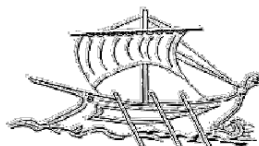


Α.Ε.Ι. ΠΕΙΡΑΙΑ Τ.Τ.
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:
Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΠΡΙΝ ΚΑΙ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΗΣ ΚΡΙΣΗΣ

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ
ΚΟΥΛΟΥΡΗ ΚΡΥΣΤΑΛΙΑ-7607

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ
Κος. ΓΑΡΟΥΦΑΛΗΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ
ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ

ΠΕΙΡΑΙΑΣ 2016-201

Περιεχόμενα

Περιεχόμενα.....	2
Περίληψη	6
Abstract	6
Εισαγωγή	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Εισαγωγικές έννοιες	8
1.1 Η έννοια του φόρου.....	8
1.2 Είδη και Διακρίσεις.....	8
1.3 Αντικείμενο και Υποκείμενο του φόρου.....	9
1.4 Χρόνος επιβολής του φόρου	10
1.5 Η εφαρμογή φορολογικού συστήματος	11
1.6 Η εφαρμογή φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα	11
1.7 Ο ρόλος του δημόσιου φορέα μέσω της φορολογίας.....	12
1.7.1.Βελτίωσης της κατανομής των πόρων μέσω της φορολογίας.....	12
1.7.2. Αναδιανομή του εισοδήματος μέσω της φορολογίας.....	13
1.7.3. Σταθεροποίηση της οικονομίας μέσω της φορολογίας	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων.....	15
2.1Φορολογικά συστήματα	15
2.1.1 Βασικά χαρακτηριστικά της αναμόρφωσης του φορολογικού συστήματος	15

2.1.2 Υποχρέωση φορολογικής δήλωσης.....	16
2.1.3 Πρόσωπα που βαρύνουν τους φορολογουμένους	17
2.2 Πηγές και κατηγορίες εισοδήματος	18
2.2.1 Πηγές εισοδήματος.....	18
2.2.2 Κατηγορίες εισοδήματος.....	19
2.3 Τεκμήρια	20
2.3.1 Τεκμήρια διαβίωσης.....	22
2.3.1.1 Πρώτη κατοικία	22
2.3.1.2 Επιβατικά ΙΧ.....	24
2.3.1.3 Σκάφη αναψυχής.....	27
2.3.1.4 Αεροσκάφη	32
2.3.1.5 Πισίνες	33
2.3.1.6 Λοιπά τεκμήρια.....	34
2.4 Κλίμακες φορολογίας εισοδήματος	35
2.4.1 Για τα έτη 2000-2009	35
2.4.2 Κλίμακες φορολογίας από το έτος 2010-2014	48
2.5 Βασικότερες αλλαγές στην φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων κατά την διάρκεια της κρίσης	52
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Φορολογία εισοδήματος Ελευθέρων Επαγγελματιών.....	53
3.1 Πριν την κρίση	53
3.1.1 Επεξήγηση εισοδήματος Ελευθέρων Επαγγελματιών	53

3.1.2 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα	54
3.1.3 Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος.....	55
3.1.4 Ειδικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος	57
3.1.5 Σταθερές δαπάνες	57
3.1.6 Μη αποδοχή της τεκμαρτής μεθόδου	59
3.2 Κατά την διάρκεια της κρίσης.....	60
3.2.1 Κλίμακα φορολογίας εισοδήματος Ελευθέρων Επαγγελματιών.....	60
3.2.2 Βασικότερες αλλαγές στην φορολογία εισοδήματος στην φορολογία των ελευθέρων επαγγελματιών	61
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων	62
4.1 Νομική μορφή επαγγελματικής δραστηριότητας.....	62
4.1.1 Η Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.).....	62
4.1.2 Η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.).....	64
4.1.3 Προσωπικές Εταιρείες.....	65
4.2 Η βάση του φόρου εισοδήματος των Νομικών Προσώπων.....	66
4.3 Συστήματα φορολογίας των κερδών των Νομικών Προσώπων	67
4.4 Ο φόρος εισοδήματος Νομικών Προσώπων στην Ελλάδα	69
4.4.1. Το υποκείμενο του φόρου	69
4.4.2. Το αντικείμενο του φόρου.....	70
4.4.3. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου, καθαρού και φορολογητέου εισοδήματος.....	70
4.4.4. Οι φορολογικές απαλλαγές Νομικών Προσώπων	71

4.5 Φόρος εισοδήματος για τις Α.Ε και Ε.Π.Ε.....	72
4.6 Φορολογικοί συντελεστές για Α.Ε. - ΕΠΕ - ΙΚΕ - Συνεταιρισμούς.....	76
4.7 Αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος των ανωνύμων εταιρειών με το Ν. 4110/2013.....	83
4.8 Βασικότερες αλλαγές στην φορολογία νομικών προσώπων.....	87
Επίλογος-Συμπεράσματα	88
Βιβλιογραφία	89
Βιβλία-Άρθρα.....	89
Ιστοσελίδες	89

Περίληψη

Η παρούσα πτυχιακή εργασία έχει ως στόχο να εντοπίσει και να αναλύσει την εξέλιξη της φορολογικής επιβάρυνσης στην χώρα μας, για τους ελεύθερους επαγγελματίες, τα φυσικά αλλά και νομικά πρόσωπα. Πιο συγκεκριμένα, στο πρώτο κεφάλαιο θα κάνουμε μια εισαγωγή στην έννοια της φορολογίας και θα περιγράψουμε τις γενικές έννοιες, τις κατηγορίες και το αντικείμενο των φόρων. Το δεύτερο κεφάλαιο, αναφέρεται στα χαρακτηριστικά της φορολογίας των φυσικών προσώπων και την διαμόρφωση της φορολογίας τους τα τελευταία χρόνια. Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύονται, οι επιβαρύνσεις της φορολογίας των ελεύθερων επαγγελματιών και οι αλλαγές τους τα τελευταία χρόνια. Στο τελευταίο κεφάλαιο κατά τον ίδιο τρόπο αναλύουμε την μέθοδο φορολογίας των νομικών προσώπων.

Abstract

This project aims to identify and analyze the evolution of the tax burden in our country for freelancers, natural and legal persons. More specifically, the first chapter introduces us to the concept of taxation and describes the concepts, categories, and the meaning of taxes. The second chapter refers to the features of the taxation of individuals and the formation of the tax system in recent years. The third chapter analyzes, the tax burden on the professions and their changes over recent years. The final chapter analyzes the method of taxation of legal persons.

Εισαγωγή

Ο φόρος ήταν και είναι η κύρια πηγή εισοδήματος του κράτους, για να ανταπεξέλθει στις υποχρεώσεις του, που ο πολίτης έχει υποχρέωση να καταβάλει. Ενώ η φιλοσοφία και ο τρόπος που λειτουργεί ο φόρος παραμένει ίδιος διαχρονικά, μπορεί να παρουσιαστούν μεταβολές εξαιτίας διάφορων παραγόντων. Το χαρακτηριστικό της σημερινής εποχής είναι η οικονομική ύφεση που κυριαρχεί σε παγκόσμιο επίπεδο εξαιτίας της αναποτελεσματικότητας του τραπεζικού συστήματος, φυσικά η ύφεση δεν μπορούσε να αφήσει ανεπηρέαστη την χώρα μας που οδηγήθηκε σε μείωση των μισθών, κάτι το οποίο με την σειρά του έφερε μείωση της κατανάλωσης αλλά και του εμπορίου, ταυτόχρονα η χώρα μας αναγκάστηκε να προβεί σε δανεισμό από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Οι κρατικές δαπάνες και οι πιέσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης οδήγησαν την ελληνική κυβέρνηση, για να συγκεντρώσει περισσότερα χρήματα, σε νέες φορολογικές επιβαρύνσεις και φόρους ιδιαίτερα στα φυσικά πρόσωπα τα οποία είχαν ήδη χαμηλό εισόδημα. Ιδιαίτερα σημαντικό είναι ότι όλα αυτά τα δυσμενή οικονομικά γεγονότα συνέβησαν πολύ γρήγορα χρονικά έτσι ώστε αν και η χώρα μας είναι λίγα χρόνια σε ύφεση λίγα χρόνια η οικονομική πραγματικότητα νομικών και φυσικών προσώπων έχει αλλάξει σημαντικά.

Το Νομικό Διάταγμα 3323 που ψηφίστηκε το 1955 ορίζει την φορολογία όπως ισχύει σήμερα για τα φυσικά πρόσωπα στην χώρα μας ενώ το Διάταγμα 3843 που ψηφίστηκε το 1958 που ορίστηκε για τα νομικά πρόσωπα. Με τα δύο αυτά διατάγματα αντικατέστησαν τον Ν. 1640 του 1919 << Περί φορολογίας εισοδήματος καθαρών προσόδων >> , ο οποίος αποτέλεσε την αφετηρία της εισαγωγής στην φορολογία. Τα δύο αυτά νομοθετήματα έχουν δεχθεί πολλές μεταβολές τροποποιήσεις και συμπληρώσεις με το πέρασμα του χρόνου. Το 1994 με το Ν. 2238 τα δύο πιο πάνω νομοθετήματα ενοποιήθηκαν καθώς και οι διατάξεις, που βρίσκονταν διάσπαρτες σε διάφορους νόμους. Ο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) είναι ο νόμος που προέκυψε από αυτή την ένωση όπως αυτό έχει διαμορφωθεί τα επόμενα χρόνια μετά από τροποποιήσεις.

Το τελευταίο Νομικό Διάταγμα είναι το 4172/2013 το οποίο καθορίζει την φορολογία φυσικών και νομικών προσώπων ταυτόχρονα ρυθμίζει τον τρόπο φορολογίας εισοδήματος καθώς και τον τρόπο απόδοσης των φόρων , την προκαταβολή του φόρου και την παρακράτησή του. Ο Ν. 2238/1994 που αποτελεί τον ισχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος έπειτα από είκοσι χρόνια έχει σοβαρές ελλείψεις, κατά συνέπεια απαραίτητη είναι η Κωδικοποίηση έτσι ώστε να μουν όλα τα διατάγματα σε σωστή βάση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Εισαγωγικές έννοιες

1.1 Η έννοια του φόρου

Στην Ελλάδα, για τη φορολογία εισοδήματος νομικών και φυσικών προσώπων, το υπάρχον νομικό καθεστώς έχει υιοθετήσει το σύστημα του ενιαίου φόρου, με βάση αυτό τα εισοδήματα κατατάσσονται σε επιμέρους κατηγορίες. Ο φόρος λοιπόν είναι η οριστική και άμεση χρηματική παροχή που καταβάλλεται από τον πολίτη στη δημόσια εξουσία και είναι αναγκαία για την κάλυψη δημοσίων δαπανών, χωρίς την παρουσία ειδικού ανταλλάγματος από το κράτος προς τους πολίτες δηλαδή το ειδικό αντάλλαγμα περιλαμβάνει μεν όλες τις υπηρεσίες που προσφέρουν στους ιδιωτικούς φορείς, αλλά αυτή δε συνδέεται άμεσα με το ποσό φόρου που πληρώνει κάθε ιδιωτικός φορέας. Ο φόρος καταβάλλεται από τους πολίτες ενός κράτους αλλά και από άλλα πρόσωπα, όπως αλλοδαπούς προσωρινά ή μόνιμα εγκατεστημένους στο συγκεκριμένο κράτος. Άρα ο φόρος χαρακτηρίζεται από:

- ✓ Παροχές ιδιωτών προς το κράτος
- ✓ Αναγκαιότητα
- ✓ Έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος
- ✓ Πραγματοποίηση των κρατικών σκοπών

1.2 Είδη και Διακρίσεις

Σήμερα η πιο ενδιαφέρουσα διάκριση των φόρων είναι σε άμεσους και έμμεσους.

Οι άμεσοι φόροι επιβάλλονται απευθείας σε αυτούς που πρέπει να πληρώσουν τον φόρο, αυτοί είναι οι φόροι εισοδήματος και όλοι οι φόροι περιουσίας όπως: κληρονομιών, δωρεών, ακίνητης περιουσίας, γονικών παροχών κλπ

Στους έμμεσους φόρους αντίθετα το πρόσωπο που θα πληρώσει τον φόρο με το πρόσωπο που του επιβάλλεται ο φόρος είναι διαφορετικά, τέτοιοι φόροι είναι όλοι οι φόροι κατανάλωσης (Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., ειδικοί φόροι κατανάλωσης στα, ποτά, καύσιμα, τσιγάρα, κλπ), οι δασμοί κτλ

Με βάση παλαιότερες αντιλήψεις οι φόροι ταξινομούνται με διάφορες διακρίσεις:

- ✓ Καταβολή φόρου σε χρήμα και σε είδος.
- ✓ Ποσοτικοί και διανεμητικοί φόροι.
- ✓ Τακτικοί και έκτακτοι.
- ✓ Προσωπικοί και πραγματικοί ή υποκειμενικοί και αντικειμενικοί

1.3 Αντικείμενο και Υποκείμενο του φόρου

Αντικείμενο του φόρου: Είναι το αποτέλεσμα που προκύπτει από το ακαθάριστο εισόδημα αφού αφαιρεθούν απαλλαγές, εκπτώσεις, μειώσεις . Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε) περιλαμβάνει τις κατηγοριοποιήσεις των στοιχείων που αποτελούν το εισόδημα και τον φόρο του. Σύμφωνα με τον τωρινό Κ.Φ.Ε οι κατηγορίες εισοδημάτων είναι τέσσερις και χωρίζονται σε εισόδημα:

- ✓ Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- ✓ Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- ✓ Εισόδημα από κεφάλαιο και
- ✓ Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Υποκείμενο του φόρου: Σε φόρο υπόκειται οποιοδήποτε φυσικό πρόσωπο έχει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, αφού το υποκείμενο του φόρου εξετάζεται πάντα σε σχέση με την φορολογική του κατοικία. Πιο συγκεκριμένα οι φορολογικοί κάτοικοι της Ελλάδας υπόκεινται σε φόρο για το φορολογικό τους εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα αλλά και στο εξωτερικό. Με λίγα λόγια κάθε έλληνας πολίτης γίνεται υποκείμενο φόρου για το παγκόσμιο εισόδημα του εφόσον διαμένει στην Ελλάδα και τα φορολογικά του δικαιώματα τα έχει στην χώρα μας, σε συγκεκριμένο φορολογικό έτος.

Σε αντίθεση ο φορολογούμενος που δεν έχει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

- ✓ Το φυσικό πρόσωπο θεωρείται ως «φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας» και υποβάλλει ατομική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για να φορολογηθεί στην χώρας μας όταν

- ✓ έχει φυσική παρουσία εντός χώρας για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 183 συνεχόμενων μερών, δεν βρίσκεται στην χώρα για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή γενικότερα προσωπικούς σκοπούς για διάστημα μικρότερο των 365 μερών, και φυσικά στις περιπτώσεις που
- ✓ Έχει στη Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς
- ✓ Είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου
- ✓ καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή. Συνεπώς, συμπεριλαμβανομένου και του αντικείμενου του φόρου εισάγονται δύο κριτήρια για την υπαγωγή ενός προσώπου σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα, το ένα είναι αυτό της κατοικίας και το άλλο της πηγής του εισοδήματος.

1.4 Χρόνος επιβολής του φόρου

Κάθε φορολογικό έτος επιβάλλεται ο φόρος επί του εισοδήματος. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Με τον ν 4172/13 σταματάει να χρησιμοποιείται ως χρόνος επιβολής του φόρου το οικονομικό έτος ,που με τον ν 2238/13 ήταν το έτος εκτέλεσης του προϋπολογισμού και ο φόρος επιβαλλόταν στο εισόδημα που είχε αποκτηθεί στο αμέσως προηγούμενο έτος. Δηλαδή για το οικονομικό έτος 2014 , υπολογιζόταν ο φόρος επί των εισοδημάτων που αποκτήθηκαν μέσα στο προηγούμενο έτος

για την χρήση 2013. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους άρχιζε από την 1η Ιανουαρίου και έληγε την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους, ήταν δηλαδή ένα πλήρες δωδεκάμηνο. Ταύτιση με το ημερολογιακό έτος έχει και το φορολογικό έτος.

Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Σε καμία περίπτωση όμως το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες. Ο φόρος που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου και αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος εξακολουθεί να θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του.

Ο φόρος που επιβάλλεται βάσει των διατάξεων του Κ.Φ.Ε αφορά στα εισοδήματα που αποκτήθηκαν το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.

Άρα, κατά το φορολογικό έτος 2016 , θα επιβληθεί φόρος επί των εισοδημάτων που αποκτήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. Με τον έναν και μοναδικό όρο «φορολογικό έτος» αντικαταστάθηκαν οι όροι που χρησιμοποιούνταν στις διατάξεις του προηγούμενου Κ.Φ.Ε :«διαχειριστικό έτος» και «οικονομικό έτος»

1.5 Η εφαρμογή φορολογικού συστήματος

Για την αποτελεσματικότερη πραγματοποίηση ορισμένων στόχων, οι δημόσιοι φορείς, συνήθως επιβάλλουν περισσότερους από έναν φόρους. Κάθε φόρος έχει ορισμένα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα, έτσι ο σωστός συνδυασμός των φόρων ελαχιστοποιεί τα μειονεκτήματα και αυξάνει τα πλεονεκτήματα. Όπως είδαμε παραπάνω η πιο σύνηθες διάκριση των φόρων είναι μεταξύ των άμεσων και έμμεσων παρακάτω παρουσιάζονται τα χαρακτηριστικά της κάθε κατηγορίας.

Άμεσοι φόροι: Συνήθως κατανέμουν το φορολογικό βάρος δίνοντας περισσότερο βάση στις αρχές της κοινωνικής δικαιοσύνης διότι είναι προοδευτικοί, επίσης δεν επηρεάζουν τη διάρθρωση της παραγωγής και το καταναλωτικό πρότυπο των πολιτών. Οι άμεσοι φόροι παρουσιάζουν μεγάλη ελαστικότητα στις μεταβολές του εισοδήματος με συνέπεια τα έσοδα τους να αυξάνονται ταχύτερα με τις μεταβολές του εισοδήματος και έτσι το δημόσιο έχει την δυνατότητα να χρηματοδοτεί τις αυξανόμενες δαπάνες του, χωρίς να χρειάζεται να μεταβάλλει τους συντελεστές φορολογίας. Αυτοί οι φόροι μετακυλίνουν δύσκολα και κατά συνέπεια συνήθως είναι γνωστή η επίπτωση τους, αφού επιβαρύνουν κυρίως εκείνους πάνω στους οποίους επιβάλλονται.

