ομόρρυθμες εταιρείες

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

Σημειώνουμε ότι και τη χρήση 2009 ο συντελεστής φορολογίας τους ήταν πάλι 20%.



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

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

Σημειώνεται ότι:

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

### 3.2. Ετερόρρυθμες εταιρείες

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

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

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

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

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

Σημειώνεται ότι:

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

### 3.3. Κοινωνίες αστικού δικαίου

Οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και η διαχειριστική τους χρήση αρχίζει από 1.1.2010 και μετά, φορολογούνται με συντελεστή 25%.

Προηγουμένως, κατά τη χρήση 2009 ο συντελεστής φορολογίας τους ήταν 20%.

### 3.4. Κοινωνίες κληρονομικού δικαίου

Στις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα - στις οποίες μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι - και η διαχειριστική τους χρήση αρχίζει από 1.1.2010 και μετά, τα κέρδη που αναλογούν στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα φορολογούνται στο όνομα της κοινωνίας με συντελεστή 20%, αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για τους εταίρους αυτούς. Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής του κοινωνού στο 50% αυτών των κερδών της κοινωνίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.

Προηγουμένως, κατά τη χρήση 2009 ο συντελεστής φορολογίας τους ήταν πάλι 20%.

Αν στην κοινωνία κληρονομικού δικαίου συμμετέχουν και μέλη -μη φυσικά πρόσωπα, τότε το τμήμα των κερδών που τους αναλογεί φορολογείται με συντελεστή 25%.

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

### 3.5. Αστικές εταιρίες

Οι αστικές εταιρίες, ανεξάρτητα αν είναι κερδοσκοπικές ή μη, των οποίων η διαχειριστική χρήση αρχίζει από 1.1.2010 και μετά, φορολογούνται με συντελεστή 25%.

Προηγουμένως, κατά τη χρήση 2009 ο συντελεστής φορολογίας τους ήταν ο ίδιος 25%.

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

### 3.6. Συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες

Οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες των οποίων η διαχειριστική χρήση αρχίζει από 1.1.2010 και μετά, φορολογούνται με συντελεστή 25%.

Προηγουμένως, κατά τη χρήση 2009 ο συντελεστής φορολογίας τους ήταν ο ίδιος 25%.

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

### 3.7. Κοινοπραξίες

Οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ, που η διαχειριστική τους χρήση αρχίζει από 1.1.2010 και μετά, φορολογούνται με συντελεστή 25%.

Προηγουμένως, κατά τη χρήση 2009 ο συντελεστής φορολογίας τους ήταν ο ίδιος 25%.

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

### Σημείωση:

Σημειώνεται ότι, η διάταξη σύμφωνα με την οποία προβλεπόταν η μείωση των συντελεστών φορολογίας κατά μία ποσοστιαία μονάδα από τη χρήση 2010 μέχρι και τη χρήση 2014, για τις κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ, για τις αστικές εταιρίες, δικηγορικές, συμβολαιογραφικές, συμμετοχικές και αφανείς εταιρίες, καταργήθηκε. (Η διάταξη αυτή είχε προστεθεί στο άρθρο 10 του ν.2238/1994 με το άρθρο 15 του ν. 3697/2008, σχετική απόφαση ΠΟΛ.1180/31.12.2008)

### 3.8. Οικοδομικές επιχειρήσεις

Με την παρ. 2 του άρθρου 6 του ν.3842/2010 αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.2238/1994.

Με την αντικατάσταση αυτή αυξήθηκε από 15% σε 20% ο συντελεστής καθαρού κέρδους ο

οποίος εφαρμόζεται επί των ακαθαρίστων εσόδων των οικοδομικών επιχειρήσεων, δηλαδή των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ, προκειμένου να προσδιορισθούν τα καθαρά τους κέρδη.

Σημειώνεται ότι οι οικοδομικές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ εξακολουθούν να προσδιορίζουν τα καθαρά τους κέρδη με συντελεστή επί των ακαθαρίστων εσόδων τους και όχι με λογιστικό τρόπο όπως οι λοιπές επιχειρήσεις.

Ο αυξημένος αυτός συντελεστής εφαρμόζεται σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 92 του ν.3842/2010, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών από 1.1.2010 και μετά, δηλαδή ανεξάρτητα από το χρόνο έκδοσης της οικοδομικής άδειας.

#### 4. Επιχειρηματική αμοιβή

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

Σημειώνουμε εδώ τα εξής:

α) επιχειρηματική αμοιβή δίδεται σε όλους τους ομόρρυθμους εταίρους και κοινωνούς κοινωνίας κληρονομικού δικαίου στην οποία συμμετέχουν και ανήλικοι και μέχρι 3, όπως προβλεπόταν από τις προηγούμενες διατάξεις.

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

Παραθέτουμε αναλυτικό παράδειγμα:

Έστω τέσσερα φυσικά πρόσωπα οι Χ1, Χ2, Χ3 και Χ4 οι οποίοι συμμετέχουν και οι τέσσερις ως ομόρρυθμα μέλη με διαφορετικά ποσοστά συμμετοχής, σε τρεις ομόρρυθμες εταιρείες ως εξής:

1η Ο.Ε.

2η Ο.Ε.

3η Ο.Ε.

Χ1 25%

Χ1 40%

Χ1 10%

Χ2 20%

Χ2 25%

Χ2 25%

Χ3 40%

Χ3 30%

Χ3 15%

Χ4 15%

Χ4 5%

Χ4 50%

Η 1η Ο.Ε. έχει κέρδη 14.000 €, η 2η Ο.Ε. έχει κέρδη 18.000 €, η 3η Ο.Ε. έχει κέρδη 19.500 €.

Η διανομή της επιχειρηματικής αμοιβής από τις εταιρείες αυτές θα γίνει ως εξής:

1η Ο.Ε.:

Κέρδη  $14.000 \times 50\% = 7.000$  €.

Εταίρος Χ1:  $7.000 \times 25\% = 1.750$  €.

Εταίρος Χ2:  $7.000 \times 20\% = 1.400$  €.

Εταίρος Χ3:  $7.000 \times 40\% = 2.800$  €.

2η Ο.Ε.:

Κέρδη  $18.000 \times 50\% = 9.000$  €.

Εταίρος Χ1:  $9.000 \times 40\% = 3.600$  €.

Εταίρος Χ2:  $9.000 \times 25\% = 2.250$  €.

Εταίρος Χ3:  $9.000 \times 30\% = 2.700$  €.

3η Ο.Ε.:

Κέρδη  $19.500 \times 50\% = 9.750$  €.

Εταίρος Χ2:  $9.750 \times 25\% = 2.437,50$  €.

Εταίρος Χ3:  $9.750 \times 15\% = 1.462,50$  €.

Εταίρος Χ4:  $9.750 \times 50\% = 4.875$  €.

Δηλαδή, το κάθε φυσικό πρόσωπο ομόρρυθμος εταίρος, αποκτά επιχειρηματική αμοιβή από κάθε εταιρεία που συμμετέχει, υπό την προϋπόθεση να ανήκει στους τρεις πρώτους εταίρους με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσότερων με ίσα ποσοστά συμμετοχής οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρεία.

Συνεπώς:

Ο εταίρος Χ1 αποκτά επιχειρηματική αμοιβή από τις 2 Ο.Ε. (1η και 2η) καθόσον και στις δύο είναι μεταξύ των τριών εταίρων με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

Ο εταίρος Χ2 αποκτά επιχειρηματική αμοιβή και από τις 3 Ο.Ε. καθόσον και στις 3 είναι μεταξύ των τριών εταίρων με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

Ο εταίρος Χ3 αποκτά επιχειρηματική αμοιβή και από τις 3 Ο.Ε. καθόσον και στις 3 είναι μεταξύ των τριών εταίρων με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

Ο εταίρος Χ4 αποκτά επιχειρηματική αμοιβή μόνο από την 3η Ο.Ε. καθόσον σε αυτή είναι μεταξύ των εταίρων με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής, ενώ στην 1η και στην 2η Ο.Ε. συμμετέχει με ποσοστό συμμετοχής που κατατάσσεται τέταρτος κατά σειρά.

Να σημειώσουμε ότι προκειμένου για εταιρείες του άρθρου 13 του ν. 718/1977 (εταιρείες μεταξύ εκτελωνιστών) η επιχειρηματική αμοιβή κατανέμεται σ' όλους τους ομόρρυθμους εταίρους, φυσικά πρόσωπα, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία, ανεξάρτητα από τον αριθμό τους (ΠΟΛ.1042/8.2.1993 και ΠΟΛ.1135/4.10.2010)

Έπίσης, διευκρινίζεται ότι η επιχειρηματική αμοιβή δεν θα υπολογίζεται στα επιπλέον κέρδη της εταιρίας ή κοινωνίας, που προσδιορίζει ο έλεγχος (ΠΟΛ.1135/4.10.2010).

Σχετικά με τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου ισχύουν τα ακόλουθα:

Η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής στις περιπτώσεις των κοινωνιών κληρονομικού δικαίου, γίνεται υπό προϋποθέσεις. Πιο συγκεκριμένα αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή από τα κέρδη των κοινωνιών αυτών για μέχρι τρεις κοινωνούς φυσικά πρόσωπα με την απαραίτητη προϋπόθεση όμως ότι στις κοινωνίες αυτές μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι κοινωνοί. Σημειώνεται ότι το δικαίωμα αυτό εξακολουθεί μέχρι και την ενηλικίωση όλων των ανήλικων κοινωνών μελών της κοινωνίας, ενώ διευκρινίζεται ότι το δικαίωμα αφαίρεσης επιχειρηματικής αμοιβής στις περιπτώσεις αυτές έχουν οι μέχρι τρεις κοινωνοί με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην κοινωνία, ανεξάρτητα αν οι κοινωνοί αυτοί είναι τα ανήλικα μέλη αυτής ή όχι.

Για τις λοιπές κοινωνίες, αστικού δικαίου που δεν αποτελούν κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα αφαίρεσης από τα κέρδη επιχειρηματικής αμοιβής, έστω και εάν έχουν ανήλικα μέλη (σχ. απόφαση ΠΟΛ.1080/13.3.1996).

