



-1.98



ΤΜΗΜΑ: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

ΘΕΜΑ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΛΥΤΓΙΤΣΟΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ: ΒΑΡΟΤΣΗΣ ΜΑΡΙΟΣ

A.M. : 2003042

**ΣΔΟ(ΧΡΗΜΕΛ)
Π.517**

ΚΑΛΑΜΑΤΑ ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2010

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|---|-----|
| Κεφάλαιο 1. Ιστορική αναδρομή | 5 |
| 1.α. Είδη φορολόγησης | 6 |
| Κεφάλαιο 2. Κατηγορίες φόρου | 8 |
| 2.α. Η εξέλιξη του φόρου εισοδήματος | 11 |
| 2.β. Συνταγματικές αρχές για τη φορολογία | 12 |
| Κεφάλαιο 3. Βασικές ρυθμίσεις του φορολογικού | 15 |
| 3.α. Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων | 15 |
| 3.β. Φορολογία ακίνητης περιουσίας | 20 |
| 3.γ. Φορολογία επιχειρήσεων | 22 |
| 3.δ. Επόμενες νομοθετικές πρωτοβουλίες | 29 |
| Κεφάλαιο 4. Αντικείμενο του φόρου | 33 |
| 4.α. Υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα | 35 |
| 4.β. Μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα | 36 |
| 4.γ. Απαλλασσόμενα από το φόρο πρόσωπα | 36 |
| 4.δ. Υπολογισμός του φόρου | 37 |
| Κεφάλαιο 5. Υποκείμενο του φόρου | 44 |
| 5.α. Υποκείμενο του φόρου | 44 |
| 5.β. Έννοια του φυσικού προσώπου | 44 |
| 5.γ. Το φυσικό πρόσωπο φορολογείται | 45 |
| 5.δ. Έννοια κατοικίας | 45 |
| 5.ε. Κατοικία έμμισθων δημόσιων υπαλλήλων | 46 |
| 5.στ. Ειδικές κατηγορίες φορολόγησης | 47 |
| Κεφάλαιο 6. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις | 54 |
| 6.α. Ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις | 59 |
| 6.β. Καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις | 59 |
| 6.γ. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις | 60 |
| Κεφάλαιο 7. Εισόδημα από ακίνητα | 62 |
| Κεφάλαιο 8. Εισόδημα από κινητές αξίες | 68 |
| Κεφάλαιο 9. Εκχώρηση εισοδημάτων στο Δημόσιο | 73 |
| Κεφάλαιο 10. Υπολογισμός φόρου | 79 |
| 10.α. Πρόσωπα που βαραινουν το φορολογούμενο | 80 |
| 10.β. Αφαίρεση δαπανών από το συνολικό εισόδημα | 81 |
| 10.γ. Έκπτωση δαπανών από το συνολικό εισόδημα | 83 |
| Κεφάλαιο 11. Μειώσεις φόρου | 84 |
| 11.α. Μείωση φόρου λόγω νοσήλιων, ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης | 84 |
| 11.β. Μειώσεις φόρου της συζύγου | 84 |
| 11.γ. Μειώσεις φόρου όσων κατοικούν στην αλλοδαπή και αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα | 85 |
| Κεφάλαιο 12. Κύριος φόρος | 86 |
| 12.α. Κύριος φόρος, που αναλογεί γενικά | 86 |
| 12.β. Κύριος φόρος όσων κατοικούν στην αλλοδαπή και αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα | 86 |
| 12.γ. Τελική εκκαθάριση της φορολογίας εισοδήματος | 86 |
| 12.δ. Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος | 88 |
| 12.ε. Υπολογισμός του ενιαίου τέλους | 96 |
| 12.στ. Καταβολή του ενιαίου τέλους | 100 |

| | |
|--|-----|
| Κεφάλαιο 13. Δωρεές | 101 |
| 13.α. Οι Δωρεές σε χρήμα προς Ιερούς Ναούς, Μονές Αγίου Όρους, Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως και προς Πατριαρχεία Αλεξάνδρειας και Ιεροσολύμων κ.λ.π. Εκπίπτουν από το εισόδημα του φορολογούμενου, χωρίς την καταβολή φόρου 10%. | 101 |
| 13.β. Χρηματικές δωρεές προς εφορείες σχολείων αφαιρούνται από το εισόδημα | 103 |
| 13.γ. Χρηματικές δωρεές σε δημόσια σχολεία αφαιρούνται από το εισόδημα | 103 |
| 13.δ. Καταργείται η έκπτωση από το εισόδημα του φορολογούμενου της αξίας ακινήτων που μεταβιβάζονται λόγω Δωρεάς στο Δημόσιο, Δήμους κ.λπ. | 103 |
| 13.ε. Εκπίπτει από το εισόδημα του φορολογούμενου η αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται στον «Αθήνα 2004 Α.Ε.» και οι δωρεές και χορηγίες χρηματικών ποσών. | 103 |
| 13.στ. Όταν η δωρεά του ακινήτου ή του χρηματικού ποσού γίνεται με όρο, ως δωρεά θεωρείται το καθαρό προϊόν που περιέχεται στο δωρεοδόχο. | 104 |
| 13.ζ. Η αξία της επικαρπίας ή της ψιλής κυριότητας σε περίπτωση δωρεάς ακινήτου προς το δημόσιο αφαιρείται από το εισόδημα του φορολογούμενου. ίσχυσε μέχρι 31.12.2002 | 104 |
| 13.η. Η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτου δεν αποτελεί δωρεά χρηματικού ποσού. | 105 |
| 13.θ. Η αξία των ιατρικών μηχανημάτων και ασθενοφόρων αυτοκινήτων εκπίπτει από το εισόδημα. προσδιορισμός αξίας ιατρικών μηχανημάτων και ασθενοφόρων αυτοκινήτων. | 105 |
| 13.ι. Δωρεές χρηματικών ποσών σε κοινωφελή ιδρύματα, σωματεία, ΝΠΔΔ, ΝΠΙΔ που επιδιώκουν κοινωφελής σκοπούς, τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς, τα ερευνητικά κέντρα και τα αθλητικά σωματεία. | 106 |
| 13.κ. Δωρεές χρηματικών ποσών σε αθλητικά σωματεία | 107 |
| 13.λ. Δωρεά προς ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς (ν. 1514/1985 άρθρα 13-14, 27- 29 & 31 και ν. 3653/2008) εκπίπτει από το εισόδημα των δωρητών φυσικών προσώπων | 109 |
| 13.μ. Κοινωφελή ιδρύματα προς τα οποία οι δωρεές εκπίπτουν από το εισόδημα. έννοια του κοινωφελούς σκοπού | 110 |
| 13.ν. Πότε αφαιρούνται από το εισόδημα οι δωρεές χρηματικών ποσών σε Ν.Π.Ι.Δ. που επιδιώκουν αποκλειστικά κοινωφελής σκοπούς | 114 |
| 13.ξ. Τα χρηματικά ποσά λόγω δωρεάς προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σωματεία που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες αφαιρούνται από το εισόδημα | 115 |
| 13.ο. Δεν αναγνωρίζονται ως δωρεές χρηματικών ποσών οι εισφορές και οι συνδρομές που καταβάλουν τα μέλη σωματείου στο σωματείο | 115 |
| 13.π. Οι δωρεές χρημάτων προς ερανικές επιτροπές που δεν αποκτούν νομική προσωπικότητα δεν εκπίπτουν από το εισόδημα. | 116 |
| 13.ρ. Οι δωρεές προς το κοινωφελές ίδρυμα «Πατριαρχικόν Ίδρυμα Ορθοδόξου Ιεραποστολής Άπω Ανατολής » αναγνωρίζονται προς Έκπτωση | 116 |
| 13.σ. Οι δωρεές σε χρήμα προς τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες που επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς από το εισόδημα | 117 |

| | |
|---|-----|
| 13.τ. Χορηγίες χρηματικών ποσών προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά Ν.Π.Ι.Δ. εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς | 118 |
| 13.υ. Ποσοστό έκπτωσης πολιτιστικών χορηγιών από το εισόδημα | 119 |
| 13.φ. Δωρεές που τυχόν κάνουν ο άλλος σύζυγος ή τα άλλα προστατευόμενα μέλη της οικογένειας του φορολογούμενου, δεν εκπίπτουν από το εισόδημά του | 119 |
| 13.χ. Δικαιολογητικά δαπάνης δωρεών | 120 |
| Βιβλιογραφία | 122 |

Κεφάλαιο 1. Ιστορική Αναδρομή

Η φορολογία είναι η διαδικασία συγκέντρωσης κρατικών εσόδων μέσω των υποχρεωτικών εισφορών των φυσικών προσώπων (πολιτών) και νομικών προσώπων. Αντικειμενικός σκοπός της φορολογίας είναι η χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών (το κόστος εκτέλεσης του κυβερνητικού έργου) που στηρίζονται στους πόρους που αποκομίζει το κράτος με τη φορολογική πολιτική που αποφασίζει να εφαρμόσει. Οι υποχρεωτικές εισφορές ονομάζονται συνήθως φόροι.

Η φορολογία φαίνεται να ξεκίνησε από την αρχαιότητα ως υποχρέωση ανθρώπων να καταβάλλουν αντικείμενα ή προϊόντα αξίας σε άρχοντες ή κράτη. Συνήθως σε κάθε περιοχή υπήρχε ένας άρχοντας με στρατιωτική, πολιτική εξουσία ή ήταν απλά ένας γαιοκτήμονας στον οποίο αποδίδονταν οι εισφορές, και αυτός με τη σειρά του τις έστελνε στην ανώτατη κρατική αρχή. Άλλο αξιοσημείωτο φαινόμενο της αρχαιότητας και του Μεσαίωνα είναι η παροχή υπηρεσιών από τους άρχοντες με αντάλλαγμα το δικαίωμα της είσπραξης των φόρων μιας επαρχίας για δικό τους όφελος. Στον ελλαδικό χώρο επί Βυζαντίου παρατηρήθηκε το φαινόμενο οι εισφορές να καταβάλλονται στην κοινότητα αντί για κάποιο άρχοντα και αυτή με τη σειρά της να αποδίδεται στο κράτος.

Ιστορικά υπάρχουν περιπτώσεις όπου ο φορολογούμενος δεν είναι ένας πολίτης ή *περίοικος* (κάτοικος χωρίς πολιτικά δικαιώματα) μιας περιοχής, αλλά ένα ολόκληρο κράτος. Σε αυτές τις περιπτώσεις ένα αναγνωρισμένο κράτος καταβάλλει υποχρεωτική εισφορά σε ένα άλλο μετά από σχετική συνθήκη που έχει υπογραφεί. Αυτό συνέβη στο Μεσαίωνα, όπου σλαβικά κράτη πλήρωναν στο Βυζάντιο φόρο, ενώ το ίδιο σε άλλες ιστορικές περιόδους πλήρωνε φόρο στην Περσία και την Οθωμανική Αυτοκρατορία.

Η φορολογία στην αρχαιότητα και το Μεσαίωνα ίσως συνδέθηκε με τη στρατιωτική κατάκτηση ή πολιτική κτήση όπως υποδηλώνει η χαρακτηριστική φράση φόρος υποτελείας.

Σχεδόν ταυτόχρονα με τη φορολογία αναπτύχθηκε και το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, ώστε να δημιουργηθούν ειδικές οργανώσεις συλλογής φόρων για την εξασφάλιση της είσπραξης των φόρων και τον ακριβή υπολογισμό του κάθε φόρου. Αυτές οι οργανώσεις ταυτόχρονα μπορούσαν να επιδικάσουν ποινές σε φοροφυγάδες.

Οι υποχρεωτικές εισφορές αρχικά ήταν ένα μέρος της σοδειάς, όπως συνέβαινε στην αρχαία Αίγυπτο και αργότερα αντικαταστάθηκαν με χρήματα μετά την εφεύρεσή του. Ωστόσο, ο υπολογισμός της υποχρεωτικής καταβολής εξακολουθούσε να γίνεται με βάση την έκταση των κτημάτων του φορολογούμενου μέχρι και μετά τη Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία σε πολλά κράτη.

Η φορολογία δεν είναι πάντα η μοναδική πηγή εσόδων ενός κράτους, υπάρχουν και περιπτώσεις όπου το κράτος ελέγχει μερικά μονοπώλια ως κύρια ή συμπληρωματική πηγή εσόδων, όπως συνέβη επί Όθωνα στην Ελλάδα όπου το κράτος είχε τον έλεγχο ορυχείων της Χαλκιδικής. Εκτός από τους φόρους ένα κράτος μπορεί να επιβάλλει εισφορές και σε εμπορικές συναλλαγές που γίνονται μέσα σε αυτό, ακόμα και όταν οι συναλλασσόμενοι δεν είναι πολίτες του κράτους.

Όπως στην αρχαιότητα έτσι και σήμερα ο φόρος ακολουθεί τον πολίτη σε όλη τη διάρκεια της ζωής και της δραστηριότητας του. Αποτελεί αναγκαστική συνεισφορά που του έχει επιβληθεί από το κράτος χωρίς προσωπική αντιπαροχή. Η αντιπαροχή έχει γενικότερο ρόλο αφού με τους φόρους το κράτος διαμορφώνει το οικονομικό και κοινωνικό επίπεδο όλων των πολιτών.

Οι φόροι διακρίνονται αρχικά σε δύο είδη, ανάλογα με το συσχετισμό τους με το εισόδημα του φορολογούμενου.

Συγκεκριμένα, αναφερόμαστε σε άμεση φορολόγηση-άμεσους φόρους, όταν τα έσοδα του κράτους λαμβάνονται βάσει κλίμακας εισοδήματος, φορολογώντας συνήθως πιο επιθετικά όσους λαμβάνουν μεγάλα εισοδήματα και πιο συντηρητικά όσους λαμβάνουν μικρά.

Αναφερόμαστε σε έμμεση φορολόγηση-έμμεσους φόρους, όταν τα έσοδα λαμβάνονται από όλες τις κοινωνικές ομάδες ανεξαρτήτως εισοδήματος, εφόσον δεν είναι εύκολη η διάκριση στο εισόδημα ή για ποικίλους άλλους λόγους

Κεφάλαιο 1^ο. Είδη Φορολόγησης

Άμεση Φορολόγηση

Η άμεση φορολόγηση είναι η καταβολή των εισφορών άμεσα από τους πολίτες προς το κράτος. Είναι ο πιο καθιερωμένος τρόπος φορολόγησης των φυσικών προσώπων και νομικών προσώπων. Η άμεση φορολόγηση είναι "αξιοκρατική", γιατί μπορεί να γίνει διάκριση των προσώπων σε εισοδηματικές τάξεις και να καθοριστεί ανάλογα το ύψος του φορολογικού βάρους.

Έμμεση Φορολόγηση

Η έμμεση φορολόγηση είναι η καταβολή των εισφορών που γίνεται με μη άμεσο τρόπο. Στηρίζεται στο σκεπτικό άντλησης εσόδων σε περιπτώσεις που δεν είναι αυτό εφικτό ή εύκολο μέσω των κλιμάκων της άμεσης. Παραδείγματα έμμεσης φορολόγησης αποτελούν ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), ο φόρος κύκλου εργασιών (πλην ΦΠΑ), τέλη χαρτοσήμου, φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

Διπλή Φορολόγηση

Διπλή φορολόγηση είναι η αποτίμηση φόρων σε μια περίπτωση δύο ανεξάρτητες φορές συνήθως με δύο διαφορετικές φορολογικές μεθόδους και ο υπολογισμός της τελικής εισφοράς ως το άθροισμα αυτών των δύο. Περιπτώσεις διπλής φορολόγησης προκύπτουν συνήθως όταν ένα πρόσωπο διενεργεί συναλλακτικές δραστηριότητες και στη χώρα μόνιμης κατοικίας του και σε άλλη χώρα. Η διπλή φορολόγηση για την ίδια συναλλακτική δραστηριότητα θεωρείται άδικη. Για την αποφυγή του φαινομένου αυτού το κράτος έχει προβλέψει ασφαλιστικές δικλίδες. Εάν για κάποιο λόγο αυτό συμβεί, δικαιούται ο φορολογούμενος να το γνωστοποιήσει και να ζητήσει συμψηφισμό του καταβληθέντος φόρου.

Η φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων με τη μορφή που εφαρμόζεται σήμερα εισήχθη για τα φυσικά πρόσωπα με το Ν.Δ. 3323/1955, με το οποίο καθιερώθηκε ο προσωπικός προοδευτικός φόρος ο οποίος επιβάλλεται στο συνολικό από κάθε πηγή εισόδημα, ενώ για τα νομικά πρόσωπα εισήχθη με το Ν.Δ. 3843/1958, με το οποίο καθιερώθηκε ο αναλογικός φόρος εισοδήματος. Με τα δύο αυτά νομοθετήματα αντικαταστάθηκε ο Ν. 1640 του 1919 «Περί φορολογίας εισοδήματος καθαρών προσόδων», ο οποίος αποτέλεσε την αφετηρία της εισαγωγής στην φορολογία.

Με την πάροδο των ετών τα δύο πιο πάνω βασικά νομοθετήματα υπέστησαν σωρεία μεταβολών, τροποποιήσεων και συμπληρώσεων. Υπολογίζεται ότι κάθε χρόνο είχαμε κατά μέσο όρο δύο έως τρεις φορολογικούς νόμους. Το 1994 με το Ν. 2238 τα δύο πιο πάνω νομοθετήματα ενοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο, στο οποίο συμπεριελήφθησαν όλες οι διάσπαρτες σε διάφορους νόμους διατάξεις για τη φορολογία εισοδήματος. Ο νόμος αυτός αποτελεί τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), που ισχύει όπως έχει διαμορφωθεί μετά τις μεταβολές και τροποποιήσεις που έγιναν μεταγενέστερα. Τα τρία τελευταία χρόνια έγιναν

ουσιαστικές μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Με το Ν. 3091/2002 εισήχθη νέος τρόπος προσδιορισμού της φορολογικής επιβάρυνσης των φυσικών προσώπων. Με το νόμο αυτό θεσπίστηκαν νέες κλίμακες φόρου, νέα αφορολόγητα ποσά, ενώ ορισμένες εκπτώσεις από το συνολικό εισόδημα μετατράπηκαν σε μειώσεις φόρου. Με το Ν. 3220/2004 εισήχθη αντικειμενική φορολογία ελέγχου των επιχειρήσεων, η οποία ουδέποτε εφαρμόστηκε, αφού καταργήθηκε αφ' ης ίσχυσε, ενώ με το Ν. 3296/2004 έγιναν μεταβολές περιπτώσιολογικού χαρακτήρα, καθώς και μειώσεις των συντελεστών φόρου των επιχειρήσεων οποιασδήποτε νομικής μορφής, οι οποίες θα εφαρμοστούν σταδιακά σε βάθος χρόνου τριών ετών.

Μετά πάροδο πλέον των δέκα ετών από τότε που ψηφίστηκε ο Ν. 2238/1994 που αποτελεί τον ισχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, αυτός παρουσιάζει μεγάλες ελλείψεις και σοβαρές κακοτεχνίες. Απαιτείται, κατά συνέπεια, νέα κωδικοποίηση ώστε να ενσωματωθούν όλες οι διάσπαρτες διατάξεις, να απαλειφθούν οι διατάξεις που συμπεριλαμβάνονται στον ισχύοντα Κώδικα ενώ ήδη έχουν καταργηθεί και ακόμα να επιχειρηθεί αναδιάταξη της ύλης και επαναδιατύπωση των άρθρων ώστε να απαλειφθούν κακοτεχνίες και δυσνόητες διατάξεις.

Τέλος ενόψει της οικονομικής κρίσης, που επηρέασε όλη την Ευρώπη και σε μεγάλο βαθμό και την Ελλάδα, η ελληνική κυβέρνηση αναγκάστηκε να πάρει ιδιαίτερα σκληρά μέτρα προς τους πολίτες. Πραγματοποιήθηκε ριζική αλλαγή στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων καθώς και στη φορολογία κεφαλαίου με το νέο φορολογικό νομοσχέδιο. Το υπουργείο οικονομικών έχει καταλήξει σε 17 φορολογικά μέτρα τα οποία έχουν στόχο την περιστολή της φοροδιαφυγής, την αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης σε ετήσια εισοδήματα πάνω από 30.000 – 40.000€ και στη μεγάλη ακίνητη περιουσία και στη μείωση του ελλείμματος που βρίσκεται στο κόκκινο.