Έμμεσοι φόροι: Λειτουργούν ανάλογα με τη δαπάνη, και δημιουργούν αντίστροφη προοδευτικότητα, ως προς το εισόδημα. Είναι απλούστεροι στην εφαρμογή όταν επιβάλλονται σε ένα σχετικά μικρό τμήμα του πληθυσμού με αποτέλεσμα να έχουν μικρότερο κόστος για τη φορολογούσα αρχή, καθώς και μικρότερο κόστος συμμόρφωσης για τους φορολογούμενους. Ακόμα, δεν επηρεάζουν αρνητικά το κίνητρο για εργασία στο ίδιο ποσοστό που το κάνουν οι φόροι εισοδήματος. Είναι σε μεγάλο βαθμό προαιρετικοί, διότι ο φορολογούμενος μπορεί να τους αποφύγει σχετικά εύκολα περιορίζοντας την κατανάλωση. Οι έμμεσοι φόροι μετακυλίνουν περισσότερο προς τους καταναλωτές και δεν είναι γνωστό ποιον τελικά επιβαρύνουν

1.6 Η εφαρμογή φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα περιλαμβάνει ποικίλες κατηγορίες φόρων. Από τους φόρους αυτούς, κάποιιοι έχουν ως βάση το εισόδημα, άλλοι την περιουσία, ενώ άλλοι τη δαπάνη και κυρίως την καταναλωτική δαπάνη. Η πλειονότητα των φόρων επιβάλλονται υπέρ του κράτους ενώ οι υπόλοιποι επιβάλλονται υπέρ των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης και των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Στη Ελλάδα, ο κυρίαρχος φόρος είναι ο Φόρος Προτιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), ο οποίος παρέχει πάνω από το 50% των εσόδων από έμμεσους φόρους καθώς και το 1/3 περίπου των συνολικών φορολογικών εσόδων του κράτους. Δεύτερος, από άποψη εσόδων είναι ο φόρος εισοδήματος

φυσικών προσώπων, που παρέχει το 43% των εσόδων του κράτους από άμεσους φόρους και το 18% περίπου των συνολικών φορολογικών εσόδων του. Εν συνεχεία, ο φόρος υγρών καυσίμων αποφέρει το 11% περίπου των εσόδων του κράτους από έμμεσους φόρους και το 7% των συνολικών φορολογικών του εσόδων. Σημαντικά ποσοστά των συνολικών εσόδων του κράτους παρέχει επίσης ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ενώ οι υπόλοιπες φορολογικές κατηγορίες κατέχουν συγκριτικά πολύ μικρότερα ποσοστά

1.7 Ο ρόλος του δημόσιου φορέα μέσω της φορολογίας

Οι φόροι αποτελούν ένα βασικό δημοσιονομικό μέσο, καθώς αποτελούν την βασική πηγή εσόδων των δημόσιων φορέων και ιδιαίτερα του κράτους. Οι δημόσιοι φορείς, χρησιμοποιούν τους φόρους καθώς και διάφορα άλλα μέσα, έτσι ώστε να αντιμετωπίσουν τις αδυναμίες του μηχανισμού των τιμών στην προώθηση των στόχων του κοινωνικού συνόλου. Στις παρακάτω ενότητες παρουσιάζονται οι τρόποι που μπορούν οι δημόσιοι φορείς να χρησιμοποιήσουν τους φόρους για να υποβοηθήσουν τις επιδιώξεις του κοινωνικού συνόλου.

1.7.1. Βελτίωσης της κατανομής των πόρων μέσω της φορολογίας

Οι δημόσιοι φορείς μπορεί να χρησιμοποιήσουν πολλές φορές τη φορολογία ως μέσο βελτίωσης της κατανομής των πόρων τόσο άμεσα όσο και έμμεσα.

Άμεσα: Η φορολογία μπορεί να βελτιώσει την κατανομή των πόρων όταν αποθαρρύνει ορισμένες δραστηριότητες ή μεταβάλλει τις μεθόδους παραγωγής κτλ. Διάφοροι φόροι πρακτικά επιβάλλονται με κύριο στόχο την βελτίωση της κατανομής των πόρων και τη αποθάρρυνση ορισμένων δραστηριοτήτων. Ένα τέτοιο παράδειγμα, είναι οι φόροι που επιβάλλονται στα καπνοβιομηχανικά προϊόντα, οι οποίοι αποβλέπουν στον περιορισμό της κατανάλωσης τους, που θεωρείται ότι προκαλούν επιβαρύνσεις στο κοινωνικό σύνολο.

Έμμεσα: Όταν ο μηχανισμός των τιμών δεν διαθέτει επαρκείς πόρους σε ορισμένες δραστηριότητες, οι δημόσιοι φορείς θα μπορούσαν να επιδοτήσουν τις δραστηριότητες αυτές, με αποτέλεσμα να μειωθεί το κόστος παραγωγής και η τιμή των προϊόντων και να αυξηθεί η ζήτηση τους. Για να το κάνουν όμως πρέπει να έχουν τους πόρους, τους οποίους μπορούν να διασφαλίσουν με τη φορολογία.

1.7.2. Αναδιανομή του εισοδήματος μέσω της φορολογίας

Ο ρόλος της φορολογίας στην αναδιανομή του εισοδήματος είναι ιδιαίτερα σημαντικός είναι. Οι δημόσιοι φορείς και σε αυτή την περίπτωση μπορούν να χρησιμοποιήσουν την φορολογία τόσο άμεσα όσο και έμμεσα για την επίτευξη της επιθυμητής αναδιανομής. Άμεση επίδραση στη διανομή του εισοδήματος ασκεί η φορολογία όταν δεν είναι αναλογική ως προς το εισόδημα. Αν είναι προοδευτική, όπως είναι ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, τότε επιβαρύνει λιγότερο τα άτομα με χαμηλότερο εισόδημα και περισσότερο τα άτομα με υψηλό εισόδημα και επομένως αναδιανέμει εισόδημα από τις υψηλότερες στις χαμηλότερες εισοδηματικές τάξεις.

Αντίθετα, αν ο φόρος είναι αντίστροφα προοδευτικός ως προς το εισόδημα, όπως είναι οι έμμεσοι φόροι, τότε επιβαρύνει περισσότερο τις χαμηλές εισοδηματικές τάξεις και λιγότερο τις υψηλές εισοδηματικές τάξεις και αναδιανέμει εισόδημα από πτωχότερα στα πλουσιότερα άτομα της κοινωνίας.

Εξάλλου, η φορολογία βοηθά και έμμεσα στην αναδιανομή του εισοδήματος, ακριβώς επειδή επιτρέπει τη χρηματοδότηση δαπανών που στοχεύουν στην αναδιανομή αυτή. Για παράδειγμα, οι δημόσιοι φορείς μπορεί να αναδιανείμουν εισόδημα προς όφελος των χαμηλότερων εισοδηματικών τάξεων με τη χορήγηση μεταβιβαστικών πληρωμών, συντάξεων, επιδομάτων ανεργίας, οικογενειακών επιδομάτων κ.ά. Η φορολογία είναι το μέσο που θα εξασφαλίσει και πάλι τους αναγκαίους πόρους για τη χρησιμοποίηση των αναδιανεμητικών αυτών δαπανών.

1.7.3. Σταθεροποίηση της οικονομίας μέσω της φορολογίας

Η φορολογία, ως μέσο της σταθεροποίησης της οικονομίας, όπως άλλωστε και ο ρόλος του κράτους γενικότερα, μπορεί να αμφισβητείται έντονα από πολλούς οικονομολόγους όμως άλλοι θεωρούν ότι μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την προώθηση των μακροοικονομικών στόχων μιας κοινωνίας. Τα μακροοικονομικά μεγέθη, με την φορολογία, μπορούν να επηρεαστούν είτε από την πλευρά ζήτησης είτε της προσφοράς.

Από την πλευρά της ζήτησης, οι οικονομολόγοι υποστηρίζουν ότι όταν δεν υπάρχει επαρκής ενεργή ζήτηση στην οικονομία, η μείωση των φόρων ενισχύει τα διαθέσιμα εισοδήματα των καταναλωτών και κατά συνέπεια αυτό προκαλεί πολλαπλάσιες επιδράσεις στην ενεργό ζήτηση και στην απασχόληση. Ενώ, όταν οι φόροι αυξάνονται μειώνονται τα διαθέσιμα εισοδήματα των καταναλωτών, με αποτέλεσμα τη μείωση της ενεργούς ζήτησης και τον περιορισμό των πληθωριστικών πιέσεων. Πολλοί οικονομολόγοι, δεν δέχονται ότι οι φόροι μπορεί να

χρησιμοποιηθούν ως μέσο για τη σταθεροποίηση της οικονομίας μέσω μεταβολών της ενεργού ζήτησης ενώ άλλοι υποστηρίζουν ότι οι φόροι μπορεί να επηρεάσουν την ενεργό ζήτηση, οι μεταβολές της όμως δεν επηρεάζουν την απασχόληση αλλά το επίπεδο τιμών. Από πλευρά της προσφοράς, κάποιοι οικονομολόγοι υποστηρίζουν ότι οι φόροι ασκούν αρνητικές επιπτώσεις στα κίνητρα για εργασία, αποταμίευση και επένδυση, έτσι αντιστρόφως ανάλογα μια μείωση των φόρων μπορεί να επιφέρει αύξηση της προσφοράς εργασίας, των αποταμιεύσεων και των επενδύσεων, με συνέπεια την αύξηση της παραγωγής και της απασχόλησης και τη μείωση των πληθωριστικών πιέσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων

2.1 Φορολογικά συστήματα

Κάθε κοινωνία θέτει στόχους και σκοπούς για την σωστή λειτουργία και ανάπτυξή της, έχεις όμως ένα βασικό πρόβλημα, την σχετική ανεπάρκεια των οικονομικών πόρων για την υλοποίησή τους. Έτσι η φορολογία έχει ως αντικειμενικό σκοπό τη χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών, την σταθεροποίηση της οικονομικής ανάπτυξης και τέλος την σωστή ανακατανομή του πλούτου

Η διάκριση των φορολογικών συστημάτων γίνεται σύμφωνα με τον τρόπο υπολογισμού του φόρου:

- ✓ Κατά το αναλογικό σύστημα, ο φορολογικός συντελεστής παραμένει σταθερός ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογητέας ύλης
- ✓ Κατά το προοδευτικό σύστημα, οι ισχυρότερες οικονομικές τάξεις εισφέρουν στο κράτος πολύ περισσότερα σε σχέση με τις ασθενέστερες

2.1.1 Βασικά χαρακτηριστικά της αναμόρφωσης του φορολογικού συστήματος

Το φορολογικό σύστημα πρέπει να διέπεται από τα εξής χαρακτηριστικά:

Αποτελεσματικότητα: Η αποτελεσματική αναδιανομή των οικονομικών πόρων της οικονομίας πρέπει να προωθείται στο φορολογικό σύστημα, επίσης πρέπει να μεγιστοποιεί την αύξηση του εθνικού προϊόντος και της κοινωνικής ευημερίας και να ελαχιστοποιεί τις στρεβλώσεις

Απλότητα: Το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι απλό έτσι ώστε να είναι εύκολα κατανοητό, να έχει σαφήνεια και τέλος το γραφειοκρατικό κόστος εξυπηρέτησής του να περιορίζεται στο ελάχιστο, κοστίζοντας έτσι λιγότερο.

Σταθερότητα: Το φορολογικό σύστημα πρέπει να διακρίνεται από είναι σταθερότητα. Άρα είναι καλύτερο να σταματήσει η αλλαγή που γίνεται 2-3 φορές το χρόνο και να προσαρμόζεται με βάση τις ανάγκες του προϋπολογισμού

Κοινωνικά δίκαιο: Τα φορολογικά βάρη πρέπει να κατανέμονται με δίκαιο τρόπο, έτσι ώστε η φορολογικά επιβάρυνση να είναι ανάλογη με την φορολογική ικανότητα.

2.1.2 Υποχρέωση φορολογικής δήλωσης

Υποχρέωση να υποβάλλει φορολογική δήλωση έχει:

Κάθε φυσικό πρόσωπο, εφόσον έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας, η κατοικία του βρίσκεται στην Ελλάδα, και αποκτά πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα, φορολογούμενο με οποιονδήποτε τρόπο (π.χ. βάσει κλιμακίων ή αυτοτελώς) ή απαλλασσόμενο, ανεξάρτητα από το αν είναι εξαρτώμενο μέλος ή όχι.

- ✓ Οι κάτοικοι εξωτερικού μόνον όταν αποκτούν πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα, φορολογούμενο με οποιονδήποτε τρόπο (π.χ. βάσει κλίμακας ή αυτοτελώς) ή απαλλασσόμενο, από πηγές Ελλάδας. (Τόκοι, μερίσματα, ενοίκια κλπ.). Σε περίπτωση όμως που, ένας κάτοικος εξωτερικού διαθέτει π.χ. δευτερεύουσα κατοικία/επιβατικό αυτοκίνητο στην Ελλάδα, και ταυτόχρονα δεν αποκτά πραγματικό εισόδημα στη χώρα μας, δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος,
- ✓ Όσοι φορολογούμενοι έχουν κάνει έναρξη επιτηδεύματος υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σε κάθε περίπτωση.
- ✓ ενήλικα τέκνα που αποκτούν εισόδημα πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο με οποιονδήποτε τρόπο (π.χ. βάσει κλιμακίων ή αυτοτελώς) ή απαλλασσόμενο, ασχέτως αν αυτά αναγνωρίζονται ως εξαρτώμενα μέλη (π.χ. φοιτητές κ.λπ.).

Όταν ο φορολογούμενος έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώσει όλα τα εισοδήματά του ηλεκτρονικά, στη Φορολογική Διοίκηση. Ενώ δεν υποχρεούνται σε φορολογική δήλωση οι φορολογούμενοι που έχουν συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας τους και ταυτόχρονα δεν αποκτούν πραγματικό ή τεκμαρτό.

2.1.3 Πρόσωπα που βαρύνουν τους φορολογούμενους

Είναι πολύ σημαντικό στην φορολόγηση των φυσικών προσώπων η πληροφορία για το ποιά πρόσωπα εξαρτώνται από τους φορολογούμενους. Η πληροφορία αυτή είναι πολύ σημαντική διότι ο νόμος ορίζει κάποιες μειώσεις ή εκπτώσεις από τον φόρο του φορολογούμενου.

Ως «εξαρτώμενα μέλη» του φορολογούμενου, θεωρούνται:

- ✓ ο ή η σύζυγος, εφόσον δεν έχει δικά του/της φορολογητέα εισοδήματα οποιασδήποτε πηγής,
- ✓ ενήλικα τέκνα έως 25 ετών που φοιτούν σε σχολές ή σχολεία ή ινστιτούτα επαγγελματικής εκπαίδευσης ή ακόμα κατάρτισης της ημεδαπής ή αλλοδαπής,
- ✓ τα άγαμα τέκνα εφόσον είναι ανήλικα έως 18 ετών,
- ✓ ενήλικα τέκνα έως 25 ετών σε περίπτωση που είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (ΟΑΕΔ) ή υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία,
- ✓ τα ανήλικα ορφανά από πατέρα και μητέρα που έχουν έως τρίτου βαθμού συγγένεια με το φορολογούμενο (το σύζυγο ή τη σύζυγο).
- ✓ τα τέκνα του φορολογούμενου, οι αδελφές και οι αδελφοί των δύο συζύγων που έχουν νοητική ή σωματική αναπηρία με ποσοστό τουλάχιστον 67% εφόσον είναι άγαμα, διαζευγμένα ή σε χηρεία,

Στις περιπτώσεις των άγαμων τέκνων που αναφέρθηκαν και των ανήλικων ορφανών αυτοί δεν θεωρούνται «εξαρτώμενα μέλη», σε περίπτωση που το ετήσιο φορολογητέο τους εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των 3.000 ευρώ και εφόσον συνοικούν με τον φορολογούμενο. Για τα φυσικά πρόσωπα με ποσοστό αναπηρίας 67% εκείνοι δεν θεωρούνται ως «εξαρτώμενα μέλη» αν το ετήσιο εισόδημά τους είναι μεγαλύτερο των 6.000 ευρώ. Τέλος το εισόδημα των ανήλικων τέκνων προστίθεται στα εισοδήματα και φορολογείται στο όνομα του αυτού που ασκεί τη γονική μέριμνα.

2.2 Πηγές και κατηγορίες εισοδήματος

2.2.1 Πηγές εισοδήματος

Ο φόρος επιβάλλεται σε εισοδήματα που προέρχονται από συγκριμένες πηγές, αφού πρώτα αφαιρεθούν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτησή του. Σύμφωνα με τις διατάξεις του καταργηθέντος ν 2238/94 το εισόδημα προερχόταν από έξι πηγές, τις Α έως Ζ και είναι οι ακόλουθες :

- A. Εισόδημα από ακίνητα
- B. Εισόδημα από κινητές αξίες
- Γ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις
- Δ. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
- E. Εισόδημα από μισθωτές επιχειρήσεις
- ΣΤ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών
- Z. Πληρωμές προς νομικά ή φυσικά πρόσωπα

Για να εξευρεθεί το συνολικό φορολογούμενο εισόδημα αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των παραπάνω κατηγοριών Α έως Ζ και έπειτα γινόταν συμψηφισμός των θετικών και των αρνητικών ποσών, δηλαδή αφαιρούνταν τυχόν ζημιές των επιμέρους εισοδημάτων. Ζημιές μπορεί να προερχόντουσαν από τις πηγές Δ και E.

Παράδειγμα: Ένα φυσικό πρόσωπο έχει εισόδημα 2.000 ευρώ το χρόνο από γεωργικές επιχειρήσεις, εισόδημα 2.500 από εμπορικές επιχειρήσεις και τέλος 3.000 ευρώ από μισθωτές επιχειρήσεις . Σύμφωνα με τον πάνω πίνακα θα πρέπει να αθροίσουμε τα εισοδήματα από την κάθε πηγή :

$$2.000+2.500+3.000 = 7.500 \text{ ευρώ}$$

Ο φόρος θα υπολογιστεί πάνω στις 7.500 ευρώ αφού αφαιρεθούν τυχόν έξοδα.

2.2.2 Κατηγορίες εισοδήματος

Το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα εντάσσεται σε μια από τις παρακάτω κατηγορίες:

- ✓ Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που παρέχεται στην Ελλάδα.
- ✓ Εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην Ελλάδα.
- ✓ Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που παρέχεται στην αλλοδαπή και πληρώνεται από το Ελληνικό Δημόσιο.
- ✓ Εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην Ελλάδα, μέσω μόνιμης εγκατάστασης.
- ✓ Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην Ελλάδα μέσω μόνιμης εγκατάστασης.
- ✓ Εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα.
- ✓ Εισόδημα από τη μεταβίβαση παγίων περιουσιακών στοιχείων από αλλοδαπό που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα.
- ✓ Εισόδημα από ακίνητη περιουσία και εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην χώρα μας.
- ✓ Εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας, η οποία βρίσκεται στην Ελλάδα.
- ✓ Εισόδημα από δικαιώματα που πιστώνεται ή καταβάλλεται από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής (Ελλάδας) ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην χώρα μας.
- ✓ Εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από Ελληνική επιχείρηση.
- ✓ Εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα.
- ✓ Εισόδημα από τόκους καταβληθέντες ή πιστωθέντες από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην χώρα μας.

Όλες οι παραπάνω κατηγορίες είναι ενδεικτικές και σύμφωνα με τον τωρινό νόμο 4172/13 συμπτύσσονται σε τέσσερις πηγές :

- A. Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις
- B. Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα
- Γ. Εισόδημα από κεφάλαιο
- Δ. Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου

2.3 Τεκμήρια

Το εισόδημα κάθε φορολογούμενου χωρίζεται σε δύο κατηγορίες , το πραγματικό και το τεκμαρτό. Το πραγματικό εισόδημα, προέρχεται από τις πηγές εισοδήματος του φορολογούμενου , όπως αυτές προκύπτουν από πραγματικά στοιχεία για το διάστημα που υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από βεβαιώσεις το εισόδημα και τις αποδοχές που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης που ο υπόχρεος εκμεταλλεύεται , από τόκους καταθέσεων και οποιοδήποτε άλλο εισόδημα που προέρχεται από πραγματικά στοιχεία. Ενώ κατά την τεκμαρτή κατηγορία από την απόκτηση ή κατοχή ενός περιουσιακού στοιχείου κινητού ή ακινήτου, τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες και το τεκμήριο διαβίωσης..

Τα τεκμήρια χωρίζονται σε δύο κατηγορίες:

- ✓ Τεκμήρια διαβίωσης και
- ✓ Τεκμήρια που δημιουργούνται από μια περιστασιακή πράξη

Τα τεκμήρια, σύμφωνα με τον ΚΦΕ, ονομάζονται και «αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες διαβίωσης». Οι αντικειμενικές δαπάνες αντιπροσωπεύουν τις ελάχιστες ετήσιες δαπάνες χρήσης και συντήρησης περιουσιακών στοιχείων. Τα τεκμήρια αυτά είναι:

- ✓ Ιδιοκατοικούμενες ή μισθωμένες ή δωρεάν παραχωρηθείσες κύριες κατοικίες
- ✓ Ιδιοκατοικούμενες ή μισθωμένες ή δωρεάν παραχωρηθείσες δευτερεύουσες κατοικίες
- ✓ Δαπάνες αεροσκαφών, ελικοπτέρων, ανεμόπτερων
- ✓ Δαπάνες δεξαμενών κολύμβησης
- ✓ Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης
- ✓ Ετήσια αντικειμενική δαπάνη ιδιωτικών σχολείων
- ✓ Αντικειμενική δαπάνη οικιακών βοηθών, οδηγών αυτοκινήτων κλπ
- ✓ Δαπάνες σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης
- ✓ Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης

Τα περιουσιακά αυτά στοιχεία που κατέχουν τα φυσικά πρόσωπα, πραγματοποιούν δαπάνες για να τα συντηρούν. Κατά συνέπεια το κράτος, θεωρεί ότι τα τεκμήρια είναι πιο αντικειμενικός τρόπος ώστε να υπολογιστεί το "πραγματικό" εισόδημα, ανεξάρτητα με αυτό που δηλώθηκε, βάσει των εξόδων που θεωρεί ότι έχουμε.