Τέλος, από το συνδυασμό των διατάξεων (όπως έχει δεκτό κι από τη Διοίκηση του Υ.Ο. με το

σχετ. εγγ. 1045089/1339/A0012/14.6.2004) αν στην κοινωνία συμμετέχουν μόνο ενήλικοι, τα κέρδη της κοινωνίας φορολογούνται με συντελεστή 25% χωρίς την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής

## 5. Κίνητρα για τη διατήρηση θέσεων εργασίας

### 5.1. Άρθρο 73 του ν.3842/2010

Σύμφωνα με το άρθρο 73 του ν. 3842/2010, ορίστηκαν τα εξής: (παραθέτουμε μόνο τις πρώτες εφτά παραγράφους του άρθρου αυτού, διότι έχουν άμεση σχέση με την ανάλυσή μας).

«Άρθρο 73: Κίνητρα για τη διατήρηση θέσεων εργασίας και τη μείωση του περιβαλλοντικού αποτυπώματος και κίνητρα για την ενίσχυση της κινηματογραφικής παραγωγής

1. Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., των οποίων ο κύκλος εργασιών μειώνεται για δύο (2) συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους, έναντι της προηγούμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου, ο συντελεστής φορολογίας των κερδών που ορίζεται από τα άρθρα 109 και 10 του ίδιου νόμου μειώνεται κατά τρεις (3) ποσοστιαίες μονάδες, με την προϋπόθεση ότι ο αριθμός των εργαζομένων που υφίσταται κατά την προηγούμενη της διετίας διαχειριστική περίοδο δεν μειώνεται σε καμία από τις τρεις πιο πάνω διαχειριστικές περιόδους.

2. Η μείωση του συντελεστή φορολογίας εφαρμόζεται στα κέρδη των δύο (2) διαχειριστικών περιόδων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 και όταν σε κάποια από αυτές προκύπτει ζημία, η μείωση του συντελεστή φορολογίας εφαρμόζεται στα κέρδη των επόμενων διαχειριστικών περιόδων και μέχρι να συμπληρωθούν δύο (2) διαχειριστικές περιόδοι ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης.

3. Όταν επιχείρηση που έχει κάνει χρήση του μειωμένου συντελεστή φορολογίας κατ' εφαρμογή του άρθρου αυτού, στη συνέχεια προβεί εντός της διετίας σε μείωση του προσωπικού της ή αυξηθεί ο κύκλος εργασιών της, το χορηγηθέν ευεργέτημα ανακαλείται και υποχρεούται να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας για το οικονομικό έτος ή τα οικονομικά έτη που έτυχε του ευεργετήματος του μειωμένου συντελεστή. Για την επιπλέον διαφορά φόρου που οφείλεται επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι που ορίζονται από τις



διατάξεις του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α').

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή και όταν κατά το χρόνο δημοσίευσης του παρόντος έχει επέλθει μείωση του κύκλου εργασιών με παράλληλη διατήρηση του αριθμού των εργαζομένων σε μία ή περισσότερες προηγούμενες συνεχείς διαχειριστικές περιόδους. Στην περίπτωση αυτή, ο μειωμένος συντελεστής φορολογίας εφαρμόζεται για τα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 2009 (οικονομικό έτος 2010) και επόμενων, μέχρι τη συμπλήρωση δύο (2) οικονομικών ετών.

5. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται ανάλογα και για τις ατομικές επιχειρήσεις και τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν ελευθέρια επαγγέλματα, στα οποία παρέχεται μείωση των καθαρών κερδών και καθαρών εισοδημάτων κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%).

6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν έχουν εφαρμογή για επιχειρήσεις που υποχρεώνονται από διάταξη νόμου ή από την ένταξή τους σε επιχορηγούμενο πρόγραμμα από το Δημόσιο, να διατηρούν θέσεις εργασίας.

7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι προϋποθέσεις, οι όροι, η διαδικασία, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των προηγούμενων παραγράφων».

## 5.2. Σχολιασμός νέων διατάξεων

Σύμφωνα με την απόφαση του Υ.Ο. ΠΟΛ.1088/11.6.2010 ισχύουν τα εξής:

"Για τη μείωση κατά τρεις (3) ποσοστιαίες μονάδες του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες προβλέπονται από τις παραγράφους 1 και 5, αντίστοιχα, του άρθρου 73 του ν. 3842/2010, όταν ο κύκλος εργασιών μειώνεται για δύο (2) συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους, χωρίς μείωση του αριθμού των εργαζομένων, ισχύουν τα ακόλουθα:

1. Για την εξακρίβωση της διατήρησης του αριθμού των εργαζομένων λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος, μετά τη διαγραφή τυχόν δεκαδικών ψηφίων, των εργατοϋπαλλήλων που απασχολούνται στην επιχείρηση με πλήρη απασχόληση σε κάθε μία από τις τρεις διαχειριστικές περιόδους με βάση τα προβλεπόμενα στην εργατική νομοθεσία. Για τον υπολογισμό του πιο πάνω μέσου όρου λαμβάνεται υπόψη ο συνολικός αριθμός των απασχολούμενων στην

επιχείρηση εργατοϋπαλλήλων, την τελευταία εργάσιμη ημέρα κάθε μήνα, συμπεριλαμβανομένων και όσων προσλαμβάνονται για την κάλυψη έκτακτων ή εποχιακών αναγκών της επιχείρησης ή με σχέση δανεισμού με την προϋπόθεση ότι το κόστος μισθοδοσίας βαρύνει την επιχείρηση που κάνει χρήση του μειωμένου συντελεστή φορολογίας ή της μείωσης των καθαρών κερδών και καθαρών εισοδημάτων.

2. Προκειμένου για προσωπικές εταιρείες και κοινωνίες, η μείωση του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος δεν καταλαμβάνει την επιχειρηματική αμοιβή.

3. Οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους για το οποίο ζητούν την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή φορολογίας, δήλωση στην οποία εμφανίζεται ο αριθμός των εργαζομένων με πλήρη απασχόληση για κάθε μήνα, καθώς και του μέσου όρου που προκύπτει, για κάθε μία από τις τρεις ή δύο, κατά περίπτωση, διαχειριστικές περιόδους. Με την ίδια δήλωση δηλώνονται και τα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται αποκλειστικά από τη δραστηριότητα της επιχείρησης.

4. Όταν επιχείρηση έχει κάνει χρήση του μειωμένου συντελεστή φορολογίας εισοδήματος και κατά την επόμενη διαχειριστική περίοδο αυξάνονται τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, χωρίς μείωση του αριθμού των εργαζομένων της, κατά την υποβολή με βάση την παράγραφο 3 του άρθρου 73 του ν. 3842/2010της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δεν επιβάλλονται οι κυρώσεις του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179).

5. Σε περίπτωση μετατροπής ή συγχώνευσης επιχειρήσεων με τις διατάξεις του ν. 1297/1972 (ΦΕΚ Α' 217), του ν. 2166/1993 (ΦΕΚ Α' 137) και του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), τα ακαθάριστα έσοδα διαχειριστικής περιόδου που υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες ή υπολείπεται αυτών ανάγονται σε δωδεκάμηνο διάστημα προκειμένου να διαπιστωθεί αν λαμβάνει χώρα διαδοχική μείωση του κύκλου εργασιών. Αν η επιχείρηση, της οποίας τα καθαρά κέρδη φορολογήθηκαν με το μειωμένο συντελεστή φορολογίας εισοδήματος ή μειώθηκαν, στη συνέχεια μετατραπεί ή συγχωνευθεί σε άλλη εταιρεία, η υποχρέωση της μη μείωσης του προσωπικού αναλαμβάνεται από την εταιρεία που θα προέλθει από το μετασχηματισμό αυτό. Ειδικά σε περίπτωση συγχώνευσης, ο μέσος όρος των εργαζομένων στην προερχόμενη από τη συγχώνευση εταιρεία ή την απορροφώσα δεν πρέπει να είναι μικρότερος από το άθροισμα του μέσου όρου των εργαζομένων που απασχολήθηκαν σε κάθε μία από τις συγχωνευθείσες επιχειρήσεις.

6. Όλα τα πιο πάνω πρέπει να προκύπτουν από τις μισθοδοτικές καταστάσεις της επιχείρησης και τα λοιπά στοιχεία που τηρούνται βάσει της εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας".

Για τις ανάγκες εφαρμογής της διάταξης αυτής, στην πρώτη σελίδα του εντύπου Ε5, προστέθηκε ερώτηση στον πίνακα Β' η οποία έχει ως εξής : Υπάγεσθε β) αρθ. 73 ν.3842/10. Αν η επιχείρηση πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου αυτού επιλέγει το "ΝΑΙ" της συγκεκριμένης ερώτησης.

### 5.3. Έναρξη ισχύος

Τα παραπάνω ισχύουν, σύμφωνα με την § 2 του άρθρου 92 του νόμου αυτού από την δημοσίευση και μετά, δηλα-δή από 23.4.2010 και μετά.

### 5.4. Προβληματισμοί επί των νέων διατάξεων

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε εκφράσουμε κάποιους προβληματισμούς και για το λόγο αυτό θα ξεκινήσουμε από την αιτιολογική έκθεση του ν. 3842/2010, που αφορά το άρθρο 73. Παραθέτουμε αυτούσιο το κείμενο της αιτιολογικής.

"Άρθρο 73

Κίνητρα για τη διατήρηση θέσεων εργασίας

Με το άρθρο αυτό λαμβάνεται πρόνοια για τις επιχειρήσεις των οποίων μειώνεται ο κύκλος εργασιών, προκειμένου να διατηρήσουν το προσωπικό τους. Ειδικότερα, προβλέπεται ότι αν σε μία τριετία δε μειωθεί το προσωπικό, παρά τη μείωση του κύκλου εργασιών, τα κέρδη των εταιρειών πάσης μορφής (Α.Ε., Ε.Π.Ε., προσωπικές εταιρείες κ.λπ.) θα φορολογούνται με το συντελεστή φορολογίας που ισχύει κάθε φορά, μειωμένο κατά δύο ποσοστιαίες μονάδες (σ.σ. στο νόμο στη συνέχεια έγινε τρεις μονάδες). Ο μειωμένος αυτός συντελεστής θα εφαρμόζεται για τα κέρδη των πιο πάνω τριών χρήσεων και σε περίπτωση που σε κάποια χρήση προκύψει ζημία θα ισχύει το κίνητρο και για τα κέρδη επομένων χρήσεων, μέχρι να καλυφθούν τρεις χρήσεις με την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή φορολογίας.