Κεφάλαιο 2. Κατηγορίες του φόρου

Η ταξινόμηση του φόρου γίνεται συνήθως με γνώμονα τη δικαιολογητική του βάση ή το αντικείμενο για το οποίο επιβάλλεται η επιβάρυνση. Έτσι, οι κυριότερες μορφές του φόρου είναι οι ακόλουθες:

Άμεσοι και έμμεσοι φόροι: Βασική διάκριση των φόρων, όπως αυτή αποτυπώνεται στους κρατικούς προϋπολογισμούς, είναι σε άμεσους και έμμεσους. Άμεσοι φόροι είναι αυτοί που επιβάλλονται στο παραγόμενο εισόδημα και την περιουσία των φορολογούμενων, με βάση τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών. Άμεσοι φόροι είναι: Ο φόρος εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, οι φόροι περιουσίας, όπως είναι ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, ο φόρος κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών και ο Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας.

Έμμεσοι φόροι είναι αυτοί που επιβάλλονται στις συναλλαγές και την κυκλοφορία των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. Επιβαρύνουν τους πολίτες στην έκταση που χρησιμοποιούν τα αγαθά ή τις υπηρεσίες και είναι ενσωματωμένοι την τιμή του κυκλοφορούντος αγαθού ή της παρεχόμενης υπηρεσίας. Φόρος συναλλαγών είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, το τέλος χαρτοσήμου και ο Ειδικός Φόρος Τραπεζικών Εργασιών, ενώ φόροι κατανάλωσης, είναι ο Φόρος Κύκλου Εργασιών, όπου αυτός εξακολουθεί να ισχύει, ο Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης στα επιβατικά αυτοκίνητα, ο Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης στα καύσιμα, στα προϊόντα καπνού, στα οιοπνευματώδη ποτά, στα τέλη κυκλοφορίας οχημάτων κ.λπ.

Οι άμεσοι και οι έμμεσοι διακρίνονται με τη σειρά τους σε δύο ειδικές κατηγορίες:

α) Αυτούς που έχουν κριτήριο τη φορολογική βάση:

- α1) Φόρος εισοδήματος
- α2) Φόρος περιουσίας
- α3) Φόροι δαπάνης

β) Αυτούς που έχουν κριτήριο το φορολογικό συντελεστή

- β1) Αναλογικοί
- β2) Προοδευτικοί

Προσωπικοί και πραγματικοί φόροι: Άλλη διάκριση των φόρων είναι σε προσωπικούς και πραγματικούς φόρους. Προσωπικός είναι ο φόρος που επιβάλλεται σε σχέση με το πρόσωπο του φορολογούμενου, αφού ληφθεί υπόψη η εισοδηματική ή περιουσιακή του κατάσταση. Τέτοιος φόρος είναι ο φόρος εισοδήματος, καθώς και ο φόρος γονικής παροχής κ.λπ.

Πραγματικοί είναι οι φόροι που επιβάλλονται σε ορισμένο πράγμα ή πράξη, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η οικονομική δυνατότητα του φορολογούμενου. Τέτοιοι φόροι είναι κυρίως οι φόροι συναλλαγών και κατανάλωσης.

Αναλογικοί και προοδευτικοί φόροι: Η διάκριση αυτή βασίζεται στη μέθοδο που ακολουθείται για τον υπολογισμό του ποσού του ωφελούμενου φόρου.

Αναλογικοί είναι οι φόροι οι οποίοι υπολογίζονται επί τοις εκατό με σταθερό ποσό ανεξάρτητο από το ύψος της φορολογητέας ύλης. Αναλογικός είναι ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, ο φόρος εισοδήματος των προσωπικών εταιρειών, κοινοπραξιών, κοινωνιών, οι φόροι εισοδήματος που υπολογίζονται σε ποσοστό με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, όπως φόρος επί των τόκων των καταθέσεων, ο φόρος που επιβάλλεται στο κέρδος ή την ωφέλεια που προκύπτει από την πώληση της επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων κ.λπ. Ακόμη αναλογικός είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας.

Προοδευτικοί είναι οι φόροι των οποίων το ποσοστό υπολογισμού αυξάνεται με προοδευτική μορφή όσο αυξάνει το ποσοστό της φορολογητέας ύλης. Τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, ο φόρος κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, καθώς και ο Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας.

Ακόμη οι φόροι διακρίνονται σε φόρους εισοδήματος, περιουσίας και δαπάνης ανάλογα από το ποιο είναι το αντικείμενο της φορολογίας, καθώς και σε τακτικούς και έκτακτους ανάλογα με το αν η φορολογία έχει πάγια μορφή, ή έκτακτη.

Έκτακτες φορολογίες έχουν επιβληθεί στο παρελθόν για την αντιμετώπιση απρόβλεπτων γεγονότων, όπως στις περιπτώσεις σεισμών με μεγάλης έκτασης καταστροφές.

Κεφάλαιο 2^α . Η εξέλιξη του φόρου εισοδήματος

Ο φόρος εισοδήματος είναι προσωπικός φόρος. Επιβάλλεται στο συνολικό από κάθε πηγή εισόδημα του φυσικού προσώπου και υπολογίζεται με προοδευτικούς συντελεστές μετά την έκπτωση από το εισόδημα ορισμένων δαπανών. Ανήκει στους άμεσους φόρους. Ο φόρος εισοδήματος μέχρι να φθάσει στη σημερινή σύγχρονη μορφή του πέρασε διάφορα στάδια και λειτούργησε υπό διάφορες μορφές ανάλογα με τις κοινωνικό-οικονομικές συνθήκες κάθε εποχής. Φόρος επιβλήθηκε για πρώτη φορά στην Ελλάδα το 1830, με το ψήφισμα της 4ης Φεβρουαρίου, με τη μορφή φόρου επιτηδεύματος. Ο φόρος αυτός στηριζόταν σε ενδείξεις και επιβαλλόταν στα κέρδη των αυτοαπασχολούμενων και στους μισθούς που κατέβαλλαν οι εργοδότες στο προσωπικό που απασχολούσαν.

Το έτος 1877, με το νόμο ΧΚ' (620), επιβλήθηκε φόρος στα μερίσματα που διένειμαν στους μετόχους οι ανώνυμες εταιρείες. Ο φόρος αυτός θεωρείται πως είναι ο πρώτος φόρος εισοδήματος που επιβλήθηκε στην Ελλάδα. Το 1909 καθιερώθηκε γενικός φόρος επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων και των ανώνυμων εταιρειών, ο οποίος όμως καταργήθηκε μετά από δύο χρόνια, με το νόμο ΓΩΛ (3830). Σταθμό στη δημοσιονομική εξέλιξη αποτελεί η μεταρρύθμιση στην άμεση φορολογία που πραγματοποιήθηκε το 1919 επί κυβερνήσεως Ε. Βενιζέλου. Με το νόμο 1640 «Περί φορολογίας καθαρών προσόδων» εισήχθη στην Ελλάδα το μικτό σύστημα φορολογίας των καθαρών προσόδων. Κατά το σύστημα αυτό επιβαλλόταν φόρος επί των επί μέρους προσόδων ανάλογα με την πηγή προέλευσης τους και συνθετικός συμπληρωματικός φόρος επί του συνολικού εισοδήματος των φορολογούμενων σε προοδευτικό συντελεστή. Παρά τα όποια μειονεκτήματα παρουσίασε η φορολογία αυτή, εφαρμόστηκε επί 35 έτη αφού υπέστη σωρεία μεταβολών. Ο φόρος των καθαρών προσόδων καταργήθηκε το 1955, έτος που αποτελεί δεύτερο σημαντικό σταθμό στη δημοσιονομική ιστορία της Ελλάδας. Επί κυβερνήσεως Κ. Καραμανλή, εισάγεται στην Ελλάδα με το Ν.Δ. 323/1955 ο προσωπικός φόρος εισοδήματος, ο οποίος επιβάλλεται στο συνολικό από κάθε πηγή εισόδημα του φυσικού προσώπου, υπολογιζόμενος σε προοδευτικούς συντελεστές.

Με το Ν.Δ. 3843/1958 εισάγεται και η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Τα δύο αυτά νομοθετήματα, τα οποία συμπληρώθηκαν και τροποποιήθηκαν μεταγενέστερα, ώστε να προσαρμοστούν στις κρατούσες εκάστοτε κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες, αποτελούν ουσιαστικά τον κορμό του Συστήματος φορολογίας εισοδήματος που ισχύει σήμερα.

Με το Ν. 2238/1994 τα δύο αυτά νομοθετήματα κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο, στο οποίο συμπεριελήφθησαν όλες οι διάσπαρτες σε άλλους νομούς διατάξεις που αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος. Οι διατάξεις του νόμου αυτού αποτελούν τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που ισχύει, ο οποίος στη διαδρομή του χρόνου έχει υποστεί σωρεία τροποποιήσεων και συμπληρώσεων.

Κεφάλαιο 2^β. Συνταγματικές αρχές για τη φορολογία

Ο φόρος αποτελεί χρηματική παροχή που επιβάλλεται αναγκαστικά από ο κράτος σε βάρος των πολιτών, χωρίς προσωπική αντιπαροχή, για το κόπο κάλυψης των πάσης φύσεως δημόσιων δαπανών. Υπολογίζεται ότι ο 93% των εσόδων του Δημοσίου προέρχεται από την άμεση και έμμεση φορολογία. Αποτελεί ωστόσο ο φόρος σοβαρή οικονομική επιβάρυνση των πολιτών και ως εκ τούτου πρέπει να επιβάλλεται και να εισπράττεται σε βάση ορισμένους νομικούς κανόνες, με τους οποίους διασφαλίζεται η προστασία των φορολογούμενων από τυχόν αυθαιρεσίες της εκτελεστικής εξουσίας. Έτσι, σε όλα τα πολιτισμένα κράτη και στην Ελλάδα έχουν θεσπιστεί συνταγματικές διατάξεις, με τις οποίες εκπληρώνεται η φορολογική υποχρέωση των πολιτών, καθώς και αρχές με βάση τις οποίες ασκείται η φορολογική εξουσία του κράτους. Το Σύνταγμα του 1975 καθώς και τα προγενέστερα αυτού Συντάγματα του 1952 και του 1911 συμπεριέλαβαν στα κείμενα τους διατάξεις από τις οποίες απορρέουν ορισμένες αρχές που αναφέρονται στη φορολογία. Έτσι, από τις διατάξεις του Συντάγματος του 1975 απορρέουν οι εξής αρχές:

- Αρχή της καθολικότητας του φόρου: Στη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος ορίζεται ότι οι Έλληνες πολίτες φέρουν αδιακρίτως στα δημόσια βάρη αναλόγως των δυνάμεων τους. Από τη διάταξη αυτή απορρέει η αρχή της καθολικότητας του φόρου, με την

έννοια ότι ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σε όλα τα πρόσωπα που ζουν στην επικράτεια χωρίς διακρίσεις. Ο όρος «αδιακρίτως» δεν έχει την έννοια ότι περιλαμβάνονται στη φορολογία και τα πλέον ασήμαντα εισοδήματα. Η αληθής έννοια του όρου είναι ότι απαγορεύεται γενικώς η θέσπιση φορολογικών εξαιρέσεων ή εκπτώσεων και η μεροληπτική εφαρμογή των φορολογικών νόμων. Το κράτος ωστόσο, για λόγους κοινωνικής ευαισθησίας, έχει θεσπίσει ορισμένες απαλλαγές, που εκ των πραγμάτων κρίνονται δικαιολογημένες.

- Αρχή της φοροδοτικής ικανότητας: Από την ίδια πιο άνω διάταξη απορρέει η αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, πράγμα που σημαίνει πως κάθε πολίτης πρέπει να συνεισφέρει ανάλογα με τις οικονομικές του δυνατότητες. Η φράση «αναλόγως των δυνάμεων τους» εκφράζει ουσιαστικά επιθυμία του συνταγματικού νομοθέτη για την καθιέρωση και τη διατήρηση της προοδευτικής φορολογίας, με την οποία η φορολογική επιβάρυνση επιμερίζεται ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος κάθε πολίτη. Οι πολίτες με το ίδιο ποσό εισοδήματος έχουν την ίδια φορολογική επιβάρυνση.
- Η αρχή της φοροδοτικής ικανότητας έχει πρακτική εφαρμογή μόνο στην άμεση φορολογία, διότι στην έμμεση η φορολογική επιβάρυνση είναι η ίδια, ανεξάρτητα από τη φοροδοτική ικανότητα του πολίτη.
- Αρχή της φορολογικής ισότητας: Από τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με τη διάταξη της παρ. 2 του ίδιου άρθρου, σύμφωνα με την οποία οι Έλληνες και οι Ελληνίδες έχουν ίσα δικαιώματα και υποχρεώσεις, απορρέει η βασική αρχή της ίσης φορολογικής μεταχείρισης των πολιτών, εφόσον βέβαια αυτοί βρίσκονται κάτω από τις ίδιες συνθήκες διαβίωσης (οικονομικές, κοινωνικές ή προσωπικές). Το Σύνταγμα απαγορεύει τις διακρίσεις μεταξύ των φορολογούμενων, διότι

διαφορετικά αυτό θα ανεχόταν τη δημιουργία προνομιούχων πολιτών.

- Αρχή της νομιμότητας της φορολογίας: Στην παρ. 1 του άρθρου 78 του ισχύοντος Συντάγματος ορίζεται ότι ουδείς φόρος επιβάλλεται ή εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο, ο οποίος καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. Η διάταξη αυτή ενσαρκώνει την αρχή της νομιμότητας του φόρου, με την έννοια ότι δεν επιτρέπεται η επιβολή και η είσπραξη φόρου χωρίς νόμο που να τον προβλέπει ρητώς και ο οποίος ψηφίζεται από τη Βουλή, δηλαδή από τους αντιπροσώπους του λαού.
- Αρχή της μερικής απαγόρευσης της αναδρομικότητας του φόρου: Με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος καθιερώνεται η αρχή της απαγόρευσης της αναδρομικής φορολογίας. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος, η οποία να εκτείνεται πέραν του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους. Η αρχή αυτή, απόρροια του κράτους δικαίου, διασφαλίζει τους πολίτες από τυχόν αυθαιρεσίες της εκτελεστικής εξουσίας.
- Αρχή της βεβαιότητας του φόρου: Με τη διάταξη τέλος της παρ. 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος, καθιερώνεται η αρχή της βεβαιότητας του φόρου. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές και οι εξαιρέσεις από τη φορολογία δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης. Η αρχή αυτή απαιτεί τα στοιχεία αυτά της φορολογίας να είναι σαφή και καθορισμένα, ώστε η φορολογική επιβάρυνση να είναι εκ των προτέρων γνωστή σε όλους τους πολίτες.

Κεφάλαιο 3. Βασικές Ρυθμίσεις του Φορολογικού Νομοσχεδίου

Κεφάλαιο 3^ο . Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων:

1. Φορολογική κλίμακα

Εισάγεται μια νέα φορολογική κλίμακα χωρίς διακρίσεις ως προς την πηγή προέλευσης των εισοδημάτων, με περισσότερα κλιμάκια για πιο δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών και με πρόβλεψη για ανά διετία αναπροσαρμογή των κλιμακίων βάσει του τιμαριθμού. Το αφορολόγητο όριο για όλους τους φορολογούμενους είναι τα 12.000 Ευρώ. Η νέα κλίμακα διαμορφώνεται ως εξής:

| ΙΣΧΥΩΝ ΝΟΜΟΣ (ΜΙΣΘΩΤΟΙ) | | ΝΕΟΣ ΝΟΜΟΣ | |
|-------------------------|-----------------|---------------------|-----------------|
| ΥΨΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ | ΣΥΝΤΕΛ ΕΣΤΗΣ | ΥΨΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ | ΣΥΝΤΕΛ ΕΣΤΗΣ |
| 0 -12.000 | 0% | 0 – 12.000 | 0% |
| 12.001 – 30.000 | 25% | 12.001 – 16.000 | 18% |
| 30.001- 75.000 | 35% | 16.001 – 22.000 | 24% |
| Άνω των 75.000 | 40% | 22.001 – 26.000 | 26% |
| | | 26.001 – 32.000 | 32% |
| | | 32.001 – 40.000 | 36% |
| | | 40.001 – 60.000 | 38% |
| | | Άνω των 60.000 | 45% |

Με τη νέα κλίμακα υπάρχει μετατόπιση βάρους από τα χαμηλά και μεσαία στα υψηλά εισοδήματα. Συγκεκριμένα, υπάρχει φοροελάφρυνση σε εισοδήματα μέχρι 40.000 Ευρώ. Ενδεικτικά, εισόδημα 25.000 Ευρώ έχει μείωση φόρου 310 Ευρώ (-10%), εισόδημα 35.000 Ευρώ έχει μείωση φόρου 50 Ευρώ (-1%), ενώ εισόδημα 100.000 Ευρώ έχει αύξηση φόρου 1.350 Ευρώ (7%).

2. Αποδείξεις και αφορολόγητο όριο

Στα πλαίσια αυτά, θα ήταν γόνιμο και δίκαιο να εξετασθεί εκ νέου το μέτρο της σύνδεσης της συλλογής των αποδείξεων με το αφορολόγητο όριο των πολιτών, όπως και αν αυτό έχει προταθεί με το ερώτημα της κατάργησής του. Είναι όμως εξίσου σαφές ότι η υποχρέωση έκδοσης αποδείξεων και κάθε άλλου παραστατικού βαραίνει εξ ολοκλήρου τον εκάστοτε επιτηδευματία, πρέπει να του επιβάλλεται από τους νόμους της Πολιτείας, να ελέγχεται από τα αρμόδια όργανά της και απλώς να συνεπικουρείται από τη ζήτηση των πολιτών ως προς την προσδοκία μείωσης του φόρου τους και μόνον. Άλλωστε στα χρόνια προς τα πίσω έχει δοκιμαστεί πολλές φορές η συγκεκριμένη διαδικασία με πενιχρά έως καθόλου αποτελέσματα· δημιουργείται πολύ μεγάλη γραφειοκρατία και το κυριότερο επιβαρύνεται η ήδη βεβαρημένη καθημερινότητα του πολίτη με το άγχος της διάσωσης του αφορολόγητου ορίου του, στον βωμό της πάταξης της φοροδιαφυγής που αντικειμενικά είναι υποχρέωση της Πολιτείας.

Τα παραπάνω αναφέρονται ενδεικτικά και στα πλαίσια τεκμηρίωσης της αναγκαιότητας πλέον μιας άλλης διαδρομής, που σε κάθε περίπτωση μπορεί να ακολουθηθεί αμέσως μετά την ψήφιση του προτεινόμενου νομοσχεδίου, χαρακτηριζόμενου ως προσωρινού, και να αποτελέσει την ουσιαστική φορολογική μεταρρύθμιση στα πλαίσια και της ανάπτυξης της χώρας.

Μέρος του αφορολογήτου ορίου θα εξασφαλίζεται με τη συλλογή αποδείξεων από την αγορά αγαθών και υπηρεσιών. Περιλαμβάνονται όλες οι κατηγορίες αγαθών και υπηρεσιών εκτός εκείνων που αφορούν αγαθά μεγάλης αξίας που αποτελούν τεκμήριο ελάχιστου εισοδήματος, των τακτικών λογαριασμών στον τομέα των τηλεπικοινωνιών, της ενέργειας, της ύδρευσης κλπ, και όσων αναγνωρίζονται ιδιαιτέρως για μείωση του εισοδήματος ή έκπτωση από το φόρο (ιατρικές δαπάνες, δαπάνες ενουκίων, ασφάλιστρα κλπ). Το σύστημα λειτουργεί ως εξής: Το μέρος του αφορολογήτου που απαιτείται να καλυφθεί με αποδείξεις ισούται με το 30% του συνολικού εισοδήματος για εισοδήματα άνω των 12.000 Ευρώ και 10% για εισοδήματα μεταξύ 6.000 και 12.000 Ευρώ. Για την κάλυψη του αφορολογήτου ορίου προσμετράται το 100% της αξίας των αποδείξεων που θα υποβληθούν. Εάν οι αποδείξεις που θα υποβληθούν δεν καλύπτουν το αφορολόγητο όριο η διαφορά έως τα 12.000 ευρώ φορολογείται με συντελεστή 10%. Εάν οι

αποδείξεις που θα υποβληθούν δεν καλύπτουν το αφορολόγητο όριο μέχρι το 30% του εισοδήματος (και με οροφή αφορολόγητου τα 12.000 Ευρώ) τότε η διαφορά φορολογείται με συντελεστή 10%. Για ποσά αποδείξεων μεγαλύτερα του πιο πάνω ορίου και για αξία αποδείξεων έως 15.000 Ευρώ ατομικού εισοδήματος (30.000 οικογενειακού) εκπίπτει φόρος ίσος με το 10% της επιπλέον του αφορολόγητου αξίας.