Τα τεκμήρια που γεννιούνται από περιστασιακά γεγονότα, δηλαδή οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, συνίστανται στην πραγματοποίηση μιας περιστασιακής πράξης κατά την περίοδο για την οποία υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης. Προσδιορίζονται τα ποσά που πραγματικά καταβάλλονται από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του, και τα εξαρτώμενα μέλη για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος.

Ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται, για:

- ✓ Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινήτων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας.
- ✓ Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρείας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρείας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς
- ✓ Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιαδήποτε μορφής
- ✓ Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης.
- ✓ Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε
- ✓ Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ

2.3.1 Τεκμήρια διαβίωσης

2.3.1.1 Πρώτη κατοικία

Τ.Μ.	ΠΕΡΙΟΧΕΣ ΜΕ ΤΙΜΕΣ ΖΩΝΗΣ ΕΩΣ 2.799 ΕΥΡΩ ΑΝΑ Τ.Μ.		ΠΕΡΙΟΧΕΣ ΜΕ ΤΙΜΕΣ ΖΩΝΗΣ ΑΠΟ 2.800 ΕΩΣ 4.999 ΕΥΡΩ ΑΝΑ Τ.Μ.		ΠΕΡΙΟΧΕΣ ΜΕ ΤΙΜΕΣ ΖΩΝΗΣ ΑΠΟ 5.000 ΕΥΡΩ ΑΝΑ Τ.Μ. ΚΑΙ ΑΝΩ	
	ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ	ΜΟΝΟΚΑΤΟΙΚΙΑ	ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ	ΜΟΝΟΚΑΤΟΙΚΙΑ	ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ	ΜΟΝΟΚΑΤΟΙΚΙΑ
30	1200	1440	1680	2016	2040	2448
40	1600	1920	2240	2688	2720	3264
50	2000	2400	2800	3360	3400	4080
60	2400	2880	3360	4032	4080	4896
70	2800	3360	3920	4704	4760	5712
80	3200	3840	4480	5376	5440	6528
90	3850	4620	5390	6468	6545	7854
100	4500	5400	6300	7560	7650	9180
110	5150	6180	7210	8652	8755	10506
120	5800	6960	8120	9744	9860	11832
130	6900	8280	9660	11592	11730	14076
140	8000	9600	11200	13440	13600	16320
150	9100	10920	12740	15288	15470	18564
160	10200	12240	14280	17136	17340	20808
170	11300	13560	15820	18984	19210	23052
180	12400	14880	17360	20832	21080	25296
190	13500	16200	18900	22680	22950	27540
200	14600	17520	20440	24528	24820	29784
250	24600	29520	34440	41328	41820	50184

Η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης ετησίως για την κύρια κατοικία υπολογίζεται κλιμακωτά με βάση την επιφάνειά της, ως ακολούθως:

- μέχρι και 80 τ.μ. κύριοι χώροι, 40 ευρώ ανά τ.μ
- από 81 τ.μ. μέχρι και 120 τ.μ. κύριοι χώροι, 65 ευρώ ανά τ.μ
- από 121 τ.μ. μέχρι και 200 τ.μ. κύριοι χώροι, 110 ευρώ ανά τ.μ
- από 201 τ.μ. μέχρι και 300 τ.μ. κύριοι χώροι, 200 ευρώ ανά τ.μ
- από 301 τ.μ. και άνω κύριοι χώροι, 400 ευρώ ανά τ.μ

Για τους βοηθητικούς χώρους της κύριας κατοικίας, ισχύει αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης 40 ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο, ανεξάρτητα από το μέγεθος της επιφάνειας του ακινήτου.

Όλα τα προαναφερθέντα ποσά προσαυξάνονται κατά 40% για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με αντικειμενικές τιμές από 2.800 έως 4.999 ευρώ το τ.μ. και κατά 70% για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με αντικειμενικές τιμές από 5.000 ευρώ ανά τ.μ. και άνω. Για τις μονοκατοικίες, τα παραπάνω ποσά λαμβάνονται υπόψη αυξημένα κατά 20%. Ακόμα, για τις δευτερεύουσες κατοικίες τα παραπάνω ποσά αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης λαμβάνονται υπόψη μειωμένα κατά 50%.

Κατοικίες εκτός συστήματος αντικειμενικών αξιών

Για όσες κατοικίες βρίσκονται σε περιοχές εκτός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, λαμβάνεται υπόψη η ισχύουσα τιμή εκκίνησης ελαχίστου κόστους κατασκευής ανά τετραγωνικό μέτρο. Δηλαδή όταν μια κατοικία μισθώνεται ορισμένους μήνες μέσα στο έτος, το ετήσιο ποσό της αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης θα επιμερίζεται με βάση τους μήνες που διαρκεί η μίσθωση.

Εξογικά-κενές κατοικίες

Ο περιορισμός της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης, δεν ισχύει για δευτερεύουσες εξογικές κατοικίες, σε τρεις μήνες το έτος. Επίσης δεν υπολογίζεται ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης σε περιπτώσεις των κενών κατοικιών. Όταν οι κατοικίες παραμένουν κενές, άνω των έξι μηνών, απαιτείται η προσκόμιση φωτοαντίγραφων λογαριασμών της ΔΕΗ ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο (π.χ. λογαριασμοί ύδρευσης, κοινοχρήστων), που να αποδεικνύει ότι το ακίνητο ήταν κενό.

Τουριστικές κατοικίες

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

Συνιδιοκτησία

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης όταν προκύπτει συνιδιοκτησία ενός ακινήτου, αρχικά θα υπολογίζεται με βάση τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας και στη συνέχεια θα γίνεται ο επιμερισμός της, μεταξύ των συνιδιοκτητών, με βάση τα ποσοστά συνιδιοκτησίας τους.

Για παράδειγμα: ένα ποσοστό ιδιοκτησίας έχει παραχωρηθεί σε κάποιον προκειμένου να χρησιμοποιήσει την κατοικία στο σύνολό της, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης που προκύπτει από τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας θα βαρύνει τον ιδιοκτήτη που χρησιμοποιεί την κατοικία αυτή.

2.3.1.2 Επιβατικά ΙΧ

Κυβισμός ΙΧ Αυτοκινήτου (κ.ε)	Τεκμήριο ΙΧ αυτοκινήτου (Έτος Πρώτης Κυκλοφορίας στην Ε.Ε.)		
	2010- 2014	2005- 2009	Πριν το 2005
Ως 1.249	4.000 €	2.800 €	2.000 €
1.250 – 1.349	4.600 €	3.220 €	2.300 €
1.350 – 1.449	5.200 €	3.640 €	2.600 €
1.450 – 1.549	5.800 €	4.060 €	2.900 €
1.550 – 1.649	6.400 €	4.480 €	3.200 €
1.650 – 1.749	7.000 €	4.900 €	3.500 €

1.750 – 1.849	7.600 €	5.320 €	3.800 €
1.850 – 1.949	8.200 €	5.740 €	4.100 €
1.950 – 2.049	8.800 €	6.160 €	4.400 €
2.050 – 2.149	9.700 €	6.790 €	4.850 €
2.150 – 2.249	10.600 €	7.420 €	5.300 €
2.250 – 2.349	11.500 €	8.050 €	5.750 €
2.350 – 2.449	12.400 €	8.680 €	6.200 €
2.450 – 2.549	13.300 €	9.310 €	6.650 €
2.550 – 2.649	14.200 €	9.940 €	7.100 €
2.650 – 2.749	15.100 €	10.570 €	7.550 €
2.750 – 2.849	16.000 €	11.200 €	8.000 €
2.850 – 2.949	16.900 €	11.830 €	8.450 €
2.950 – 3.049	17.800 €	12.460 €	8.900 €
3.050 – 3.149	19.000 €	13.300 €	9.500 €
3.150 – 3.249	20.200 €	14.140 €	10.100 €
3.250 – 3.349	21.400 €	14.980 €	10.700 €

3.350 – 3.449	22.600 €	15.820 €	11.300 €
3.450 – 3.549	23.800 €	16.660 €	11.900 €
3.550 – 3.649	25.000 €	17.500 €	12.500 €
3.650 – 3.749	26.200 €	18.340 €	13.100 €
3.750 – 3.849	27.400 €	19.180 €	13.700 €
3.850 – 3.949	28.600 €	20.020 €	14.300 €
3.950 – 4.049	29.800 €	20.860 €	14.900 €
4.050 – 4.149	31.000 €	21.700 €	15.500 €
4.150 – 4.249	32.200 €	22.540 €	16.100 €
4.250 – 4.349	33.400 €	23.380 €	16.700 €
4.350 – 4.449	34.600 €	24.220 €	17.300 €
4.450 – 4.549	35.800 €	25.060 €	17.900 €
4.550 – 4.649	37.000 €	25.900 €	18.500 €
4.650 – 4.749	38.200 €	26.740 €	19.100 €

Τα επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. Η αντικειμενική δαπάνη ορίζεται ως εξής:

α) Για αυτοκίνητα μέχρι και 1.200 κ.ε., σε 4.000 ευρώ.

β) Για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των 1.200 κ.ε. και μέχρι 2.000 κ.ε., προστίθενται 600 ευρώ ανά 100 κυβικά εκατοστά.

γ) Για αυτοκίνητα άνω των 2.000 κ.ε. και μέχρι 3.000 κ.ε., προστίθενται 900 ευρώ ανά 100 κυβικά εκατοστά.

δ) Για αυτοκίνητα άνω των 3.000 κ.ε., προστίθενται 1.200 ευρώ ανά 100 κυβικά εκατοστά.

Τα παραπάνω ισχύουν και για αυτοκίνητα μεικτής χρήσης καθώς και για αυτοκίνητα τύπου jeep.

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

Αν ο κυβισμός του αυτοκινήτου δεν καταλήγει σε πλήρη εκατοντάδα (π.χ. 1240, 1290 κ.ε.) τότε θα γίνεται στρογγυλοποίηση προς την πλησιέστερη εκατοντάδα. Δηλαδή, μέχρι 50 κ.ε. η στρογγυλοποίηση θα γίνεται προς την αμέσως προηγούμενη εκατοντάδα και πάνω από 50 κ.ε. η στρογγυλοποίηση θα γίνεται προς την αμέσως επόμενη εκατοντάδα. Π.χ. ένα αυτοκίνητο I.X. 1758 κυβικών εκατοστών θα θεωρείται ότι είναι 1800 κυβικά εκατοστά, ενώ ένα αυτοκίνητο 1.748 κυβικών εκατοστών θα θεωρείται ότι είναι 1.700 κυβικά εκατοστά.

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης δεν εφαρμόζεται για επιβατικά ιδιωτικής χρήσης αυτοκίνητα που διαθέτουν πιστοποιητικό αυθεντικότητας, καθώς και για επιβατικά αυτοκίνητα ειδικά διασκευασμένα για κινητικά ανάπηρους, με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 67%.

2.3.1.3 Σκάφη αναψυχής

Ιστιοφόρα σκάφη

Μήκος Σκάφους (μέτρα)	Τεκμήριο (Έτος Πρώτης Μηολόγησης)		
	2010+	2005-2009	Πριν το 2005
Ως 7	6.000 €	5.100 €	4.200 €
7,5 – 8,5	7.500 €	6.375 €	5.250 €
8,5 – 9,5	9.000 €	7.650 €	6.300 €

9,5 – 10,5	10.500 €	8.925 €	7.350 €
10,5 – 11,5	14.250 €	12.112,50 €	9.975 €
11,5 – 12,5	18.000 €	15.300 €	25.200 €
12,5 – 13,5	25.500 €	21.675 €	17.850 €
13,5 – 14,5	33.000 €	28.050 €	23.100 €
14,5 – 15,5	40.500 €	34.425 €	28.350 €
15,5 – 16,5	51.550 €	43.987,50 €	36.225 €
16,5 – 17,5	63.000 €	53.550 €	44.100 €
17,5 – 18,5	74.250 €	63.112,50 €	51.975 €
18,5 – 19,5	89.250 €	75.862,50 €	62.475 €
19,5 – 20,5	104.250 €	177.225 €	72.975 €
20,5 – 21,5	119.250 €	202.725 €	83.475 €
21,5 – 22,5	134.250 €	228.225 €	93.975 €
22,5 – 23,5	159.250 €	270.725 €	111.475 €
23,5 – 24,5	184.250 €	313.225 €	128.975 €

Μηχανοκίνητα σκάφη ανοιχτού τύπου

Μήκος Σκάφους (μέτρα)	Τεκμήριο (Έτος Πρώτης Νηολόγησης)		
	2010+	2005-2009	Πριν το 2005
Ως 5,5	4.000 €	3.400 €	2.800 €
5,5 – 6,5	6.000 €	5.100 €	4.200 €
6,5 – 7,5	8.000 €	6.800 €	5.600 €
7,5 – 8,5	10.000 €	8.500 €	7.000 €
8,5 – 9,5	12.000 €	10.200 €	8.400 €
9,5 – 10,5	14.000 €	11.900 €	9.800 €
10,5 – 11,5	16.000 €	13.600 €	11.200 €
11,5 – 12,5	18.000 €	15.300 €	12.600 €
12,5 – 13,5	20.000 €	17.000 €	14.000 €
13,5 – 14,5	22.000 €	18.700 €	15.400 €
14,5 – 15,5	24.000 €	20.400 €	16.800 €

15,5 – 16,5	26.000 €	22.100 €	18.200 €
16,5 – 17,5	28.000 €	23.800 €	19.600 €
17,5 – 18,5	30.000 €	25.500 €	21.000 €
18,5 – 19,5	32.000 €	27.200 €	22.400 €
19,5 – 20,5	34.000 €	28.900 €	23.800 €

Μηχανοκίνητα σκάφη με καμπίνα

Μήκος Σκάφους (μέτρα)	Τεκμήριο (Έτος Πρώτης Νηολόγησης)			Σκάφους Πριν το 2005
	2010+	2005-2009	το	
Ως 7	12.000 €	10.200 €	8.400 €	
7,5 – 8,5	15.000 €	12.750 €	10.500 €	
8,5 – 9,5	18.000 €	15.300 €	12.600 €	
9,5 – 10,5	21.000 €	17.850 €	14.700 €	

10,5 – 11,5	28.500 €	24.225 €	19.950 €
11,5 – 12,5	36.000 €	30.600 €	25.200 €
12,5 – 13,5	51.000 €	43.350 €	35.700 €
13,5 – 14,5	66.000 €	56.100 €	46.200 €
14,5 – 15,5	81.000 €	68.850 €	56.700 €
15,5 – 16,5	103.500 €	87.975 €	72.450 €
16,5 – 17,5	126.000 €	107.100 €	88.200 €
17,5 – 18,5	148.500 €	126.225 €	103.950 €
18,5 – 19,5	178.500 €	151.725 €	124.950 €
19,5 – 20,5	208.500 €	177.225 €	145.950 €
20,5 – 21,5	238.500 €	202.725 €	166.950 €
21,5 – 22,5	268.500 €	228.225 €	187.950 €
22,5 – 23,5	318.500 €	270.725 €	222.950 €
23,5 – 24,5	368.500 €	313.225 €	257.950 €

Τα σκάφη αναψυχής. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης κλιμακώνεται ως εξής:

α) Για μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου χωρίς χώρο ενδιαίτησης (ταχύπλοα και μη) ολικού μήκους μέχρι 5 μέτρα, η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης ανέρχεται στο ποσό των 4.000 ευρώ. Για τα πάνω από 5 μέτρα, το ποσό αυτό αυξάνεται κατά 2.000 ευρώ το μέτρο.

β) Για ιστιοφόρα ή μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη με χώρους ενδιαίτησης, ολικού μήκους μέχρι και 7 μέτρα, η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης ορίζεται στο ποσό των 12.000 ευρώ. Για τα ίδια σκάφη με μήκος πάνω από 7 και μέχρι 10 μέτρα προστίθενται 3.000 ευρώ για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των 10 μέτρων και μέχρι 12 μέτρα, προστίθενται 7.500 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των 12 μέτρων και μέχρι 15 μέτρα, προστίθενται 15.000 ευρώ για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των 15 μέτρων και μέχρι 18 μέτρα, προστίθενται 22.500 ευρώ, για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των 18 και μέχρι 22 μέτρα, προστίθενται 30.000 ευρώ για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Τέλος, για σκάφη πάνω από 22 μέτρα, προστίθενται 50.000 ευρώ για κάθε επιπλέον μέτρο μήκους.

Η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης κάθε σκάφους μειώνεται ανάλογα με την παλαιότητα του κατά ποσοστό 15% αν έχει παρέλθει χρονικό διάστημα πάνω από 5 και μέχρι δέκα 10 έτη από τη χρονιά που νηολογήθηκε για πρώτη φορά και κατά 30% αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από 10 έτη.

Τα παραπάνω ποσά του πίνακα μειώνονται κατά 50% για τα ιστιοφόρα σκάφη.

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

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

2.3.1.4 Αεροσκάφη

Τα ανεμόπτερα, τα αεροσκάφη και τα ελικόπτερα. Η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για ανεμόπτερα, αεροσκάφη και ελικόπτερα κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου ή των προσώπων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν ορίζεται ως εξής:

α) Για κάθε ανεμόπτερο, στο ποσό των 8.000 ευρώ.

β) Για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, καθώς και ελικόπτερα, στο ποσό των 65.000 ευρώ για τους 150 πρώτους ίππους ισχύος του κινητήρα τους. Για κάθε ίππο πάνω από τους 150, προσαυξάνεται κατά 500 ευρώ.

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

δ) Για τις υπέρ-ελαφρές πτητικές αθλητικές μηχανές στο ποσό των 20.000 ευρώ.

Τα παραπάνω ποσά δεν μειώνονται λόγω ακινησίας ή παλαιότητας.

2.3.1.5 Πισίνες

Εξωτερική πισίνα	
Επιφάνεια	Ποσά τεκμηρίων
30 τ.μ	4800
40 τ.μ.	6400
50 τ.μ.	8000
60 τ.μ.	9600
70 τ.μ.	12800
80 τ.μ.	16000
90 τ. μ.	19200
100 τ. μ.	22400
Εσωτερική πισίνα	
Επιφάνεια	Ποσά τεκμηρίων
30 τ. μ	9600
40 τ. μ.	12800
50 τ. μ.	16000
60 τ. μ.	19200
70 τ. μ.	25600
80 τ. μ.	32000
90 τ. μ.	38400
100 τ. μ.	44800

Οι δεξαμενές κολύμβησης (πισίνες) εξακολουθούν να λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης. Για τις εξωτερικές δεξαμενές κολύμβησης, η δαπάνη αυτή ορίζεται, κλιμακωτά, σε 160 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο μέχρι και τα 60 τετραγωνικά μέτρα και σε 320 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για επιφάνεια άνω των 60 τετραγωνικών μέτρων. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν η δεξαμενή είναι συναρμολογούμενη. Προκειμένου για εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης, τα παραπάνω ποσά αυτής της περίπτωσης διπλασιάζονται. Προκειμένου για κοινόχρηστες πισίνες που βρίσκονται σε συγκροτήματα πολυκατοικιών, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης επιμερίζεται στους ιδιοκτήτες των ακινήτων με βάση τα χιλιοστά κάθε διαμερίσματος στο οικόπεδο.