Επισημαίνεται ότι, για τη μείωση του συντελεστή φορολογίας θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά και οι δύο προϋποθέσεις, δηλαδή μείωση του κύκλου εργασιών και διατήρηση ή αύξηση του αριθμού των εργαζομένων.

Επίσης, προβλέπεται ότι οι επιχειρήσεις που καταρχήν κάνουν χρήση του μειωμένου συντελεστή για ένα ή δύο χρόνια αλλά στη συνέχεια μειώνουν το προσωπικό τους, το κίνητρο

ανακαλείται και πρέπει να υποβάλουν συμπληρωματική εκπρόθεσμη δήλωση για τα οικονομικά έτη που έτυχαν ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης. Επίσης, προβλέπεται ότι τα πιο πάνω έχουν εφαρμογή και για τα νομικά πρόσωπα που ήδη κατά τις προηγούμενες μία έως τρεις διαχειριστικές περιόδους πριν από τη δημοσίευση του νόμου, παρά τη μείωση του κύκλου εργασιών τους, δεν έχουν μειώσει τον αριθμό των εργαζομένων τους.

Τέλος, με τις ίδιες παραπάνω προϋποθέσεις, προβλέπεται μείωση κατά ποσοστό 20% των καθαρών κερδών των ατομικών επιχειρήσεων και των καθαρών εισοδημάτων των φυσικών προσώπων που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα, προκειμένου να διατηρήσουν το προσωπικό τους. Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ, των οποίων ο κύκλος εργασιών μειώνεται για τρεις (3) συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους, έναντι της προηγούμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου, ο συντελεστής φορολογίας των κερδών που ορίζεται από τα άρθρα 109 και 10 του ίδιου νόμου, μειώνεται κατά δυο (2) ποσοστιαίες μονάδες (σ.σ. στη συνέχεια στο νόμο έγινε 3 μονάδες), με την προϋπόθεση ότι ο αριθμός των εργαζομένων που υφίσταται κατά την προηγούμενη της τριετίας διαχειριστική περίοδο δεν μειώνεται σε καμία από τις τρεις πιο πάνω διαχειριστικές περιόδους. Επίσης προκειμένου περί ατομικής επιχείρησης και ατομικού ελευθερίου επαγγέλματος τα προκύπτοντα από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του Κ. Β. Σ. καθαρά κέρδη και καθαρά εισοδήματα μειώνονται κατά ποσοστό 20%."

Κατά την προσωπική μας άποψη, ο νομοθέτης ήταν άδικος απέναντι στις επιχειρήσεις ειδικά στο σημείο όπου εκφράζει τη βούλησή του αναφέροντας το εξής:

"Επισημαίνεται ότι, για τη μείωση του συντελεστή φορολογίας θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά και οι δύο προϋποθέσεις, δηλαδή μείωση του κύκλου εργασιών και διατήρηση ή αύξηση του αριθμού των εργαζομένων. "

Μέσα στη γενικότερη οικονομική δυσπραγία που ταλανίζει την Ελληνική οικονομία, οι περισσότερες επιχειρήσεις βλέπουν τον τζίρο τους να έχει πέσει κατακόρυφα. Αυτές τις επιχειρήσεις ορθά σκέφτηκε ο νομοθέτης πως πρέπει να τις βοηθήσει, αν φυσικά διατηρήσουν και το προσωπικό τους. Γιατί αυτό δείχνει πως οι επιχειρήσεις αυτές προσπαθούν με νύχια και με δόντια να κρατήσουν το προσωπικό τους και να μην προβούν σε απολύσεις, με ότι αυτό συνεπάγεται για την Ελληνική οικονομία. Όμως, αν κάποιες από αυτές τις επιχειρήσεις, μέσα στο κλίμα ύφεσης που υπάρχει κατορθώσουν να αυξήσουν τον τζίρο τους (ενώ έχουν ήδη κάνει χρήση του πλεονεκτήματος) και ταυτόχρονα διατηρήσουν το προσωπικό τους, τότε αυτές θα χάσουν το ευεργέτημα της μείωσης του φορολογικού συντελεστή, γιατί ο νομοθέτης θέλησε να ισχύουν σωρευτικά οι δυο προϋποθέσεις. Πιστεύουμε ότι δεν έπρεπε στην περίπτωση αυτή να χάνει η επιχείρηση το πλεονέκτημα, διότι ο απώτερος σκοπός είναι η διατήρηση των θέσεων εργασίας.

Συνεχίζοντας τους προβληματισμούς σχετικά με άρθρο αυτό έχουμε να παρατηρήσουμε τα εξής:

Η διάταξη του νόμου και συγκεκριμένα η παρ. 4 αυτού αναφέρει ότι "Όταν επιχείρηση που έχει κάνει χρήση του μειωμένου συντελεστή φορολογίας κατ' εφαρμογή του άρθρου αυτού, στη συνέχεια προβεί εντός της διετίας σε μείωση του προσωπικού της ή αυξηθεί ο κύκλος εργασιών της, το χορηγηθέν ευεργέτημα ανακαλείται και υποχρεούται να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας για το οικονομικό έτος ή τα οικονομικά έτη που έτυχε του ευεργετήματος του μειωμένου συντελεστή. Για την επιπλέον διαφορά φόρου που οφείλεται επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι που ορίζονται από τις διατάξεις του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α')", Η απόφαση ΠΟΛ.1088/11.6.2010, του Υ.Ο. που εκδόθηκε στα πλαίσια της εξουσιοδοτικής διάταξης που έδωσε ο νόμος με την παρ. 7 του άρθρου 73 στον Υπουργό Οικονομικών, αναφέρει τα εξής: "Όταν επιχείρηση έχει κάνει χρήση του μειωμένου συντελεστή φορολογίας εισοδήματος και κατά την επόμενη διαχειριστική περίοδο αυξάνονται τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, χωρίς μείωση του αριθμού των εργαζομένων της, κατά την υποβολή με βάση την παράγραφο 3 του άρθρου 73 του ν. 3842/2010 της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δεν επιβάλλονται οι κυρώσεις του ν. 2523/1997(ΦΕΚ Α' 179).

Ο νόμος λοιπόν λέει ότι χάνεται το ευεργέτημα και επιβάλλονται οι κυρώσεις του ν. 2523/1997 στις περιπτώσεις που κάποια επιχείρηση αυξήσει τον τζίρο της ή μειώσει το προσωπικό της, και η απόφαση αναφέρει μια άλλη περίπτωση (πιο ευνοϊκή για τις επιχειρήσεις) που όμως δεν προβλέπεται στο νόμο. Η περίπτωση αυτή που αναφέρει η απόφαση ΠΟΛ.1088/11.6.2010 είναι ότι δεν επιβάλλονται οι κυρώσεις του ν.2523/1997 όταν αυξάνονται τα έσοδα της επιχείρησης χωρίς μείωση του αριθμού των εργαζομένων της, κάτι το οποίο είναι απόλυτα λογικό και κακώς δεν είχε προβλεφθεί με ρητή διατύπωση στο νόμο.

Θα πρέπει το σημείο αυτό να διευκρινιστεί από τη διοίκηση του Υ.Ο. προκειμένου να μην υπάρχουν προστριβές ανάμεσα στους φορολογούμενους και τις φορολογικές αρχές.

#### 5.5. Ανάλυση διατάξεων

Θα προσπαθήσουμε να κάνουμε μια ανάλυση των σχετικών διατάξεων του άρθρου αυτού. Να τονίσουμε όμως πως η Διοίκηση του Υ.Ο. δεν έχει δώσει ακόμη κάποιες διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, γεγονός που δημιουργεί δυσκολίες σε όσους θέλουν να εφαρμόσουν τις νέες διατάξεις.

Όπως ήδη έχουμε αναφέρει, για τη μείωση του συντελεστή φορολογίας θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά και οι δύο προϋποθέσεις, δηλαδή μείωση του κύκλου εργασιών και

διατήρηση ή αύξηση του αριθμού των εργαζομένων.

Τα πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2 που υπάγονται στη ρύθμιση είναι: Οι ομόρρυθμες εταιρίες, οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. Τα πρόσωπα αυτά υπάγονται στη ρύθμιση ανεξάρτητα της πηγής του εισοδήματος που αποκτούν είτε δηλαδή αποκτούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγής), από ελευθέριο επάγγελμα (Ζ' πηγής), από γεωργικές επιχειρήσεις (Ε' πηγής), από ακίνητα (Α' πηγής) ή από κινητές αξίες (Γ' πηγής).

Ειδικά για τα πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 που αποκτούν εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις (άρθρο 42 του ν.2238/1994) ισχύουν τα εξής:

Αν τα πρόσωπα αυτά δεν τηρούν βιβλία του Κ.Β.Σ. τότε το εισόδημά τους υπολογίζεται με την αντικειμενική μέθοδο. Επίσης αν τα πρόσωπα αυτά σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 42 του ν.2238/1994, τηρούν βιβλία ή στοιχεία του Κ.Β.Σ., από τα οποία δεν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα και προκύπτει καθαρό γεωργικό εισόδημα διαφορετικό από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, λαμβάνεται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος το κατά περίπτωση προκύπτον μεγαλύτερο εισόδημα. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις για τα πρόσωπα αυτά δεν προσδιορίζεται απευθείας καθαρό γεωργικό εισόδημα με συνέπεια να μην προκύπτουν τα ακαθάριστα έσοδά τους.