Παραδείγματα:

A) Έστω φορολογούμενος χωρίς οικογένεια δηλώνει ατομικό εισόδημα 30.000 Ευρώ και φέρνει αποδείξεις 12.000 Ευρώ. Το 30% του εισοδήματος άρα $30.000 \times 0.30 = 9.000$ Ευρώ απαιτείται για τη κάλυψη του αφορολόγητου. Απομένουν αποδείξεις 3.000 Ευρώ οι οποίες εκπίπτουν φόρο 10% άρα $3.000 \times 0.1 = 300$ Ευρώ λιγότερο φόρο. B) Έστω φορολογούμενος με το ίδιο εισόδημα που συγκεντρώνει μόνο 5.000 Ευρώ αποδείξεις. Όπως είδαμε για το αφορολόγητο χρειάζεται 9.000 άρα $9.000 - 5.000 = 4.000$ ακάλυπτο αφορολόγητο που επιβαρύνεται με συντελεστή 10% και πληρώνει επιπλέον φόρο $4.000 \times 0.1 = 400$ Ευρώ. Σε σχέση με τον προηγούμενο η διαφορά είναι $300 + 400 = 700$ Ευρώ επιπλέον φόρο.

B) Έστω φορολογούμενος με οικογένεια και εισόδημα 20.000 Ευρώ φέρνει αποδείξεις 8.000 Ευρώ. Τα 6.000 Ευρώ (20.000×0.3) χρησιμοποιούνται για τη κάλυψη του αφορολόγητου και τα υπόλοιπα 2.000 ευρώ χρησιμοποιούνται για τη μείωση φόρου κατά 200 Ευρώ (2.000×0.1). Αν φέρει μόνο 4.000 Ευρώ αποδείξεις τότε δεν καλύπτει το αφορολόγητο κατά 2.000 Ευρώ οπότε φορολογείται με $2.000 \times 0,1 = 200$ Ευρώ. Άρα διαφορά από τη προηγούμενη περίπτωση $200 + 200 = 400$ Ευρώ.

Οι φορολογούμενοι υποβάλλουν τις αποδείξεις σε ειδική φόρμα ηλεκτρονικά ή σε κλειστό φάκελο στη Δ.Ο.Υ. Προβλέπεται η αντικατάσταση από ηλεκτρονικό σύστημα καταγραφής αποδείξεων.

Προσπάθεια στη σωστή κατεύθυνση

Συνολικά πάντως η προσπάθεια κινείται - με την επιφύλαξη των παραπάνω - στη σωστή κατεύθυνση, αν και χρίζει αποσαφηνίσεων ώστε η εφαρμογή του νομοσχεδίου να αποφέρει αποτελεσματικούς καρπούς το συντομότερο δυνατόν. Στα θετικά σημεία του νομοσχεδίου περιλαμβάνεται η δυνατότητα που δίνεται στους

πολίτες να τακτοποιήσουν την όποια φορολογική τους εκκρεμότητα από το παρελθόν. Προκειμένου να δημιουργηθεί φορολογική συνείδηση, το κράτος δίνει το χέρι προς τον πολίτη.

Θετικά κρίνεται επίσης το γεγονός ότι καθιερώνεται επιτέλους ενιαία κλίμακα για όλους τους φορολογουμένους και ικανοποιείται το χρόνιο αίτημα για πρόβλεψη τιμαριθμοποίησης της κλίμακας, ενώ στο θέμα των τεκμηρίων- αν και ως λογική είναι αναχρονιστική- είναι αξιόλογο ότι το νομοσχέδιο προσπαθεί να ανακαλύψει διά μέσου των τεκμηρίων τους «φτωχούς» Έλληνες.

Από την άλλη πλευρά, παρ' ότι είναι γνωστή η δυσκολία εντοπισμού των offshore εταιρειών, οι αλλαγές στις σχετικές διατάξεις δείχνουν ότι καταβάλλεται προσπάθεια για τη φορολόγησή τους, αλλά κυρίως λαμβάνονται ουσιαστικά μέτρα στις συναλλαγές των ελληνικών επιχειρήσεων προς και από αυτές, στα πλαίσια της πάταξης της φοροδιαφυγής. Όσον αφορά τον λογιστικό προσδιορισμό των εισοδημάτων, ενδεχομένως κάποιες κατηγορίες ελεύθερων επαγγελματιών να θίγονται. Το νομοσχέδιο πρέπει τάχιστα να συνοδευτεί από αναπτυξιακές πρωτοβουλίες. Διότι δεν μπορείς να εισπράξεις από κάποιον που δεν εισπράττει

3. Κατάργηση αυτοτελούς φορολόγησης

Καταργούνται όλες οι περιπτώσεις αυτοτελούς φορολόγησης εισοδημάτων. Οι περιπτώσεις αυτές εντάσσονται στην ενιαία κλίμακα φορολογίας εισοδήματος. Εξαιρούνται μόνο οι τόκοι των τραπεζικών καταθέσεων και των ελληνικών κρατικών ομολόγων για τους οποίους διατηρούνται οι ισχύουσες διατάξεις.

Παραδείγματα: Καταργείται η αυτοτελής φορολόγησης των διαφόρων επιδομάτων και αποζημιώσεων των υπαλλήλων του δημόσιου τομέα, τα εισοδήματα από την υπογραφή συμβολαίων ποδοσφαιριστών, προπονητών κλπ, οι αμοιβές όσων εκλέγονται στη τοπική αυτοδιοίκηση κ.α.

4. Κατάργηση των φοροαπαλλαγών

Καταργούνται όλες οι απαλλαγές από τη φορολογία εισοδήματος ή η φορολόγηση εισοδημάτων με ειδικούς συντελεστές. Εξαιρούνται μόνο οι περιπτώσεις που αφορούν ευαίσθητες κοινωνικές ομάδες (άτομα με βαριά κινητική αναπηρία, πολύτεκνες μητέρες, η αποζημίωση λόγω απόλυσης κ.α.) αλλά σε συνδυασμό με εισοδηματικό κριτήριο.

5. Λογιστικός προσδιορισμός εισοδημάτων

Εισάγεται ο λογιστικός προσδιορισμός βάσει βιβλίων εσόδων - εξόδων και αποδείξεων πώλησης ή παροχής υπηρεσιών για όλους τους ελεύθερους επαγγελματίες και καταργείται κάθε ειδικός τρόπος φορολόγησης ορισμένων κατηγοριών επαγγελμάτων. Ειδικότερα επιβάλλεται ο λογιστικός προσδιορισμός των εισοδημάτων των: Ταξί, Φορηγών Δημόσιας Χρήσης, Λεωφορείων ΚΤΕΛ, Ενοικιαζομένων Δωματίων (χωρίς ελάχιστο όριο 7 δωματίων), Κάμπινγκ, Μηχανικοί – Αρχιτέκτονες, Λιανοπωλητές, Πρακτορεία ΠΡΟΠΟ, Βενζινάδικα, Περίπτερα, κ.α.

6. Φορολόγηση μερισμάτων και υπεραξίας μετοχών

Στα φορολογητέα, βάσει κλίμακας, εισοδήματα εντάσσονται τα μερίσματα και γενικότερα τα διανεμόμενα κέρδη που εισπράττονται από φυσικά πρόσωπα. Ο τρόπος φορολόγησης των μερισμάτων εξηγείται πιο κάτω στην ενότητα της φορολογίας Νομικών Προσώπων. Στα φορολογητέα, βάσει κλίμακας, εισοδήματα εντάσσεται η υπεραξία από τη βραχυχρόνια αγοραπωλησία μετοχών. Για τον ορισμό της φορολογητέας υπεραξίας λαμβάνονται υπόψη και οι τυχόν ζημιές που έχει υποστεί ο φορολογούμενος από τις πιο πάνω πράξεις.

7. Ηλεκτρονική υποβολή δηλώσεων

Για τα εισοδήματα του 2011 και εξής η δήλωση φόρου εισοδήματος υποβάλλεται αποκλειστικά ηλεκτρονικά. Με υπουργική απόφαση ορίζεται η μορφή

της ηλεκτρονικής δήλωσης και οι εναλλακτικές δυνατότητες για την συμπλήρωση και υποβολή της (απευθείας, μέσω φοροτεχνικών γραφείων, μέσω ΚΕΠ).

8. Ενθάρρυνση επαναπατρισμού κεφαλαίων από το εξωτερικό

Καταθέσεις σε τράπεζες στην αλλοδαπή που εντός έξι μηνών θα μεταφερθούν σε ετήσιο προθεσμιακό λογαριασμό στην Ελλάδα εξαιρούνται του ελέγχου πόθεν έσχες εφόσον καταβληθεί φόρος 5% επί της αξίας του κεφαλαίου. Τα κεφάλαια ελλήνων φορολογουμένων που βρίσκονται εκτός Ελλάδας μπορούν να δηλωθούν, να παραμείνουν εκτός Ελλάδας και να εξαιρεθούν του πόθεν έσχες εφόσον καταβληθεί φόρος 8% επί της αξίας του κεφαλαίου. Μετά το πέρας της περιόδου των έξι μηνών οι ελληνικές αρχές θα ενεργοποιήσουν κάθε διεθνή ή ευρωπαϊκή συμφωνία προκειμένου να λάβουν γνώση των καταθέσεων ελλήνων φορολογουμένων σε τράπεζες της αλλοδαπής.

Κεφάλαιο 3^B. Φορολογία ακίνητης περιουσίας

9. Αντικατάσταση ΕΤΑΚ από προοδευτικό φόρο στην ακίνητη περιουσία.

Το Ειδικό Τέλος Ακίνητης Περιουσίας καταργείται. Επιβάλλεται ετήσιος φόρος κατοχής μεγάλης ακίνητης περιουσίας σε ατομικό επίπεδο με την πιο κάτω κλίμακα

| Αξία Ακίνητης Περιουσίας | Φορολογικός συντελεστής |
|--------------------------|-------------------------|
| Έως 400.000 | 0% |
| 400.001 – 500.000 | 0,1% |
| 500.001 – 600.000 | 0,3% |
| 600.001 – 700.000 | 0,6% |
| 700.001 – 800.000 | 0,9% |
| Άνω των 800.001 | 1% |

Η πιο πάνω κλίμακα εφαρμόζεται στις ισχύουσες αντικειμενικές τιμές. Εφόσον οι αντικειμενικές τιμές μεταβληθούν η κλίμακα θα αναπροσαρμόζεται.

10. Μεταβιβάσεις

Η ισχύουσα φορολογία μεταβίβασης ακινήτων εφαρμόζεται και κατά τη μεταβίβαση μετοχών ή εταιρικών μεριδίων εταιρειών κατοχής και εκμετάλλευσης ακινήτων.

11. Φορολόγηση εξωχώριων εταιρειών ακινήτων (offshore)

Αυξάνεται ο συντελεστής φορολόγησης ακινήτων στην ιδιοκτησία εξωχώριων εταιρειών από 3% σε 10% ετησίως και καταργείται κάθε εξαίρεση από την υποχρέωση καταβολής φόρου. Ταυτόχρονα προσφέρεται προθεσμία για μεταβίβαση του ακινήτου σε φυσικό πρόσωπο με ευνοϊκούς όρους. Τα κτηματολογικά γραφεία ή υποθηκοφυλακεία υποχρεούνται εντός έξι μηνών να ενημερώσουν την ΓΓΠΣ για όλα τα ακίνητα αρμοδιότητάς τους που αποτελούν ιδιοκτησία εξωχώριων εταιρειών. Υποχρεούνται επίσης να κοινοποιούν στη ΓΓΠΣ κάθε νέα τέτοια εγγραφή ή άλλη μεταβολή στα αρχεία τους. Παράλληλα ενεργοποιείται η Υπηρεσία Έρευνας & Ελέγχου Τιμών (ΥΠ.Ε.Ε.Τ.) για την συλλογή πληροφοριών για τις εταιρείες που βρίσκονται εγκατεστημένες σε προνομιακά φορολογικά καθεστώτα και εφαρμόζεται ενδελεχής έλεγχος εταιριών στις οποίες μέτοχος είναι εξωχώρια εταιρία.

12. Προσαρμογή αντικειμενικών αξιών

Αρμόδιες Επιτροπές Εκτίμησης Εμπορικών Αξιών ανά έτος εκτιμούν και δημοσιεύουν την αναπροσαρμογή των αντικειμενικών αξιών κάθε ζώνης ώστε οι τελευταίες να προσεγγίζουν τις πραγματικές εμπορικές αξίες. Για να αποφευχθεί η υπερβολική φορολογική επιβάρυνση που ενδεχομένως προκύψει σε σχέση με τη σημερινή κατάσταση, πέραν της προαναφερθείσας αναπροσαρμογής των κλιμακίων για τη φορολογία μεγάλης ακίνητης περιουσίας θα προσαρμοσθούν και οι συντελεστές φόρου μεταβίβασης ακινήτων.

13. Φορολόγηση της Εκκλησίας

Η ακίνητη περιουσία της εκκλησίας φορολογείται όπως και των άλλων ΝΠΔΔ κοινωφελούς σκοπού. Ομοίως φορολογούνται και τα έσοδα από την εκμετάλλευση της ακίνητης περιουσίας της εκκλησίας και των ιερών μονών.

Κεφάλαιο 3^γ. Φορολογία επιχειρήσεων

14. Διαχωρισμός των φορολογητέων κερδών σε μη διανεμόμενα και σε διανεμόμενα κέρδη

Η κύρια μεταβολή αφορά στο διαχωρισμό των φορολογητέων κερδών σε μη διανεμόμενα και διανεμόμενα κέρδη. Η φορολογία των μη διανεμομένων κερδών μειώνεται σταδιακά από 25% σε 20%. Το 2010 ο συντελεστής φόρου μειώνεται στο 24%. Η παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα) γίνεται σε επίπεδο νομικού προσώπου με συντελεστή 40%. Στη συνέχεια τα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα) εντάσσονται στη φορολογική δήλωση του μετόχου και ο φόρος υπολογίζεται με την ενιαία κλίμακα φορολογίας εισοδήματος. Το ποσοστό των μερισμάτων που εντάσσεται στην ενιαία φορολογική κλίμακα φυσικών προσώπων, θα υπολογίζεται έτσι ώστε η συνολική φορολογική επιβάρυνση να μη ξεπερνά το 40%. Επιστρέφεται φόρος σε όσους από τη συνολική φορολόγηση προκύπτει φόρος μικρότερος του 40%.

15. Ευνοϊκή μεταχείριση για μικρές επιχειρήσεις

Θεσπίζεται 5ετής αφορολόγητο για δημιουργία και λειτουργία νέων επιχειρήσεων από άτομα έως 30 ετών.

16. Επέκταση Φ. Π. Α.

Προβλέπεται η επέκταση ΦΠΑ σε οικονομικές δραστηριότητες που σήμερα δεν καλύπτονται ή απαλλάσσονται.

17. Φορολόγηση παροχών σε είδος προς εταιρικά στελέχη

Επειδή οι επιτηδευματίες αγοράζουν πολυτελή αυτοκίνητα στο όνομα των εταιρειών τους για να μην τα εμφανίζουν στις προσωπικές δηλώσεις τους θα προβλεφθεί ότι το κόστος κυκλοφορίας, συντήρησης και τα μισθώματα που καταβάλλονται όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία της εταιρείας αποτελούν εισόδημα του χρήστη (Διευθύνων Σύμβουλος, Διαχειριστής, Πρόεδρος ΔΣ, στέλεχος).

18. Κριτήρια αυτοελέγχου

Η αντιμετώπιση σε συστηματική βάση του φαινομένου της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας με την προοδευτική λήψη κατάλληλων θεσμικών και διοικητικών μέτρων πρέπει να συνδυαστεί με την αύξηση της εθελούσιας συμμόρφωσης. Σ' αυτή την κατεύθυνση θα υπάρχουν κίνητρα για τον αυτοέλεγχο των μικρών επιχειρήσεων με την καθιέρωση δεικτών, όρων και προϋποθέσεων υπαγωγής. Όποιος πληροί τα συγκεκριμένα κριτήρια ή τα αποδέχεται θα ολοκληρώνει κατ' αρχήν την φορολογική του υποχρέωση για 6 την συγκεκριμένη χρήση. Βέβαια εάν από το σύνολο των στοιχείων βρεθεί στο δείγμα μέσω της ανάλυσης κινδύνου κατ' εξαίρεση θα υπόκειται σε έλεγχο.

19. Κατάργηση χαριστικών φοροαπαλλαγών

Επανεξέταση και κατάργηση χαριστικών φοροαπαλλαγών στις επιχειρήσεις. Φορολόγηση 90% των bonus στις τράπεζες.

20. Φορολογικά πιστοποιητικά επιχειρήσεων από ορκωτούς ελεγκτές

Ορκωτοί ελεγκτές, και για τις μικρότερες εταιρείες πιστοποιημένα γραφεία λογιστών ή φοροτεχνικών, θα βεβαιώνουν τη φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης. Με βάση σχετικό πιστοποιητικό η εταιρία θα καταβάλει το βεβαιωθέντα

φόρο και θα θεωρείται κατ' αρχήν φορολογικά ενήμερη. Η εφορία με βάση το σύστημα στοχευόμενων ελέγχων θα διενεργεί δειγματοληπτικούς ελέγχους οι οποίοι εφόσον αναδείξουν φοροδιαφυγή θα επιφέρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις τόσο στις επιχειρήσεις όσο και στις ελεγκτικές εταιρίες.

21. Ελάχιστο τεκμαρτό κόστος διαβίωσης

Προτείνεται η καθιέρωση ενός αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού των δαπανών που απαιτούνται να γίνουν λόγω της κατοχής και χρήσης ορισμένων περιουσιακών στοιχείων. Θα λαμβάνεται υπόψη ένα τεκμαρτό ετήσιο κόστος συντήρησης και λειτουργίας κατοικιών, αυτοκινήτων, σκαφών αναψυχής, εναέριων μέσων, πισινών, διδάκτρων, οικιακών βοηθών κ.α. προκειμένου να εκτιμηθεί ένα τεκμαρτό εισόδημα ως ελάχιστο φορολογητέο εισόδημα.

Το τεκμαρτό κόστος διαβίωσης δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση του φορολογούμενου ο οποίος εξακολουθεί να υπόκειται σε έλεγχο όσον αφορά στην ακριβή δήλωση των εισοδημάτων του. Επίσης λειτουργεί ως βάση για την καταρχήν αξιολόγηση από τις φορολογικές αρχές της ειλικρίνειας του δηλούμενου εισοδήματος στο πλαίσιο του ανωτέρω συστήματος μορίων κινδύνου. Το μέτρο αυτό δεν καταλαμβάνει τους συνταξιούχους.

22.Επαγγελματικοί λογαριασμοί

Από 1/1/2011 όλες οι συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων κάθε κατηγορίας πραγματοποιούνται υποχρεωτικά μέσω τραπεζικών επαγγελματικών λογαριασμών. Με υπουργική απόφαση θα ορίζεται το ελάχιστο ύψος ανά συναλλαγή που θα υπόκειται στη παρούσα διάταξη και κάθε άλλη διαδικασία για την εφαρμογή της. Ειδική μέριμνα θα υπάρξει για τις επιχειρήσεις που έχουν περιληφθεί στον Τειρεσία και για όσο διάστημα περιλαμβάνονται εκεί. Οι Τράπεζες όπου τηρούνται οι επαγγελματικοί λογαριασμοί των επιχειρήσεων υποχρεούνται να παρέχουν στη ΓΓΠΣ ενημέρωση για τις πραγματοποιούμενες συναλλαγές σε πραγματικό χρόνο.