2.3.1.6 Λοιπά τεκμήρια

Ελάχιστη ετήσια δαπάνη διαβίωσης. Για κάθε φορολογούμενο, λαμβάνεται υπόψη, εκτός των προαναφερομένων τεκμηρίων, και ένα ποσό ως ελάχιστη «αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης». Το ποσό αυτό ορίζεται σε 3.000 ευρώ, προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο, και σε 5.000 ευρώ, προκειμένου για συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση. Η ελάχιστη «αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης» εφαρμόζεται εφόσον ο φορολογούμενος δηλώνει οποιουδήποτε ύψους πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα. Αυτό σημαίνει ότι τα ελάχιστα ποσά τεκμηρίων των 3.000 ή των 5.000 ευρώ θα εφαρμοστούν φέτος ακόμη και σε φορολογούμενους που είχαν το προηγούμενο έτος έστω και 0,01 ευρώ εισόδημα από οποιαδήποτε πηγή! Θα εφαρμοστούν επίσης και σε φορολογούμενους που δεν είχαν καθόλου εισοδήματα το 2013, αλλά βαρύνονται με «αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης» για τις κατοικίες στις οποίες διέμεναν (ιδιόκτητες, ενοικιαζόμενες ή δωρεάν παραχωρούμενες) ή και για τυχόν άλλα περιουσιακά στοιχεία που διαθέτουν (ΙΧ, βάρκες κ.λπ.). Οι μόνοι που απαλλάσσονται από τα ελάχιστα ποσά αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης είναι όσοι δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα αλλά ούτε και τεκμαρτά, δηλαδή αυτοί που είναι άποροι (δεν έχουν κανένα εισόδημα και κανένα περιουσιακό στοιχείο στην κατοχή τους) και ταυτόχρονα φιλοξενούνται σε σπίτια συγγενών ή φίλων τους, οπότε δεν βαρύνονται καν με «αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης» για τις κατοικίες στις οποίες διαμένουν.

2.4 Κλίμακες φορολογίας εισοδήματος

2.4.1 Για τα έτη 2000-2009

Κλίμακα φορολογίας Εισοδήματος 2000

ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ				
Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
2.300.000	0	0	2.300.000	
410.000	5	20.500	2.710.000	20.500
1.625.000	15	243.750	4.335.000	264.250
3.245.000	30	973.500	7.580.000	1.237.750
8.655.000	40	3.462.000	16.235.000	4.699.750
Υπερβάλλον	42,5			

(B) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ				
Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
2.000.000	0	0	2.000.000	0
710.000	5	35.500	2.710.000	35.500
1.625.000	15	243.750	4.335.000	279.250
3.245.000	30	973.500	7.580.000	1.252.750

8.655.000	40	3.462.000	16.235.000	4.714.750
Υπερβάλλον	45,0			
4. Το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την πιο πάνω κλίμακα για το φορολογούμενο που τον βαρύνουν παιδιά, μειώνεται ως εξής:				
– 30.000 δρχ., όταν έχει ένα (1) τέκνο που τον βαρύνει.				
– 35.000 δρχ. για κάθε τέκνο του, όταν έχει δύο (2) τέκνα που τον βαρύνουν.				
– 50.000 δρχ. για κάθε τέκνο του, όταν έχει τρία (3) τέκνα που τον βαρύνουν.				
– 60.000 δρχ. για κάθε τέκνο του, όταν έχει τέσσερα (4) τέκνα που τον βαρύνουν.				
– Όσο αυξάνει ο αριθμός των τέκνων που βαρύνουν το φορολογούμενο, τόσο αυξάνει κατά 10.000 δρχ. και το ποσό που μειώνει το φόρο και το οποίο υπολογίζεται επί του αριθμού των τέκνων.				

Κλίμακα φορολογίας Εισοδήματος 2001

ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ				
Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο Εισοδήματος Φόρου	
2.400.000	0	0	2.400.000	
446.000	5	22.300	2.846.000	22.300
1.706.000	15	255.900	4.552.000	278.200
3.407.000	30	1.022.100	7.959.000	1.300.300
9.088.000	40	3.635.200	17.047.000	4.935.500
Υπερβάλλον	42,5			

(B) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ				
Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
2.100.000	0	0	2.100.000	
746.000	5	37.300	2.846.000	37.300
1.706.000	15	255.900	4.552.000	293.200
3.407.000	30	1.022.100	7.959.000	1.315.300
9.088.000	40	3.635.200	17.047.000	4.950.000
Υπερβάλλον	42,5			

4. Το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την πιο πάνω κλίμακα για το φορολογούμενο που τον βαρύνουν παιδιά, μειώνεται ως εξής:

- 30.000 δρχ., όταν έχει ένα (1) τέκνο που τον βαρύνει.
- 35.000 δρχ. για κάθε τέκνο του, όταν έχει δύο (2) τέκνα που τον βαρύνουν.
- 70.000 δρχ. για κάθε τέκνο του, όταν έχει τρία (3) τέκνα που τον βαρύνουν.
- 80.000 δρχ. για κάθε τέκνο του, όταν έχει τέσσερα (4) τέκνα που τον βαρύνουν.

Όσο αυξάνει ο αριθμός των τέκνων που βαρύνουν το φορολογούμενο, τόσο αυξάνει κατά 10.000 δρχ. και το ποσό που μειώνει το φόρο και το οποίο υπολογίζεται επί του αριθμού των τέκνων.

-Αλλάξαν τα ποσά στα Κλιμάκια Εισοδημάτων και ο συντελεστής του Υπερβάλλον ποσού και στα δυο κλιμάκια από το προηγούμενο έτος. Είναι ίδιοι φορολογικοί συντελεστές και στα δυο κλιμάκια την χρήση 2001

Κλίμακα φορολογίας Εισοδήματος 2002

ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ				
Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
7.400	0	0	7.400	0
1.000	5	50	8.400	50
5.000	15	750	13.400	800
10.000	30	3.000	23.400	3800
Υπερβάλλον	40			
(β) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ				
Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
8.400	0	0	8.400	0
5.000	15	750	13.400	750
10.000	30	3000	23.400	3750
Υπερβάλλον	40			

4. Το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την πιο πάνω κλίμακα για το φορολογούμενο που τον βαρύνουν παιδιά, μειώνεται ως εξής:

-Ενεήντα(90) ευρώ όταν έχει ένα (1) τέκνο που τον βαρύνει.

-Εκατόν πέντε (105) ευρώ για κάθε τέκνο του, όταν έχει δύο (2) τέκνα που τον βαρύνουν.

-Διακόσια πέντε (205) ευρώ για κάθε τέκνο του, όταν έχει τρία (3) τέκνα που τον βαρύνουν.

-Διακόσια σαράντα (240) ευρώ για κάθε τέκνο του, όταν έχει τέσσερα (4) τέκνα που τον βαρύνουν.

Όσο αυξάνει ο αριθμός των τέκνων που βαρύνουν το φορολογούμενο τόσο αυξάνει κατά τριάντα(30) ευρώ και το ποσό που μειώνει το φόρο και το οποίο υπολογίζεται επί του αριθμού των τέκνων.

Κλίμακα φορολογίας Εισοδήματος 2003-4

ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ -ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ

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

(β) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ				
Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
(ευρώ)		(ευρώ)	Εισοδήματος	Φόρου
			(ευρώ)	(ευρώ)
8.400	0	0	8.400	0
5.000	15	750	13.400	750
10.000	30	3.000	23.400	3.750
Υπερβάλλον	40			

3. Το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της παραπάνω κλίμακας υπολογισμού του φόρου αυξάνεται ως εξής:

Κατά χίλια (1000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει. Κατά δύο χιλιάδες (2000) ευρώ εάν έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν. Κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ εάν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν. Το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, προσαυξάνεται κατά χίλια (1.000) ευρώ, για κάθε τέκνο πέραν του τρίτου που τον βαρύνουν, π.χ. είκοσι μία χιλιάδες (21.000) ευρώ για τα τέσσερα τέκνα που τον βαρύνουν, είκοσι δύο χιλιάδες (22.000) ευρώ για τα πέντε τέκνα κ.τ.λ. Το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου, μειώνει το ποσό του δεύτερου κλιμακίου και εάν αυτό δεν επαρκεί το ποσό του τρίτου κλιμακίου.

Κλίμακα φορολογίας Εισοδήματος 2005

ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ				
Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
(ευρώ)		(ευρώ)	Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
11.000	0	0	11.000	0
2.000	15	300	13.000	300
10.000	30	3.000	23.000	3.300
Υπερβάλλον	40			

(β) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ				
Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
(ευρώ)		(ευρώ)	Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
9.500	0	0	9.500	0
3.500	15	525	13.000	525
10.000	30	3.000	23.000	3.525
Υπερβάλλον	40			

3. Το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της παραπάνω κλίμακας υπολογισμού του φόρου αυξάνεται ως εξής:
Κατά χίλια (1000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει κατά δύο χιλιάδες (2000) ευρώ εάν έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν.
Κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ εάν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν.
Το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, προσαυξάνεται κατά χίλια (1.000) ευρώ, για κάθε τέκνο πέραν του τρίτου που τον βαρύνουν, π.χ. είκοσι δύο χιλιάδες (22.000) ευρώ για τα τέσσερα τέκνα που τον βαρύνουν, είκοσι τρεις χιλιάδες (23.000) ευρώ για τα πέντε τέκνα κ.τ.λ.
Το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου, μειώνει το ποσό του δεύτερου κλιμακίου και εάν αυτό δεν επαρκεί το ποσό του τρίτου κλιμακίου.

Κλίμακα φορολογίας Εισοδήματος 2006

ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ

Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
11.000	0	0	11.000	0
2.000	15	300	13.000	300
10.000	30	3.000	23.000	3.300
Υπερβάλλον	40			

(β) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός	Φόρος	Σύνολο
----------------------	-------------	-------	--------

(ευρώ)	συντελεστής %	κλιμακίου (ευρώ)	Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
9.500	0	0	9.500	0
3.500	15	525	13.000	525
10.000	30	3.000	23.000	3.525
Υπερβάλλον	40			

3. Το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της παραπάνω κλίμακας υπολογισμού του φόρου αυξάνεται ως εξής:
Κατά χίλια (1000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει κατά δύο χιλιάδες (2000) ευρώ εάν έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν. Κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ εάν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν. Το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, προσαυξάνεται κατά χίλια (1.000) ευρώ, για κάθε τέκνο πέραν του τρίτου που τον βαρύνουν, π.χ. είκοσι δύο χιλιάδες (22.000) ευρώ για τα τέσσερα τέκνα που τον βαρύνουν, είκοσι τρεις χιλιάδες (23.000) ευρώ για τα πέντε τέκνα κ.τ.λ.
Το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου, μειώνει το ποσό του δεύτερου κλιμακίου και εάν αυτό δεν επαρκεί το ποσό του τρίτου κλιμακίου.

Κλίμακα φορολογίας Εισοδήματος 2007

ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ				
Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
(ευρώ)		(ευρώ)	Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
12.000	0	0	12.000	0
18.000	29	5.220	30.000	5.220
45.000	39	17.550	75.000	22.770
Ανω των 75.000	40			

(β) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ				
Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
(ευρώ)		(ευρώ)	Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
10.500	0	0	10.500	0
1.500	15	225	12.000	225
18.000	29	5.220	30.000	5.445
45.000	39	17.550	75.000	22.995
Ανω των 75.000	40			

3. Το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της παραπάνω κλίμακας υπολογισμού του φόρου αυξάνεται ως εξής:

-Κατά χίλια (1000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει.

-Κατά δύο χιλιάδες (2000) ευρώ εάν έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν.

-Κατά δέκα χιλιάδες (10000) ευρώ εάν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν.

Το ποσό των δέκα χιλιάδων (10000) ευρώ, προσαυξάνεται κατά χίλια (1000) ευρώ, για κάθε τέκνο πέραν του τρίτου που τον βαρύνουν.

Συνεπώς, το αφορολόγητο όριο του πρώτου κλιμακίου της ανωτέρω (α) κλίμακας μισθωτών – συνταξιούχων διαμορφώνεται ως εξής:

-Σε Δεκατρείς χιλ. (13000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει.

-Σε Δεκατέσσερις χιλ. (14000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν.

-Σε Είκοσι δύο χιλ. (22000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν.

-Σε Είκοσι τρεις χιλ. (23000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει τέσσερα τέκνα που τον βαρύνουν.

-Σε Είκοσι τέσσερις χιλ.(24000)ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει πέντε τέκνα που τον βαρύνουν κτλ.

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

Κλίμακα φορολογίας Εισοδήματος 2008

ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ				
Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
(ευρώ)		(ευρώ)	Εισοδήματος	Φόρου
			(ευρώ)	(ευρώ)
12.000	0	0	12.000	0
18.000	27	4.860	30.000	4.860
45.000	37	16.650	75.000	21.510
Άνω των 75.000	40			
(β) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ				
Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
(ευρώ)		(ευρώ)	Εισοδήματος	Φόρου
			(ευρώ)	(ευρώ)
10.500	0	0	10.500	0
1.500	15	225	12.000	225
18.000	27	4.860	30.000	5.085
45.000	37	16.650	75.000	21.735
Άνω των 75.000	40			

Κλίμακα φορολογίας Εισοδήματος 2009

ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ				
Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
(ευρώ)		(ευρώ)	Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
12.000	0	0	12.000	0
18.000	25	4.500	30.000	4.500
45.000	35	15.750	75.000	20.250
Άνω των 75.000	40			

(β) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ				
Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
(ευρώ)		(ευρώ)	Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
10.500	0	0	10.500	0
1.500	15	225	12.000	225
18.000	25	4.500	30.000	4.725
45.000	35	15.750	75.000	20.475
Άνω των 75.000	40			

2.4.2 Κλίμακες φορολογίας από το έτος 2010-2014

Κλίμακα φορολογίας Εισοδήματος 2010

Με το άρθρο 1 του Ν.3842/2010 αντικαθιστάται η παράγραφος 1 του άρθρου 9 του Ν.2238/1994 και ισχύουν πλέον τα ακόλουθα :
Το εισόδημα, που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου, υποβάλλεται σε φόρο με βάση την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής(%)	Φόρος (ευρώ)	Κλιμακίου	Σύνολο Εισοδήματος(ευρώ)	Σύνολο Φόρου (ευρώ)
12.000	0	0		12.000,00	0
4.000	18	720,00		16.000,00	720,00
6.000	24	1.440,00		22.000,00	2.160,00
4.000	26	1.040,00		26.000,00	3.200,00
6.000	32	1.920,00		32.000,00	5.120,00
8.000	36	2.880,00		40.000,00	8.000,00
20.000	38	7.600,00		60.000,00	15.600,00
40.000	40	16.000,00		100.000,00	31.600,00
Υπερβάλλον	45				

Η νέα κλίμακα αντικαθιστά τις κλίμακες μισθωτών – συνταξιούχων και μη μισθωτών – επαγγελματιών του άρθρου 9 του Ν.2238/1994, οπότε ισχύει για όλες τις παραπάνω περιπτώσεις φορολογούμενων.

Εισόδημα ανά άτομο (ευρώ)	Ποσοστό αποδείξεων δαπανών (%)	Ποσό αποδείξεων δαπανών (ευρώ)
0 - 12.000	0	0
0-6.000		
6.001-12.000	10	600 - 1.200

Άνω των 12.000	12.001 και άνω	30	1.200 και άνω
-----------------------	----------------	----	---------------

Παράδειγμα

- Μισθωτός, άγαμος με εισόδημα 6.500 ευρώ θα πρέπει να προσκομίσει αποδείξεις δαπανών αξίας 650 ευρώ (6.500 x 10%) για να ισχύσει το αφορολόγητο όριο. Σε περίπτωση που προσκομίσει αποδείξεις αξίας π.χ. 600 ευρώ τότε θα φορολογηθεί με 10% επί της διαφοράς. Δηλαδή τα 50 ευρώ που υπολείπονται θα φορολογηθούν με 10% (5 ευρώ).

Κλίμακα φορολογίας Εισοδήματος 2011-12

Κλίμακα	Φορολογικός Συντελεστής	Φόρος Κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
5.000	0%	0	5.000	0
7.000	10%	700	12.000	700
4.000	18%	720	16.000	1.420
10.000	25%	2.500	26.000	3.920
14.000	35%	4.900	40.000	8.820
20.000	38%	7.600	60.000	16.420
40.000	40%	16.000	100.000	32.420
Άνω των 100.000	45%			

-Το αφορολόγητο όριο προσαυξάνεται κατά 2.000€ για κάθε ένα από τα δύο πρώτα τέκνα του και κατά 3.000€ για κάθε ένα από τα επόμενα τέκνα. Για νέους ηλικίας έως και 30 ετών, για συνταξιούχους άνω των 65 ετών και για ΑΜΕΑ το αφορολόγητο όριο ανέρχεται στις 9.000€.

-Το εισόδημα νομικών προσώπων για τα οικονομικά έτη 2010 και 2011 φορολογείται με αναλογικό συντελεστή (χωρίς κλίμακα και αφορολόγητο όριο) **20%** για τις προσωπικές εταιρίες (Ομόρρυθμες, Ετερόρρυθμες, Αστικές κλπ.) και **25%** για τις κεφαλαιουχικές εταιρίες (Ανώνυμες και Ε.Π.Ε.).

-Το εισόδημα από μισθώσεις ακινήτων επιβαρύνεται επιπλέον με συμπληρωματικό φόρο 1,5%ο οποίος διαμορφώνεται στο 3% αν πρόκειται για εισόδημα από μίσθωση ακινήτου άνω των 300 τ.μ. που χρησιμοποιείται ως κατοικία. (παρ. 5 και 6 του αρ. 9 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως τροποποιήθηκε από την παρ. 2 του αρ. 1 του ν. 3091.02) ή από μίσθωση επαγγελματικής στέγης.

-Το εισόδημα από κάθε είδους μίσθωση εκτός από μίσθωση κατοικίας επιβαρύνεται επιπλέον με τέλος χαρτοσήμου 3,6%.

Κλίμακα φορολογίας Εισοδήματος 2013-14

ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ - ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ				
Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
25.000	22%	5.500	25.000	5.500
17.000	32%	5.440	42.000	10.940
Υπερβάλλον	42%			

ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ				
Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
50.000	26%	13.000	50.000	13.000
Υπερβάλλον	33%			

Ο φόρος που προκύπτει με βάση την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων μειώνεται:

α) Για εισόδημα μέχρι και 21.000 ευρώ κατά 2.100 ευρώ.

β) Για εισόδημα πάνω από 21.000 ευρώ το ποσό μείωσης των 2.100 ευρώ περιορίζεται κατά 100 ευρώ ανά 1.000 ευρώ εισοδήματος και μέχρι εξαντλήσεως του ποσού των 2.100 ευρώ.

Για παράδειγμα σε φορολογούμενο με εισόδημα 15.000 ευρώ αναλογεί φόρος ύψους 3.300 ευρώ. Μετά την αφαίρεση της έκπτωσης των 2.100 ευρώ ο τελικός φόρος θα ανέλθει στα 1.200 ευρώ.

Σε άλλο φορολογούμενο με εισόδημα 29.000 ευρώ αναλογεί φόρος ύψους 6.780 ευρώ. Η έκπτωση στο ανωτέρω εισόδημα ανέρχεται στα 1.300 ευρώ. Οπότε ο τελικός φόρος διαμορφώνεται στα 5.480 ευρώ.

γ) Δεν ισχύει το αφορολόγητο για όσους έχουν παιδιά και πρακτικά οι φοροπαλλαγές που μείωναν δραστικά τον φόρο έως και πέρυσι έχουν σχεδόν εξαφανιστεί.

ΚΛΙΜΑΚΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ ΚΑΙ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ που φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις

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

Το ακαθάριστο ποσό από ακίνητα υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή ενάμισι τοις εκατό (1,5%). Ειδικώς, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου αυξάνεται σε τρία τοις εκατό (3%), εφόσον η επιφάνεια κατοικίας υπερβαίνει τα τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα ή πρόκειται για επαγγελματική μίσθωση.