Σύμφωνα με την 1008182/124/Α0012/24.1.2006 διαταγή, στις παραπάνω επιχειρήσεις η εξεύρεση των ακαθάριστων εσόδων τους μπορεί να γίνεται με αναγωγή του καθαρού εισοδήματος σε ακαθάριστα έσοδα, με τη χρήση των ειδικών κατά κλάδο εκμετάλλευσης Σ.Κ.Κ. που εφαρμόζεται στο ακαθάριστο εισόδημά τους. Όταν ο Σ.Κ.Κ. ορίζεται μεταξύ 10% έως 20% ή 5% έως 8%, θα εφαρμόζεται ο μέσος όρος, δηλαδή 15% ή 6,5% αντίστοιχα.

Ο τύπος που θα χρησιμοποιείται είναι: Ακαθάριστα έσοδα = καθαρό εισόδημα αντικειμενικής μεθόδου Χ 100 / Συντελεστής Καθαρού Εισοδήματος ή Μ.Ο. Υπενθυμίζονται οι Σ.Κ.Κ. κατά κατηγορία γεωργικών επιχειρήσεων -Πτηνοτροφικές εκμεταλλεύσεις: 6% (Α.Υ.Ο. 1092052/1645/Α0012/ΠΟΛ.1267/18.12.1990). -Βοοτροφικές εκμεταλλεύσεις: 5% (Α.Υ.Ο.1026761/192/ΠΟΛ.1063/24.2.1989) (εφαρμόζεται και για παραγωγή γάλακτος). - Χοιροτροφικές εκμεταλλεύσεις: 5%. -Στις λοιπές εκμεταλλεύσεις προϊόντων ζωικής ή φυτικής παραγωγής οι Σ.Κ.Κ. που ίσχυαν κατά το οικον. έτος 1998 δηλαδή 10% -20%. - Σποροπαραγωγικές εκμεταλλεύσεις: 5%-8% (άρθρο 9 § 1 ν.δ. 4535/66) -Ανθοπαραγωγικές εκμεταλλεύσεις: 8% (Με τις προϋποθέσεις της Α.Υ.Ο. Ε. 14245/86).

## 5.6. Παραδείγματα

Κλείνοντας την ανάλυση των διατάξεων του άρθρου 73, θα παραθέσουμε μερικά παραδείγματα προσπαθώντας να ερμηνεύσουμε τη βούληση του νομοθέτη. Θα θέλαμε όμως να τονίσουμε ότι

τα παρακάτω παραδείγματα στηρίζονται στην προσωπική μας άποψη και σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν οδηγό προς εφαρμογή από τους αναγνώστες. Να τονίσουμε ότι μέχρι τη σύνταξη της παρούσας μελέτης δεν είχε δοθεί καμία οδηγία από τη Διοίκηση του Υ.Ο., ούτε κανένα παράδειγμα.

Έστω μια επιχείρηση παρουσιάζει τα κάτωθι στοιχεία.

Χρήση ακαθάριστα έσοδα € απασχόληση (αριθμός εργαζομένων)

2010 350.000.000 20

2011 330.000.000 20

2012 300.000.000 20

Στην περίπτωση αυτή ο συντελεστής φορολογίας για τις χρήσεις 2011 και 2012θα μειωθεί κατά 3 ποσοστιαίες μονάδες.

Εφαρμογή συντελεστή φορολογίας

Με την παρ. 2 του άρθρου 73 όπως αναφέραμε, ορίζεται ότι η μείωση του συντελεστή φορολογίας εφαρμόζεται στα κέρδη των 2 διαχειριστικών περιόδων που αναφέρονται στην παρ. 1 και όταν σε κάποια από αυτές προκύπτει ζημία, η μείωση του συντελεστή φορολογίας εφαρμόζεται στα κέρδη των επόμενων διαχειριστικών περιόδων και μέχρι να συμπληρωθούν 2 διαχειριστικές περίοδοι ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης.

Χρήση ακαθάριστα έσοδα € απασχόληση (αριθμός εργαζομένων)

2010 350.000.000 20

2011 -10.000.000 20

2012 300.000.000 20

2013 50.000.000 20

Στην περίπτωση αυτή ο συντελεστής φορολογίας για τις χρήσεις 2012 και 2013 θα μειωθεί κατά 3 ποσοστιαίες μονάδες.

Απώλεια πλεονεκτήματος

Με την παρ. 3 του άρθρου 73 όπως αναφέραμε, ορίζεται ότι όταν επιχείρηση που έχει κάνει

χρήση του μειωμένου συντελεστή φορολογίας κατ' εφαρμογή του άρθρου αυτού, στη συνέχεια προβεί εντός της διετίας σε μείωση του προσωπικού της ή αυξηθεί ο κύκλος εργασιών της, το χορηγηθέν ευεργέτημα ανακαλείται και υποχρεούται να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

#### Παράδειγμα

Χρήση ακαθάριστα έσοδα € απασχόληση (αριθμός εργαζομένων)

2010 350.000.000 20

2011 330.000.000 20

2012 300.000.000 10

#### Παράδειγμα

Χρήση ακαθάριστα έσοδα € απασχόληση (αριθμός εργαζομένων)

2010 350.000.000 20

2011 330.000.000 20

2012 370.000.000 20

#### Χρόνος εφαρμογής

Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 73 όπως αναφέραμε, οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή και όταν κατά το χρόνο δημοσίευσης του παρόντος έχει επέλθει μείωση του κύκλου εργασιών με παράλληλη διατήρηση του αριθμού των εργαζομένων σε μία ή περισσότερες προηγούμενες συνεχείς διαχειριστικές περιόδους. Στην περίπτωση αυτή, ο μειωμένος συντελεστής φορολογίας εφαρμόζεται για τα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 2009 (οικονομικό έτος 2010) και επομένων, μέχρι τη συμπλήρωση δύο οικονομικών ετών.

#### Παράδειγμα

Χρήση ακαθάριστα έσοδα € απασχόληση (αριθμός εργαζομένων)

2008 350.000.000 20

2009 330.000.000 20

2010 300.000.000 20



## 6. Κίνητρα για την ανάπτυξη της νεανικής επιχειρηματικότητας

### 6.1. Άρθρο 69 του ν.3842/2010

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 69 του ν. 3842/2010 προστέθηκε παράγραφος 7 στο άρθρο 6 του ν.2238/1994, η οποία έχει ως εξής:

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

### 6.2. Σχολιασμός νέων διατάξεων

Από την ΠΟΛ.1135/4.10.2010 βλέπουμε τα εξής:

" Με τις νέες διατάξεις ορίστηκε ότι απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος τα κέρδη από την άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος, μέχρι τριάντα χιλιάδες ευρώ (30.000) ετησίως, όσων υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών για πρώτη φορά, για το έτος της έναρξης και για τα δύο επόμενα έτη, εφόσον ο φορέας της επιχείρησης κατά την έναρξη δεν έχει συμπληρώσει το τριακοστό πέμπτο έτος της ηλικίας του. Τα παραπάνω αφορούν ατομικές επιχειρήσεις που κάνουν έναρξη εργασιών από 1/1/2010 και μετά ή ομόρρυθμες εταιρίες που συστήνονται από 1/1/2010 και μετά, δεδομένου ότι από την εισηγητική του νόμου, το κίνητρο αναφέρεται στην ίδρυση νέων επιχειρήσεων. Οι φορολογούμενοι δικαιούνται την απαλλαγή αυτή και για τα τρία έτη, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης εργασιών δεν έχουν συμπληρώσει το τριακοστό πέμπτο έτος της ηλικίας τους, έστω και αν τα επόμενα έτη συμπληρώνουν το όριο αυτό. Επίσης, από τη διατύπωση των διατάξεων προκύπτει, ότι το όριο της απαλλαγής μέχρι των 30.000 ευρώ δεν δικαιούνται οι φορείς των ατομικών εμπορικών επιχειρήσεων ή οι ελεύθεροι επαγγελματίες που έχουν ή είχαν ασκήσει στο παρελθόν άλλη ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα, έστω και αν δεν έχουν συμπληρώσει το 35ο έτος της ηλικίας τους. Περαιτέρω, με τις ίδιες διατάξεις παρέχεται η πιο πάνω απαλλαγή, μέχρι 30.000 ευρώ και στις ομόρρυθμες εταιρίες, εφόσον σε αυτές συμμετέχουν αποκλειστικά φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατά την έναρξη των εργασιών τους (ως

μέλη της εταιρίας) δεν έχουν συμπληρώσει το 35ο έτος της ηλικίας. Επομένως, αν κάποιο μέλος της ομόρρυθμης εταιρίας είναι άλλο νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε νομικής μορφής ή φυσικό πρόσωπο ηλικίας 35 ετών και άνω, τότε η υπόψη ομόρρυθμη εταιρία δεν μπορεί να τύχει της απαλλαγής που προβλέπει ο νόμος, έστω και αν τα υπόλοιπα φυσικά πρόσωπα - μέλη τους έχουν τις προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος. Επισημαίνεται ότι η απαλλαγή καταλαμβάνει και την επιχειρηματική αμοιβή που αντιστοιχεί μέχρι 30.000 ευρώ από τα κέρδη της εταιρίας".

Σημειώνεται ότι, ουσιαστικά για τις ατομικές επιχειρήσεις η απαλλαγή από το φόρο ανέρχεται στις 42.000 € λόγω της ύπαρξης και του αφορολογήτου της κλίμακας των 12.000 €, εφόσον βέβαια υπάρχουν και οι ανάλογες αποδείξεις δαπανών όπως αναλύονται στο άρθρο 1 του νόμου αυτού.

Για παράδειγμα, φορολογούμενος ο οποίος έκανε έναρξη εργασιών για πρώτη φορά π.χ τον Απρίλιο του 2010 και έχει γεννηθεί το 1985 θα απαλλαγεί από το φόρο για τις δηλώσεις που θα υποβάλλει των οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2013.

Επίσης, από τη διατύπωση του νόμου προκύπτει ότι η υπόψη ρύθμιση δεν εφαρμόζεται για τα κέρδη των ατομικών γεωργικών επιχειρήσεων.