23. Περιουσιολόγιο

Η ΓΓΠΣ εντός έξι μηνών συγκροτεί περιουσιολόγιο όλων των φυσικών προσώπων κατόχων Α.Φ.Μ. Στο περιουσιολόγιο περιλαμβάνονται κυρίως ακίνητα, αυτοκίνητα, σκάφη, εναέρια μέσα μεταφοράς, κατοχή μετοχών, αμοιβαίων κεφαλαίων, και εταιρικών μεριδίων. Δεν περιλαμβάνονται οι τραπεζικές καταθέσεις και τα ομόλογα του ελληνικού δημοσίου. Με υπουργική απόφαση θα ορίζεται ο τρόπος αποτύπωσης και συγκέντρωσης των πιο πάνω περιουσιακών στοιχείων. Το περιουσιολόγιο θα αποτελεί τη βάση για διεξαγωγή διασταυρώσεων προς επαλήθευση των εισοδημάτων που δηλώνονται από τους φορολογούμενους.

24. Διασταυρώσεις στοιχείων

Τακτική εφαρμογή ηλεκτρονικών διασταυρώσεων. Αναθεώρηση του υπάρχοντος πλαισίου διασταύρωσης στοιχείων με βάση ετήσιο πρόγραμμα για τακτικούς περιοδικούς ελέγχους και όχι σε ad hoc βάση όπως είναι σήμερα. Στους ελέγχους περιλαμβάνονται και έλεγχοι που γίνονται για πρώτη φορά, όπως η διασταύρωση στοιχείων τραπεζικών λογαριασμών που λαμβάνουμε από άλλες χώρες. Ο έλεγχος θα γίνεται με την εφαρμογή κριτηρίων επικινδυνότητας το μέγεθος των δειγμάτων θα είναι τέτοιο ώστε να μπορεί να ελεγχθεί αποτελεσματικά από ελεγκτές και επιθεωρητές.

25. Ηλεκτρονική διασύνδεση του Υπουργείου Οικονομικών

Ηλεκτρονική διασύνδεση του Υπουργείου Οικονομικών με όλα τα Υπουργεία και Φορείς με υποχρέωση όλων για υποβολή κάθε στοιχείου οικονομικού ενδιαφέροντος είτε πρόκειται για αμοιβές, είτε για μισθούς, είτε για αποζημιώσεις, είτε για επιδοτήσεις ή οικονομικές ενισχύσεις. Θα συγκεντρώνονται (ηλεκτρονική υποβολή) ακόμα στοιχεία όπως από το Υπ. Περιβάλλοντος για τα Δημόσια έργα , άδειες οικοδομών, από το Υπ. Υποδομών για τα αυτοκίνητα, από το Υπ. Δικαιοσύνης- δικαστήρια για δικαστικές διενέξεις διεκδίκησης αμοιβών, αποζημιώσεων, παραστάσεις δικηγόρων, συμβολαιογράφοι για αντίγραφα συμβολαίων, συμφωνητικών, από ΔΕΗ, ΕΥΔΑΠ, κ.λπ.

26. Έλεγχοι με βάση κριτήρια κινδύνου

Κεντρική επιλογή των ελεγκτέων υποθέσεων με σύστημα ανάλυσης κινδύνου (Risk analysis). Καταρτίζεται κατάλογος μορίων κινδύνου φοροδιαφυγής (point system) βάσει του οποίου διενεργούνται προληπτικοί και τελικοί έλεγχοι τήρησης της φορολογικής νομοθεσίας από τα υπόχρεα νομικά και φυσικά πρόσωπα. Οι αρμόδιες για τον έλεγχο αρχές καταρτίζουν ετήσιο πρόγραμμα στοχευόμενων ελέγχων βάσει των αποτελεσμάτων που προκύπτουν από την εφαρμογή των πιο πάνω μορίων. Εφαρμογή πληροφοριακών συστημάτων διαχείρισης των ελέγχων. Σύστημα που τίθεται σε λειτουργία μέσα στο 2010 επιλέγει προς έλεγχο τις πιο επικίνδυνες επιχειρήσεις, διασφαλίζει ότι οι έλεγχοι γίνονται με βάση αντικειμενικά κριτήρια και επιτρέπει την κεντρική διαχείριση της πορείας των υποθέσεων.

27. Ηλεκτρονική τιμολόγηση

Σε συνδυασμό με τον επαγγελματικό λογαριασμό εφαρμογή της ηλεκτρονικής τιμολόγησης και ηλεκτρονικής διακίνησης των τιμολογίων μεταξύ επιχειρήσεων και μεταξύ επιχειρήσεων και δημοσίου. Από 1/1/2011 τιμολόγια για συναλλαγές άνω των 3.000 Ευρώ μεταξύ επιχειρήσεων ή μεταξύ επιχειρήσεων και δημοσίου θα γίνονται δεκτά μόνο ηλεκτρονικά. Οι φορολογικές αρχές θα έχουν τη δυνατότητα άμεσης πρόσβασης στα στοιχεία των ηλεκτρονικών συναλλαγών.

28. Πιστοποίηση ηλεκτρονικής υπογραφής

Όλοι οι επαγγελματίες (λογιστές, φοροτέχνες, εκτελωνιστές, συμβολαιογράφοι, κλπ), θα πιστοποιηθούν και θα αποκτήσουν ψηφιακή υπογραφή, ώστε να επικοινωνούν ηλεκτρονικά με το Υπουργείο Οικονομικών για λογαριασμό τρίτων υπόχρεων, νομικών ή φυσικών προσώπων.

29. Συναλλαγές άνω των 1.500 Ευρώ χωρίς μετρητά

Από 1/1/2011 δεν θα θεωρείται νόμιμη κάθε συναλλαγή μεταξύ ιδιωτών και επιχειρήσεων ή μεταξύ επιχειρήσεων, αξίας μεγαλύτερης των 1.500 ευρώ εάν αυτή γίνεται με μετρητά. Οι συναλλαγές αυτές θα γίνονται με πιστωτικές ή χρεωστικές κάρτες ή δίγραμμες επιταγές.

30. Ταμειακές μηχανές

Όλες ανεξαιρέτως οι επιχειρήσεις και οι επιτηδευματίες οφείλουν να εκδίδουν αποδείξεις μέσω πιστοποιημένων ταμειακών μηχανών. Στο κανόνα αυτό υπάγονται, χωρίς εξαιρέσεις, και τα πρατήρια καυσίμων, τα περίπτερα, τα ταξί, οι πωλητές των λαϊκών αγορών κλπ.

31. Κίνητρα για αποκάλυψη διαφθοράς και φοροδιαφυγής

Υιοθέτηση φορολογικής αμνηστίας για άτομα ή επιχειρήσεις που βοηθούν στην αποκάλυψη διεφθαρμένων δημοσίων λειτουργών. Αμοιβή όποιου οδηγεί σε σύλληψη για δωροδοκία που αφορά λαθρεμπορία με το ποσό πενταπλάσιο του ποσού της δωροδοκίας.

32. Επιτάχυνση διαδικασιών καταβολής προστίμου και άλλες κυρώσεις

Συντομεύονται οι προθεσμίες και επιταχύνονται γενικώς οι διαδικασίες επιβολής διοικητικών κυρώσεων. Ειδικότερα θα προβλέπεται η δυνατότητα της ΥΠΠΕ να επιβάλει επί τόπου άμεσα καταβλητέα πρόστιμα. Παράλληλα ενεργοποιείται η διαδικασία κλεισίματος του καταστήματος σε περίπτωση υπότροπου παράβασης μη έκδοσης αποδείξεων. Για ελεύθερους επαγγελματίες και επιτηδευματίες απώλεια του αφορολόγητου ορίου της κλίμακας στην περίπτωση παράβασης μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης στοιχείου πώλησης ή στοιχείου διακίνησης.

33. Κατάσχεση για χρέη δημοσίου

Υιοθέτηση δραστικών μεθόδων συλλογής των ανείσπρακτων οφειλών, όπως η κατάσχεση περιουσιών για όσους έχουν την ικανότητα αποπληρωμής. Αυτό θα εφαρμοστεί αποτελεσματικά μέσω της σύνδεσης των εκκρεμών χρεών με στοιχεία από την ηλεκτρονική καταγραφή της ακίνητης περιουσίας καθώς και με την δυνατότητα «κατάσχεσης εις χείρας τρίτων» όσον αφορά τραπεζικούς λογαριασμούς.

34. Ενίσχυση του μηχανισμού είσπραξης χρεών

Δημιουργία κεντρικού τηλεφωνικού κέντρου (call-center) για άμεση υπενθύμιση (με τη λήξη του χρέους) των οικονομικών υποχρεώσεων των πολιτών.

35. Πάταξη λαθρεμπορίου

Ηλεκτρονικός έλεγχος όλου του συστήματος διακίνησης πετρελαιοειδών και παρακολούθηση της διακίνησης πετρελαιοειδών μέσω βυτιοφόρων οχημάτων με συστήματα GPS. Εισαγωγή δυνατότητας κατάσχεσης για παραβάσεις. Σταδιακά εντός του 2010 εγκαθίστανται ογκομετρικά συστήματα μέτρησης των εισροών και εκροών καυσίμων σε όλα τα πρατήρια καυσίμων. Επίσης ταινίες ιχνηλασίας στα τσιγάρα για τον εντοπισμό των λαθραίων.

36. Έλεγχος συναλλαγών με εξωχώριες εταιρείες

Έλεγχος και φορολόγηση των συναλλαγών με εξωχώριες εταιρείες που υποκρύπτονται πίσω από εταιρείες αντιπροσώπευσης (Nominee εταιρίες) ή εξωχώριες εταιρίες που λειτουργούν ως υπεργολάβοι κοινοτικών εταιριών.

37. Έλεγχος πρακτικών τιμολόγησης μεταξύ μητρικών και θυγατρικών

Ενισχύονται και συμπληρώνονται οι διατάξεις περί ελέγχου πρακτικών transfer pricing μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών εγκατεστημένων σε

χώρες με προνομιακά φορολογικά καθεστάτα που προβλέπονται στο νόμο 3728 / 08 και ενεργοποιούνται οι αρμόδιες υπηρεσίες της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου σε συνεργασία με τις αντίστοιχες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Δημιουργείται ειδική ομάδα ελέγχου των πρακτικών τιμολόγησης μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών.

38. Ενεργοποίηση Εθνικού Συμβουλίου για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής

Άμεση ενεργοποίηση του Εθνικού Συμβουλίου για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. (συστήθηκε με τον ν.3610/07) και στο οποίο μετέχουν εκπρόσωποι των κοινωνικών εταίρων.

Κεφάλαιο 3^ο. Επόμενες Νομοθετικές Πρωτοβουλίες

39. Φόροι ακίνητης περιουσίας στη τοπική αυτοδιοίκηση

Εξετάζεται η αναμόρφωση και ενοποίηση των περισσότερων φόρων ακίνητης περιουσίας και η απόδοσή τους ως έσοδο στην τοπική αυτοδιοίκηση στα πλαίσια του προγράμματος Καλλικράτης.

40. Στοχευμένα φορολογικά κίνητρα

Διατηρούνται και ενισχύονται στοχευμένα φορολογικά κίνητρα για την έρευνα – καινοτομία και το περιβάλλον και αντικίνητρα για τις ρυπογόνες δραστηριότητες και την εκπομπή αερίων θερμοκηπίου.

41. Αναδιοργάνωση Φορολογικών Υπηρεσιών

Αναδιοργάνωση της ΥΠΕΕ με δημιουργία εξειδικευμένης υπηρεσίας η οποία θα ελέγχει τους ιδιώτες με μεγάλα εισοδήματα (επώνυμη φοροδιαφυγή) αξιοποιώντας στοιχεία και πληροφορίες που συλλέγονται από φορείς όπως

συμβολαιογράφοι, τράπεζες, χρηματιστήριο, μεσίτες, φορολογικές αρχές άλλων χωρών κ.λπ. Εξειδικευμένη υπηρεσία με αποστολή τη διερεύνηση, τη μεθοδολογία και τον εντοπισμό, φοροδιαφυγής τομέων του παραεμπορίου καθώς και την αντιμετώπισή του σε συνεργασία με άλλους φορείς (αστυνομία, δημοτική αστυνομία κ.λπ.).

Επίσης προβλέπεται ο επανακαθορισμός των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των διαφόρων διοικητικών επιπέδων του Υπουργείου Οικονομικών και της Υπηρεσίας Οικονομικής Επιθεώρησης.

42. Νέος Κώδικας Φορολογικής Νομοθεσίας

Θα προωθηθεί η σύνταξη νέου, ενιαίου Κώδικα όλης της Φορολογικής Νομοθεσίας και της Διαδικασίας με συνεχή ενημέρωση και διαθεσιμότητα στο διαδίκτυο.

43. Αναθεώρηση Κώδικα Φορολογικών Κυρώσεων

Επίσης με χωριστό νομοσχέδιο το Υπουργείο Οικονομικών θα αναθεωρήσει τον Κώδικα Φορολογικών Κυρώσεων επιβάλλοντας ένα αυστηρότερο πλαίσιο ποινικών κυρώσεων για τα αδικήματα της φοροδιαφυγής και της λαθρεμπορίας.

44. Κατάργηση Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων

Σε χωριστό νομοσχέδιο θα προβλέπεται η σταδιακή κατάργηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και η ένταξη των αναγκαίων διατάξεων στη φορολογική νομοθεσία με προσαρμογή στα νέα δεδομένα που προκύπτουν με την εφαρμογή τηλεπικοινωνιακών και πληροφοριακών συστημάτων.

Επίσης θα υπάρχει και μια δέσμη πρόσθετων μέτρων εντός του 2011 τα οποία θα αφορούν εξίσωση φόρων για πετρέλαιο κίνησης και θέρμανσης . Αναλυτικά, το πακέτο των πρόσθετων μέτρων που θα περιληφθεί στο τελικό σχέδιο του Κρατικού Προϋπολογισμού του 2011 θα προβλέπει:

1. Κατάργηση του μειωμένου Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης του πετρελαίου θέρμανσης, το ύψος του οποίου ανέρχεται σε μόλις 0,021 ευρώ το λίτρο. Ο ΕΦΚ του πετρελαίου θέρμανσης θα είναι πλέον ίδιος με τον ΕΦΚ του πετρελαίου κίνησης από την 1^η Ιανουαρίου 2011. Αυτή τη στιγμή ο ΕΦΚ του πετρελαίου κίνησης είναι 0,412 ευρώ το λίτρο, συνεπώς τυχόν εξίσωση του ΕΦΚ του πετρελαίου θέρμανσης με το σημερινό επίπεδο του ΕΦΚ του πετρελαίου κίνησης σημαίνει αυτόματα μια πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση 0,391 ευρώ το λίτρο για το πετρέλαιο θέρμανσης. Αν συνυπολογισθεί και ο αναλόγων ΦΠΑ επί της διαφοράς του 0,391 ευρώ, τότε η συνολική πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση για κάθε λίτρο πετρελαίου θέρμανσης θα φθάσει το 0,48 ευρώ το λίτρο. Προκειμένου να μην φθάσει τελικά στα επίπεδα του 0,48 ευρώ το λίτρο η πρόσθετη επιβάρυνση των καταναλωτών, αλλά να περιορισθεί σε επίπεδα χαμηλότερα, θα αποφασισθεί ταυτόχρονα η μείωση του ενιαίου ΕΦΚ για το πετρέλαιο κίνησης και θέρμανσης κατά 5%. Έτσι, ο ενιαίος ΕΦΚ θα διαμορφωθεί στο 0,39 ευρώ το λίτρο οπότε η αύξηση του ΕΦΚ του πετρελαίου θέρμανσης θα είναι της τάξης του 0,37 ευρώ το λίτρο και η συνολική πρόσθετη επιβάρυνση των καταναλωτών θα φθάσει το 0,45 ευρώ το λίτρο.

2. Επιβολή Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης στο φυσικό αέριο. Η φορολόγηση του φυσικού αερίου, σε συνδυασμό με την εξίσωση των Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης στο πετρέλαιο, αναμένεται να προκαλέσει αυξήσεις στις λιανικές τιμές πώλησης του εναλλακτικού αυτού καυσίμου θέρμανσης. Ως γνωστόν, η λιανική τιμή πώλησης του φυσικού αερίου συνδέεται σταθερά με την λιανική τιμή πώλησης του πετρελαίου θέρμανσης: ισούται με την τιμή του πετρελαίου θέρμανσης μειωμένη κατά 20%. Με την αύξηση του ΕΦΚ του πετρελαίου θέρμανσης από το 0,021 στο 0,39 ευρώ το λίτρο από την 1-1-2011, οι λιανικές τιμές πώλησης του πετρελαίου θέρμανσης, αντί να διαμορφωθούν σε επίπεδα 0,67 έως 0,77 ευρώ, θα κυμανθούν από 1,12 έως 1,32 ευρώ το λίτρο. Αυτό θα έχει, κανονικά, ως συνέπεια οι λιανικές τιμές του φυσικού αερίου, αντί να διαμορφώνονται μεταξύ 0,54 και 0,62 ευρώ το λίτρο, να εκτιναχθούν σε επίπεδα από 0,90 έως 1,056 ευρώ το λίτρο, δηλαδή 0,23- 0,29 ευρώ ακριβότερα. Πληροφορίες αναφέρουν ότι για να περιορισθεί η αύξηση της λιανικής τιμής του φυσικού αερίου σε χαμηλότερα επίπεδα εξετάζεται το ενδεχόμενο να ανέβει από 20% σε 30% το ποσοστό μείωσης της τιμής του αερίου σε σχέση με την τιμή του πετρελαίου θέρμανσης. Η κίνηση αυτή θα έχει ως αποτέλεσμα οι λιανικές τιμές πώλησης του φυσικού αερίου να διαμορφωθούν, μεταξύ 0,78 και 0,92 ευρώ το λίτρο αντί 0,92 και 1,056 ευρώ το λίτρο που θα διαμορφώνονταν αν το ποσοστό

μείωσης παρέμενε στο 20%. Και πάλι όμως, θα είναι σημαντικά υψηλότερες από τα επίπεδα του 0,54 και 0,62 ευρώ το λίτρο, που θα εξακολουθούσαν να διαμορφώνονται αν εάν δεν καταργείτο ο μειωμένος ΕΦΚ για το πετρέλαιο θέρμανσης. Οι διαφορές τιμών που θα προκύψουν από τις αναγκαστικές των τιμών του φυσικού αερίου εξετάζεται να καλυφθούν κατά το μεγαλύτερο μέρος τους από την επιβολή Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης και στο φυσικό αέριο, το οποίο σήμερα απαλλάσσεται από το ΕΦΚ. Δηλαδή, το υπουργείο Οικονομικών σχεδιάζει να εκμεταλλευτεί τη σημαντική αύξηση του φυσικού αερίου, καλύπτοντας την, σε μεγάλο ποσοστό, με την επιβολή φόρου, προκειμένου να ενισχύσει και από την πηγή αυτή τα έσοδα του Κρατικού Προϋπολογισμού. Από την επιβολή ΕΦΚ στο φυσικό αέριο, το Δημόσιο θα εξασφαλίσει επιπλέον έσοδα ύψους 300 εκατ. ευρώ.

3. Αυξήσεις στα φορολογικά τέλη των κινητών τηλεφώνων και τα τέλη κυκλοφορίας του 2012. Η ηγεσία του υπουργείου Οικονομικών εξετάζει το ενδεχόμενο να επιβάλλει αυξήσεις έως 20% στα φορολογικά τέλη επιβαρύνουν τα καρτοκινητά και τα συμβόλαια κινητής τηλεφωνίας και στα τέλη κυκλοφορίας του έτους 2012, τα οποία θα καταβάλουν το τελευταίο δίμηνο του 2011 πάνω από 5 εκατομμύρια κάτοχοι Ι.Χ. και άλλων οχημάτων. Τα πρόσθετα έσοδα που εκτιμάται ότι θα εισπραχθούν υπερβαίνουν τα 400 εκατ. ευρώ.

Καθιέρωση του ΦΠΑ στην Ελλάδα

Στην Ελλάδα καθιερώθηκε την 1^η Ιανουαρίου 1987 μετά από προηγηθείσα απόφαση του τότε Υπουργού Οικονομικών Δημήτρη Τσοβόλα και ο συντελεστής του ήταν 18%. Για ένα μικρό διάστημα η εφαρμογή του προκάλεσε αρρυθμία στην αγορά.