2.5 Βασικότερες αλλαγές στην φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων κατά την διάρκεια της κρίσης

Είναι συχνό ο εκάστοτε νομοθέτης να προβαίνει σε αλλαγές στην φορολογία του εισοδήματος, έχοντας ως γνώμονα την κάλυψη των οικονομικών αναγκών, αυτές οι αλλαγές βέβαια επηρεάζουν του φορολογούμενους. Πολλές αλλαγές σημειώθηκαν τα τελευταία έτη και ειδικότερα από το 2010 και μετά στην φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων .

Σημαντικότερες αλλαγές που επήλθαν είναι οι εξής.

- ✓ Μείωση του αφορολόγητου ορίου σταδιακά, για μισθούς και συντάξεις , μέχρι την πλήρη έλλειψη αφορολόγητου ορίου . Το αφορολόγητο όριο ξεκίνησε από τις 12.000 ευρώ που ίσχυε για το 2010 , σταδιακά μειώθηκε στις 8.000 ευρώ , μετέπειτα στις 5.000 ευρώ και έφτασε στις μέρες μας τα εισοδήματα να φορολογούνται από μηδενική βάση.
- ✓ Σημαντική αλλαγή ήταν η αρχική επιβολή των ετησίων αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης για περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατείχε ο φορολογούμενος , όπως αυτοκίνητο , σπίτι , εξοχικό κ.α . Σταδιακά από το 2010 και μετά υπήρχε μεγάλη αύξηση στα ποσά των δαπανών διαβίωσης .
- ✓ Επιβολή έκτακτης εισφοράς για εισοδήματα τα ξεπερνούν τις 12.000 ευρώ εισόδημα . Η εισφορά αυτή αφορά επιπλέον φορολόγηση των εισοδημάτων που δηλώνει ο φορολογούμενος , και προκύπτει σημαντικό ποσό φόρου , ειδικά για εισοδήματα μεγάλου ύψους , αφού η έκτακτη εισφορά για εισοδήματα άνω των 100.000 ευρώ είναι 4 % .
- ✓ Σύνδεση του αφορολόγητου ορίου με την συλλογή αποδείξεων απόκτησης αγαθών. Για να μπορέσει ένας φορολογούμενος να έχει το αφορολόγητο όριο θα έπρεπε να συλλέγει αποδείξεις απόκτησης αγαθών , μέχρι ένα όριο του συνολικού του εισοδήματος.

Από όσα αναλύσαμε στο παραπάνω κεφάλαιο προκύπτει ότι τα τελευταία χρόνια είχαμε μεγάλη αύξηση του καταβαλλόμενου φόρου που τελικά καλείται να πληρώσει ο φορολογούμενος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Φορολογία εισοδήματος Ελευθέρων Επαγγελματιών.

3.1 Πριν την κρίση

3.1.1 Επεξήγηση εισοδήματος Ελευθέρων Επαγγελματιών

Κατά το άρθρο 48 του Ν. 2238/1994, εισόδημα των ελευθέρων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές που προκύπτουν από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντίατρου, , φυσιοθεραπευτή, κτηνιάτρου, ψυχολόγου, μαίας, βιολόγου δικηγόρου, δικολάβου, δικαστικού επιμελητή, συμβολαιογράφου, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού γεωπόνου, άμισθου υποθηκοφύλακα, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, εμπειρογνώμονα ή κοινωνιολόγου. Επίσης περιλαμβάνεται κάθε αμοιβή που καταβάλλεται:

- ✓ Σε συγγραφείς
- ✓ Στη σύζυγο ή στον σύζυγο λόγω διατροφής, η οποία επιδικάστηκε σε αυτούς ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη
- ✓ Σε πραγματογνώμονες, εκκαθαριστές γενικά, διαιτητές, εκτελεστές διαθηκών, ελεγκτές ανώνυμων εταιρειών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες κληρονομιάς
- ✓ Σε αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε κάθε είδους επιτροπές ή συμβούλια από το Δημόσιο, νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σωματεία, ιδρύματα, συνεταιρισμούς και οργανισμούς γενικά

Ακόμη, ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα θεωρούνται και όλοι τόκοι που καταβάλλονται σε μηχανικούς, αρχιτέκτονες και τοπογράφους λόγω καθυστέρησης είσπραξης των αμοιβών τους για προσφερθείσες από αυτούς υπηρεσίες. Άλλο εισόδημα ελευθέρων επαγγελματιών θεωρείται και το εφάπαξ χρηματικό ποσό που καταβάλλετε από τον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας ΑΕ,. Στο εισόδημα αυτό πραγματοποιείτε παρακράτηση φόρου κατά την καταβολή του από τον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας ΑΕ και ο φόρος υπολογίζεται με βάση την κλίμακα φόρου.

Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε τούτο. Κατ' εξαίρεση, για διατροφή που καταβάλλεται αναδρομικά με δικαστική απόφαση, χρόνος κτήσης της θεωρείται ο χρόνος τον οποίο αφορά. Ως

είσπραξη, για την επιβολή και για την παρακράτηση του φόρου, θεωρείται και η πίστωση του δικαιούχου στα βιβλία του υπόχρεου για την καταβολή της αμοιβής, ύστερα από προηγούμενη, επί αποδείξει, αναγγελία στον δικαιούχο.

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

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

Ιδιαίτερα, για συγγραφείς, μουσουργούς και καλλιτέχνες ζωγράφους ή χαράκτες ή γλύπτες, το εισόδημα που αποκτούν, από τα έργα της πνευματικής παραγωγής τους, κάθε χρόνο κατανέμεται σε ίσα μέρη έτσι ώστε να φορολογηθεί στο έτος της κτήσης του αλλά και στα τρία επόμενα έτη. Το ίδιο εφαρμόζεται και στην περίπτωση που προκύπτει ζημία. Τέλος ως εισόδημα από ελεύθερο επάγγελμα θεωρείται και το εισόδημα που δεν μπορεί να ενταχθεί σε μια από τις άλλες κατηγορίες εισοδημάτων. Το εισόδημα των ελεύθερων επαγγελματιών προσδιορίζεται λογιστικά ως αποτέλεσμα των τηρουμένων βιβλίων, εξωλογιστικά εφόσον τα βιβλία τους κριθούν ανακριβή ή ανεπαρκή και με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια. Σε περίπτωση που το εισόδημα που προκύπτει με την εφαρμογή των κριτηρίων είναι μεγαλύτερο του εισοδήματος που προκύπτει λογιστικά, σε φόρο υπόκειται το εισόδημα των αντικειμενικών κριτηρίων

3.1.2 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 2238/1994 ορίζεται η έννοια του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος. Έτσι:

Ακαθάριστο εισόδημα: Το ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών περιλαμβάνει το σύνολο των αμοιβών που εισπράττονται από την άσκηση ενός ελευθέρου επαγγέλματος, όπως αυτό εκπίπτει από τα ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος. Αποτέλεσμα του ακαθάριστου εισοδήματος είναι οι επαγγελματικές δαπάνες, εάν και εφόσον η καταβολή τους αποδεικνύεται με νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Ιδιαίτερα, οι δαπάνες λειτουργίας, συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας, μισθωμάτων και αποσβέσεων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμα φορολογικά στοιχεία και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου, εκπίπτουν κατά ποσοστό 25% του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί ποσοστό 3% του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών. Εάν το ακαθάριστο εισόδημα από το έργο της πνευματικής παραγωγής των

συγγραφέων, των μουσουργών και των καλλιτεχνών ζωγράφων ή χαρακτών ή γλυπτών διανέμεται ισομερώς στο πρώτο έτος αποκτήσεως του εισοδήματος από αυτό το έργο και τα αμέσως επόμενα τρία έτη.

Καθαρό εισόδημα: Καθαρό δε εισόδημα είναι το εισόδημα που προκύπτει μετά από την αφαίρεση όλων εκείνων των δαπανών ή εξόδων, τα οποία πραγματοποιούνται για την απόκτησή του. Βασική και απαρασάλευτη αρχή της Φορολογίας είναι η επιβολή φόρου επί του καθαρού εισοδήματος Διαχρονικά, ο νομοθέτης έθεσε συγκεκριμένες προϋποθέσεις για την αναγνώριση των δαπανών – εξόδων, ως ποσών που θα αφαιρούνται από το εισόδημα. Οι προϋποθέσεις αυτές, που σε γενικές γραμμές είναι γνωστές, ορίζονται ως εξής: η δαπάνη να είναι παραγωγική, δεδουλευμένη, πραγματική, να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βέβαιη και εκκαθαρισμένη, να στηρίζεται σε προβλεπόμενο δικαιολογητικό, να έχει καταχωρισθεί σε λογιστικά βιβλία.

3.1.3 Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος

Σε περίπτωση που ο ελεύθερος επαγγελματίας δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον ΚΒΣ ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, με βάση τη διάταξη του άρθρου 50 του Ν. 2238/1994, φορολογικός νόμος προβλέπει σε αυτήν και μόνο αυτήν την περίπτωση τον τεκμαρτό προσδιορισμό του εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών αν το ακαθάριστο εισόδημα και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτώ. Έτσι:

ακαθάριστες αμοιβές: λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τρόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογουμένου.

καθαρές αμοιβές: οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος. Στις καθαρές αμοιβές που προσδιορίζονται με τεκμαρτό τρόπο συνυπολογίζονται:

- ✓ Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία.

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

Ο νόμος προβλέπει, ότι για κάθε κατηγορία επαγγέλματος, εφαρμόζεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών στις ακαθάριστες αμοιβές, οι οποίες περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, που καταρτίζεται με αποφάσεις του υπουργού Οικονομικών και δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (16382/ΠΟΛ 371/29.12.1987 ΑΥΟ, Ε2570/ΠΟΛ 73/1988 ΑΥΟ). Όταν οι καθαρές αμοιβές προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, συντελεστής καθαρών αμοιβών λαμβάνεται αυτός που προκύπτει από τον λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών αυτών αμοιβών με την προϋπόθεση ότι είναι μεγαλύτερος από τον οικείο συντελεστή του πίνακα. Ο συντελεστής που προσδιορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Κατ' εξαίρεση, στις ακαθάριστες αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών εφαρμόζονται οι συντελεστές που αναφέρθηκαν προηγουμένως. Σε περίπτωση που εκείνος που ασκεί ελεύθερο επάγγελμα δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται γι' αυτόν από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής καθαρών αμοιβών που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά 40%. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος αποδεικνύεται ότι από γεγονότα ανώτερης βίας οι πραγματικές καθαρές αμοιβές είναι κατώτερες από αυτές που προσδιορίζονται με την εφαρμογή του συντελεστή, οι αμοιβές αυτές μπορεί να καθορίζονται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

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

* Στο ποσό της συμβατικής αμοιβής για την εκπόνηση σχεδίων ή μελετών και επίβλεψη έργων του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφελείας και των κοινωφελών ή θρησκευτικών ιδρυμάτων.

* Στο ποσό της νόμιμης αμοιβής για τις υπόλοιπες περιπτώσεις.

3.1.4 Ειδικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

Με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 7, του Ν. 2753/1999 διαφοροποιήθηκε το άρθρο 51 του Ν. 2238/1994, το οποίο προέβλεπε τον προσδιορισμό του εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών με τα αντικειμενικά κριτήρια. Με τις ρυθμίσεις του νέου άρθρου όμως προβλέπεται ειδικός τρόπος προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών. Έτσι για ελεύθερο επαγγελματία που τηρεί βιβλία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ορίστηκε ότι το καθαρό εισόδημα από την άσκηση του επαγγέλματος, το οποίο προκύπτει λογιστικώς, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από αυτό που προκύπτει από την εφαρμογή επί των ακαθάριστων αμοιβών από την άσκηση του επαγγέλματος των μοναδικών συντελεστών καθαρών αμοιβών. Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται για το συγκεκριμένο επάγγελμα μοναδικός συντελεστής, με απόφαση του υπουργού Οικονομικών ορίζεται ως τέτοιος ο μέσος όρος των μοναδικών συντελεστών.

Με βάση τα παραπάνω, το καθαρό εισόδημα των ελεύθερων επαγγελματιών προσδιορίζεται λογιστικώς και ταυτόχρονα εξωλογιστικώς. Εν συνεχεία αυτό που θα υπαχθεί σε φόρο θα είναι το εισόδημα με το μεγαλύτερο αποτέλεσμα. Οι διατάξεις αυτές δεν εφαρμόζονται για ακαθάριστα έσοδα άνω των 40.000.000 δρχ, αν τα υπερβαίνουν εφαρμόζεται μόνο ο λογιστικός τρόπος.

Παράδειγμα: Έστω Χημικός, ο οποίος κατά τη χρήση 1999 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα 7.000.000 δρχ. και δαπάνες 2.000.000 δρχ. Ο συντελεστής καθαρής αμοιβής του Χημικού είναι 50%.

Το καθαρό εισόδημά του το οποίο θα υπαχθεί σε φόρο θα υπολογισθεί ως εξής:

Λογιστικός τρόπος: Ακαθάριστα έσοδα 7.000.000 δρχ. δαπάνες 2.000.000 δρχ. = 5.000.000 δρχ. καθαρό εισόδημα.

Εξωλογιστικός τρόπος: Ακαθάριστα έσοδα: 7.000.000 δρχ. X50% = 3.500.000 δρχ. καθαρό εισόδημα.

5.000.000 > 3.500.000 Άρα θα υπαχθεί σε φόρο το ποσό με τον λογιστικό τρόπο

3.1.5 Σταθερές δαπάνες

Οι σταθερές επαγγελματικές δαπάνες για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, με βάση τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, αποτελούνται από το άθροισμα των δαπανών για δεδουλευμένα, ηλεκτρικό ρεύμα, καταβαλλόμενα ή τεκμαρτά μισθώματα, ύδρευση και τηλεφωνική επικοινωνία. Αν ως επαγγελματική στέγη χρησιμοποιείται η κατοικία του φορολογουμένου, για τον υπολογισμό της δαπάνης του

καταβαλλόμενου ή τεκμαρτού μισθώματος, προκειμένου για ιατρό, οδοντίατρο και ψυχολόγο, ως επιφάνεια λαμβάνονται υπόψη 40 τετραγωνικά μέτρα, ενώ για τους υπόλοιπους ελεύθερους επαγγελματίες λαμβάνονται υπόψη 20 τετραγωνικά μέτρα. Για τον υπολογισμό του τεκμαρτού μισθώματος εφαρμόζεται η μεθοδολογία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος ιδιοκατοίκησης, ενώ για τον υπολογισμό των λοιπών σταθερών επαγγελματικών δαπανών της περίπτωσης αυτής λαμβάνεται υπόψη το 1/2 των δαπανών αυτών της κατοικίας του ελεύθερου επαγγελματία. Σε περίπτωση συστέγασης ελεύθερων επαγγελματιών στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση, οι βασικές επαγγελματικές δαπάνες επιμερίζονται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων. Όταν ο φορολογούμενος αποκτά εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, το ποσό που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των σταθερών επαγγελματικών δαπανών με τον συντελεστή απόδοσης περιορίζεται κατά ποσοστό 50%. Το άθροισμα όμως του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και του υπολοίπου, μετά τον περιορισμό αυτού του γινομένου, δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το συνολικό ποσό του γινομένου αυτού. Ειδικά για τους φυσιοθεραπευτές, οικονομολόγους, συμβούλους επιχειρήσεων, λογιστές ή φοροτεχνικοί και αναλυτές προγραμματιστές αν δηλώνουν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν διαθέτουν επαγγελματική εγκατάσταση, οι διατάξεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή. Το άθροισμα όμως του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το συνολικό ποσό του γινομένου των σταθερών επαγγελματικών δαπανών με τον συντελεστή απόδοσης.

Συντελεστής απόδοσης: Ο συντελεστής απόδοσης έχει ορισθεί ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος ως εξής:

Έτη άσκησης επαγγέλματος - (Συντελεστής απόδοσης)

Πάνω από 4 ως 10 - (2,5)

Πάνω από 10 ως 15 - (3)

Πάνω από 15 ως 20 - (3,5)

Πάνω από 20 - (3)

Αν οι πιο πάνω ελεύθεροι επαγγελματίες πριν από την έναρξη του επαγγέλματος άσκησαν αυτό ως μισθωτοί ή με οποιαδήποτε άλλη σχέση εργασίας περισσότερο από μία δεκαετία, τότε για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόδοσης στα έτη άσκησης του ελευθέρου επαγγέλματος προστίθεται μια δεκαετία.

Παράδειγμα: Έστω ο οδοντίατρος ο οποίος ασκεί το επάγγελμα 14 χρόνια. Έστω ότι κατά τη χρήση 1999 πραγματοποίησε ακαθάριστες αμοιβές 17.000.000 δρχ. και δαπάνες 10.000.000 δρχ. Από το σύνολο των δαπανών, 2.000.000 δρχ. δαπανήθηκαν για ενοίκιο, ηλεκτρικό ρεύμα, τηλεφωνία και ύδρευση.

Ο συντελεστής καθαρών αμοιβών του οδοντιάτρου είναι, εφόσον δεν απασχολεί βοηθητικό προσωπικό, 50%.

Το καθαρό εισόδημα το οποίο θα υπαχθεί σε φόρο θα προσδιορισθεί ως εξής:

Λογιστικός τρόπος: Ακαθάριστες αμοιβές 17.000.000 δρχ. δαπάνες 10.000.000 δρχ. = 7.000.000 δρχ. καθαρό εισόδημα.

Εξωλογιστικός τρόπος: Ακαθάριστες αμοιβές 17.000.000 δρχ. X 50% = 8.500.000 δρχ. καθαρό εισόδημα.

Τεκμαρτός τρόπος: Σταθερές επαγγελματικές δαπάνες 2.000.000 δρχ. X 3 = 6.000.000 δρχ.

Ο οδοντίατρος θα φορολογηθεί για το μεγαλύτερο εισόδημα των 8.500.000 δρχ. που έχει προκύψει εξωλογιστικώς.

3.1.6 Μη αποδοχή της τεκμαρτής μεθόδου

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες που υπάγονται στον ειδικό τρόπο προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος και οι καλλιτέχνες των κέντρων διασκέδασης έχουν τη δυνατότητα να μην αποδεχθούν τον ειδικό τρόπο προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος. Σε αυτή την περίπτωση υποχρεούνται με την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να συνυποβάλλουν και κατάσταση δήλωσης των περιουσιακών στοιχείων.

3.2 Κατά την διάρκεια της κρίσης

3.2.1 Κλίμακα φορολογίας εισοδήματος Ελευθέρων Επαγγελματιών

Με τον Ν. 3842 /2010 καθιερώθηκε νέα και ενιαία φορολογική κλίμακα για όλα τα φυσικά και ανεξάρτητα από την κατηγορία των εισοδημάτων που αποκτούν (μισθωτοί , συνταξιούχοι , έμποροι , ελεύθεροι επαγγελματίες , αγρότες) . Η κλίμακα αυτή είχε εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2010 και μετά.

Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής %	Φόρος Κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)	Σύνολο Φόρου (ευρώ)
5000	0	0	5000	0
7000	10	700	12000	700
4000	18	720	16000	1420
10000	25	2500	26000	3920
14000	35	4900	40000	8820
20000	38	7600	60000	16420
40000	40	16000	100000	32420
Άνω των 100000	45			

Με τον Νόμο 4172/2013 πλέον τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα.

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)	Σύνολο Φόρου (ευρώ)
50000	26	13000	50000	13000
Πάνω από 50000	33			

Για τα φυσικά πρόσωπα με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 01/01/2013 και για τα τρία πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της ανωτέρω κλίμακας μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) , εφόσον το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημά τους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπερβαίνει τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.
Τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%)
Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%) .

3.2.2 Βασικότερες αλλαγές στην φορολογία των ελευθέρων επαγγελματιών

Οι βασικότερες αλλαγές που επήλθαν στην φορολογία των Ελευθέρων Επαγγελματιών τα τελευταία έτη είναι οι εξής.