Το όριο της ηλικίας θα πρέπει να εξετάζεται κατά την άποψή μας με την έναρξη της χρήσης εντός της οποίας γίνεται η έναρξη των εργασιών. Πιο συγκεκριμένα αν την 1η Ιανουαρίου της χρήσης αυτής ο φορολογούμενος δεν έχει συμπληρώσει το 35 έτος της ηλικίας του θα δικαιούται την απαλλαγή.

Όσον αφορά την επιχειρηματική αμοιβή των ομορρύθμων εταίρων, επειδή ο υπολογισμός της θα πρέπει να γίνεται από την εταιρία μετά την αφαίρεση των κερδών που απαλλάσσονται στο επίπεδο του νομικού προσώπου, το ποσό αυτής θα φορολογείται κανονικά στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του δικαιούχου, δηλαδή στην περίπτωση αυτή ο δικαιούχος θα έχει και το αφορολόγητο της κλίμακας.

Επίσης, από τη γενική διατύπωση των διατάξεων προκύπτει ότι:

α) το δικαίωμα της απαλλαγής αυτής ισχύει και στις εκπρόθεσμες αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις.

β) υπολογίζεται και επί των φορολογικά αναμορφωμένων κερδών μετά την προσθήκη, είτε από το φορολογούμενο είτε από τον έλεγχο, των λογιστικών διαφορών.

γ) στις οικοδομικές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ και προσδιορίζουν εξωλογιστικά τα κέρδη τους με τη χρήση συντελεστή 20%, υπολογίζεται επί των εξωλογιστικών κερδών.

Προσοχή: Όπως έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση του Υ.Ο. με το έγγραφό της με αριθ. πρωτ. 1133425/12-10-2010, μια νέα ομόρρυθμη εταιρεία που συστήνεται από ομόρρυθμα μέλη (φυσικά πρόσωπα) που ήδη ασκούν κάποιο επάγγελμα (σαν ατομικές επιχειρήσεις), δεν μπορεί να τύχει της παραπάνω απαλλαγής, ακόμη κι αν τα μέλη της είναι νέοι κάτω των 35 ετών. Σχετικά με την ορθότητα του εγγράφου αυτού δείτε τους προβληματισμούς μας αναλυτικά πιο κάτω.

### 6.3. Εξαιρέσεις από την απαλλαγή

Από τη διατύπωση του νόμου προκύπτει ότι δεν απαλλάσσονται του φόρου τα κέρδη:

- α) των ομόρρυθμων εταιρειών που αποκτούν εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.
- β) των λοιπών υπόχρεων της παρ. 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε, δηλαδή: ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς, κοινοπραξίες της § 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.
- γ) των ομόρρυθμων εταιρειών στις οποίες συμμετέχει και άλλο νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε μορφής έστω και άλλη ομόρρυθμη εταιρεία της οποίας όλοι οι εταίροι-φυσικά πρόσωπα είναι κάτω των 35 ετών.
- δ) των ομορρύθμων εταιρειών στις οποίες συμμετέχει κάποιος εταίρος φυσικό πρόσωπο που είναι ηλικίας άνω των 35 ετών, έστω ενώ όλοι οι υπόλοιποι εταίροι –φυσικά πρόσωπα είναι κάτω των 35 ετών.
- ε) των ομορρύθμων εταιρειών όταν κατά την έναρξη των εργασιών τους όλοι οι εταίροι είναι κάτω των 35 ετών και εντός της χρήσης μεταβιβασθεί μερίδιο σε νέο εταίρο άνω των 35 ετών.
- στ) των υπόχρεων της παρ. 1 του άρθρου 101, δηλαδή: Ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα, συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους, αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και της παρ. 2 του άρθρου 101, δηλαδή τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

### 6.4. Έναρξη ισχύος

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 69 του ν.3842/2010, τα παραπάνω ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2010 και μετά.

#### 6.5. Προβληματισμός σχετικά με τη θέση της διοίκησης

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να θέσουμε τον ακόλουθο προβληματισμό που προέκυψε μετά την ανάγνωση του εγγράφου της διοίκησης με αριθμ. πρωτ. 1133425/12-10-2010 που μνημονεύσαμε ανωτέρω. Αναφέρεται λοιπόν στο έγγραφο ότι "μια νέα ομόρρυθμη εταιρεία που συστήνεται από ομόρρυθμα μέλη (φυσικά πρόσωπα) που ήδη ασκούν κάποιο επάγγελμα (σαν ατομικές επιχειρήσεις), δεν μπορεί να τύχει της παραπάνω απαλλαγής, ακόμη κι αν τα μέλη της είναι νέοι κάτω των 35 ετών".

Ο προβληματισμός μας έγκειται στο γεγονός ότι πουθενά στο νόμο δεν αναφέρεται κάτι τέτοιο. Μάλιστα ο νόμος αναφέρει το εξής:

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

Επίσης από την εισηγητική έκθεση του νόμου βλέπουμε τα εξής:

" Άρθρο 69

Κίνητρα για την ανάπτυξη νεανικής επιχειρηματικότητας

Με το άρθρο αυτό θεσπίζεται αφορολόγητο για μία τριετία από την έναρξη εργασιών, για νέους μέχρι 35 ετών που αποκτούν κέρδη μέχρι 30.000 ευρώ ετησίως, από την άσκηση ατομικής επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος. Η απαλλαγή αυτή ισχύει ανάλογα και για κέρδη ομόρρυθμης εταιρείας στην οποία συμμετέχουν νέοι μέχρι 35 ετών. Η ρύθμιση στοχεύει στη ενίσχυση της νεανικής επιχειρηματικότητας και αποτελεί κίνητρο για την ίδρυση αλλά και τη στήριξη νέων επιχειρήσεων".

Ο νομοθέτης με τις διατάξεις αυτές θέλησε να βοηθήσει την νεανική επιχειρηματικότητα όσον αφορά την ίδρυση και την ενίσχυση νέων επιχειρήσεων. Άρα όταν μια ομόρρυθμη εταιρεία συστήνεται το έτος 2010 και απαρτίζεται από ομόρρυθμα μέλη-φυσικά πρόσωπα ηλικίας κάτω των 35 ετών, θα έπρεπε κατά τη γνώμη μας να δικαιούται την απαλλαγή, ασχέτως αν τα φυσικά πρόσωπα είχαν στο παρελθόν ή διατηρούν ατομική επιχείρηση με χρόνο έναρξης εργασιών πριν το 2010.

#### 7. Κίνητρα άρθρου 118 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 18 του ν. 3296/2004

α) Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 118 του Κ.Φ.Ε, για τα νομικά πρόσωπα, κοινοπραξίες και κοινωνίες αστικού δικαίου οι συντελεστές φορολογίας που προβλέπονται από την παρ. 1 των άρθρων 10 και 109 μειώνονται κατά ποσοστό 40% για τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες οι οποίες ασκούνται σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από 3.100 κατοίκους.

Φέτος στην πρώτη σελίδα του εντύπου Ε5, προστέθηκε ερώτηση στον πίνακα Β' η οποία έχει ως εξής : Υπάγεσθε α) αρθ. 118 ν.2238/94. Αν η επιχείρηση πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου αυτού επιλέγει το "ΝΑΙ" της συγκεκριμένης ερώτησης. Να θυμίσουμε εδώ ότι προκειμένου να τύχει της παραπάνω απαλλαγής η επιχείρηση πρέπει κατά την υποβολή της δήλωσης Ε5 να προσκομίσει την οριζόμενη από την περ. β' της παρ.1 της ΠΟΛ.1123/8.4.1997 Α.Υ.Ο βεβαίωση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, στην περιφέρεια της οποίας βρίσκεται το υποκατάστημα.

Έτσι οι συντελεστές φορολογίας 20% και 25%, που προβλέπονται από το άρθρο 10 του Κ.Φ.Ε., μειώνονται σε 12% και 15% αντίστοιχα. Τονίζεται ότι μειώνεται κατά ποσοστό 40% ο συντελεστής φορολογίας των πιο πάνω υπόχρεων μόνο για τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες που ασκούνται στα υπόψη νησιά. Συνεπώς αν τα νομικά πρόσωπα κ.λπ. εκτός από τα κέρδη που αποκτούν και προκύπτουν από δραστηριότητες που ασκούνται στα υπόψη νησιά αποκτούν και εισοδήματα από δραστηριότητες που ασκούνται έξω από τα συγκεκριμένα νησιά, για τα τελευταία κέρδη θα φορολογούνται με τον ακέραιο συντελεστή φορολογίας, δηλαδή με 20% ή 25% κ.λπ. (ΠΟΛ.1110/27.3.1997).

β) Σύμφωνα με το άρθρο 18 του ν. 3296/2004 παρέχονται φορολογικά κίνητρα στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, προκειμένου να συγχωνευθούν μεταξύ τους και να ιδρύσουν νέα προσωπική εταιρία ή Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. Με την παρ. 2 του άρθρου αυτού προβλέπεται μειωμένος συντελεστής φορολογίας των καθαρών κερδών της προερχόμενης από τη συγχώνευση εταιρίας κατά τα 2 πρώτα έτη. Ειδικότερα προβλέπεται ότι τα κέρδη της εταιρίας αυτής θα φορολογούνται για το πρώτο οικον. έτος με τον ισχύοντα κατά το χρόνο υποβολής της οικείας δήλωσης συντελεστή φορολογίας μειωμένο κατά 10 μονάδες και για το επόμενο οικον. έτος με συντελεστή μειωμένο κατά 5 μονάδες.

Φέτος στην πρώτη σελίδα του εντύπου Ε5, προστέθηκε ερώτηση στον πίνακα Β' η οποία έχει ως εξής : Υπάγεσθε α) αρθ. 118 ν.2238/1994.