Σήμερα ο ΦΠΑ ορίζεται από το Νόμο υπ' αριθμό 2859 του 2000 (σύμφωνα με την πρόσφατη αναθεώρησή του) που επιβάλλεται στις συναλλαγές σε ολόκληρη την ελληνική επικράτεια εκτός από το Άγιο Όρος και των υπαγομένων σε αυτό.

Κεφάλαιο 4. Αντικείμενο του Φόρου

Αντικείμενο του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 2 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας είναι:

- Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.

- Η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.

- Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο, εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος και ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 13 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Οι διατάξεις αυτές αναφέρουν πως σε περίπτωση παράδοσης αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου γίνεται η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση. Επιπλέον, η παράδοση αγαθών θεωρείται πως πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του από άλλο κράτος-μέλος στο εσωτερικό της χώρας και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- ο η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, που καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 11 ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και

- ο δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

Η παράγραφος 2 του άρθρου 11 αναφέρει πως κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, που ορίζει τι θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, δε θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση η κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 (δηλαδή οι

προαναφερθείσες διατάξεις σχετικά με το αντικείμενο του φόρου)απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται:

- από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41
- από υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον το ύψος των συναλλαγών αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Αν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης τότε θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση. Τα πρόσωπα που εκπίπτουν σε αυτή την περίπτωση μπορούν να επιλέγουν τη φορολόγησή τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1(βλέπε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις).

Το ειδικό καθεστώς των αγροτών (άρθρο 41) προβλέπει πως:

- Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.
- Σε περίπτωση όμως παράδοσης αγροτικών προϊόντων ή παροχής αγροτικών υπηρεσιών σε άλλους αγρότες, που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού ή σε μη υποκείμενους στο φόρο δε δικαιούνται να ζητήσουν επιστροφή του φόρου. Επίσης, δεν μπορούν να ζητήσουν επιστροφή οι αγρότες οι οποίοι:
 - ο ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 42, με τη μορφή εταιρίας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών(το άρθρο 42 εξηγεί ποιοι θεωρούνται αγρότες),
 - ο πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, ύστερα από επεξεργασίας που μπορεί να προσδώσει σε αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων
 - ο ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

ο παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από δικό τους κατάστημα, καθώς και αυτοί που πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προϊόντων παραγωγής τους προς άλλο κράτος μέλος, θεωρούνται ότι ασκούν δύο οικονομικές δραστηριότητες και ότι διενεργούν παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική επιχείρησή τους.

Κεφάλαιο 4^ο. Υποκείμενα στο Φόρο Πρόσωπα

Πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο για σκοπούς ΦΠΑ θεωρείται:

- κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής

- κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο Κράτος Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης

- το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες, και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού, ή εφόσον ασκούν τις παρακάτω δραστηριότητες:

- ο τηλεπικοινωνίες
- ο διανομή αερίου, ηλεκτρισμού, θερμικής ενέργειας
- ο μεταφορά αγαθών
- ο παροχή λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών
- ο μεταφορά προσώπων
- ο παράδοση καινούργιων αγαθών που κατασκευάστηκαν για πώληση
- ο εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, οι οποίες πραγματοποιούνται σύμφωνα με τους κανονισμούς που καθορίζουν την κοινή οργάνωση της αγοράς των προϊόντων αυτών

- ο εκμετάλλευση πανηγυριών(τοπικών εορτών) και εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα

- ο εναποθήκευση
- ο δραστηριότητες εμπορικών διαφημιστικών γραφείων
- ο δραστηριότητες πρακτορείων ταξιδιών

- ο εργασίες λεσχών και κυλικείων επιχειρήσεων, πρατηρίων και παρόμοιων καταστημάτων
- ο δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα

Κεφάλαιο 4^β. Μη Υποκείμενα στο Φόρο Πρόσωπα

Ένα πρόσωπο θεωρείται μη υποκείμενο στο φόρο για σκοπούς ΦΠΑ όταν:

- δε θεωρούμε πως ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο όπως π.χ. οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.
- το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση αποστολής τους, ακόμα και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Δηλαδή τα πρόσωπα αυτά εξαιρούνται από το φόρο μόνο για τις πράξεις κατά τις οποίες ενεργούν ως δημόσια εξουσία, ενώ για τις λοιπές πράξεις υπόκεινται στο φόρο.

Κεφάλαιο 4^γ. Απαλλασσόμενα από το Φόρο Πρόσωπα

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας στο εσωτερικό της χώρας:

- η παροχή υπηρεσιών από τα ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛΤΑ) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών,
- οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων ραδιοφωνίας και τηλεόρασης, με εξαίρεση τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα
- η παροχή νερού μη εμφιαλωμένου και η αποχέτευση που πραγματοποιούνται απευθείας από τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης(ΟΤΑ) ή συνδέσμους αυτών, χωρίς τη μεσολάβηση δημοτικών επιχειρήσεων, καθώς και οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων (ΟΕΒ), Ειδικοί Οργανισμοί, ΓΟΕΒ, ΤΟΕΒ, στα μέλη τους για την παροχή αρδευτικού ύδατος και οι λοιπές παροχές που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές. Αυτό σημαίνει πως εάν π.χ. ο δήμος Χαλκίδας παρέχει νερό στους κατοίκους της περιοχής μέσω δικτύου ύδρευσης απαλλάσσεται για αυτή του τη δραστηριότητα από το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας. Αν όμως "στήσει" μια δημοτική αναπτυξιακή επιχείρηση (κανονικό νομικό

πρόσωπο) που παρέχει νερό στους κατοίκους τότε δεν απαλλάσσεται από το συγκεκριμένο φόρο. Αυτό συμβαίνει διότι οι δημοτικές επιχειρήσεις λειτουργούν σαν κανονικές εταιρίες, με έσοδα και έξοδα και πολλές φορές επιδιώκουν ένα ελάχιστο κέρδος ώστε πέρα από τη βιωσιμότητά τους να διεκπεραιώνουν τα έργα του δήμου με ένα καλύτερο επίπεδο παρεχομένων υπηρεσιών προς τους κατοίκους.

Η απαλλαγή των παροχών αυτών ισχύει και για πράξεις που πραγματοποιούνται από το Δημόσιο και άλλα Ν.Π.Δ.Δ.

- η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και απροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται από πρόσωπα που λειτουργούν νόμιμα.

Με τις υπηρεσίες αυτές εξομοιώνονται και οι παρεχόμενες στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών.

- η παροχή υπηρεσιών από δικηγόρους, συμβολαιογράφους, άμισθους υποθηκοφύλακες, δικαστικούς επιμελητές, γιατρούς, οδοντογιατρούς, ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους και φυσιοθεραπευτές.

- η παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες, καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής που διενεργείται από τους οδοντογιατρούς και τους οδοντοτεχνίτες

- η παράδοση ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος

- η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το νόμο ή μη υποκείμενη στο φόρο, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα

- η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, καθώς και την προστασία των παιδιών και των νέων, που πραγματοποιούνται από Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου ή άλλους Οργανισμούς ή ιδρύματα από το κράτος.

Κεφάλαιο 4^ο. Υπολογισμός Φόρου

- **Παράδειγμα:** ο κατασκευαστής αγοράζει την πρώτη ύλη στην τιμή 1,10 Ευρώ. Έστω ότι ο Φ.Π.Α. είναι 10%. Στη συναλλαγή αυτή 1,00 Ευρώ είναι το τίμημα και 10 λεπτά ο Φ.Π.Α. Ο προμηθευτής κατεργάζεται την πρώτη ύλη και πωλεί

το προϊόν στην τιμή του 1,43 Ευρώ. Από αυτό 1,30 Ευρώ είναι το τίμημα και 0,13 ο Φ.Π.Α. Από τα 0,13 Ευρώ που οφείλει να αποδώσει ως Φ.Π.Α. τα 0,10 τα έχει ήδη καταβάλει ο κατασκευαστής της πρώτης ύλης, οπότε ο παραγωγός της ενδιάμεσης βαθμίδας οφείλει να αποδώσει πλέον μόνο τα 0.03, που αντιστοιχούν στην αξία που προστέθηκε στο προϊόν από την επεξεργασία του.

Άρθρο 2 Αντικείμενο του φόρου

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.

β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα η από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 13. *(Που το νόμο 3312/2005)*

Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. - *(Αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 18, παρ 1 του νόμου 3312/2005)*

Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου,

δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο η από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11.

2. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

α) ως "εσωτερικό της χώρας" η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους,

β) ως "έδαφος της Κοινότητας" και ως "τρίτο έδαφος", όπως αυτά καθορίζονται στο Παράρτημα ΙΙ του παρόντος.

Από το συνδυασμό των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει ότι αντικείμενο φόρου είναι το εισόδημα το οποίο προκύπτει στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν το φυσικό πρόσωπο που το απέκτησε κατοικεί στην Ελλάδα ή όχι, καθώς και το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, εφόσον το φυσικό πρόσωπο που το απέκτησε έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

Γενική αρχή είναι ότι σε φόρο υπόκειται το εισόδημα που πραγματοποιήθηκε με την έννοια ότι αυτό είναι απαιτητό ανεξάρτητα από το αν έγινε η είσπραξη του από το δικαιούχο.

Έννοια του εισοδήματος: Για την έννοια του εισοδήματος έχουν διατυπωθεί διάφορες θεωρίες. Σύμφωνα με την άποψη της λεγόμενης «τριμερούς θεωρίας», εισόδημα σημαίνει το σύνολο των οικονομικών αγαθών φυσικού ή νομικού προσώπου που προκύπτουν περιοδικά από διαρκή πηγή εκμετάλλευσης και τα οποία μπορούν να αναλωθούν χωρίς να θίγει η περιουσία του. Η άποψη αυτή της έννοιας του εισοδήματος έχει το πλεονέκτημα ότι φορολογεί τα εισοδήματα που μεταβάλλονται κατ' έτος, ενώ αποκλείει από τη φορολογία έκτακτα έσοδα ή κέρδη. Έχει όμως το μειονέκτημα ότι αφήνει εκτός της φορολογίας έσοδα που προέρχονται από μη μόνιμη πηγή. Κατά την άποψη της λεγόμενης «δημοσιονομικής ή λογιστικής» θεωρίας, εισόδημα θεωρείται κάθε αύξηση της καθαρής περιουσίας που πραγματοποιείται μέσα σε μία συγκεκριμένη χρονική περίοδο χωρίς να ερευνάται η προέλευση των εσόδων και ο τρόπος χρησιμοποίησής τους.

Ο φορολογικός νομοθέτης δεν όρισε ρητά την έννοια του εισοδήματος, παρά το γεγονός ότι αυτό αποτελεί τη βάση λειτουργίας του συστήματος φορολογίας. Απέφευγε να υιοθετήσει κάποια από τις πιο πάνω θεωρίες για την έννοια του εισοδήματος και τούτο διότι οι αντιλήψεις για το τι είναι εισόδημα υποκείμενο σε φόρο μεταβάλλονται από την επιστήμη και τη νομολογία των δικαστηρίων. Έτσι, τα

δικαστήρια (Σ.τ.Ε. 1451/1982, 3342/1985) δέχθηκαν ότι ως εισόδημα που φορολογείται θεωρείται το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή οι καρποί περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι όμως και κάθε άλλη προσαύξηση της περιουσίας αυτού, εκτός αν αυτή, με ειδική διάταξη νόμου, λογίζεται για την υπαγωγή σε φόρο ως εισόδημα. Ακόμη, τα δικαστήρια δέχθηκαν ότι η πρόσοδος αποτελεί εισόδημα όταν παράγεται περιοδικά από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή ή αποτελεί αποτέλεσμα παροχής προσωπικής εργασίας ή καρπό περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου.

Στη διάταξη του άρθρου 1 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι φόρος επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, σύμφωνα με τις ειδικότερες προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του επόμενου άρθρου. Από το συνδυασμό των διατάξεων αυτών, καθώς και των διατάξεων του άρθρου 4, συνάγεται ότι ως εισόδημα υποκείμενο σε φόρο νοείται το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση των δαπανών απόκτησης του και το οποίο επαναλαμβάνεται σε κανονικά χρονικά διαστήματα, καθώς και ορισμένα στοιχεία κεφαλαίου που δεν αποτελούν εισόδημα κατά κυριολεξία αλλά αυξάνουν την περιουσία του φορολογούμενου.

Κατηγορίες εισοδήματος: Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή προέλευσής του διακρίνεται:

| ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ | ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ |
|-----------|--|
| Α' - Β' | Εισόδημα από ακίνητα |
| Γ' | Εισόδημα από κινητές αξίες |
| Δ' | Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις |
| Ε' | Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις |
| ΣΤ' | Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες |
| Ζ' | Εισόδημα από ελευθέρα επαγγέλματα ή από κάθε άλλη πηγή |

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα οι πηγές εισοδήματος ταξινομούνται σε κατηγορίες ανάλογα με το συντελεστή παραγωγής στον οποίο

ανήκουν. Γι αυτό το λόγο κάθε πηγή εισοδήματος μπορεί να απεικονισθεί ανά συντελεστή παραγωγής ή συνδυασμού συντελεστών παραγωγής ως ακολούθως:

| ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ | ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ |
|-----------|-----------------------|
| Α' - Β' | Έδαφος- Κεφάλαιο |
| Γ' | Κεφάλαιο |
| Δ' | Κεφάλαιο- Εργασία |
| Ε' | Κεφάλαιο- Εργασία |
| ΣΤ' | Εργασία |
| Ζ' | Κεφάλαιο- Εργασία |

Η φορολογία του συνολικού εισοδήματος: Στη διάταξη του άρθρου

1 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι σε φόρο υπόκειται το συνολικό καθαρό εισόδημα. Από τη διάταξη αυτή, η οποία συμπληρώνεται ουσιωδώς από τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε., συνάγεται ότι ο φόρος δεν επιβάλλεται αυτοτελώς στο καθαρό εισόδημα που προέρχεται ιδιαιτέρως από κάθε πηγή, αλλά στο σύνολο του καθαρού εισοδήματος από όλες τις πηγές. Με τη διάταξη αυτή εισάγεται στη φορολογία η αρχή του ενιαίου αυτής, με την έννοια ότι το καθαρό εισόδημα κάθε πηγής, το οποίο προκύπτει αφού συμψηφιστούν τα θετικά και αρνητικά στοιχεία, συναθροίζεται με το αντίστοιχο εισόδημα των άλλων πηγών και φορολογείται ως ενιαίο σύνολο.

Η φορολογική αρχή υποχρεούται να βεβαιώσει τον οφειλόμενο φόρο στο όνομα του φορολογούμενου για το συνολικό καθαρό από όλες τις πηγές εισόδημα του, εκτός αν αυτός απέκτησε εισόδημα από μία μόνο πηγή, οπότε η βεβαίωση του φόρου θα γίνει στο καθαρό εισόδημα που προέκυψε από την πηγή αυτή.

Η αρχή του ενιαίου της φορολογίας διασπάται ωστόσο σε αρκετές περιπτώσεις. Ο φορολογικός νομοθέτης έχει προβλέψει δηλαδή σε ορισμένες περιπτώσεις την αυτοτελή φορολογία ορισμένων εισοδημάτων ή εσόδων με αναλογικό συντελεστή και με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, γεγονός που σημαίνει ότι τα εισοδήματα αυτά δεν συναθροίζονται με το καθαρό εισόδημα των

άλλων πηγών. Περιπτώσεις αυτοτελούς φορολογίας έχει προβλέψει ο φορολογικός νομοθέτης στα άρθρα 11 ως και 14 του Κ.Φ.Ε. Τέτοιες περιπτώσεις είναι η αυτοτελής φορολογία του εισοδήματος από εκμίσθωση κοινόχρηστων χώρων οικοδομών, η αυτοτελής φορολογία ορισμένων εισοδημάτων από κινητές αξίες και εμπορικές επιχειρήσεις ή επαγγέλματα, όπως είναι ή αυτοτελής φορολογία των κερδών από τη μεταβίβαση επιχείρησης, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, ή δικαιωμάτων κ.λπ., καθώς και η αυτοτελής φορολογία ορισμένων εισοδημάτων ή εσόδων από μισθωτές υπηρεσίες, όπως είναι η αποζημίωση λόγω καταγγελίας της σύμβασης εργασίας κ.λπ.

Η φορολογία του καθαρού εισοδήματος: Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 του Κ.Φ.Ε., ο φόρος επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα. Και στην περίπτωση αυτή ο φορολογικός νομοθέτης δεν ορίζει ρητά την έννοια του καθαρού εισοδήματος. Προκύπτει ωστόσο αυτή η έννοια από τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 4, στην οποία ορίζεται ότι εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα από κάθε πηγή το οποίο προκύπτει ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του. Από τη διάταξη αυτή προκύπτει εμμέσως και η έννοια του ακαθάριστου εισοδήματος.

Ο φορολογικός νομοθέτης ωστόσο έχει εισάγει και την έννοια του φορολογητέου εισοδήματος, η οποία συχνά απαντάται στο κείμενο του Κ.Φ.Ε., αφού το φορολογητέο εισόδημα είναι τελικά εκείνο στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος. Έτσι, στο κείμενο του φορολογικού νόμου συνυπάρχουν η έννοια του ακαθάριστου εισοδήματος, του καθαρού εισοδήματος και του φορολογητέου εισοδήματος, έννοιες οι οποίες σε κάποιες περιπτώσεις του κειμένου του φορολογικού νόμου διατυπώνονται κακότεχνα, με συνέπεια να προκαλούν σύγχυση. Μία αποσαφήνιση των εννοιών αυτών είναι αναγκαία. Έτσι, ως:

Ακαθάριστο εισόδημα νοείται το εισόδημα που αποκτά ο φορολογούμενος σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο από την προσωπική του εργασία ή ως καρπό περιουσιακού του στοιχείου, πριν αφαιρεθούν από αυτό οι δαπάνες απόκτηση οι οποίες για κάθε πηγή εισοδήματος ορίζονται ρητά.

Καθαρό εισόδημα νοείται το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα των κατά περίπτωση δαπανών.

Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα το οποίο τελικά υπόκειται σε φόρο και το οποίο προκύπτει μετά την αφαίρεση από το καθαρό εισόδημα ορισμένων στοιχειωδών δαπανών οι οποίες έχουν χορηγηθεί για λόγους κοινωνικούς ως ελάχιστο όριο συντήρησης του φορολογούμενου και της οικογένειάς του και οι οποίες ορίζονται ρητά στο φορολογικό νόμο. Αν φορολογούμενος δεν έχει πραγματοποιήσει σε κάποιο έτος κάποια από τις δαπάνες αυτές, τότε το καθαρό εισόδημα του είναι και φορολογητέο.

Φορολογία εισοδήματος που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή: Στη διάταξη του άρθρου 1 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται στο καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή. Το ίδιο ορίζεται και στη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. Από το συνδυασμό των δύο αυτών διατάξεων προκύπτει ότι ο φόρος επιβάλλεται στο εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος του εισοδήματος αυτού είναι κάτοικος Ελλάδας ή κατοικεί στην αλλοδαπή.

Σύμφωνα με την 1214/1983 απόφαση του Σ.τ.Ε., εισόδημα προκύπτουν στην Ελλάδα και συνεπώς υποκείμενο σε φόρο εισοδήματος, ανεξαρτήτως του τόπου κατοικίας ή διαμονής του φυσικού προσώπου που το απέκτησε, είναι το αντλούμενο από πηγή κείμενη στην Ελλάδα. Τέτοιο εισόδημα, σύμφωνα με την απόφαση του δικαστηρίου, αποτελεί και το χρηματικό ποσό το οποίο καταβάλλεται στην Ελλάδα από ημεδαπή εταιρεία, σε εκτέλεση συμβατικής υποχρέωσης της και υπό τη μορφή αντιπαροχής για εκχώρηση δικαιωμάτων που έγινε στην Ελλάδα.

Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι αν για παράδειγμα Γερμανός ή Έλληνας υπήκοος κατοικεί μόνιμα στη Γερμανία και αποκτά εισόδημα από εκμίσθωση οικοδομής που βρίσκεται στην Ελλάδα, θα υπαχθεί σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

Από τη διάταξη προκύπτει ακόμη ότι αν κάτοικος Ελλάδος αποκτά εισόδημα από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, θα υπαχθεί σε φόρο χωρίς καμία αμφισβήτηση. Ακόμη, ο κάτοικος Ελλάδος θα υπαχθεί σε φόρο για το εισόδημα

που αποκτά από πηγή που βρίσκεται στην αλλοδαπή. Έτσι, αν υποτεθεί ότι Έλληνας ή Γερμανός υπήκοος κατοικεί μόνιμα στην Ελλάδα και αποκτά εισόδημα από σύνταξη που του έχει χορηγηθεί από τη γερμανική κυβέρνηση, η σύνταξη αυτή θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα. Στην περίπτωση αυτή θα εφαρμοσθεί ωστόσο η σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει υπογραφεί μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας.

Κεφάλαιο 5. Υποκείμενο του φόρου

Κεφάλαιο 5^α. Υποκείμενο του φόρου

Στη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ποιος είναι υποκείμενος σε φόρο εισοδήματος. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, σε φόρο εισοδήματος υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Ακόμη, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

Κεφάλαιο 5^β. Έννοια φυσικού προσώπου

Η έννοια του φυσικού προσώπου δίνεται από τον Αστικό Κώδικα, σύμφωνα με τις διατάξεις του οποίου ως φυσικό πρόσωπο νοείται ο άνθρωπος που είναι ικανός να έχει δικαιώματα και υποχρεώσεις εφόσον γεννηθεί ζωντανός (άρθρα 34-35 Α.Κ.). Το κυοφορούμενο, που δεν θεωρείται κατά τη διάρκεια της κύησης του φυσικό πρόσωπο, γίνεται υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων εφόσον γεννηθεί ζωντανό (άρθρο 36 Α.Κ.). Δεν είναι ωστόσο αναγκαία για την απόκτηση δικαιωμάτων και κατά συνέπεια φορολογικών υποχρεώσεων η ύπαρξη δικαιοτακτικής ικανότητας.

Κεφάλαιο 5^γ. Το φυσικό πρόσωπο φορολογείται

- αν αυτό έχει την κατοικία ή διαμονή του στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την υπηκοότητα του,

- αν αποκτά εισόδημα από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την κατοικία ή τη διαμονή του ή από την υπηκοότητα του. Στην περίπτωση που φυσικό πρόσωπο το οποίο κατοικεί στην Ελλάδα φορολογείται για εισόδημα που έχει προκύψει στην αλλοδαπή, ο φορολογικός νόμος έχει προβλέψει με σχετική διάταξη, προς το σκοπό αποφυγής της διπλής φορολογίας, ότι από το φόρο που προκύπτει για το συνολικό εισόδημα του προσώπου αυτού, αφαιρείται ο φόρος που αποδεδειγμένα έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή για το εισόδημα που έχει προκύψει εκεί.

Κεφάλαιο 5^δ. Έννοια κατοικίας

Ο προσδιορισμός της κατοικίας του φορολογούμενου έχει ουσιαστική σημασία διότι αυτή καθορίζει τον τρόπο φορολογίας του, αν δηλαδή αυτός θα φορολογηθεί για το σύνολο των εισοδημάτων οπουδήποτε και αν αυτά έχουν προκύψει (στην Ελλάδα ή την αλλοδαπή) ή αν θα φορολογηθεί μόνο για το εισόδημα που έχει προκύψει στην Ελλάδα. Η φορολογική νομοθεσία δεν έχει ορίσει την έννοια της κατοικίας. Σύμφωνα με τη διοικητική πρακτική και τη δικαστηριακή νομολογία, η έννοια της κατοικίας για τους σκοπούς της φορολογίας είναι ταυτόσημη με την έννοια της κατοικίας όπως αυτή ορίζεται από τον Αστικό Κώδικα, σύμφωνα με τις διατάξεις του οποίου (άρθρο 51) κατοικία είναι ο τόπος όπου ένα πρόσωπο έχει εγκατασταθεί μόνιμα και ο οποίος αποτελεί το κέντρο των βιοτικών σχέσεων. Κανένας δεν μπορεί να έχει ταυτόχρονα περισσότερες από μία κατοικίες. Η κατοικία διατηρείται ώσπου να αποκτηθεί νέα. Αν δεν μπορεί να αποδειχθεί η τελευταία κατοικία του προσώπου, κατοικία θεωρείται ο τόπος της διαμονής του (Α.Κ. 52-53). Κατοικία για την επιβολή του φόρου θεωρείται η αστική κατοικία όπως αυτή ορίζεται από τον Α.Κ.

Η έρευνα για την υπαγωγή ενός φυσικού προσώπου σε φόρο ή όχι θα πρέπει να στρέφεται στην εξακρίβωση της κατοικίας ή της διαμονής του, καθόσον εάν το φυσικό πρόσωπο κατοίκησε ή διέμεινε επί εξάμηνο στην Ελλάδα, υπόκειται σε φόρο για το σύνολο του εισοδήματος οπουδήποτε αυτό έχει προκύψει, εάν δε κατοικεί στην

αλλοδαπή, υπόκειται σε φόρο μόνον εφόσον το εισόδημα προέκυψε στην Ελλάδα. Στην έρευνα αυτή η έννοια του 5ου «κατοικία» θα λαμβάνεται με βάση τις διατάξεις του Α.Κ.

Η κατοικία μεταβάλλεται με τη μετοίκηση ενός προσώπου σε άλλο τόπο με την πρόθεση της κυρίας και μόνιμης εγκατάστασης σε αυτόν. Απαιτούνται όμως για την εξακρίβωση αυτής της πρόθεσης τα στοιχεία του *corpus* και του *animus* γι' αυτό ούτε η θέληση ούτε η πρόσκαιρη διαμονή συνιστά μεταβολή της κατοικίας, ούτε η προσωρινή απομάκρυνση καταργεί την ήδη υπάρχουσα οικία.

Έτσι, η διαμονή ενός προσώπου στο εξωτερικό λόγω σπουδών δεν συνιστά την αλλαγή κατοικίας αυτού στην Ελλάδα, εφόσον δεν αποδεικνύεται πρόθεση προσώπου για μεταβολή της κατοικίας.

Κεφάλαιο 5^ο. Κατοικία έμμισθων δημόσιων υπαλλήλων

Στη διάταξη της αρ. 2 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στο εξωτερικό θεωρούνται για την επιβολή του φόρου ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα. Στη διάταξη ορίζεται ρητά κατοικούντες στην Ελλάδα θεωρούνται μόνον οι έμμισθοι υπάλληλοι του Δημοσίου, δηλαδή όσοι μισθοδοτούνται από το ελληνικό δημόσιο. Συνεπώς, με κατ' αντιδιαστολή επιχείρημα, οι υπάλληλοι των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ιδιωτικού δικαίου, κοινωφελών ιδρυμάτων, οργανισμών κ.λπ., οι οποίοι υπηρετούν στο εξωτερικό, δεν θεωρείται από φορολογική άποψη ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα.

Σχολάζουσα κληρονομιά: Σε φόρο εισοδήματος υποβάλλεται, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., και η σχολάζουσα κληρονομιά, δηλαδή τα εισοδήματα που προέρχονται από κληρονομική περιουσία της οποίας ο κληρονόμος είναι άγνωστος. Σύμφωνα με τον Α.Κ. (άρθρο 1865), αν ο κληρονόμος είναι άγνωστος ή δεν είναι βέβαιο αν αποδέχθηκε την κληρονομιά, το δικαστήριο της κληρονομιάς, ύστερα από αίτηση εκείνου που έχει έννομο συμφέρον ή και αυτεπάγγελτα, διορίζει κηδεμόνα της κληρονομιάς. Αυτός έχει υποχρέωση, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., να υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα που προκύπτουν από την κληρονομιά της οποίας ο κληρονόμος είναι άγνωστος.

Ο πτωχέυσας ως υποκείμενο φόρου: Σύμφωνα με τις διατάξεις του Εμπορικού Νόμου «Περί πτωχεύσεως» (άρθρα 525 - 677), από την ημέρα τής δημοσίευσης της απόφασης που κηρύσσει την πτώχευση, ο πτωχέυσας στερείται αυτοδικαίως του δικαιώματος της διοίκησης της περιουσίας του. Στην πτωχευτική περιουσία δεν περιλαμβάνεται η περιουσία που αποκτάται από αυτόν μετά την κήρυξη της πτώχευσης.

Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι η πτώχευση δεν συνεπάγεται δικαιοπρακτική ανικανότητα του πτωχέυσαντος. Συνεπώς ο έμπορος που έχει κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης είναι ικανός να δικαιοστρατεί, να ενεργεί δηλαδή εμπορικές πράξεις και να είναι διαχειριστής αλλότριων.

Κατά την πιο πάνω έννοια ο πτωχέυσας δεν παύει να είναι υποκείμενο φόρου και κατ' ακολουθία να έχει αυτός υποχρέωση υποβολής φορολογικής.

Κατοικία έμμισθων δημόσιων υπαλλήλων: Στη διάταξη της αρ. 2 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στο εξωτερικό θεωρούνται για την επιβολή του φόρου ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα. Στη διάταξη ορίζεται ρητά κατοικούντες στην Ελλάδα θεωρούνται μόνον οι έμμισθοι υπάλληλοι του Δημοσίου, δηλαδή όσοι μισθοδοτούνται από το ελληνικό δημόσιο. Συνεπώς, με κατ' αντιδιαστολή επιχείρημα, οι υπάλληλοι των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ιδιωτικού δικαίου, κοινωφελών ιδρυμάτων, οργανισμών κ.λπ., οι οποίοι υπηρετούν στο εξωτερικό, δεν θεωρείται από φορολογική άποψη ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα.

Κεφάλαιο 5^ο. Ειδικές Κατηγορίες Φορολόγησης

Ο πτωχέυσας ως υποκείμενο φόρου: Σύμφωνα με τις διατάξεις του Εμπορικού Νόμου «Περί πτωχεύσεως» (άρθρα 525 - 677), από την ημέρα τής δημοσίευσης της απόφασης που κηρύσσει την πτώχευση, ο πτωχέυσας στερείται αυτοδικαίως του δικαιώματος της διοίκησης της περιουσίας του. Στην πτωχευτική περιουσία δεν περιλαμβάνεται η περιουσία που αποκτάται από αυτόν μετά την κήρυξη της πτώχευσης.

Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι η πτώχευση δεν συνεπάγεται δικαιοπρακτική ανικανότητα του πτωχεύσαντος. Συνεπώς ο έμπορος που έχει κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης είναι ικανός να δικαιοστρατεί, να ενεργεί δηλαδή εμπορικές πράξεις και να είναι διαχειριστής αλλότριων.

Κατά την πιο πάνω έννοια ο πτωχεύσας δεν παύει να είναι υποκείμενο φόρου και κατ' ακολουθία να έχει αυτός υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης για το εισόδημα που προκύπτει από την εξωπτωχευτική του περιουσία, καθώς και για το εισόδημα των ανήλικων παιδιών του με τις προϋποθέσεις που θέτει ο Κ.Φ.Ε. στο άρθρο 5.

Το φυσικό πρόσωπο που έχει πτωχέψει εξακολουθεί να είναι υποκείμενο φόρου και για το εισόδημα που προκύπτει από την πτωχευτική του περιουσία. Απλώς, στην περίπτωση αυτή, η δήλωση φόρου εισοδήματος υποβάλλεται από το σύνδικο, ο οποίος δεν υποκαθιστά το φορολογικώς υπόχρεο πρόσωπο.

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης β' της παρ. 2 του άρθρου 61 του Κ.Φ.Ε., οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να επιδώσουν φορολογική δήλωση ο καθένας χωριστά, εφόσον ο ένας από αυτούς βρίσκεται σε κατάσταση πτώχευσης. Με βάση τη διάταξη αυτή, εάν ο σύζυγος πτωχέψει, η σύζυγος υποβάλλει χωριστά δήλωση φορολογίας του εισοδήματος της. Η διάταξη είναι μάλλον ατυχής, διότι η πτώχευση δεν συνεπάγεται απώλεια της δικαιοπρακτικής ικανότητας του πτωχεύσαντος. Συνεπώς, εφόσον αυτός έχει υποχρέωση να υποβάλει φορολογική δήλωση για τα εισοδήματα που αποκτά από την έξω πτωχευτική του περιουσία ή από την προσωπική του εργασία, μπορεί να συμπεριλάβει στη δήλωση του και τα εισοδήματα της συζύγου του.

Ο ανήλικος ως υποκείμενο φόρου: Τα εισοδήματα του ανήλικου παιδιού προστίθενται, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε., στο εισόδημα ενός εκ των γονέων του, κατά τις διακρίσεις ου θέτει η διάταξη. Το ανήλικο παιδί ωστόσο είναι υποκείμενο φόρου για ορισμένα εισοδήματα τα οποία ορίζονται ρητά από τη διάταξη της αρ. 4 του ιδίου άρθρου (περισσότερα στην ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 5).

Οι κληρονόμοι ως υποκείμενο φόρου: Οι υποχρεώσεις του κληρονομούμενου, μεταξύ των οποίων και οι υποχρεώσεις προς το Δημόσιο, μεταβιβάζονται κατά τον Α.Κ. στους κληρονόμους, τους οποίους συνεπώς βαρύνει και η φορολογική υποχρέωση του αποβιώσαντος. Σε αυτή την περίπτωση η φορολογική δήλωση με την οποία δηλώνονται τα εισοδήματα του αποβιώσαντος υποβάλλεται από κοινού από τους κληρονόμους του, ο φόρος όμως που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά μερίζεται ανάλογα με τη μερίδα καθενός κληρονόμου.

Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες, ως υποκείμενα φόρου: Μέχρι και τη χρήση του 1984 τα νομικά πρόσωπα των εταιρειών αυτών, των κοινωνιών και των κοινοπραξιών ήταν ίδια υποκείμενα φόρου για τα εισοδήματα που αποκτούσαν. Τα καθαρά κέρδη τους φορολογούνταν τόσο στο όνομα του νομικού προσώπου όσο και στο όνομα των εταίρων ή μελών τους. Από τη χρήση του έτους 1985 μέχρι και τη χρήση του 1991, υποκείμενο φόρου για τα καθαρά κέρδη των προσώπων αυτών ήταν μόνο οι εταίροι των εταιρειών ή τα μέλη και οι κοινωνοί των κοινοπραξιών και των κοινωνιών αντίστοιχα.

Από τη χρήση του 1992 οι πιο πάνω εταιρείες, οι κοινωνίες και οι κοινοπραξίες κατέστησαν ίδια υποκείμενα φόρου, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 2065/1992. Έτσι, στη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι σε φόρο υπόκεινται επίσης οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.

Η έννοια, η νομική προσωπικότητα και η φορολογική μεταχείριση των πιο πάνω προσώπων έχουν συνοπτικά ως εξής:

Ομόρρυθμη εταιρεία: Ομόρρυθμη είναι η εταιρεία που συνιστάται μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων, οι οποίοι ευθύνονται προσωπικώς αλληλεγγύως και απεριορίστως για όλες τις υποχρεώσεις αυτής. Διέπεται από τις διατάξεις του Εμπορικού Νόμου (άρθρα 20 ως και 22) και συμπληρωματικά από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα (άρθρα 741 ως και 784).

Κύριο χαρακτηριστικό της ομόρρυθμης εταιρείας είναι το απεριόριστο και αλληλέγγυο της ευθύνης των μελών της. Αποκτά νομική προσωπικότητα από την τήρηση των κανόνων δημοσιότητας που επιβάλλονται από το νόμο, από τη δημοσίευση δηλαδή του εταιρικού της.

Τα καθαρά κέρδη των ομόρρυθμων εταιρειών φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου με αναλογικό συντελεστή μετά την αφαίρεση από αυτά της επιχειρηματικής αμοιβής για μέχρι τρεις εταίρους, η οποία υπολογίζεται με βάση τα ποσοστά συμμετοχής αυτών στην εταιρεία, στο 50% των καθαρών κερδών.

Ετερόρρυθμη εταιρεία: Ετερόρρυθμη είναι η εταιρεία στην οποία ένα ή περισσότερα πρόσωπα ευθύνονται προσωπικά και απεριορίστως, ενώ τα υπόλοιπα πρόσωπα που συμμετέχουν σε αυτή ευθύνονται μέχρι του ποσού της συνεισφοράς τους.

Διέπεται από τις διατάξεις του Εμπορικού Νόμου (άρθρα 23 ως και 28) και συμπληρωματικά από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα (άρθρα 741 ως και 784). Αποκτά νομική προσωπικότητα από τη δημοσίευση του εταιρικού της.

Τα καθαρά κέρδη των ετερόρρυθμων εταιρειών φορολογούνται όπως ακριβώς αυτά των ομόρρυθμων.

Κοινωνία Αστικού Δικαίου: Η κοινωνία διέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 785 ως και 805 του Αστικού Κώδικα. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 785, αν ένα δικαίωμα ανήκει σε περισσότερους από κοινού όσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, υπάρχει ανάμεσα τους κοινωνία κατ' ιδανικά μέρη. Σε περίπτωση αμφιβολίας, λογίζεται ότι τα μέρη είναι ίσα. Αντικείμενο της κοινωνίας είναι η ύπαρξη ενός δικαιώματος σε πολλά πρόσωπα και η έννομη σχέση μεταξύ των φορέων του δικαιώματος αυτού, από την οποία απορρέουν ενοχικές συνέπειες και συμφέροντα ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου, όπως η συγκυριότητα, οι πραγματικές δουλείες, η επικαρπία, το ενέχυρο, η υποθήκη, η νομή, η κατοχή, τα ενοχικά δικαιώματα, το δικαίωμα στα προϊόντα της διάνοιας, στην εφεύρεση και στην ευρεσιτεχνία.

Η κοινωνία γεννιέται από μονομερείς δικαιοπραξίες, από συμβάσεις, από άλλα νομικά γεγονότα, αλλά και από τυχαία, όταν αυτή δημιουργείται ανεξάρτητα από σύμβαση ή άλλο δικαιογόνο γεγονός.

Η κοινωνία του αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα φορολογείται με αναλογικό συντελεστή, που υπολογίζεται στα καθαρά κέρδη της. Ειδικότερα η κοινωνία κληρονομικού δικαίου, στην οποία μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, φορολογείται με αναλογικό συντελεστή, ο οποίος επιβάλλεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής για μέχρι τρεις κοινωνούς, η οποία υπολογίζεται με βάση τα ποσοστά συμμετοχής τους στη κοινωνία, στο 50% των καθαρών κερδών.

Αστική κερδοσκοπική ή μη εταιρεία: Η αστική εταιρεία διέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 741 ως και 784 του Α. Κ. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 741, με τη σύμβαση της εταιρείας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό, ιδίως οικονομικό. Η αστική εταιρεία καταρτίζεται κατ' αρχήν ατύπως και όταν ακόμη επιδιώκει πράξεις για τις οποίες ο νόμος απαιτεί την τήρηση ορισμένου τύπου. Αν όμως ο νόμος απαιτεί για την εταιρική εισφορά την τήρηση τύπου, τότε ο τύπος αυτός θα τηρηθεί για την κατάρτιση της εταιρικής σύμβασης. Η αστική εταιρεία δεν αποτελεί νομικό πρόσωπο και κατά συνέπεια δεν είναι αυτοτελής φορέας της εταιρικής περιουσίας, ούτε των εταιρικών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Φορείς αυτών είναι οι εταίροι.

Σύμφωνα ωστόσο με τη διάταξη του άρθρου 784 Α. Κ., αν η αστική εταιρεία επιδιώκει οικονομικό σκοπό, αποκτά νομική προσωπικότητα, εφόσον τηρηθούν οι όροι δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει για το σκοπό αυτό στις ομόρρυθμες εμπορικές εταιρείες. Στην περίπτωση αυτή δηλαδή ο Α. Κ. απαιτεί και για τις αστικές εταιρείες την τήρηση του τύπου που προβλέπεται για τις ομόρρυθμες εταιρείες.

Οι αστικές εταιρείες έχουν συνήθως ως αντικείμενο εργασιών γεωργικές εκμεταλλεύσεις, ή την αγορά και πώληση ακινήτων, ή την εκμίσθωση μεγάλων ακινήτων.