- ✓ Με τον Ν. 3842/2010 καθιερώθηκε ο λογιστικός προσδιορισμός για όλους τους ελεύθερους επαγγελματίες
- ✓ Όπως και για όλα τα φυσικά πρόσωπα όχι μόνο μειώθηκε το αφορολόγητο εισόδημα που αποκτούσαν , αλλά πλέον φορολογούνται από μηδενικής βάσης.
- ✓ Με τον Ν. 3842/ 2010 εισήχθησαν τα τεκμήρια διαβίωσης , και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.
- ✓ Καταργήθηκαν οι περισσότερες απαλλαγές φόρου που υπήρχαν
- ✓ Μείωση των ασφαλιστικών εισφορών τους που κατέβαλλαν υποχρεωτικά σε ασφαλιστικά ταμεία (ΤΣΜΕΔΕ - ΟΑΕΕ – ΕΤΑΑ) από το συνολικό ακαθάριστο εισόδημα αντικαταστάθηκε με μείωση φόρου 10 % των εισφορών τους στα ταμεία κύρια ασφάλισης.
- ✓ Επίσης με τον Ν. 3986/2011 εισήχθη για πρώτη φορά το τέλος επιτηδεύματος , είναι ένας προκαθορισμένος φόρος το ποσό του οποίου καθορίζεται κάθε έτος και αφορά επιχειρήσεις κάθε νομικής μορφής , ελεύθερους επαγγελματίες και ελεύθερους επιτηδευματίες . Το ποσό της εισφοράς για το έτος 2010 ήταν 300 ευρώ για κάθε επαγγελματική δραστηριότητα και για το έτος 2013 είναι 1000 ευρώ για επιχειρήσεις και 650 ευρώ για ελεύθερους επαγγελματίες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων

4.1 Νομική μορφή επαγγελματικής δραστηριότητας

Στις επόμενες σελίδες παρουσιάζουμε συνοπτικά τις πλέον συνήθεις νομικές μορφές επιχειρηματικής δράσης .

4.1.1 Η Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.)

Στην Ελλάδα, η νομική μορφή που επιλέγεται συχνότερα, για την άσκηση σημαντικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων είναι αυτή της Ανώνυμης Εταιρείας (Α.Ε.). Η ίδρυση και η λειτουργία της Α.Ε. καθορίζεται από το Υπουργείο Ανάπτυξης καθώς και από τις εκάστοτε νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις. Η Α.Ε. ανήκει στις κεφαλαιουχικές εταιρείες με νομική προσωπικότητα και η ευθύνη του εκάστοτε μετόχου περιορίζεται στο ποσοστό συμμετοχής του στο κεφάλαιο της εταιρίας.

Προϋπόθεση για της ίδρυση της αποτελεί η ύπαρξη δύο φυσικών ή νομικών προσώπων , ενώ απαιτούνται τα ακόλουθα βήματα .

- ✓ Προέλεγχος και κράτηση επωνυμίας στο αρμόδιο επιμελητήριο
- ✓ Σύνταξη του καταστατικού παρουσία συμβολαιογράφου
- ✓ Υποβολή και έγκριση του καταστατικού από την αρμόδια Νομαρχία
- ✓ Καταχώρηση στο μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών
- ✓ Δημοσίευση του καταστατικού και της ανακοίνωσης της ίδρυσης στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως

Τροποποιήσεις στους όρους του καταστατικού της εταιρείας εκτελούνται με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης , χωρίς την παρουσία συμβολαιογραφικής πράξης. Αντίθετα η εγκριτική απόφαση της αρμόδιας αρχής καταχωρείτε στο μητρώο ανωνύμων εταιρειών και έπειτα δημοσιεύετε στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της εφημερίδας της κυβερνήσεως .

Τα έξοδα σύστασης μιας ΑΕ κυμαίνονται στο 6-7% του μετοχικού της κεφαλαίου, αυτά είναι:

- ✓ ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου και το τέλος υπέρ της επιτροπής ανταγωνισμού
- ✓ συμβολαιογραφικά και δικηγορικά έξοδα και
- ✓ τα έξοδα δημοσίευσης

Για την ίδρυση μιας ΑΕ το ελάχιστο κεφάλαιο που απαιτείται, ανέρχεται στα 60.000 ευρώ και πρέπει να καταβληθεί πλήρως είτε σε χρήματα είτε σε είδος. Το μετοχικό κεφάλαιο διαιρείται σε ανώνυμες ή ονομαστικές μετοχές. Η αρχή της ελεύθερης μεταβίβασης της μετοχικής σχέσης, δηλαδή της μεταβίβασης των μετοχών, ισχύει στην Α.Ε. Η μεταβίβαση μη εισηγμένων μετοχών για ΑΕ στο χρηματιστήριο φορολογείται με συντελεστή 5% επί της μεγαλύτερης μεταξύ της πραγματικής και της τεκμαρτής αξίας πώλησης, ενώ η μεταβίβαση εισηγμένων μετοχών ΑΕ στο χρηματιστήριο φορολογείται με 1,5% επί της χρηματιστηριακής τιμής πώλησης. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ΑΕ πρέπει να ελέγχονται από δύο τουλάχιστον ελεγκτές εάν ο κύκλος εργασιών τους υπερβαίνει τα 1.000.000 ευρώ Εταιρίες που συγκεντρώνουν αθροιστικά δύο από τα τρία ακόλουθα κριτήρια (σύνολο ενεργητικού 2.500.000, καθαρός κύκλος εργασιών 5.000.000 και μέσος όρος προσωπικού 50 άτομα) πρέπει να εκλέγουν υποχρεωτικά τους ελεγκτές από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Ελλάδας (Σ.Ο.Ε.Λ.). Τα όργανα διοίκησης μιας ΑΕ είναι δυο, η Γενική Συνέλευση των Μετόχων και το Διοικητικό Συμβούλιο:

Γενική Συνέλευση: Είναι το ανώτατο όργανο της εταιρείας και συγκαλείται τουλάχιστον μια φορά το χρόνο. Οι αποφάσεις της για να είναι έγκυρες απαιτούν επίτευξη απαρτίας και πλειοψηφίας. Για τις συνήθεις αποφάσεις απαιτείται απαρτία του 1/5 του καταβεβλημένου κεφαλαίου και απόλυτη των εκπροσώπων ψήφου, ενώ για τις σημαντικές αποφάσεις, όπως η αλλαγή εθνικότητας, ή του αντικειμένου της εταιρείας απαιτούνται να υπάρχουν πολύ υψηλά ποσοστά πλειοψηφίας. Τέλος μέσω της Γενικής Συνέλευσης αποφασίζετε ο τρόπος διάθεσης των κερδών, κάτω από περιορισμούς που προβλέπονται από τον νόμο (πχ καταβολή πρώτου μερίσματος, κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό).

Διοικητικό συμβούλιο: Συγκαλείται τουλάχιστον μια φορά το μήνα, στην έδρα της εταιρείας ή σε κάποιο άλλο χώρο, ο οποίος ορίζεται στο καταστατικό. Τα άτομα που το απαρτίζουν ευθύνονται προσωπικά για τις αποφάσεις αλλά και τις τυχόν παραλείψεις, ενώ σε κάποιες περιπτώσεις ενδέχεται να τους επιβληθούν κυρώσεις.

Η Α.Ε. λύεται με την πάροδο του χρόνου που ορίζει το καταστατικό της, ή με απόφαση της γενικής συνέλευσης για πρόωρη λύση ή ακόμα με κήρυξη της εταιρείας σε κατάσταση πτώχευσης. Τέλος η ανάκληση της άδειας της εταιρείας αποτελεί ειδικό λόγο λύσης της Α.Ε.

4.1.2 Η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

Η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) αποτελείται από ένα συνδυασμό χαρακτηριστικών της Α.Ε. και της προσωπικής εταιρείας. Από την μεριά της Α.Ε το κοινό χαρακτηριστικό με την Ε.Π.Ε είναι η περιορισμένη ευθύνη που έχουν οι εταίροι, ενώ όσον αφορά τις προσωπικές εταιρείες κοινό χαρακτηριστικό αποτελεί η πλειοψηφία του όλου αριθμού των εταίρων που εκπροσωπούν την πλειοψηφία του κεφαλαίου. Βασική διαφορά όμως με την ΑΕ, είναι η ανεξαρτησία της από την κρατική εποπτεία, τόσο κατά την ίδρυση όσο και την λειτουργία της. Για την ίδρυση μιας ΕΠΕ, απαιτούνται τα παρακάτω.

- ✓ Υπογραφή του καταστατικού της παρουσίας συμβολαιογράφου, από δύο τουλάχιστον μέλη, ή από ένα σε περίπτωση μονοπρόσωπης ΕΠΕ
- ✓ Κατάθεση του καταστατικού στο μητρώο εταιρειών το οποίο τηρείται στην γραμματεία του πρωτοδικείου που εδρεύει η εταιρεία
- ✓ Δημοσίευση του καταστατικού της εταιρείας στο τεύχος ΑΕ και ΕΠΕ της εφημερίδας της κυβερνήσεως

Η τροποποίηση του καταστατικού της, είναι δυνατή με απόφαση της Συνέλευσης των εταίρων, αλλά αντίθετα με την Α.Ε. απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο, καταχώρηση στο αρμόδιο πρωτοδικείο, και έπειτα δημοσίευση στο τεύχος ΑΕ και ΕΠΕ της εφημερίδας της κυβερνήσεως.

Για την ίδρυση μιας ΕΠΕ απαιτείται κεφάλαιο τουλάχιστον 18.000 ευρώ το οποίο είναι διαιρεμένο σε μερίδια, με ελάχιστη τιμή κάθε μεριδίου τα 30 ευρώ. Τα έξοδα ίδρυσης όπως ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, έξοδα δημοσίευσης εισφορές υπέρ ταμείου νομικών και πρόνοιας δικηγόρων, συμβολαιογραφικά και διάφορα άλλα δικηγορικά έξοδα, αποτελούν περίπου το 8-9% περίπου επί του συνολικού κεφαλαίου. Επίσης το εταιρικό κεφάλαιο θα πρέπει να καταβληθεί πλήρως το 50% αυτού σε χρήμα. Τα μερίδια είναι πάντα ονομαστικά και οι εταίροι μιας ΕΠΕ ευθύνονται μόνο μέχρι το ποσοστό συμμετοχής τους. Η ΕΠΕ διοικείται από ένα ή περισσότερα πρόσωπα (εταίρους ή μη) τους διαχειριστές, οι οποίοι ορίζονται από το καταστατικό ή διαφορετικά από την Γενική Συνέλευση.

Οι διαχειριστές ευθύνονται προσωπικά απέναντι στην εταιρεία και στα μέλη της καθώς και σε τρίτους για κάθε παράβαση του νόμου και του καταστατικού, αλλά και για κάθε ενέργεια πλημμελούς διαχείρισης. Όπως και στην ΑΕ, το ανώτατο όργανο της εταιρείας είναι η Γενική Συνέλευση των Εταίρων η οποία έχει ως αρμοδιότητα την λήψη σημαντικών αποφάσεων της εταιρείας, όπως τη διάθεση των κερδών κάτω από

συγκεκριμένους περιορισμούς που προβλέπονται από τον νόμο. Όσον αφορά την λήψη των αποφάσεων απαιτείται διπλή πλειοψηφία, δηλαδή κεφαλαιουχική και αριθμητική .

Η μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων είναι δυσκολότερη σε σχέση με την ΑΕ, δηλαδή απαιτείται τήρηση διαφόρων διατυπώσεων, όπως την τροποποίηση του καταστατικού. Κατά την μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων, αυτή φορολογείται με 20% επί της πραγματικής ή της τεκμαρτής αξίας πώλησης βάσει εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών. Όπως και στην ΑΕ οι οικονομικές καταστάσεις μιας ΕΠΕ θα πρέπει να ελέγχονται από Ορκωτό Ελεγκτή εφόσον η εταιρεία συγκεντρώνει τα δύο από τα τρία αριθμητικά κριτήρια τα οποία ισχύουν και για τις ΑΕ. Τέλος αναφέρουμε ότι η λύση μιας ΕΠΕ, επέρχεται με την πάροδο του χρόνου που ορίζεται στο καταστατικό ή με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης ή με κήρυξη της εταιρείας σε πτώχευση.

4.1.3 Προσωπικές Εταιρείες

Η Ομόρρυθμη Εταιρεία ΟΕ και η Ετερόρρυθμη Εταιρεία ΕΕ ανήκουν στην κατηγορία των προσωπικών εταιρειών. Αρχικά η Ομόρρυθμη αποτελεί μια προσωπική εταιρεία, στην οποία οι εταίροι ευθύνονται ο καθένας ατομικά με την δική του περιουσία για το σύνολο των χρεών της. Αντίθετα με την ΟΕ στην Ετερόρρυθμη Εταιρεία υπάρχουν δύο κατηγορίες εταίρων, οι ομόρρυθμοι και οι ετερόρρυθμοι. Η πρώτη κατηγορία ευθύνεται για τα χρέη της εταιρείας με την προσωπική τους περιουσία, ενώ η δεύτερη μέχρι το ποσοστό εισφοράς τους στο κεφάλαιο.

Οι προσωπικές εταιρίες, στερούνται κρατικής εποπτείας, στην ίδρυση τους αλλά και κατά την διάρκεια της λειτουργίας τους. Ιδρύονται υπογράφοντας την εταιρική σύμβαση, η οποία μπορεί να έχει και την μορφή ιδιωτικής σύμβασης, με την καταβολή των αναγκαίων τελών ίδρυσης της αλλά και την υποβολή της σύμβασης στο αρμόδιο, η ίδια διαδικασία ακολουθείται και για τυχόν τροποποιήσεις στο καταστατικό της εταιρείας.

Ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, συμβολαιογραφικά, εισφορές υπέρ του ταμείου νομικών και πρόνοιας δικηγόρων και άλλα δικηγορικά έξοδα, έξοδα δημοσίευσης αποτελούν τα έξοδα ίδρυσης και καταλαμβάνουν το 3-4% περίπου επί του συνολικού κεφαλαίου. Αντίθετα με όσα προαναφέραμε για τις ΑΕ και για τις ΕΠΕ, στις προσωπικές εταιρείες δεν απαιτείται ελάχιστο ύψος κεφαλαίου και μπορεί να καταβληθεί είτε σε μετρητά, είτε σε είδος, είτε με την παροχή υπηρεσίας ενός εκ των εταίρων.

Στην Ομόρρυθμη Εταιρεία ο κάθε εταίρος σε περίπτωση που δεν αναγράφεται κάτι διαφορετικό στο καταστατικό, μπορεί να διαχειριστεί τις υποθέσεις της εταιρείας τόσο εσωτερικά, όσο σε τρίτους, καθώς επίσης να δεσμεύει την εταιρεία υπογράφοντας στο όνομα της. Στην Ετερόρρυθμη Εταιρεία όμως οι ετερόρρυθμοι εταίροι δεν έχουν τέτοιο δικαίωμα διαχείρισης υποθέσεων της εταιρείας, αλλά ούτε μπορούν να συμβάλουν με τρίτα πρόσωπα στο όνομα της εταιρείας. Σε περίπτωση παραβίασης των όσων προαναφέρθηκαν την ευθύνη φέρουν οι Ομόρρυθμοι Εταίροι .

Κατά την μεταβίβαση της εταιρικής συμμετοχής, είναι δυνατόν να γίνει μετά από συναίνεση όλων των εταίρων, ή να υπάρχει σχετική πρόβλεψη στην εταιρική σύμβαση. Τροποποίηση της σύμβασης επιβάλλεται και στις δύο περιπτώσεις, διότι τα πρόσωπα των εταίρων αποτελούν ουσιαστικό κομμάτι της εταιρικής σύμβασης . Η μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων και εδώ φορολογείται με 20% επί της πραγματικής ή της τεκμαρτής αξίας πώλησης βάσει εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών. Κλείνοντας η λύση της εταιρείας συμβαίνει μετά από την πάροδο του χρόνου που ορίζεται στην σύμβαση ή με τον θάνατο ή την πτώχευση του εταίρου.

4.2 Η βάση του φόρου εισοδήματος των Νομικών Προσώπων

Οι ειδικοί που ασχολούνται με τα θέματα της φορολογίας εισοδήματος, έχουν διατυπώσει δύο εντελώς αντίθετες απόψεις για την ξεχωριστή ύπαρξη φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων από το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, οι οποίες έχουν γίνει αντικείμενο διαμάχης.

Απόλυτη άποψη: Αρχικά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με αυτή την άποψη έχουν δική τους υπόσταση έχοντας ως αποτέλεσμα να φορολογούνται αυτοτελώς για όλα τα εισοδήματά τους, με ειδικό φόρο. Ο νόμος είναι σύμφωνος με αυτή την άποψη, θεωρεί ότι κάποια νομικά πρόσωπα (πχ ανώνυμες εταιρίες) έχουν και νομική υπόσταση. Ακόμη, τα νομικά πρόσωπα έχουν, δικούς τους στόχους που είναι ανεξάρτητοι από τους στόχους των μετόχων. Επιπλέον υποστηρίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα μπορεί να απολαμβάνουν διάφορα πλεονεκτήματα. Τέλος, η ύπαρξη ξεχωριστού φόρου εισοδήματος θεωρείται ότι βελτιώνει την αποδοτικότητα της δημοσιονομικής πολιτικής, διότι η εκάστοτε κυβέρνηση έχει την δυνατότητα να χρησιμοποιεί το φόρο αυτό ως όργανο άσκησης σταθεροποιητικής και κυρίως αναπτυξιακής πολιτικής.

Ολοκληρωτική άποψη: Στην δεύτερη άποψη τα νομικά πρόσωπα θεωρούνται απλώς «πλάσματα», τα οποία χρησιμοποιούνται, από τα φυσικά πρόσωπα για την προώθηση της οικονομικής δραστηριότητας και τη δημιουργία κερδών. Επίσης κατά αυτή την άποψη, όλα τα εισοδήματα περιέχονται στα φυσικά πρόσωπα και κατά συνέπεια θα πρέπει να φορολογούνται όλα ενιαία με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Ακόμα η ύπαρξη ξεχωριστού φόρου εισοδήματος θα προκαλούσε αναποτελεσματικότητα στην κατανομή των πόρων και δεν θα ήταν δίκαιη, διότι θα παρουσίαζε τη διπλή φορολογία των διανεμόμενων κερδών, τα οποία θα φορολογούνταν με το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων στο πλαίσιο των νομικών προσώπων και στη συνέχεια, πάλι με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων στα χέρια των μετόχων.

4.3 Συστήματα φορολογίας των κερδών των Νομικών Προσώπων

Οι παραπάνω αντίθετες απόψεις, της χωριστής φορολόγησης του εισοδήματος των νομικών προσώπων έχουν οδηγήσει σε τρία διαφορετικά συστήματα φορολογίας τα οποία είναι:

Κλασικό σύστημα: Σύμφωνα με το σύστημα αυτό, όλα τα κέρδη των νομικών προσώπων φορολογούνται με το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων στο επίπεδο της επιχείρησης και στη συνέχεια, τα διανεμόμενα κέρδη αθροίζονται με τα άλλα εισοδήματα των μετόχων και φορολογούνται για λογαριασμό των φυσικών προσώπων στα οποία περιήλθαν. Είναι φανερό ότι το σύστημα αυτό αντανάκλα την απόλυτη άποψη, σύμφωνα με την οποία το νομικό πρόσωπο αποτελεί ίδιο πρόσωπο και το σύνολο των εισοδημάτων του πρέπει να φορολογείται χωριστά, ενώ τα διανεμόμενα κέρδη πρέπει να φορολογούνται και πάλι στα χέρια των φυσικών προσώπων στα οποία περιέχονται. Το σύστημα αυτό εφαρμόζεται σήμερα στις Η ΠΑ, στην Ολλανδία, στο Λουξεμβούργο κ.λπ.