Αν η επιχείρηση πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου αυτού επιλέγει το "ΝΑΙ" της συγκεκριμένης ερώτησης. Πέρυσι στην πρώτη σελίδα υπήρχε διάστικτο κενό για να αναγραφεί ο μειωμένος συντελεστής φόρου στην περίπτωση που η επιχείρηση πληρούσε τις προϋποθέσεις. Τα δικαιολογητικά που απαιτούνται καθορίζονται κάθε έτος με την απόφαση του υπουργού που καθορίζει τον τύπο και το περιεχόμενο της δήλωσης Ε5. Στην περσινή απόφαση ΠΟΛ.1034/7.4.2010 τα δικαιολογητικά ήταν τα ακόλουθα:

υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 με την οποία θα δηλώνουν τα ακόλουθα στοιχεία:

αα) το χρόνο ολοκλήρωσης της συγχώνευσης,

ββ) το ύψος του κεφαλαίου τους καθώς και τη σύνθεσή του σε είδος ή μετρητά και

γγ) τα στοιχεία των επιχειρήσεων από τη συγχώνευση των οποίων προήλθαν (επωνυμία, ΑΦΜ, αντικείμενο δραστηριότητας, διεύθυνση, αρμόδια ΔΟΥ καθώς και τα έτη λειτουργίας αυτών πριν από το χρόνο της συγχώνευσης.

Σημείωση: Στην περίπτωση που μια επιχείρηση πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 73 του ν. 3842/2010 αλλά και αυτές του άρθρου 18 του ν. 3296/2004, τότε κατά την άποψη μας θα πρέπει να προηγούνται οι ρυθμίσεις του άρθρου 18 του ν.3296/2004 και να έπεται η εφαρμογή της νέας ρύθμισης του άρθρου 73 του ν. 3842/2010.

8. Λοιπές διατάξεις - διευκρινίσεις

8.1. Κοινωνίες αστικού δικαίου που εκμεταλλεύονται φορτηγά ή επιβατικά αυτοκίνητα Δ.Χ. και λοιπές εταιρείες της παρ. 4 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. που εκμεταλλεύονται επίσης φορτηγά ή επιβατικά αυτοκίνητα Δ.Χ

Οι διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 64 του ν.2238/1994, εξακολουθούν να ισχύουν. Επομένως, 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 αυτοκίνητα, χορηγείται σε κάθε μέλος, βεβαίωση με το ποσό των κερδών που τους αναλογεί, προκειμένου να φορολογηθεί στο όνομά τους. Τα καθαρά κέρδη που προέρχονται από την εκμετάλλευση των πάνω από δύο αυτοκινήτων φορολογούνται στο όνομα της κοινωνίας. Όμως, σε περίπτωση εκμετάλλευσης των παραπάνω αυτοκινήτων από τους λοιπούς υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ.), τα καθαρά κέρδη φορολογούνται στο όνομα των μελών, μόνο όταν αυτοί εκμεταλλεύονται μέχρι ένα αυτοκίνητο, ενώ, σε περίπτωση εκμετάλλευσης πάνω από ένα αυτοκίνητο, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 (φορολογία επιχειρηματικής αμοιβής και φορολόγηση των λοιπών κερδών στο όνομα του νομικού προσώπου).

Το άρθρο 64 του ν.2238/1994 έχει ως εξής:

«Άρθρο 64. Δήλωση εταιριών, κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

Οι διατάξεις του άρθρου 10 δεν εφαρμόζονται για:

α) Κοινωνίες αστικού δικαίου που εκμεταλλεύονται φορτηγά ή επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης, για τα καθαρά κέρδη που προέρχονται από τη συνεκμετάλλευση με τη μορφή κοινωνίας μέχρι και δύο αυτοκινήτων. Τα καθαρά κέρδη, που προέρχονται από την εκμετάλλευση των πάνω από δύο αυτοκινήτων φορολογούνται με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

β) Τους λοιπούς υπόχρεους, που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2, οι οποίοι εκμεταλλεύονται ένα μόνο αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης.

γ) Συνιδιοκτησίες που συνεκμεταλλεύονται αλιευτικά σκάφη μέχρι και δέκα (10) κόρους ολικής χωρητικότητας στις οποίες συμμετέχουν αποκλειστικά επαγγελματίες αλιείς».

8.2. Για τον υπολογισμό της επιχειρηματικής αμοιβής λαμβάνονται υπόψη μόνο οι εταίροι που υπάρχουν κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου

Σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ.1071/24.2.1993 , για τον υπολογισμό της επιχειρηματικής αμοιβής και των κερδών (ανά ομόρρυθμο εταίρο) που φορολογήθηκαν αυτοτελώς, στο όνομα της εταιρίας λαμβάνονται υπόψη μόνο οι εταίροι εκείνοι που υπάρχουν κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, με την εταιρική ιδιότητα και τα ποσοστά συμμετοχής τους στην εταιρία κατά το χρόνο αυτό ανεξάρτητα εάν κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου επήλθε οποιαδήποτε μεταβολή στα πρόσωπα των εταίρων, στα ποσοστά τους ή στην ιδιότητά τους.

8.3. Δικηγορικές, συμβολαιογραφικές εταιρείες

Στις αστικές εταιρείες, κερδοσκοπικές και μη, καθώς και στις δικηγορικές εταιρείες του Π.Δ. 81/2005, και στις συμβολαιογραφικές εταιρείες (ανήκουν κι αυτές στις αστικές εταιρείες), δεν αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή.

8.4. Λοιπές κοινωνίες που δεν ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα

Επισημαίνουμε ότι σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε5) και φορολόγηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 10 του ΚΦΕ, υπόκεινται οι κοινωνίες αστικού δικαίου, μόνον εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και όχι οι κοινωνίες με άλλο αντικείμενο δραστηριότητας, όπως π.χ. αυτές που συστάθηκαν για την εκμίσθωση ακινήτων (εισόδημα Α' κατηγορίας).



## 9. Αφαίρεση από τα κέρδη 1.500,00 € λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία

Οι υπόχρεοι που μειώνουν τα καθαρά τους κέρδη κατά 1.500,00 ευρώ, λόγω απασχόλησης ατόμων με ποσοστό αναπηρίας 67% και άνω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 4 του ν. 3522/2006, προκειμένου να τύχουν της σχετικής έκπτωσης πρέπει να υποβάλουν μαζί με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- i) κατάσταση στην οποία θα εμφανίζονται τα στοιχεία των πιο πάνω ατόμων που απασχόλησαν,
- ii) φωτοαντίγραφο της γνωμάτευσης της αρμόδιας πρωτοβάθμιας υγειονομικής επιτροπής, με την οποία διαπιστώνεται και βεβαιώνεται το ποσοστό αναπηρίας των πιο πάνω προσώπων,
- iii) υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 με την οποία να δηλώνουν ότι κατά την διάρκεια λειτουργίας της επιχείρησης απασχολούσαν τα πιο πάνω πρόσωπα καθώς και το χρονικό διάστημα της απασχόλησής τους.

Το παραπάνω ποσό συμπληρώνεται στον κωδικό 071 του πίνακα Η του έντυπου Ε5.

## III. Αλλαγές στο νέο έντυπο Ε5

Στο έντυπο Ε5 που αφορά τη χρήση 2010, υπήρξαν κάποιες αλλαγές σε σχέση με το αντίστοιχο περσινό.

"Άρθρο 7. Πόροι και αποθεματικά του ΕΛ.Γ.Α.

### 1. Πόροι του ΕΛ.Γ.Α. είναι:

α) τα έσοδα από την ειδική ασφαλιστική εισφορά που προβλέπεται στο άρθρο 8 του νόμου αυτού, η οποία ορίζεται σε ποσοστό:

-τέσσερα τοις εκατό (4%) επί της ασφαλιζόμενης αξίας της φυτικής παραγωγής και προκειμένου για την ελιά, λόγω της έντονης παρενδιαυτοφορίας που παρουσιάζει, σε τρία τοις εκατό (3%)

-μηδέν εβδομήντα πέντε τοις εκατό (0,75%) επί της ασφαλιζόμενης αξίας του ζωικού κεφαλαίου

- μισό τοις εκατό (0,5%) για τα προϊόντα φυτικής προέλευσης των καλλιεργειών που παράγονται στο σύνολό τους (αμιγώς) και αποκλειστικά σε «ελεγχόμενο περιβάλλον» μιας γεωργικής εκμετάλλευσης, όπως αυτό καθορίζεται από τους σχετικούς Κανονισμούς Ασφάλισης του ΕΛ.Γ.Α.. Τα πρόσωπα που υπάγονται στη διάταξη αυτή μπορούν με αίτησή τους να

ζητήσουν την εξαίρεσή τους από την ασφάλιση αυτή,

β) τα έσοδα από την πρόσθετη ασφαλιστική εισφορά που προβλέπεται στο άρθρο 4, του νόμου αυτού, η οποία ορίζεται σε ποσοστό επί της ασφαλιζόμενης αξίας της φυτικής παραγωγής για την ασφαλιστική κάλυψη καλλιεργειών με αυξημένη απαλλαγή,

γ) τα έσοδα από την προαιρετική ασφαλιστική εισφορά, που προβλέπεται στο άρθρο 4 του νόμου αυτού, η οποία ορίζεται σε ποσοστό επί της ασφαλιζόμενης αξίας της φυτικής παραγωγής για την ασφαλιστική κάλυψη των προαιρετικά ασφαλιζόμενων κινδύνων.

Με απόφαση του Υπουργού Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων που λαμβάνεται μετά από εισήγηση του Διοικητικού Συμβουλίου του ΕΛ.Γ.Α., ορίζονται τα ποσοστά που προβλέπονται στις περιπτώσεις β' και γ' του άρθρου αυτού,

δ) η ετήσια επιχορήγηση από τον τακτικό προϋπολογισμό του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων για την κάλυψη των λειτουργικών δαπανών του ΕΛ.Γ.Α.. Το ύψος της ετήσιας επιχορήγησης της περίπτωσης αυτής δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό που αντιστοιχεί στο 20% των πραγματοποιηθέντων ετήσιων εσόδων του ΕΛ.Γ.Α. που προέρχονται από την εισφορά της περίπτωσης α' της παραγράφου αυτής,

ε) οι λοιπές κρατικές επιχορηγήσεις προς τον ΕΛ.Γ.Α. που έχουν εγκριθεί από την Ε.Ε., οι επιχορηγήσεις από την ένταξη δράσεων του ΕΛ.Γ.Α. σε αναπτυξιακά προγράμματα, οι επιχορηγήσεις που αφορούν το μη ασφαλιστικό αντικείμενο, όπως η ενεργητική προστασία, καθώς και οι αμοιβές για παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο και τρίτους,

στ) η γενική εισφορά υπέρ ΕΛ.Γ.Α. που επιβάλλεται επί του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις,

ζ) τα τέλη εκτίμησης ζημιών, οι αμοιβές και τα έσοδα από τις υπηρεσίες που παρέχει ο ΕΛ.Γ.Α. προς τρίτους,

η) επιχορηγήσεις από ειδικά ταμεία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) και άλλων διεθνών οργανισμών,

θ) οι αποδόσεις των κεφαλαίων του, οι δωρεές, τα κληροδοτήματα και οι κάθε είδους εισφορές φυσικών ή νομικών προσώπων,

ι) οι αποδόσεις από την επένδυση των αποθεματικών.