Αν η αστική εταιρεία είναι κερδοσκοπική ή όχι είναι θέμα πραγματικό που κρίνεται από τη φορολογική αρχή και τα δικαστήρια, έστω και αν η μη επιδίωξη κερδοσκοπικού σκοπού έχει οριστεί στον τύπο με τον οποίο αυτή έχει τυχόν περιβληθεί. Χαρακτηριστικό ωστόσο στοιχείο που διακρίνει τις μη κερδοσκοπικές από τις απλές αστικές εταιρείες είναι η μη διανομή ωφελημάτων οποιασδήποτε μορφής στα μέλη τους.

Αφανείς ή συμμετοχικές εταιρείες: Ο Εμπορικός νόμος στα άρθρα 47 ως και 50 προβλέπει και μία τρίτη μορφή εμπορικής εταιρείας, τη μετοχική εμπορική εταιρεία, η οποία, λόγω του ότι δεν υπόκειται στις διατυπώσεις δημοσιότητας που υπόκεινται οι λοιπές εμπορικές εταιρείες, έχει χαρακτηριστεί και αφανής εταιρεία. Η ύπαρξη της εταιρείας αυτής μπορεί, σύμφωνα με τις διατάξεις των πιο πάνω άρθρων, να αποδειχθεί με την εμφάνιση των βιβλίων της ή της αλληλογραφίας της ή και διά μαρτύρων. Άτυπη, και συνεπώς αφανής, είναι ακόμη η εταιρεία που προέρχεται από νομοτύπως συσταθείσα εταιρεία (ομόρρυθμη, ετερόρρυθμη και περιορισμένης ευθύνης), η οποία μετά τη λήξη του χρόνου διάρκειας της εξακολουθεί να λειτουργεί, χωρίς να έχουν τηρηθεί για την εκ νέου σύσταση της οι νόμιμες διατυπώσεις (έγγραφο Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών Ε. 1944/ΠΟΛ. 48/1986). Σύμφωνα εξάλλου με τη νομολογία των δικαστηρίων (Α.Π. 991/1983), το κριτήριο διάκρισης μεταξύ αφανούς και αδημοσίευτης ομόρρυθμης εταιρείας βρίσκεται στον τρόπο που συμβάλλεται ο διαχειριστής, αν δηλαδή αυτός συμβάλλεται στο όνομα και για λογαριασμό όλων των εταίρων είναι αδημοσίευτη ομόρρυθμη εταιρεία ή αν συμβάλλεται για ίδιο όνομα, οπότε είναι αφανής εταιρεία.

Κοινοπραξία: Ο Κ.Φ.Ε. στην παρ. 4 του άρθρου 2 ορίζει πως υποκείμενο του φόρου εισοδήματος είναι και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, όπως ισχύουν από 1-1-2003 μετά την τροποποίηση και συμπλήρωση τους με την παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 3052/2002, η κοινοπραξία επιτηδευματιών θεωρείται επιτηδευματίας για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ., εφόσον έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση, αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης, αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία που κατατίθεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν από την έναρξη των εργασιών της και τα μέλη της είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή είναι ομόρρυθμα μέλη διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας. Με την κατάθεση της έγγραφης συμφωνίας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η

κοινοπραξία δεν αποκτά νομική προσωπικότητα, διότι, όπως έχουν δεχθεί τα δικαστήρια (Ε. Α. 734/1980), αυτή είναι εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., η προϋπόθεση της διενέργειας συγκεκριμένης πράξης δεν απαιτείται προκειμένου για κοινοπραξία επιτηδευματιών που έχει ως αντικείμενο εργασιών την αποκλειστικά εκτός της χώρας πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, ή την προβολή και προώθηση ελληνικών προϊόντων με οποιονδήποτε τρόπο, την εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων, τη διενέργεια περιηγητικών πλόων και την εκμετάλλευση ρυμουλκών και ναυαγοσωστικών πλοίων. Με τις ρυθμίσεις του Ν. 3052/2002 έχει οριστεί ότι η κοινοπραξία πρέπει να έχει επωνυμία η οποία να απαρτίζεται από τα ονόματα των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτή ή την επωνυμία όλων των μελών, ή τουλάχιστον του ενός εξ αυτών και τη φράση «και Σία». Έχει οριστεί ακόμη ότι ως μέλη της κοινοπραξίας μπορεί να υπεισέλθουν οι κληρονόμοι αποβιώσαντος μέλους της, εφόσον αυτό προβλέπεται στην έγγραφη συμφωνία που έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ., καθώς και ότι στην κοινοπραξία μπορεί να συμμετέχει και άλλη κοινοπραξία.

Σύμφωνα εξάλλου με τις ρυθμίσεις του πιο πάνω νόμου, χαρακτηρίζονται ως κοινοπραξίες του Κ.Β.Σ. όλες οι κοινοπραξίες που ορίζονται από διατάξεις άλλων νόμων, χωρίς να ερευνάται αν καλύπτουν ή όχι τις προϋποθέσεις που τίθενται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Ουσιαστικά με τις νέες ρυθμίσεις, από 1-1-2003 έχουν καταστεί υποκείμενα φόρου όλες οι κοινοπραξίες.

Τα καθαρά κέρδη των κοινοπραξιών φορολογούνται με αναλογικό συντελεστή. Ειδικότερα τα καθαρά κέρδη των κοινοπραξιών των αρχιτεκτόνων και μηχανικών που έχουν αντικείμενο εργασιών τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσης ή τη διεύθυνση τεχνικού έργου, τη διενέργεια πραγματογνωμοσυνών και διαιτησιών, προσδιορίζονται τεκμαρτά, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε. Περισσότερα για τον τρόπο φορολογίας των πιο πάνω προσώπων αναπτύσσονται κατά την ερμηνεία του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

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

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

3. Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων ενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο. Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α'). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σ' αυτά τα συμβόλαια τίμημα.

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

Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια. Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.

β) Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας, οι οποίες έχουν καταταμηθεί ή ρυμοτομηθεί. Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση.

Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σ' αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

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

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

γ) Τα ποσά που καταβάλλουν με τη μορφή μερίσματος ή αμοιβής στα μέλη τους οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα.

δ) Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση παράλληλα με τον κύριο σκοπό της.

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

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

κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται από εταιρία περιορισμένης ευθύνης σε εταίρους της για υπηρεσίες που παρέχουν σ' αυτή, εφόσον οι εταίροι είναι ασφαλισμένοι για τις υπηρεσίες αυτές σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων.

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

Κατ' εξαίρεση, η υπερτίμηση από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, το οποίο ίδιο χρησιμοποιείται ή έχει ίδιο χρησιμοποιηθεί για την άσκηση του αντικείμενου των εργασιών της επιχείρησης, απαλλάσσεται του φόρου, εφόσον εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού και φορολογείται σε περίπτωση διανομής του ή διάλυσης της επιχείρησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Κατά τον υπολογισμό του υπερτιμήματος από την πώληση ακινήτου, εξαιρουμένου του υπερτιμήματος που προκύπτει από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για την υπεραξία που προκύπτει κατά την εισφορά ακινήτων που βρίσκονται στις Περιοχές Ολοκληρωμένης Τουριστικής Ανάπτυξης (Π.Ο.Τ.Α.) της παραγράφου 3 του άρθρου 29 του Ν.2545/1997 (ΦΕΚ 254 Α'), σε επιχείρηση - φορέα ίδρυσης και εκμετάλλευσης των Π.Ο.Τ.Α.

Ειδικά για τα ακίνητα που αποτέλεσαν αντικείμενο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/1986 και μεταβιβάζονται είτε λόγω λήξης της σύμβασης αυτής ή εξαγοράζονται πριν από τη λήξη της μίσθωσης από το μισθωτή, ως αξία πώλησης αυτών λαμβάνεται αυτή που καθορίζεται από τους όρους της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης που είχε υπογραφεί. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που το ακίνητο μεταβιβάζεται σε τρίτο πρόσωπο πλην του μισθωτή ή των κληρονόμων του, εφόσον υπεισέλθουν στη θέση του θανόντος μισθωτή, λόγω κληρονομικής διαδοχής, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης, για το οποίο στη συνέχεια θα συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ εταιρίας χρηματοδοτικής μίσθωσης και της πωλήτριας επιχείρησης, απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος, με την προϋπόθεση ότι θα εμφανισθεί σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο φορολογείται, σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Για τον προσδιορισμό της υπεραξίας, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται αυτή που ορίζεται στη σύμβαση. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων δεν εφαρμόζονται για συμβάσεις αγοράς ακινήτων στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι εξωχώρια εταιρία.

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

θ) Οι αποδόσεις από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων που πραγματοποιούν επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ. Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα νοούνται τα χρηματοοικονομικά μέσα που αναφέρονται στην περίπτωση η' της παραγράφου 1 του άρθρου 24.

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

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

Ως χρόνος κτήσης, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεωρείται η ημερομηνία στην οποία κλείστηκε η διαχείριση και προκειμένου για εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η ημερομηνία που εγκρίθηκε ο ισολογισμός της από τη συνέλευση των εταίρων. Σε περίπτωση που δεν εγκριθεί ο ισολογισμός της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης μέσα σε χρονικό

διάστημα τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, το εισόδημα λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την τελευταία ημέρα αυτού του τριμήνου. Σε περίπτωση λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, το εισόδημα λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την ημερομηνία της λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής, κατά περίπτωση. Αν η λύση, συγχώνευση ή μετατροπή επέρχεται πριν από την πάροδο τριών (3) μηνών από τη λήξη της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου και εφόσον ο ισολογισμός δεν έχει εγκριθεί από τη συνέλευση των εταίρων, το εισόδημα και των δύο διαχειριστικών περιόδων λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την ημερομηνία της λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της εταιρίας.

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

γ) Στις περιπτώσεις των συνεταιρισμών που έχουν συσταθεί νόμιμα, από κάθε συνεταίρο για το μέρος ή την αμοιβή που του καταβλήθηκε. Η ύπαρξη των εταιριών που αναφέρονται στην περίπτωση α' αποδεικνύεται με έγκυρο συστατικό έγγραφο δημοσιευμένο, σύμφωνα με όσα ορίζει ο εμπορικός νόμος. Η κοινοπραξία αναγνωρίζεται εφόσον έχουν πληρωθεί οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Αντέγραφα για την εικονικότητα είτε των σχέσεων αυτών, είτε των όρων που συνδέουν τα μέρη τούτων γενικά, δεν αναγνωρίζονται.

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

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

β) Για διαχειριστική περίοδο μεγαλύτερη από δώδεκα (12) μήνες, το κέρδος που προέκυψε από την έναρξη της περιόδου μέχρι την ημερομηνία έναρξης του υπολειπόμενου δωδεκάμηνου τμήματος, το οποίο υπολογίζεται κατά προσέγγιση. Το εισόδημα αυτό αφαιρείται από το εισόδημα της δωδεκάμηνης διαχειριστικής

περιόδου και το υπόλοιπο που αποτελεί εισόδημα της δωδεκάμηνης περιόδου φορολογείται στο επόμενο οικονομικό έτος.

Κεφάλαιο 6^α . Ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

Ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης από τις κάθε είδους συναλλαγές της.

Κεφάλαιο 6^β. Καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

Το καθαρό εισόδημα των εμπορικών επιχειρήσεων υπολογίζεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων του Κ.Β.Σ. που τηρούν αυτές ως εξής:

1. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. , το καθαρό κέρδος βρίσκεται, σύμφωνα με τα διδάγματα της λογιστικής επιστήμης , με βάση τα αριθμητικά δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία των επιχειρήσεων.

2. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το καθαρό κέρδος βρίσκεται αν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών αφαιρεθούν το κόστος πωληθέντων και τα έξοδα, τα οποία προκύπτουν από τα βιβλία τους.

3. Προκειμένου για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και εφόσον η ανεπάρκεια των βιβλίων σ' αυτήν την περίπτωση δεν επιτρέπει την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, το καθαρό κέρδος βρίσκεται εξωλογιστικά, με την εφαρμογή μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα τις επιχείρησης.

Στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης δεν περιλαμβάνονται:

1. Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους από συναλλαγματικές και γραμμάτια από εμπορικές συναλλαγές, ως και οι τόκοι από την πώληση εμπορευμάτων με πίστωση.

2. Η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου της επιχείρησης.

3. Τα ποσά που εισπράχθηκαν από απαιτήσεις της επιχείρησης που είχαν θεωρηθεί επισφαλείς και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της επιχείρησης σε προηγούμενα χρόνια.

4. Τα ποσά που εισπράχθηκαν από την επιχείρηση επειδή θεωρήθηκε ότι είχαν καταβληθεί χωρίς να οφείλονται για φόρους, τέλη και εισφορές που τη βάρυναν και κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών προηγούμενων χρόνων είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας.

Τα ανωτέρω ποσά προσθέτονται ως έχουν στο ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτουν εξωλογιστικά, δηλαδή με την εφαρμογή του οικείου συντελεστή στα κάθε είδους ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Ειδικά, προκειμένου για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τα ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται με προσθήκη στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών που αγοράστηκαν μέσα στη χρήση, του μικτού εμπορικού ή βιομηχανικού, κατά περίπτωση, κέρδους, το οποίο καθορίζεται με σύγκριση της πραγματικής τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης των αγαθών που διατέθηκαν από την επιχείρηση. Αν δεν υπάρχουν στοιχεία για την επιχείρηση που κρίνεται, λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής μικτού κέρδους που πραγματοποιούν άλλες παρόμοιες επιχειρήσεις. Για την εφαρμογή όσων αναφέρονται σε αυτήν την περίπτωση, θεωρούνται ότι έχουν πουληθεί όλα τα αγαθά που αγοράστηκαν ή τα έτοιμα προϊόντα που παράχθηκαν μέσα στη χρήση, χωρίς να εξετάζεται αν η διάθεση τους γίνεται χονδρικά ή λιανικά.

Κεφάλαιο 6^ο. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι η ωφέλεια που προκύπτει κάθε χρόνο και την οποία αποκτά ο δικαιούχος από την εκμετάλλευση μιας ή

περισσοτέρων γεωργικών επιχειρήσεων κάθε είδους. Ως γεωργικές επιχειρήσεις θεωρούνται οι αγροτικές, πτηνοτροφικές, μελισσοκομικές, σπηροτροφικές, δασικές, αλιευτικές, ως και άλλες συναφείς επιχειρήσεις.

Για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των γεωργικών επιχειρήσεων εφαρμόζονται ανάλογα όσα προαναφέρονται για το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Αν το καθαρό εισόδημα δεν μπορεί να προσδιοριστεί λογιστικώς, αυτό προσδιορίζεται τεκμαρτώς, με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς κατά κλάδο εκμεταλλεύσεων, συντελεστές καθαρού εισοδήματος.

Ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται η αξία των προϊόντων που έχουν παραχθεί. Για την εξεύρεση της αξίας τους τα προϊόντα αποτιμώνται σε ευρώ με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησης τους στο χρόνο και στον τόπο παραγωγής τους.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα:

1. Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.
2. Η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου της επιχείρησης.
3. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από αποσβεσμένες επισφαλείς απαιτήσεις.
4. Τα ποσά που εισπράχθηκαν από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως.

Για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών των γεωργικών επιχειρήσεων προβλέπονται μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα έσοδα. Για τις γεωργικές επιχειρήσεις που υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων, αλλά δεν τηρούν ή τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία, ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά 40%.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος προσκομίζει στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι το εισόδημά του από τη γεωργική εκμετάλλευση μειώθηκε εξαιτίας ζημιών από απρόβλεπτα γεγονότα, το καθαρό κέρδος της γεωργικής επιχείρησης μπορεί να προσδιοριστεί με χρήση συντελεστή μικρότερου από το 10% όχι όμως κάτω από το μηδέν.

Κεφάλαιο 7. Εισόδημα από Ακίνητα

Άρθρο 20 Εισόδημα και απόκτηση του

1. Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών. Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, καθώς και από πρόσωπο στο οποίο έχει μεταβιβασθεί, με οριστικό συμβόλαιο, το δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας, κατά περίπτωση. Επίσης εισόδημα από ακίνητα θεωρείται και το δικαίωμα που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους προκειμένου για οικοδομές που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου ή αν πρόκειται για επιφάνειες και εμφυτεύσεις που διατηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του α.ν.2783/1941 (ΦΕΚ 29 Α').

2. Για εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, που καταβάλλονται αναδρομικά με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, χρόνος απόκτησης αυτών θεωρείται ο χρόνος στον οποίο ανάγονται τα μισθώματα.

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

4. Στην έννοια του όρου «γαίες», που αναφέρεται στην παράγραφο 1, περιλαμβάνονται οι γαίες που καλλιεργούνται ή είναι φυτεμένες, τα δάση και οι δενδρώδεις εκτάσεις, τα λιβάδια και οι κάθε είδους βοσκήσιμες γαίες, τα μεταλλεία και λατομεία, οι πηγές, τα φρέατα, οι λίμνες και οι δεξαμενές, τα ιχθυοτροφεία, καθώς και κάθε άλλη έκταση γης, μαζί με τα στοιχεία που είναι στην επιφάνεια του εδάφους και τις κάθε είδους ύλες που είναι κάτω από αυτό.

Άρθρο 21 Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων

1. Ως εισόδημα από οικοδομές λογίζεται:

α) Το εισόδημα από γήπεδα, ιδιαίτερα όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια ή ως χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, θεαμάτων, καφενείων, γυμναστηρίων και γενικά για κάθε άλλη χρήση.

β) Η αξία που έχει κατά το χρόνο της ανέγερσης της η οικοδομή που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος του οποίου την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή. Το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται με διαίρεση του υπολοίπου, που προκύπτει μετά την αφαίρεση του τυχόν ανταλλάγματος, που έχει ορισθεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας της οικοδομής, από την αξία αυτής, κατά το χρόνο της ανέγερσης της, σε μέρη ίσα με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του εδάφους. Ως αξία της οικοδομής που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου λαμβάνεται η πραγματική αξία της οικοδομής, η οποία εξευρίσκεται από τα επίσημα βιβλία και λοιπά στοιχεία εκείνου που ανήγειρε την οικοδομή. Σε περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία ή αυτά που τηρούνται κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, καθώς και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τον ενδιαφερόμενο της αξίας που υπολογίστηκε με αυτόν τον τρόπο, αυτή καθορίζεται ύστερα από εκτίμηση που ενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και σε συνέχεια από τα διοικητικά δικά που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάμισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό. Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου, εφόσον από εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από το τριάμισι τοις εκατό (3,5%) της πιο πάνω αξίας του. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με την προσφυγή, η οποία ασκείται από το φορολογούμενο, σύμφωνα με τις κείμενες

διατάξεις μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους. Αν ο φορολογούμενος λάβει το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η προσφυγή ασκείται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται στο άρθρο 66 του ν.2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'). Ισχυρισμοί που δεν περιέχονται στην προσφυγή αυτή δεν μπορούν να προβληθούν παραδεκτώσ ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, εκτός αν η όψιμη προβολή τους κρίνεται από το διοικητικό πρωτοδικείο αποχρώντως δικαιολογημένη.

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

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

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

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

Τιμή ζώνης ή εκκίνησης Συντελεστής για κάθε τετραγωνικό μέτρο

Μέχρι 440 ευρώ 1.10

Πάνω από 440 έως 734 ευρώ 1.20

Πάνω από 734 έως 1.174 ευρώ 1.30

Πάνω από 1.174 ευρώ 1.40

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

3. Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον, τον επικαρπωτή κ.λπ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκριση της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτό τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%), ούτε μικρότερο από το τριάμισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982. Ειδικά για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παρ. 1.

4. Προκειμένου για γαίες που εκμισθώνονται, ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται αυτό που προκύπτει με βάση τη συμφωνία. Αν το μίσθωμα ή αντάλλαγμα έχει συμφωνηθεί σε είδος, αυτό αποτιμάται σε χρήμα, με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησης του είδους αυτού, κατά το χρόνο και στον τόπο παραγωγής του. Αν δεν προσάγεται συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο, που αποδεικνύει τη συμφωνία ή όταν το μίσθωμα που συμφωνήθηκε σε χρήμα ή σε είδος είναι δυσανάλογος κατώτερο από τη μισθωτική αξία των γαιών ή όταν η εκμετάλλευση των γαιών παραχωρήθηκε σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα εξευρίσκεται με σύγκριση των γαιών με άλλες γαίες που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος σε σχέση με τη μισθωτική αξία των γαιών, κάθε φορά που η μισθωτική αξία είναι ανώτερη του συμφωνημένου μισθώματος κατά είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του μισθώματος αυτού.