Πλήρως ενοποιημένο σύστημα: Σύμφωνα με το σύστημα αυτό, όλα τα κέρδη των νομικών προσώπων, ανεξάρτητα από το αν διανέμονται ή όχι, υποβάλλονται στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Τα αδιανεμήτα κέρδη δηλαδή επιμερίζονται στα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τους τίτλους των νομικών προσώπων ανάλογα με το μερίδιο συμμετοχής του καθενός και φορολογούνται μαζί με τα άλλα πραγματοποιηθέντα εισοδήματα των φυσικών προσώπων. Με τον τρόπο αυτό, δεν υπάρχει διπλή φορολογία των διανεμομένων κερδών, με συνέπεια το σύστημα αυτό να μην επηρεάζει την πολιτική διανομής

κερδών από τις επιχειρήσεις. Έχει όμως ένα σημαντικό μειονέκτημα, ότι ο μέτοχος καλείται να πληρώσει φόρο για εισόδημα που ουσιαστικά δεν έλαβε, παρόλο που τα παρακρατούμενα κέρδη μπορεί να αντανακλώνται στην αξία των τίτλων που κατέχει, η οποία όμως επίσης μπορεί να μην πραγματοποιηθεί μέσα στην περίοδο που πρέπει να πληρωθεί ο φόρος. Το σύστημα αυτό αποτελεί ουσιαστικά θεωρητικό κατασκεύασμα, αφού ακόμη δεν έχει εφαρμοστεί από καμιά χώρα στην πράξη, παρόλο που έχουν γίνει προτάσεις από αρμόδιες επιτροπές στο παρελθόν για την εφαρμογή του.

Μερικώς ενοποιημένο σύστημα: Σύμφωνα με το σύστημα αυτό, όλα τα εισοδήματα των νομικών προσώπων υποβάλλονται στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, τα αδιανέμητα κέρδη όμως έχουν μεγαλύτερη επιβάρυνση από τα διανεμόμενα κέρδη. Η διαφορετική αυτή επιβάρυνση των διανεμόμενων κερδών μπορεί να γίνει είτε με την εφαρμογή διαφοροποιημένων συντελεστών είτε με την εφαρμογή του συστήματος πίστωσης. Στην πρώτη περίπτωση εφαρμόζονται δύο διαφορετικοί συντελεστές: Ένας υψηλός συντελεστής στα αδιανέμητα κέρδη και ένας χαμηλότερος συντελεστής στα διανεμόμενα κέρδη. Τα διανεμόμενα κέρδη, όμως, ενσωματώνονται στα τυχόν εισοδήματα των φυσικών προσώπων από άλλες πηγές και φορολογούνται με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Με τον τρόπο αυτό μειώνεται η διπλή φορολογία των μερισμάτων και η μείωση αυτή πραγματοποιείται στο επίπεδο της επιχείρησης με την εφαρμογή χαμηλότερων συντελεστών φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Στη δεύτερη περίπτωση όλα τα κέρδη των νομικών προσώπων υποβάλλονται στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων με τον ίδιο συντελεστή, όπως γίνεται και στο κλασικό σύστημα. Το ποσό που αναλογεί στα μερίσματα όμως πιστώνεται, ολικά ή μερικά από τη φορολογούσα αρχή, στο μέτοχο και συμψηφίζεται με τη φορολογική του υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων στον οποίο υποβάλλονται τα μερίσματα. Έτσι, το φορολογητέο εισόδημα του μετόχου ισούται με το καθαρό ποσό μερισμάτων που απολαμβάνει ο ίδιος, πλέον το ποσό φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων που πιστώνεται σ' αυτόν. Το εισόδημα αυτό προστίθεται στα άλλα εισοδήματα του μετόχου και το σύνολο του εισοδήματος του υπόκειται στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Από τη φορολογική υποχρέωση που προκύπτει με τον τρόπο αυτό, αφαιρείται το ποσό φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων με το οποίο πιστώθηκε. Με τον τρόπο αυτό περιορίζεται ή αποφεύγεται εντελώς η διπλή φορολογία των μερισμάτων που λαμβάνει χώρα με το κλασικό σύστημα. Το σύστημα της πίστωσης του φόρου ισχύει σε πολλές χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) και παλαιότερα είχε προταθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή να υιοθετηθεί ως κοινό σύστημα από όλες τις χώρες της Ε.Ε.

4.4 Ο φόρος εισοδήματος Νομικών Προσώπων στην Ελλάδα

Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων υιοθετήθηκε στην Ελλάδα το 1958 με το Ν.Δ. 3843 και αντικατέστησε τη φορολογία καθαρών προσόδων που ίσχυε στην Ελλάδα προηγουμένως, σύμφωνα με την οποία φορολογούνταν χωριστά οι πρόσοδοι από κάθε πηγή. Η νομοθεσία έχει έκτοτε τροποποιηθεί πολλές φορές μέχρι σήμερα.

4.4.1. Το υποκείμενο του φόρου

Στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα υπόκεινται:

- ✓ Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.
- ✓ Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- ✓ Οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους.
- ✓ Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.
- ✓ Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.
- ✓ Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

Επίσης, στο φόρο αυτό υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αλλοδαπά ή ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

4.4.2. Το αντικείμενο του φόρου

Το αντικείμενο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων είναι διαφορετικό μεταξύ των προσώπων που υπόκεινται σ' αυτόν. Δηλαδή για ημεδαπές ανώνυμων εταιριών και εταιριών περιορισμένης ευθύνης, εξαιρούνται οι τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες, αντικείμενο του φόρου είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή ενώ για ημεδαπές τράπεζες ή ασφαλιστικές εταιρίες, αντικείμενο του φόρου είναι το σύνολο του καθαρού εισοδήματος ή κέρδος, αφού αφαιρεθούν τα μέρη που αναλογούν στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση. Ομοίως, αντικείμενο του φόρου αποτελούν το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος των δημόσιων, δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων, καθώς επίσης και των συνεταιρισμών και των ενώσεων τους.

Αντίθετα, στην περίπτωση των ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αντικείμενο του φόρου είναι το καθαρό εισόδημα από την εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες, είτε αυτό προκύπτει στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή. Τέλος, προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρίας καθώς επίσης και για τους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, αντικείμενο είναι μόνο το καθαρό εισόδημα ή κέρδος τους που προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα ή από μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

4.4.3. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου, καθαρού και φορολογητέου εισοδήματος

Ως ακαθάριστο εισόδημα των νομικών προσώπων λαμβάνεται το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί και το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή. Για τον υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος, αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων οι δαπάνες απόκτησης του εισοδήματος, όπως αυτές καθορίζονται για το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων. Εξάλλου, προβλέπονται εκπτώσεις ειδικών δαπανών των ασφαλιστικών ανώνυμων εταιριών και των τραπεζών. Τέλος, επιτρέπεται η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών των επόμενων κατηγοριών δαπανών:

- ✓ Των δαπανών που καταβάλλουν για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων τους, καθώς και των τόκων που καταβάλλουν στους κατόχους τέτοιων τίτλων ενώ οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη.
- ✓ Των τόκων που καταβάλλουν στους κατόχους προνομιούχων μετοχών, εφόσον δεν προέρχονται από τα κέρδη τους.
- ✓ Των αμοιβών και αποζημιώσεων μελών του διοικητικού συμβουλίου που επιβαρύνουν τις εταιρίες αυτές. Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, για τα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας ή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμού συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα, αυτά αφαιρούνται από το πιο πάνω καθαρό εισόδημα τους. Στην περίπτωση αυτή και εφόσον λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου, προστίθεται στα νομικά αυτά πρόσωπα το μέρος των παραπάνω (μερισμάτων, συμμετοχών κ.λπ.) που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά από αναγωγή του υπολογιζόμενου αυτού ποσού σε μικότο, δηλαδή με την προσθήκη του φόρου που αναλογεί στο καθαρό αυτό ποσό. Σε περίπτωση που τα αφορολόγητα έσοδα που περιλαμβάνονται στα καθαρά κέρδη του νομικού προσώπου είναι μεγαλύτερα από τα καθαρά κέρδη με βάση τον ισολογισμό της επιχείρησης και περαιτέρω γίνεται διανομή κερδών με οποιοδήποτε τρόπο, το μέρος των κερδών που διανέμεται φορολογείται στο όνομα του νομικού αυτού προσώπου επίσης μετά την αναγωγή αυτού σε μικότο ποσό και την προσθήκη του φόρου που αναλογεί, όπως και παραπάνω. Το ίδιο ισχύει και για αποθεματικά Α.Ε., Ε.Π.Ε. ή συνεταιρισμών ανεξάρτητα από το χρόνο διανομής τους.

4.4.4. Οι φορολογικές απαλλαγές Νομικών Προσώπων

Σύμφωνα με την αρχή της γενικότητας του φόρου, ορίζονται σύγχρονα φορολογικά συστήματα διάφορες απαλλαγές και εξαιρέσεις, για δημοσιονομικούς, οικονομικούς ή άλλους λόγους. Έτσι σύμφωνα με το άρθρο 103 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), απαλλάσσεται από φόρο το Ελληνικό Δημόσιο και τα παρακάτω:

- ✓ Τα εισοδήματα από οικοδομές και από εκμίσθωση γαιών του Αγίου Όρους
- ✓ Τα τεκμαρτά εισοδήματα από ακίνητα τα οποία ανήκουν σε ξένα κράτη και χρησιμοποιούνται για την εγκατάσταση των πρεσβειών και προξενείων τους

- ✓ Τα τεκμαρτά εισοδήματα από οικοδομές, που ανήκουν σε εκπαιδευτικά ιδρύματα
- ✓ Τα τεκμαρτά εισοδήματα από ακίνητα, που ανήκουν σε αναγνωρισμένα ξένα θρησκευτικά δόγματα
- ✓ Τα τεκμαρτά εισοδήματα από οικοδομές που ανήκουν σε εκπαιδευτικά ιδρύματα μη ιδιωτικής φύσης και τα οποία χρησιμοποιούνται για την εγκατάσταση και λειτουργία τους.
- ✓ Τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ξένη σημαία και αεροσκαφών, που πραγματοποιούν στην Ελλάδα οι αλλοδαπές επιχειρήσεις, με τον όρο της αμοιβαιότητας.

4.5 Φόρος εισοδήματος για τις Α.Ε και Ε.Π.Ε

Η φορολογία εισοδήματος των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. διέπεται από διατάξεις φορολογίας εισοδήματος του νόμου 2238/1994 όπως αυτός έχει τροποποιηθεί μεταγενέστερα με διαφορετικά νομοθετήματα και με τελευταίο νόμο 2873/2000 (ΦΕΚ 285Α/ 28.12.2000). Η φορολογία εισοδήματος των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. αναφέρεται στη φορολογία νομικών προσώπων του Ν. 2238/1994.

Το έτος 1992 έγιναν θεσμικές μεταβολές με το Ν. 2065/1992 σχετικά με τον τρόπο φορολογίας των φυσικών ή νομικών προσώπων. Η σημαντικότερη από τις καινοτομίες του ήταν η ενιαία φορολογία των κερδών όλων των νομικών προσώπων με έναν ενιαίο συντελεστή που ορίστηκε σε ποσοστό 35% επί του συνόλου των φορολογητέων κερδών αυτών. Έτσι, έπαυε να ισχύει η χωριστή φορολογία αδιανέμητων και διανεμομένων κερδών προκειμένου για τις ανώνυμες εταιρίες, καθώς επίσης και η φορολόγηση των μετόχων για τα κέρδη που αποκτούσαν από τη συμμετοχή τους στις Ε.Π.Ε. και λοιπές εταιρίες.

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος

Όταν μεταξύ των εισοδημάτων των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του παρόντος, συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος ή του άρθρου 10, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου. Σε περίπτωση όμως, που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας, εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμού, συμπεριλαμβάνονται, εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες, που αναφέρονται πιο πάνω, και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών, που αναλογούν στα εισοδήματα, που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των νομικών αυτών προσώπων.

Αν στα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από ισολογισμούς συνεταιρισμών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης και ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Αν όμως τα αφορολόγητα έσοδα του νομικού προσώπου είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα, βάσει ισολογισμού, καθαρά κέρδη και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών με οποιαδήποτε μορφή, το μέρος των κερδών που διανέμεται φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου κατά την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Στην περίπτωση αυτή, επί της ζημίας που προκύπτει μετά τη λογιστική αναμόρφωση των προκυψάντων αποτελεσμάτων, η οποία λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης του άρθρου 107, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4.

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί διανομής κερδών από εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, και από συνεταιρισμούς, στα κέρδη των οποίων περιλαμβάνονται και κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο επ' ονόματι τους.

Αφορολόγητα αποθεματικά ανωνύμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμών, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε φορολογούνται κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις διατάξεις του

παρόντος στο όνομα του νομικού προσώπου, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου. Τα ως άνω διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς, μη συν-αθροιζόμενων των ποσών αυτών με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού, κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση. Προς τούτο, το νομικό πρόσωπο υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση του άρθρου 107 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που λαμβάνεται η απόφαση από το αρμόδιο όργανο για διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών. Ο προκύπτων φόρος καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες 2 την τελευταία εργάσιμη ημέρα των 2 επόμενων, από την υποβολή της δήλωσης, μηνών. Με την καταβολή του ως άνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά.

Υπολογισμός του φόρου

Ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου νομικού προσώπου, με φορολογικούς συντελεστές οι οποίοι καθορίζονται κατά κατηγορία υποχρεώσεων, ως εξής:

- ✓ Για τις λοιπές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου είναι ανώνυμες ή μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και για τις αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμούς που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, 40%.
- ✓ Για τις λοιπές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, 35%. Σε περίπτωση ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών που έχουν ονομαστικές και ανώνυμες μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, ο συντελεστής της περίπτωσης α΄
- ✓ επιβάλλεται στο μέρος των κερδών που αναλογεί στον αριθμό των υπαρχουσών ανωνύμων μετοχών. Για την εξεύρεση του πιο πάνω μέρους κερδών επιμερίζονται τα συνολικά καθαρά κέρδη ανάλογα με τον αριθμό των ονομαστικών και ανωνύμων μετοχών που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.
- ✓ Για τα λοιπά νομικά πρόσωπα, που αναφέρονται στο άρθρο 101, 35%.

2. Ειδικά για εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ο συντελεστής της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση, από τα συνολικά κέρδη, επιχειρηματικής αμοιβής για φυσικά πρόσωπα διαχειριστές – εταίρους, και μέχρι 3, οι οποίοι

συμμετέχουν στην εταιρεία με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσότερων διαχειριστών εταιρειών με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρεία και δηλώνονται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση και κατά το ποσοστό συμμετοχής των διαχειριστών.

- ✓ Όταν η αρχική δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα και μέχρι 30 ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της, εξακολουθεί να ισχύει το δικαίωμα αφαίρεσης της επιχειρηματικής αμοιβής από τα κέρδη.
- ✓ Όταν ο διαχειριστής συμμετέχει σε περισσότερες της 1 εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ή σε άλλες προσωπικές εταιρείες ως ομόρρυθμος εταίρος, αυτός δικαιούται επιχειρηματικής αμοιβής από 1 εξ αυτών, κατ' επιλογή του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, κατά περίπτωση, δήλωση της εταιρείας και δεν ανακαλείται.

3. Επιπλέον του οριζόμενου στις προηγούμενες παραγράφους φόρου, επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή 3% στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα, μη δυνάμενος να υπερβεί το ποσό του φόρου εισοδήματος των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου. Ο φόρος της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται σε εισοδήματα από ακίνητα των νομικών προσώπων, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 103 του παρόντος, του φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα αυτά.

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

- ✓ Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 55, 111 και 114 του παρόντος στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο.
- ✓ Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων, που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 106 του παρόντος. Ειδικά για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες εκπίπτει από το συνολικό φόρο του νομικού προσώπου, ολόκληρο το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε για εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.
- ✓ Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δε μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

5. Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί, η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

4.6 Φορολογικοί συντελεστές για Α.Ε. - ΕΠΕ - ΙΚΕ - Συνεταιρισμούς

Σύμφωνα με τη νέα παράγραφο 1 του άρθρου 16^α του ν.δ. 3323/1995, ορίζεται ότι τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1995 (ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες, κοινοπραξίες κτλ), προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νομοθετικού διατάγματος , φορολογούνται με συντελεστή 35% (για τη χρήση 1999 30% , μέχρι 31/12/2006 με 25% από 01/01/2007 με 20%) .

Πλέον με τον Ν. 4172 /2013 με συντελεστή 26% φορολογούνται κέρδη έως 50.000,00 ευρώ και με συντελεστή 33% κέρδη πάνω από 50.000,00 από το οικονομικό έτος 2014 , δηλαδή για χρήσεις που αρχίζουν από 01/01/2013 και μετά.

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

- ✓ Των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς όπως (τόκοι εντόκων γραμματίων δημοσίου , τόκοι καταθέσεων κτλ)
- ✓ Των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών ή κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων ή κερδών από μερίδια εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1995 (ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες, κοινοπραξίες κτλ).

Στον παρακάτω πίνακα θα δούμε επιγραμματικά τις αλλαγές από το 2000-2013

Χρήση	Συντελεστής			Συντελεστής παρακράτησης αμοιβών Δ.Σ.	ΕΠΕ	ΛΟΙΠΕΣ - άρθρου 109 ΚΦΕ
	ΑΕ	ΑΕ Εισηγμένες στο ΧΑ	Συντελεστής παρ/σης μερισμάτων **			
2013	26%	26%	10%	40%	26%	26%
2012	20%	20%	25%	35%	20%	20%
2011	20%	20%	25%	35%	20%	20%
2010	24%	24%	21%	35%	24%	24%
2009	25%	25%	10%	35%	25%	25%
2008	25%	25%	10%	25%	25%	25%
2007	25%	25%	-	25%	25%	25%
2006	29%	29%	-	29%	29%	29%
2005	32%	32%	-	32%	32%	32%
2004	35%	35%	-	35%	35%	35%
2003	35%	35%	-	35%	35%	35%
2002	35%	35%	-		35%	35%
2001	37,5%	35%	-		35%	35% - 40% *
2000	40%	35%	-		35%	35%

Επιχειρηματική αμοιβή

Προκειμένου για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες , από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων των παραπάνω περιπτώσεων , αφαιρείται η επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους – φυσικά πρόσωπα , με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην εταιρεία . Τονίζεται ότι η αφαίρεση από τα συνολικά κέρδη της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρείας της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική , ανεξάρτητα αν κάποιος από τους δικαιούχους της δεν επιθυμεί να λάβει επιχειρηματική αμοιβή .

Σε περίπτωση περισσότερων ομόρρυθμων εταίρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής , οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται κάθε έτος από την εταιρεία , και δηλώνονται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της .

Προκειμένου για εταιρείες του άρθρου 13 του Ν. 718/1977 (εταιρείες μεταξύ εκτελωνιστών) και τις παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Ν. 1963/1991 (συστεγασμένα φαρμακεία μεταξύ φαρμακοποιών) η επιχειρηματική αμοιβή κατανέμεται σ' όλους τους ομόρρυθμους εταίρους – φυσικά πρόσωπα , ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία , ανεξάρτητα από τον αριθμό τους .

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου εταίρου στο 50% των κερδών της εταιρείας , που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση . Κατά συνέπεια η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται και επί των δηλούμενων με την εμπρόθεσμη αρχική δήλωση λογιστικών διαφορών.

Μεταφορά ζημιάς χρήσεως για συμψηφισμό με κέρδη επόμενων χρήσεων

Με την νέα παράγραφο 5 του άρθρου 16^α του ν.δ. 3323/1995 , ορίζεται ότι για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1995 (ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες , κοινωνίες κλπ) εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των παραγράφων 1 , 2 και 5 του άρθρου 4 του ν.δ. 3323/1995 (συμψηφισμός θετικών και αρνητικών στοιχείων , εκχώρηση δικαιωμάτων στο δημόσιο) .

Επομένως με βάση τις νέες διατάξεις , εφόσον η ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία είναι οι ίδιες υποκείμενα φορολογίας , η ζημιά που τυχόν προκύπτει από τη δραστηριότητά τους , θα μεταφέρεται εφεξής για συμψηφισμό στα κέρδη των επόμενων ετών από τις ίδιες τις εταιρείες , και όχι από τους εταίρους , όπως γινόταν μέχρι πρότινος με την εφαρμογή του ν. 2065/1992 .