2. Σε περιόδους κατά τις οποίες τα συνολικά από κάθε πηγή και αιτία έσοδα του ΕΛ.Γ.Α. υπερβαίνουν τα συνολικά του έξοδα, ο ΕΛ.Γ.Α. σχηματίζει αποθεματικό. Με αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, καθορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις για τη δημιουργία, το ύψος, τη διάθεση και την επένδυση του αποθεματικού που σχηματίζεται καθώς και κάθε λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

"Άρθρο 13. Γενική εισφορά υπέρ ΕΛ.Γ.Α.

Η γενική εισφορά του άρθρου 7 παρ. 1 περίπτωση στ' ορίζεται ως ποσοστό επί του συνολικού καθαρού γεωργικού εισοδήματος που δηλώνεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Υπόχρεοι στην κα ταβολή της είναι τα φυσικά πρόσωπα, που δεν είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες και δηλώνουν συνολικό φορολογητέο εισόδημα, συμπεριλαμβανομένου και του γεωργικού εισοδήματος, που υπερβαίνει το εκάστοτε ισχύον αφορολόγητο όριο, όπως αυτό ορίζεται από τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, καθώς και τα νομικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από αγροτικές εκμεταλλεύσεις και η πλειοψηφία των μετοχών ή των μεριδίων τους δεν ανήκει σε κατά κύριο επάγγελμα αγρότες. Εισπράττεται από την αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία και αποδίδεται στον ΕΛ.Γ.Α.. Ο συντελεστής της εισφοράς ορίζεται σε δύο τοις εκατό (2%) επί του δηλούμενου εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις με την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας διάταξης."

Σχολιασμός: Βλέπουμε ότι με τις νέες διατάξεις του ν.3877/2010 η γενική εισφορά υπέρ ΕΛ.ΓΑ (σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παρ. 1 του άρθρου 7 του ν.3877/2010) θα υπολογίζεται ως ποσοστό 2% επί του συνολικού καθαρού γεωργικού εισοδήματος, όπως αυτό δηλώνεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Υπόχρεοι για την γενική αυτή εισφορά είναι τα φυσικά πρόσωπα, που δεν είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες και δηλώνουν συνολικό φορολογητέο εισόδημα, συμπεριλαμβανομένου και του γεωργικού εισοδήματος, που υπερβαίνει το εκάστοτε ισχύον αφορολόγητο όριο, όπως αυτό ορίζεται από τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, καθώς και τα νομικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από αγροτικές εκμεταλλεύσεις και η πλειοψηφία των μετοχών ή των μεριδίων τους δεν ανήκει σε κατά κύριο επάγγελμα αγρότες.

Η παραπάνω εισφορά θα εισπράττεται από την αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία και θα αποδίδεται στον ΕΛ.Γ.Α.

3. Προστέθηκε πεδίο "Τρόπος πληρωμής" με ενδείξεις "Ολικό" και "Δόσεις" που συμπληρώνονται αναλόγως. Οι προσθήκες αυτές έγιναν προκειμένου να υπάρχει η έκπτωση 15 % σε περίπτωση εφάπαξ πληρωμής του φόρου. Πιο συγκεκριμένα:

Με την περίπτ. α' της παρ. 11 του άρθρου 8 του νόμου 3842/2010 στο τέλος της παρ. 3 του άρθρου 64 του Κ.Φ.Ε. προστέθηκε νέο εδάφιο. Σύμφωνα με το εδάφιο αυτό, όταν ο φόρος που οφείλεται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση των υποχρέων της παρ. 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε, δηλαδή των ομόρρυθμων και οι ετερόρρυθμων εταιριών, κοινωνιών αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικών κερδοσκοπικών ή μη εταιριών, συμμετοχικών ή αφανών καθώς και κοινοπραξιών της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης, παρέχεται έκπτωση 1,5% στο συνολικό ποσό αυτού και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών.

Τα παραπάνω ισχύουν σύμφωνα με την την περίπτ. β' της παρ. 11 του άρθρου 8 του νόμου αυτού για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, οποιασδήποτε νομικής μορφής, οικονομικού έτους 2010 και επομένων.

ομόρρυθμο μέλος, γ) Ε.Μ. αν είναι φυσικό πρόσωπο ετερόρρυθμο μέλος και δ) Κ. αν είναι φυσικό πρόσωπο κοινωνός κ.λπ.

#### IV. Παραδείγματα

Για καλύτερη κατανόηση όλων των ανωτέρω θα παραθέσουμε ενδεικτικά κάποια παραδείγματα. Να σημειώσουμε ότι τα παραδείγματα θα αφορούν μόνο περιπτώσεις ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών. Στα παραδείγματα 1-4 η προκαταβολή του φόρου υπολογίζεται με συντελεστή 55% γιατί δεν πρόκειται για νέες επιχειρήσεις.

##### 1. Παράδειγμα ομόρρυθμης εταιρείας με μέλη δύο φυσικά πρόσωπα

Έστω, η ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «Αφοί Αλφα 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 εταιρίας κατά τη χρήση 2010 ανήλθαν σε 15.000 €.

Με τις νέες διατάξεις ο συντελεστής φορολογίας των κερδών των ομόρρυθμων μελών – φυσικών προσώπων είναι 20%.

Κέρδη

15.000,00

Μείον επιχειρηματική αμοιβή  $15.000 \times 50\% =$

7.500,00

Υπόλοιπο κερδών

7.500,00

Φόρος στο όνομα της εταιρείας :  $7.500 \times 20\% =$

1.500,00

Επιχειρηματική αμοιβή των φυσικών προσώπων που φορολογείται με την κλίμακα

Ομόρρυθμο μέλος «Χ»

Επιχειρηματική αμοιβή  $7.500 \times 50\% =$

3.750,00

Ομόρρυθμο μέλος «Ψ»

επιχειρηματική αμοιβή  $7.500 \times 50\% =$

3.750,00

2. Παράδειγμα ομόρρυθμης εταιρείας με ομ. μέλη ένα φυσικό πρόσωπο κι ένα νομικό πρόσωπο

Έστω, η ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «Αφοί Αλφα 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 εταιρίας κατά τη χρήση 2010 ανήλθαν σε 15.000 €.

Με τις νέες διατάξεις ο συντελεστής φορολογίας των κερδών των ομόρρυθμων μελών – φυσικών προσώπων είναι 20% και του νομικού προσώπου- μέλους 25%.

Κέρδη

15.000,00

Μείον επιχειρηματική αμοιβή

$$15.000 \times 50\% \times 50\% =$$

3.750,00

Υπόλοιπο κερδών

11.250,00

Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο μέλος-φυσικό πρόσωπο «Χ»

$$[15.000 \times 50\%] - \text{ΕΠΙΧ. ΑΜΟΙΒΗ} \Rightarrow 7.500 - 3.750 = 3.750 \times 20\% =$$

750,00

Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο μέλος-νομικό πρόσωπο «Ψ»

$$15.000 \times 50\% \times 25\% =$$

1.875,00

Σύνολο φόρου εταιρίας

2.625 €

Επιχειρηματική αμοιβή του φυσικού προσώπου «Χ» που φορολογείται με την κλίμακα:

Ομόρρυθμο μέλος «Χ»

$$\text{Επιχειρηματική αμοιβή } 15.000 \times 50\% \times 50\% =$$

3.750 €

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%.

3. Παράδειγμα ετερόρρυθμης εταιρείας με ομ.μέλος ένα φυσικό πρόσωπο κι ένα ετ. μέλος πάλι ένα φυσικό πρόσωπο

Έστω, η ετερόρρυθμη εταιρία «Αλφα 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 εταιρίας κατά τη χρήση 2010 ανήλθαν σε 100.000 €.

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%.

Κέρδη

100.000 €

Μείον επιχειρηματική αμοιβή

$100.000 \times 50\% \times 50\% =$

25.000 €

Υπόλοιπο κερδών



75.000 €

Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρρυθμο μέλος «Χ»

$[100.000 \times 50\%] - \text{ΕΠΙΧ. ΑΜΟΙΒΗ} \Rightarrow 50.000 - 25.000 = 25.000 \times 20\% =$

5.000 €

Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ετερόρρυθμο μέλος «Ψ»

$100.000 \times 50\% \times 25\% =$

12.500 €

Σύνολο φόρου εταιρίας

17.500 €

Β. Επιχειρηματική αμοιβή του φυσικού προσώπου «Χ» που φορολογείται με την κλίμακα:

Ομόρρυθμο μέλος «Χ»

Επιχειρηματική αμοιβή  $100.000 \times 50\% \times 50\% =$

25.000 €

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%.

4. Παράδειγμα ετερόρρυθμης εταιρείας στην οποία συμμετέχει ένα ομ. μέλος φυσικό πρόσωπο, ένα ετερόρρυθμο μέλος φυσικό πρόσωπο, κι ένα ετερόρρυθμο μέλος, ένα νομικό πρόσωπο

Έστω, η ετερόρρυθμη εταιρία «Αφοί Αλφα και Σια Ε.Ε.» στην οποία συμμετέχει ένα ομόρρυθμο μέλος - φυσικό πρόσωπο, ο «Χ» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 40%, ένα ετερόρρυθμο μέλος, ο «Ψ» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 30% και ένα νομικό πρόσωπο η Ο.Ε «Ζ» με ποσοστό συμμετοχής 30%.