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος Ο.Ε. και Ε.Ε.

Ο φόρος εισοδήματος της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρείας προκύπτει με τον πολλαπλασιασμό των φορολογητέων κερδών της χρήσης , με το συντελεστή φορολογίας του άρθρου 10 παρ. 1 του ν. 2238/1994 (30% για τη χρήση 1999 , 25% μέχρι και το 2006 , 20% από το 2007)

Με τον Ν. 4172/2013 το ποσοστό φορολογίας νομικών προσώπων και κάθε νομικής οντότητας είναι 26% ή 33 % ανάλογα με το ύψος των κερδών , και ισχύει για το οικονομικό έτος 2014 για χρήσεις δηλαδή από το 2013 και μετά.

Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των εταιρειών (φυσικών ή νομικών προσώπων , ημεδαπών ή αλλοδαπών) για τα κέρδη της ΟΕ. (για την επιχειρηματική αμοιβή έχουν ξεχωριστή φορολογική υποχρέωση) .

Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα , ανεξάρτητα αν προέρχεται από εκμίσθωση ή ιδιόχρηση , το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) .

Το ποσό του συμπληρωματικού αυτού φόρου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου , σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 10 του ν. 2238/1994 .

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

- ✓ Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 , 54 , 55 , και 58 του ν. 2238/1994 , στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο με βάση αυτό το άρθρο .
- ✓ Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο . Ο φόρος αυτός , σε καμία περίπτωση δε μπορεί να είναι ανώτερος , από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Τροποποιήσεις στην φορολογία προσωπικών επιχειρήσεων

Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 3842/2010 αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994 , προβλέπεται για τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε..(ΟΕ , ΕΕ, Κοινοπραξίες , αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες και συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες) , το καθαρό εισόδημα τους φορολογείται με 25% .

Με τον 4172/2013 οι προσωπικές εταιρείες πλέον φορολογούνται για εισοδήματα έως 50.000,00 ευρώ με συντελεστή 26% και για εισοδήματα πάνω από 50.000,00 ευρώ με συντελεστή 33% .

Το καθαρό εισόδημα φορολογείται , μετά την αφαίρεση των ακολούθων στοιχείων.

- ✓ Των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς
- ✓ Των κερδών που προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ΑΕ ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια σε ημεδαπές ΕΠΕ ,ή από την συμμετοχή σε λοιπές επιχειρήσεις

Με αυτόν τον τρόπο καθιερώνεται ένας γενικός κανόνας φορολόγησης των κερδών των προσωπικών εταιρειών και διαμορφώνεται σε 26% για κέρδη έως 50.000,00 ευρώ , και σε 33% για κέρδη άνω των 50.000,00 ευρώ .

Στις ΟΕ , ΕΕ θα φορολογούνται με 26% ή 33% τα κέρδη που διανέμονται στους ομορρύθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα , και με 25% τα κέρδη των ΕΕ που θα αναλογούν σε ετερόρρυθμους εταίρους . Τέλος οι ομόρρυθμοι εταίροι σε περίπτωση που συμμετέχουν σε περισσότερες εταιρείες , θα λαμβάνουν επιχειρηματική αμοιβή από όλες , εφόσον περιλαμβάνονται στους δικαιούχους μιας τέτοιας αμοιβής . Απαλείφεται η διάταξη

που όριξε , ότι οι εταίροι θα λάμβαναν επιχειρηματική αμοιβή από εκείνη την εταιρεία με το μεγαλύτερο ποσοστό κέρδους , βάσει του ποσοστού συμμετοχής τους .

Παράδειγμα Ετερόρρυθμης Εταιρείας

Νομική μορφή Ετερόρρυθμη Εταιρεία

Καθαρό εισόδημα 100.000,00 ευρώ

Εταίροι Ομόρρυθμος Ετερόρρυθμος

Ποσοστά συμμετοχής 50% 50%

A. Προσδιορισμός επιχειρηματικής αμοιβής

Βάση υπολογισμού επιχειρηματικής αμοιβής

$(100.000,00 * 50 \%)$ 50.000,00 ευρώ

Επί ποσοστό συμμετοχής 50% =

Επιχειρηματική αμοιβή 25.000,00 ευρώ

B. Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών εταιρείας

Καθαρό εισόδημα 100.000,00 ευρώ

Μείον επιχειρηματική αμοιβή 25.000,00

Φορολογητέα κέρδη 75.000,00 ευρώ

Γ. Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος εταιρείας

Κέρδη που αναλογούν στον ομόρρυθμο εταίρο 25.000,00 ευρώ

Επί συντελεστή 26%

Φόρος εισοδήματος κερδών που αναλογεί στον

Ομόρρυθμο εταίρο **6.500,00 ευρώ**

Κέρδη που αναλογούν στον ετερόρρυθμο εταίρο 50.000,00 ευρώ

Επί συντελεστή 25%

Φόρος εισοδήματος κερδών που αναλογεί

Στον ετερόρρυθμο εταίρο **12.500,00 ευρώ**

Συνολικός φόρος εταιρείας **19.000,00ευρώ**

4.7 Αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος των ανωνύμων εταιρειών με το Ν. 4110/2013

Αλλαγές στο σύστημα φορολογίας των νομικών προσώπων Περίληψη των αλλαγών.

Με το Ν. 4110 / 2013 έγιναν οι εξής αλλαγές στο σύστημα φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων της παρ. 1, του άρθρου 101, του Ν. 2238/1994 :

- ✓ Το αντικείμενο φόρου όπως προσδιορίζεται από το άρθρο 99 για τις ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης επεκτείνεται και στις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες .
- ✓ Καταργείται από τα άρθρο 99 και 106 το ειδικό καθεστώς φορολόγησης των εσόδων για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρείες. Η φορολόγηση των εσόδων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων θα γίνεται με τις γενικές διατάξεις.
- ✓ Επίσης , καταργείται από το άρθρο 99 ο ειδικός προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών των υποκαταστημάτων αλλοδαπών τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα. Η ρύθμιση αυτή κρίθηκε σκόπιμη μετά τη φορολόγηση των εσόδων των τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων με τις γενικές διατάξεις.
- ✓ Καταργείται η ειδική φορολογία των «κατ' ειδικό τρόπο εισοδημάτων». Η φορολόγηση των εσόδων αυτών θα γίνεται με τις γενικές διατάξεις.
- ✓ Προκαταβολή φόρου. Αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 111 του Ν.2238/1994 ώστε από το ποσό του φόρου που βεβαιώνεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου άρθρου, να εκπίπτει μόνο ο φόρος που παρακρατείται από πηγή Ελλάδος .
- ✓ Έγινε νομοτεχνική τακτοποίηση της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 104 του Ν. 2238/1994 λόγω της αντικατάστασης του Κ.Β.Σ. με τον Κ.Φ.Α.Σ, δηλαδή για όλα τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1, του άρθρου 101, ως «χρονική περίοδος κατά την οποία προκύπτει το εισόδημα λαμβάνεται η διαχειριστική περίοδος» (αντί της εταιρικής χρήσης ή διαχειριστικού έτους) εφόσον τηρούν διπλογραφικά βιβλία.
- ✓ Εξακολουθεί να ισχύει η διάταξη του άρθρου 99 όπου στην περίπτωση που διανέμονται κέρδη για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος τα κέρδη αυτά φορολογούνται με 26% και επί πλέον, από τα διανεμόμενα κέρδη παρακρατείται από φόρος 10%.

Παράδειγμα: Ανώνυμη Εταιρεία κατά τη διαχειριστική χρήση 1.1-31.12.2013 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού ευρώ 335.135. Το διοικητικό 2 συμβούλιο προτείνει να διανεμηθούν μερίσματα στους μετόχους ευρώ 100.000. Η άνω εταιρεία έχει ακάλυπτο ποσό ζημίας προηγούμενων χρήσεων συμψηφιζόμενο φορολογικά ευρώ 500.000 το οποίο δεν εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης, αλλά στις υποβληθείσες τα προηγούμενα έτη δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Το ποσό αυτό είχε προκύψει κατά δήλωση μετά την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων. Βάσει των άνω διατάξεων της περίπτωσης α, της παρ.1, του άρθρου 99 του Ν.2238/1994 τα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας και ο οφειλόμενος επ' αυτών φόρος έχουν ως εξής (Υπ. Οικονομικών πολ.1341/1993, Λογιστής 1994 σελ.119) :

Διανεμόμενα Κέρδη	ευρώ	100.000
πλέον: Αναλογών σε αυτά φόρος (100.000 x 26/74)	ευρώ	35.135
Σύνολο φορολογητέων Κερδών	ευρώ	135.135

Επειδή, το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων που αναγνωρίζεται φορολογικά, υπερκαλύπτει το ποσό των κερδών της χρήσης 2013, προκύπτει ότι δεν απομένουν κέρδη προς φορολογία. Επομένως, το ποσό ευρώ 100.000 που θα διανεμηθεί προέρχεται από κέρδη για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος. Αντικείμενο φόρου για την άνω εταιρεία, αποτελεί το ποσό των καθαρών κερδών που διανέμεται (ευρώ 100.000) μετά την αναγωγή αυτού σε μικότο ($100.000 : 0,74 = 135.135$) με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου (ευρώ 35.135) και ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος προσδιορίζεται στο ποσό ευρώ ($135.135 \times 26\% = 35.135$). Επίσης, βάσει των νέων διατάξεων του Ν. 4110 / 2013, από το ποσό των διανεμόμενων κερδών ευρώ 100.000 η άνω ανώνυμη εταιρεία θα παρακρατήσει φόρο μερισμάτων ευρώ ($100.000 \times 10\% = 10.000$). Σύμφωνα με τα ανωτέρω η νόμιμη διάθεση κερδών είναι η εξής:

Κέρδη χρήσεως (προ φόρου)	335.135
μείον: Φόρος εισοδήματος	(35.135)
Κέρδη προς διάθεση	300.000

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:

α) Τακτικό αποθεματικό	(300.000x 5%) 15.000
β) Πρώτο μέρισμα	(300.000-15.000) x 35% 100.000
γ) Αφορολόγητο αποθεματικό	185.000
Σύνολο:	300.000

Προμερίσματα

Από τα διανεμόμενα προμερίσματα παρακρατείται φόρος 10%. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων (άρθρο 54, παρ. 1, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 6, παρ. 2, του Ν. 4110/2013 ισχύει) Η άνω διάταξη ισχύει για τα προμερίσματα που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1.1. 2014 και μετά (άρθρο 28, παρ. 1, περ. η, Ν. 4110/2013). Σύμφωνα με το άρθρο 46, του κωδ. Ν. 2190/1920 τα προμερίσματα καταβάλλονται με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας μετά από είκοσι ημέρες από τη δημοσίευση της προσωρινής οικονομικής κατάστασης από την οποία 4 προκύπτουν : α) η εταιρική περιουσία κατά τη χρονική στιγμή σύνταξης της προσωρινής οικονομικής κατάστασης και β) το προσωρινό αποτέλεσμα (μετά φορολογία) από την αρχή της τρέχουσας χρήσης έως την ημερομηνία σύνταξης της προσωρινής οικονομικής κατάστασης. Τα άνω καταβαλλόμενα προμερίσματα τελούν υπό την έγκριση της μέλλουσας να συνέλθει τακτικής γενικής συνέλευσης η οποία θα εγκρίνει το προμέρισμα αλλά και τις οριστικές οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως κατά τη διάρκεια της οποίας καταβλήθηκε αυτό. (βλέπε, «Διανεμόμενα κέρδη Α.Ε. και Ε.Π.Ε» Γ. Αληφαντής , Αθήνα 2011, έκδοση Πάμισος σελ. 352 κ.ε.).

Διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων.

Τα ανωτέρω αναφερόμενα στην παρ. 2.1. εφαρμόζονται ανάλογα και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων , δηλαδή παρακρατείται φόρος 10%. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων. (άρθρο 54, παρ. 1, Ν.

2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 6, παρ. 2, του Ν. 4110/2013 ισχύει) Σημειώνεται ότι το προς κεφαλαιοποίηση ποσό κερδών θα είναι αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση από τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη του φόρου εισοδήματος 10%, (Υπ. Οικονομικών πολ. 1039/2009).

Παράδειγμα:

Ανώνυμη εταιρεία που διανέμει ή κεφαλαιοποιεί το έτος 2014 φορολογημένο αποθεματικό € 11.111 θα παρακρατήσει φόρο (11.111 X 10% =) € 1.111 και θα διανείμει στους μετόχους ή θα κεφαλαιοποιήσει το ποσό € 10.000 . (βλέπε, «Διανεμόμενα κέρδη Α.Ε. και Ε.Π.Ε» Γ. Αληφαντής , Αθήνα 2011, έκδοση Πάμισος σελ. 400 κ.ε.)

Η άνω διάταξη ισχύει για διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1.1. 2014 και μετά (άρθρο 28, παρ. 1, περ. η, Ν. 4110 / 2013) Σημειώνεται ότι το Υπ. Οικονομικών με την εγκύκλιο πολ.1129/2011 γνωστοποίησε ότι για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων που διανέμονται με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων με βάση την 950/1977 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. η οποία έχει γίνει αποδεκτή από τη Διοίκηση (εγκύκλιος Υπ. Οικονομικών Ε.1058/288/πολ.13/1978) χρόνος απόκτησης των εισοδημάτων αυτών είναι ο χρόνος έγκρισης αυτών από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Επίσης, με την ίδια εγκύκλιο έχει γίνει δεκτό, ότι η ανώνυμη εταιρία που διένειμε μερίσματα στους μετόχους της από έκτακτα αποθεματικά προηγούμενων χρήσεων με απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης, θα παρακρατήσει φόρο με τους φορολογικούς συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων επικυρώνει, ρητά ή έμμεσα, την απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης.

Εισπραττόμενα μερίσματα και κέρδη από αλλοδαπές θυγατρικές

Τα κέρδη που εισπράττουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες (καθώς και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης) από εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στις οποίες συμμετέχουν κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998, απαλλάσσονται της φορολογίας με την προϋπόθεση ότι εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού (άρθρο 103, παρ. 1, περ. ια, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 9, παρ. 6, του Ν. 4110/2013 ισχύει) .

«Το άνω αποθεματικό σχηματίζεται ανεξάρτητα εάν υπάρχουν κέρδη ή ζημίες». (το εδάφιο αυτό αποτελεί νέα διάταξη που τέθηκε με το Ν. 4110/2013)).

Με τη νέα αυτή διάταξη δίνεται η δυνατότητα και στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης οι οποίες έχουν ζημίες να σχηματίζουν το άνω αφορολόγητο αποθεματικό (αιτιολογική έκθεση Ν.4110/2013)

4.8 Βασικότερες αλλαγές στην φορολογία νομικών προσώπων

Τα τελευταία έτη έχουν επέλθει πάρα πολλές αλλαγές στην φορολογία των νομικών προσώπων . Οι βασικότερες αλλαγές είναι οι εξής .

- ✓ Με τον νόμο 3842 /2010 άλλαξαν προς τα πάνω οι συντελεστές φορολογίας των προσωπικών εταιρειών και των νομικών προσώπων .
- ✓ Επίσης με τον νόμο 4172 /2013 καθιερώθηκε νέα κλίμακα φορολογίας και για τα νομικά πρόσωπα και για τις προσωπικές εταιρείες ή οποία και πάλι είναι προσαυξημένη με την προηγούμενη .
- ✓ Με τον νόμο 3842/2010 υπάρχει επιπλέον φορολόγηση όπως επισημάναμε ήδη των ποσών που θέλει να διανείμει μία εταιρεία από το υπόλοιπο κερδών εις νέον.
- ✓ Με τον νόμο 3986/2011 εισήχθη για πρώτη φορά το τέλος επιτηδεύματος , είναι ένας προκαθορισμένος φόρος το ποσό του οποίου καθορίζεται κάθε έτος. Αφορά επιχειρήσεις κάθε νομικής μορφής , ελεύθερους επαγγελματίες και ελεύθερους επιτηδευματίες.
- ✓ Καταργείται από 01/01/2014 η περαίωση που είχε εισαχθεί με τον νόμο 3296/2004 και έδινε την δυνατότητα σε επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες να κάνουν χρήση αυτού του μέτρου και να περαιώνουν τις χρήσεις.
- ✓ Με τον νόμο 4172/2013 τα σχηματισθέντα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων , τα αποθεματικά τεχνικών επιχειρήσεων , θα πρέπει να φορολογηθούν για το 2013 ο συντελεστής φορολογίας είναι 15% , ενώ εάν η διανομή γίνει το 2014 ο συντελεστής φορολογίας θα είναι 19% .
- ✓ Με τον νόμο 3842/2010 ουσιαστικά έγινε υποχρεωτική πλέον η φορολογική αναμόρφωση δαπανών που δεν εκπίπτουν , με πάρα πολύ αυστηρά κριτήρια για τον επιμερισμό των δαπανών αυτών που δεν είναι παραγωγικές.

Επίλογος-Συμπεράσματα

Η οικονομική κρίση είχε ως αποτέλεσμα, διάφορες επιπτώσεις στην ελληνική κοινωνία. Οι αλλαγές στην φορολογία τα φυσικά και νομικά πρόσωπα καθώς και οι ελεύθεροι επαγγελματίες δημιούργησαν με την σειρά τους, διάφορες συνέπειες όπως είναι η μείωση της κατανάλωσης, αύξηση της ανεργίας και κλείσιμο πολλών επιχειρήσεων. Επίσης ένα φορολογικό σύστημα που δε σέβεται τα ατομικά δικαιώματα των φορολογουμένων δε γίνεται αποδεκτό από τους τελευταίους και οδηγεί επομένως, στη δημιουργία στρεβλωτικών συνθηκών ενώ, ακυρώνει τη λειτουργική ουδετερότητα του φόρου και τη μακροχρόνια αποδοτικότητα του λόγω εμβάθυνσης φοροδιαφυγής.

Η φορολογία είναι το πιο σημαντικό μέσο εσόδων του κράτους αλλά η διαρκές εναλλαγές και αυξομειώσεις που έχει υποστεί η χώρας μας φέρνει τα αντίθετα αποτελέσματα, καθώς αυξάνεται η φοροδιαφυγή αλλά και οι πολίτες δυσκολεύονται να αφομοιώσουν όλες αυτές τις αλλαγές. Έτσι κλείνοντας την παρούσα εργασία καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι είναι απαραίτητο να υπάρξει μια σταθερότητα στο φορολογικό σύστημα της χώρας αλλά και μείωση των φορολογικών συντελεστών ώστε να υπάρχει κίνητρο δημιουργίας νέων οικονομικών μονάδων και αύξηση την κατανάλωσης για να υπάρξει τελικά ευημερία στην χώρα μας.

Βιβλιογραφία

Βιβλία-Άρθρα

- Κράτσης Α., (1999), «Φορολογία εισοδήματος: Για το έτος 2000», Εκδόσεις Κράτση, Αθήνα
- Δανελάτος Β., (2000), «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων», Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα
- Γεωργακόπουλος Θ., (2003), «Εισαγωγή στη φορολογία», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα
- Καραγιάννης Δ. (2007), «Συστάσεις – Μετατάξεις – Μετατροπές – Συγχωνεύσεις – Απορροφήσεις – Λύσεις και Εκκαθαρίσεις επιχειρήσεων στην πράξη», 4η Έκδοση, Εκδόσεις Αρίων, Θεσσαλονίκη
- Λεβαντής Ε., (1995), «Ανώνυμες εταιρίες», 9η Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα
- Άρθρο «Αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος των ανωνύμων εταιρειών με το Ν. 4110/2013» του Γεωργίου Στ. Αληφαντή Διδάσκοντος στο ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

Ιστοσελίδες

- www.epixeirisi.gr
- www.taxheaven.gr
- www.taxisnet.gr
- www.logistics.gr
- www.e-forologia.gr
- www.tovima.gr