Τα καθαρά κέρδη της εταιρίας κατά τη χρήση 2010 ανήλθαν σε 20.000 €.

Με τις νέες διατάξεις ο συντελεστής φορολογίας των κερδών του ομόρρυθμου μέλους-φυσικού προσώπου «Χ» είναι 20%, ενώ ο συντελεστής φορολογίας των κερδών του ετερόρρυθμου μέλους «Ψ» και του νομικού προσώπου «Ζ» είναι 25%.

Κέρδη

20.000 €

Μείον επιχειρηματική αμοιβή

$20.000 \times 50\% \times 40\% =$

4.000 €

Υπόλοιπο κερδών

16.000 €

Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρρυθμο μέλος «Χ»

[ 20.000 X 40% ] - ΕΠΙΧ. ΑΜΟΙΒΗ => 8.000 - 4.000 = 4.000 X 20% =

800 €

Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ετερόρρυθμο μέλος «Ψ»

6.000 X 25%=

1.500 €

Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο μέλος-νομικό πρόσωπο «Ζ»

6.000 X 25%=

1.500 €

Σύνολο φόρου εταιρίας

3.800 €

Β. Επιχειρηματική αμοιβή του φυσικού προσώπου «Χ» που φορολογείται με την κλίμακα:

Ομόρρυθμο μέλος «Χ»

Επιχειρηματική αμοιβή 20.000 X 50% X 40%=

4.000 €

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 στους ετερόρρυθμους εταίρους (Εταίρος Ψ και Ο.Ε. Ζ) . Ο συντελεστής φόρου στην περίπτωση αυτή είναι όπως αναφέραμε ανωτέρω στην ανάλυσή μας 25%.

5.

Παράδειγμα ομόρρυθμης εταιρείας με μέλη δύο φυσικά πρόσωπα που έχουν κάνει έναρξη πρώτη φορά και είναι αμφότεροι ηλικίας κάτω των 35 ετών

Έστω, ομόρρυθμη εταιρία στην οποία συμμετέχουν δύο ομόρρυθμα μέλη-φυσικά πρόσωπα, με ποσοστό 50% το καθένα και πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτουν οι διατάξεις της παρ. 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 των εργασιών πραγματοποιήθηκε στις 30/9/2010.

Αν τα κέρδη της είναι 20.000 €, στην περίπτωση αυτή δεν προκύπτει φόρος για την εταιρία αλλά ούτε και επιχειρηματική αμοιβή για τα μέλη της.

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

Κέρδη

45.000,00

Μείον απαλλασσόμενα κέρδη

30.000,00

Υπόλοιπο φορολογητέων κερδών

15.000,00

Μείον επιχειρηματική αμοιβή  $15.000 \times 50\% =$

7.500,00

Υπόλοιπο κερδών

7.500,00

Φόρος εταιρείας :  $7.500 \times 20\%$

1.500,00

Ομόρρυθμο μέλος Α' επιχειρηματική αμοιβή  $7.500 \times 50\% = 3.750 \text{ €}$

3.750,00

Ομόρρυθμο μέλος Β' επιχειρηματική αμοιβή  $7.500 \times 50\% = 3.750 \text{ €}$

3.750,00

6. 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 η Ο.Ε «Ζ» με ποσοστό 20%.

Τα καθαρά κέρδη της εταιρείας κατά τη χρήση 2010 ανήλθαν σε 20.000 €.

Με τις νέες διατάξεις ο συντελεστής φορολογίας των κερδών των κοινωνών - ανήλικων φυσικών προσώπων είναι 20%, ενώ ο συντελεστής φορολογίας των κερδών του κοινωνού νομικού προσώπου «Ζ» είναι 25%.

Κέρδη

20.000 €

Μείον επιχειρηματική αμοιβή

$20.000 \times 50\% \times 80\% (50\% + 30\%) =$

4.000 €

Υπόλοιπο κερδών

6.000 €

Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στον κοινωνό -ανήλικο φυσικό πρόσωπο «Χ»

$[ 10.000 \times 50\% ] - \text{ΕΠΙΧ. ΑΜΟΙΒΗ} \Rightarrow 5.000 - 2.500 = 2.500 \times 20\% =$

500 €

Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στον κοινωνό -ανήλικο φυσικό πρόσωπο «Ψ»

$[ 10.000 \times 30\% ] - \text{ΕΠΙΧ. ΑΜΟΙΒΗ} \Rightarrow 3.000 - 2.500 = 1.500 \times 20\% =$

300 €

Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στον κοινωνό - νομικό πρόσωπο «Ζ»

2.000 X 25%=

500 €

Σύνολο φόρου κοινωνίας

1.300 €

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 στην ανάλυσή μας 25%.

7. Παράδειγμα ομόρρυθμης εταιρείας στην οποία συμμετέχουν πέντε ομ. εταίροι

Έστω, η ομόρρυθμη εταιρία «Αφοί Αλφα και Σια Ο.Ε.» στην οποία συμμετέχουν ένα ομόρρυθμο μέλος - φυσικό πρόσωπο, ο «Α» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 30%, ένα ομόρρυθμο μέλος - φυσικό πρόσωπο, ο «Β» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 20%, ένα ομόρρυθμο μέλος - φυσικό πρόσωπο, ο «Γ» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 20%, ένα ομόρρυθμο μέλος - φυσικό πρόσωπο, ο «Δ» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 13%, κι ένα ομόρρυθμο μέλος - φυσικό πρόσωπο, ο «Ε» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 17%.

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

Κέρδη

100.000 €

Μείον επιχειρηματική αμοιβή

$100.000 \times 50\% \times 70\% (30\%+20\%+20\%)=$

35.000 €

Υπόλοιπο κερδών

65.000 €

Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρρυθμο μέλος «Α»

[ 100.000 X 30% ] - ΕΠΙΧ. ΑΜΟΙΒΗ => 30.000 - 15.000 = 15.000 X 20% =

3.000 €

Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρρυθμο μέλος «Β»

[ 100.000 X 20% ] - ΕΠΙΧ. ΑΜΟΙΒΗ => 20.000 - 10.000 = 10.000 X 20% =

2.000 €

Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρρυθμο μέλος «Γ»

[ 100.000 X 20% ] - ΕΠΙΧ. ΑΜΟΙΒΗ => 20.000 - 10.000 = 10.000 X 20% =

2.000 €

Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρρυθμο μέλος «Δ»

[ 100.000 X 13% ] = 13.000 X 20% = 2.600 €

Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρρυθμο μέλος «Δ»

[ 100.000 X 17% ] = 17.000 X 20% = 3.400 €

Σύνολο φόρου εταιρίας

13.000 €

V. Προθεσμίες υποβολής δήλωσης.

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 1η Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες.

β) Μέχρι τις 15 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρία έχει ως αντικείμενο εργασιών την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιριών ή τη μεσιτεία ασφαλειών, καθώς και την πρακτόρευση ή αντιπροσώπευση τραπεζών ή αν αυτή συμμετέχει σε εταιρία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και εφόσον η διαχειριστική περίοδος αυτής λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

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

δ) Μέσα σε τρεις (3) μήνες από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, αν η εταιρία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

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

στ) Για τους υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση εφαρμόζεται ανάλογα η περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 107.

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 εταιρίες κ.λπ. καθώς και το αντικείμενο αυτών, οι προθεσμίες υποβολής των δηλώσεων έχουν ως εξής:

α) Για τις ομόρρυθμες - ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες κ.λπ., καθώς και κοινοπραξίες που δεν τηρούν ή τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας, οι καταληκτικές ημερομηνίες υποβολής είναι οι ακόλουθες:

|          |    |    |    |    |    |    |    |    |       |       |
|----------|----|----|----|----|----|----|----|----|-------|-------|
| 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 |    |    |    |    |    |    |    |       |       |

β) Για τις εταιρείες που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιριών ή τη μεσιτεία ασφαλειών, καθώς και την πρακτόρευση ή αντιπροσώπευση τραπεζών, η καταληκτική ημερομηνία υποβολής είναι η 15η Απριλίου ανεξαρτήτως Α.Φ.Μ.

γ) Για τις εταιρείες ή κοινοπραξίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η προθεσμία υποβολής ορίζεται σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παρ. 1 του άρθρου 64, μέσα σε τρεισήμισι (3,5) μήνες από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, ήτοι έως την 15η Απριλίου ανεξαρτήτως Α.Φ.Μ.

δ) Για τις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες κ.λπ. εταιρείες που συμμετέχουν σε εταιρία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και εφόσον η διαχειριστική περίοδος αυτής λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους, η προθεσμία υποβολής είναι η 15η Απριλίου ανεξαρτήτως Α.Φ.Μ.

ε) Για τις εταιρείες που λύνονται, μετατρέπονται ή συγχωνεύονται, η προθεσμία υποβολής της δήλωσης ορίζεται σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 2238/1994, μέσα σε τρεις (3) μήνες από την ημερομηνία λύσης, μετατροπής ή συγχώνευσης της εταιρίας ή κοινοπραξίας, κατά περίπτωση, και εφόσον η εταιρία ή η κοινοπραξία τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και η διαχειριστική περίοδος της λήγει μέχρι τις 30 Νοεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

Για παράδειγμα αν η εταιρεία λύθηκε στις 20 Απριλίου 2011, η προθεσμία υποβολής της δήλωσης είναι έως 20 Ιουλίου 2011.

#### VI. Αυτοκίνητα εταιρειών

Αν Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή αστική εταιρία, καθώς και κοινωνία ή κοινοπραξία που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, έχει ένα ή περισσότερα αυτοκίνητα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη αυτών μερίζεται μεταξύ των ομόρρυθμων ή απλών, εκτός των ετερόρρυθμων, εταίρων ή των μελών της κοινωνίας ή κοινοπραξίας φυσικών προσώπων, κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, την κοινωνία κτλ. Η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε κάθε εταίρο για κάθε εταιρία δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρίας και βαρύνει αυτά τα πρόσωπα, ανεξάρτητα από τον τόπο διαμονής ή κατοικίας τους.