5. Αν το δηλούμενο εισόδημα από εκμίσθωση γεωργικής γης ή το τεκμαρτό μίσθωμα από δωρεάν παραχώρηση προς οποιονδήποτε τρίτο είναι μικρότερο του προσδιοριζόμενου με την αντικειμενική μέθοδο του άρθρου 42, για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων λαμβάνεται υπόψη το μίσθωμα που προσδιορίζεται αντικειμενικά, εκτός αν πρόκειται για δωρεάν παραχώρηση γεωργικής γης μεταξύ συζύγων, κατά κύριο επάγγελμα αγροτών ή από γονείς ηλικίας άνω των εξήντα πέντε (65) ετών σε τέκνα τους κατά κύριο επάγγελμα αγρότες. Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει το ύψος του αντικειμενικού μισθώματος, εφόσον από εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία της γεωργικής γης, αποδεικνύεται ότι αυτή είναι μικρότερη της προσδιοριζόμενης με την αντικειμενική μέθοδο. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των αποδεικτικών στοιχείων, γίνεται από το φορολογούμενο με την άσκηση προσφυγής κατά τις κείμενες διατάξεις, μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

Αν το μίσθωμα που συμφωνήθηκε και δηλώθηκε είναι ανώτερο του προσδιοριζόμενου με την αντικειμενική μέθοδο, για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων λαμβάνεται υπόψη το δηλωθέν.

Άρθρο 23 Καθαρό εισόδημα

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

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

Ειδικά, για οικοδομές που έχουν χαρακτηριστεί διατηρητέες, σύμφωνα με την

κείμενη νομοθεσία, το ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) του προηγούμενου εδαφίου διπλασιάζεται. Τα ποσοστά που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο περιορίζονται σε πέντε τοις εκατό (5%) και πέντε τοις εκατό (5%) αντιστοίχως για το εισόδημα που προκύπτει από οικοδομές που χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις. Όταν πρόκειται για εισόδημα που προκύπτει σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 21, όπως επίσης και για το εισόδημα που προκύπτει από τη διαφορά του μισθώματος και του υπομισθώματος ακινήτων, που εκμισθώνονται για οποιαδήποτε χρήση, τα ποσοστά του πρώτου εδαφίου περιορίζονται σε πέντε τοις εκατό (5%) συνολικώς.

Αν οι δαπάνες που αναφέρονται στα προηγούμενα εδάφια αφορούν κοινόχρηστους χώρους του ακινήτου, επιμερίζονται, αναλόγως, στους συνιδιοκτήτες του. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την αναγνώριση του δικαιώματος διενέργειας των εκπτώσεων, των δαπανών που ορίζονται στην περίπτωση αυτήν, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή αυτού του άρθρου.

β) Στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης ή ιδιοχρησιμοποίησης οικοδομών που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου, το δικαίωμα που παρέχεται ετησίως στον ιδιοκτήτη της γης, καθώς και η αξία της οικοδομής που ανεγέρθηκε σε έδαφος κυριότητας τρίτου, η οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 21, λογίζεται ως εισόδημα.

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

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

ε) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις και έξοδα συντήρησης των γαίων και γενικά για κάθε συναφές βάρος.

στ) Ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) των δαπανών αντιπλημμυρικών έργων

και έργων αποξήρανσης ελών για απόσβεση τους, όχι όμως και για έξοδα βελτίωσης και επέκτασης των γαιών.

ζ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης ακινήτου, μέχρι του ύψους του ακαθάριστου εισοδήματος που αποκτά ο εκμισθωτής από το ακίνητο αυτό, κατά το έτος που καταβλήθηκε η αποζημίωση. Τυχόν αρνητικό ποσό δεν συμψηφίζεται με εισοδήματα άλλων ακινήτων ή με άλλα θετικά εισοδήματα του φορολογουμένου.

1. Η διάταξη της περίπτωσης αυτής εφαρμόζεται ανάλογα και για τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 101 του νόμου αυτού.

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

Κεφάλαιο 8. Εισόδημα από Κινητές Αξίες

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

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

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

γ) Από τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης τοις μετρητοίς ή εγγύησης, καθώς και κάθε τίτλου χρεωστικού με υποθήκη, ενέχυρο ή όχι, από εκείνους που δεν περιλαμβάνονται στις περιπτώσεις α' και β'. Ομοίως, το εισόδημα από τόκους που

επιδικάζονται με δικαστική απόφαση, με εξαίρεση αυτά που αναφέρονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 25 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48 του παρόντος.

δ) Από κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων, καθώς και η πρόσθετη αξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αμοιβαίων κεφαλαίων από την εξαγορά μεριδίων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης.

ε) Από κέρδη ανωνύμων εταιριών που διανέμονται με τη μορφή μετρητών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους.

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

ζ) Από τόκους με τους οποίους πιστώνεται ο «Λογαριασμός Νεότητας Προσωπικού ΟΤΕ», που τηρείται στον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας Α.Ε. και ο οποίος αποτελείται σύμφωνα με τον κανονισμό λειτουργίας του λογαριασμού αυτού από την τοποθέτηση των μηνιαίων εισφορών του υπαλλήλων του με σκοπό τη χορήγηση εφάπαξ χρηματικής παροχής στα ενήλικα τέκνα τους. Επί των τόκων αυτών ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) εξαντλουμένης της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά. Οι διατάξεις των παραγράφων 4 περίπτωση β' και 5 περίπτωση α' του άρθρου 54 εφαρμόζονται αναλόγως και στα εισοδήματα της περίπτωσης αυτής.

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

Για τους σκοπούς της περίπτωσης αυτής, ως παράγωγο χρηματοοικονομικό προϊόν θεωρείται και κάθε σύμβαση SWAP επί συναλλάγματος, ανεξάρτητα από το χρόνο σύναψης της, ως ενιαίας ή ως σύνολο επί μέρους συμβάσεων.

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

Άρθρο 25 Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων

1. Το εισόδημα που προέρχεται από αποθεματικά ανωνύμων εταιριών, τα οποία διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται με οποιονδήποτε τρόπο και σε οποιονδήποτε χρόνο, ανεξάρτητα αν η διανομή τους γίνεται σε χρήμα ή σε ακίνητα ή σε κινητά ή σε άλλες αξίες, λογίζεται ως εισόδημα από κινητές αξίες.

2. Το ποσό που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων ανώνυμης εταιρίας, κατά την εξαγορά τους από αυτή, λογίζεται ως εισόδημα από κινητές αξίες.

3. Κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου.

4. Οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, οι τόκοι από τις αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρων και οι προκύπτοντες τόκοι υπερημερίας, λόγω καθυστέρησης στην καταβολή του πιστωθέντος τιμήματος, δεν λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες, αλλά ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, με την προϋπόθεση ότι αυτός που αποκτά το εισόδημα αυτό ασκεί εμπορική γενικά επιχείρηση στην Ελλάδα ή, προκειμένου για αλλοδαπό, ότι αυτός έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και οι τόκοι προέρχονται από εργασίες της μόνιμης αυτής εγκατάστασης. Ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λογίζονται και οι τόκοι της παραγράφου αυτής που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση.

5. Παροχές σε χρήμα ή σε είδος και γενικά παροχές χρηματικής αποτιμήσεως, που γίνονται από ημεδαπή ανώνυμη εταιρία, χωρίς νόμιμη ή συμβατική, για το σκοπό αυτόν, υποχρέωση προς διευθύνοντες ή εντεταλμένους συμβούλους ή προέδρους ή μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή διευθυντές και γενικά προς πρόσωπα τα οποία εκπροσωπούν νόμιμα αυτή, λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες των ανωτέρω προσώπων, με την προϋπόθεση ότι έχουν βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως της οικείας διαχειριστικής χρήσης.

Άρθρο 26 Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος

Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από κινητές αξίες θεωρείται:

1. Για τα κέρδη που διανέμονται από τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, σε διευθυντές και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους, ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

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

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

4. Για τους τόκους του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, ο χρόνος κατά τον οποίο αυτοί καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί, ενώ για τους τόκους του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, ο χρόνος καταβολής ή πίστωσης των τόκων. Σε περίπτωση κατά την οποία εξοφλείται το κεφάλαιο δανείου ή απαίτηση γενικά ή παρέχεται συναίνεση, με ιδιωτική βούληση ή με βάση δικαστική απόφαση, για την εξάλειψη υποθήκης ή προσημείωσης, που είχε εγγραφεί προς ασφάλεια του δανείου ή γενικά απαίτησης, θεωρείται, μη επιτρεπόμενης ανταποδείξεως, ότι εξοφλούνται ταυτόχρονα, καθιστάμενοι απαιτητοί και οι μέχρι του χρόνου εξόφλησης του δανείου

ή εξάλειψης της υποθήκης ή της προσημειώσεως αναλογούντες τόκοι, οι οποίοι δεν εδηλώθησαν από τον υπόχρεο, ούτε έχουν υπαχθεί διαφορετικώς σε φορολογία μέχρι τη χρονολογία αυτή.

Οι τόκοι αυτοί, προκειμένου να υπαχθούν σε φορολογία, μπορούν να κατανεμηθούν, μετά από αίτηση του φορολογουμένου, στο έτος εξόφλησης και στα δύο προηγούμενα έτη και σε κάθε περίπτωση όχι πέραν από το έτος της συνολογησης του δανείου ή της δημιουργίας της απαίτησης.

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

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

7. Για τα εισοδήματα που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, στην παράγραφο 5 του άρθρου 25, καθώς και για τις αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρίας, που δεν προέρχονται από τη διάθεση των καθαρών κερδών της, ο χρόνος της καταβολής ή πίστωσης αυτών στο όνομα των δικαιούχων.

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

Άρθρο 27 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα

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

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

3. Κατ' εξαίρεση, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από τόκους οι οποίοι επιδικάστηκαν σε φυσικά πρόσωπα, εκπίπτουν οι τόκοι που καταβάλλονται σε δανειοδοτικούς φορείς, μέχρι το ύψος του συνολικού ακαθάριστου εισοδήματος από τόκους, εφόσον το ποσό των οφειλόμενων τόκων δεν έχει ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του συνολικού ή του καθαρού εισοδήματος άλλης κατηγορίας ή δεν έχει εκπέσει από το συνολικό εισόδημα του οφειλέτη φυσικού προσώπου.

Κεφάλαιο 9. Εκχώρηση Εισοδημάτων στο Δημόσιο

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε., τα εισοδήματα όλων των πηγών, με εξαίρεση τα εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα, φορολογούνται κατά το χρόνο κτήσεως τους και όχι κατά το χρόνο εισπραξής.

Αυτός ο τρόπος φορολογίας οδηγεί στο ενδεχόμενο να υπαχθεί κάποιος σε φόρο για εισόδημα που δεν εισέπραξε ούτε πιθανολογείται ότι θα εισπράξει. Η άδικη αυτή μεταχείριση «θεραπεύεται» μερικώς με τη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε., σύμφωνα με την οποία εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων και από τόκους δανείων, τα οποία θεωρούνται ότι έχουν αποκτηθεί και τα οποία αποδεδειγμένα δεν έχουν εισπραχθεί από το δικαιούχο, επιτρέπεται να μη συνυπολογισθούν στο συνολικό καθαρό εισόδημα του εφόσον εκχωρηθούν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα. Με την εκχώρηση το Δημόσιο υποκαθίσταται στα δικαιώματα του εκχωρητή. Η εκχώρηση των εισοδημάτων γίνεται με απλή έγγραφη δήλωση του φορολογούμενου, η οποία υποβάλλεται στον αρμόδιο για τη φορολογία του προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. μέσα στο οικονομικό έτος στο οποίο τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται σε φόρο. Μαζί με τη δήλωση παραδίδονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. τα αποδεικτικά έγγραφα της εκχωρούμενης απαίτησης.

Με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 8 του Ν. 2873/2000 προστέθηκε στην παρ. 7 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. εδάφιο σύμφωνα με το οποίο, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζονται η διαδικασία, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης εκνώωσης εισοδημάτων στο δημόσιο, τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με αυτήν, η διαδικασία \ η διαδικασία των ποσών των εισοδημάτων που εκχωρούνται, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 7 του άρθρου 4. κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης αυτής εκδόθηκε η 1036819/642/A0012/ ΠΟΛ 1096/2001 υπουργική απόφαση με την οποία ορίζονται όσοι αναφέρονται πάνω.

Διαδικασία βεβαίωσης των εισοδημάτων που εκχωρούνται: Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 της πιο πάνω υπουργικής απόφασης, - η εκχώρηση των εισοδημάτων ολοκληρώνεται με μονομερή δήλωση του ; κατά το οικονομικό έτος που τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται σε φόρο, χωρίς να απαιτείται προηγούμενη ρητή αποδοχή της εκχώρησης από δημόσιο και χωρίς να απαιτείται αναγγελία στον οφειλέτη των μισθωμάτων η των τόκων. Το δημόσιο υποκαθίστανται στα δικαιώματα του εκχωρητή, ενώ δεν επιτρέπεται ανάκτηση της δήλωσης εκχώρησης.

Σε περίπτωση υποβολής της δήλωσης εκχώρησης εκπρόθεσμα δηλαδή μετά το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο φορολογούνται τα εισοδήματα που εκχωρούνται , η εκχώρηση δεν γίνεται δεκτή .

Προϋπόθεση για την αποδοχή της εκχώρησης είναι η μη είσπραξη των εκχωρούμενων εισοδημάτων και όχι το εκκαθαρισμένο ή μη της απαίτησης του οφειλέτη των εκχωρούμενων εισοδημάτων. Η εκχώρηση μη εισπραχθέντων διενεργείται με τις ίδιες προϋποθέσεις και στην περίπτωση που ο οφειλέτης – μισθωτής ή ο οφειλέτης των τόκων δανείου έχει πτωχεύσει.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 της πιο πάνω απόφασης, η Φορολογική αρχή προβαίνει στον έλεγχο των στοιχείων που υποβλήθηκαν προκειμένου να εξακριβώσει κατά πόσο πραγματικά δεν έχουν εισπραχθεί από τον εκχωρητή τα εισοδήματα που εκχωρούνται. Αν διαπιστωθεί ότι δεν εισπράχθηκαν τα μισθώματα ή οι τόκοι του δανείου ,ο προυσταμενος της Δ.Ο.Υ. προβαίνει σε βεβαίωση των εισοδημάτων που εκχωρούνται στο όνομα του οφειλέτη και συγχρόνως

στην έκπτωση του φόρου των μη εισπραχθέντων μισθωμάτων ή των τόκων δανείου, αντιστοίχα, εφόσον η δήλωση εκχώρησης υποβληθεί μετά τη δήλωση της φορολογίας αυτών των εισοδημάτων. Αν συνυποβάλλεται η δήλωση εκχώρησης υποβληθεί μετά τη δήλωση φορολογίας αυτών των εισοδημάτων. Αν συνυποβάλλεται η δήλωση εκχώρησης συγχρόνως με την δήλωση φορολογίας αυτών των εισοδημάτων, αντί για εκχώρηση του φόρου των μη εισπραχθέντων εισοδημάτων, διενεργείται αρχική εκκαθάριση φόρου, χωρίς να συνυπολογίζονται τα εισοδήματα αυτά.

Αν μεταγενέστερα διαπιστωθεί ότι οι εκχωρούμενες απαιτήσεις δεν υπήρχαν, η εκχώρηση ματαιώνεται. Στην περίπτωση αυτή τα μη συνυπολογισθέντα εκχωρηθέντα εισοδήματα προστίθενται στο συνολικό του εκχωρητή κατά το χρόνο φορολογίας του προκειμένου να ο συνολικός φόρος, κοινοποιώντας σε αυτόν σχετική ειδοποίηση ή ελέγχου κατά περίπτωση.

Η εκχώρηση μη εισπραχθέντων μισθωμάτων ή τόκων δανείου γίνεται και κατά τη συμπλήρωση της δήλωσης εκχώρησης, λόγω μη γνώσης ή μη ακριβούς γνώσης από τον εκμισθωτή ή το δανειστή, στοιχεία του μισθωτή ή του δανειολήπτη που δεν είναι ουσιώδη για τη διενέργεια της εκχώρησης, όπως για παράδειγμα η Δ.Ο.Υ. φορολογίας του Ι των μισθωμάτων ή των τόκων, ο αριθμός του ατομικού δελτίου ταυ-ς, ή του διαβατηρίου του, ή παραλείπεται κάποιο από τα έγγραφα που με τη δήλωση εκχώρησης, γιατί δεν το έχει στην κατοχή του ο εκμισθωτής ή ο δανειστής, πλην όμως από τα λοιπά συνυποβαλλόμενα στοιχεία αποδεικνύεται η νομιμότητα της απαίτησης του.

Εκχώρηση μισθωμάτων στο Δημόσιο. Αίτημα για ειδική ρύθμιση ή διαγραφή ληξιπρόθεσμου χρέους: Η διοίκηση δέχθηκε (έγγραφο Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών 1056365/1414/Α0012/2004) ότι, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994), εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων και από τόκους δανείων που θεωρούνται ότι έχουν αποκτηθεί κατά τις διατάξεις του παρόντος και τα οποία αποδεδειγμένα δεν έχουν εισπραχθεί από το δικαιούχο, επιτρέπεται να μη συνυπολογίζονται στο συνολικό καθαρό εισόδημα του, εφόσον εκχωρηθούν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα. Η εκχώρηση γίνεται με απλή έγγραφη δήλωση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται στον αρμόδιο για τη φορολογία του προϊστάμενο υπηρεσίας μέσα στο οικονομικό έτος στο οποίο τα εισοδήματα αυτά σε φόρο. Μαζί με τη δήλωση αυτή παραδίδονται στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας τα

αποδεικτικά έγγραφα της εκχωρούμενης απαίτησης και με την ίδια δήλωση ο εκχωρών βεβαιώνει ότι δεν έχει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο. Το Δημόσιο υποκαθίσταται στα δικαιώματα του εκχωρητή. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται η διαδικασία, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης εκχώρησης εισοδημάτων στο Δημόσιο, τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με αυτήν, η διαδικασία βεβαίωσης των ποσών των εισοδημάτων που εκχωρούνται στο Δημόσιο, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων. Σε εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της διάταξης της παρ. 7 εκδόθηκε η 1036819/642/Α0012/ΠΟΛ. 1096/6-4-2001 υπουργική απόφαση, με την οποία καθορίστηκαν ο τύπος και το περιεχόμενο των δηλώσεων εκχώρησης μισθωμάτων ακινήτων και τόκων δανείων στο Δημόσιο, καθώς και τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται και η διαδικασία βεβαίωσης των εισοδημάτων που εκχωρούνται.

Ειδικότερα, μεταξύ άλλων, στην παράγραφο 3 του άρθρου 1 της παρά πάνω υπουργικής απόφασης, μεταξύ των εγγράφων που επισυνάπτονται στη δήλωση εκχώρησης, προκειμένου να αποδειχθεί ότι δεν εισπράχθηκαν τα εκχωρούμενα μισθώματα ακινήτων, περιλαμβάνονται το συμφωνητικό μίσθωσης του ακινήτου, η εξώδικη καταγγελία της μίσθωσης, η πρόσκληση καταβολής μισθωμάτων, η αγωγή απόδοσης του μισθίου, καθώς και η τυχόν εκδοθείσα δικαστική απόφαση.

Επίσης, στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 της ίδιας απόφασης ορίζεται ότι η εκχώρηση ολοκληρώνεται με μόνη τη μονομερή δήλωση του εκχωρητή, κατά το οικονομικό έτος που τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται σε φόρο, χωρίς να απαιτείται προηγούμενη ρητή αποδοχή της εκχώρησης από το Δημόσιο και χωρίς να απαιτείται αναγγελία στον οφειλέτη των μισθωμάτων ή των τόκων.

Η παραπάνω διάταξη του άρθρου 4 του φορολογικού νόμου αποσκοπεί στη διευκόλυνση της διαδικασίας εκχώρησης των μισθωμάτων προς το Δημόσιο με το σημαντικό περιορισμό των διατυπώσεων που απαιτούνται για την εγκυρότητα της άνω σύμβασης (π.χ. μη υποχρέωση αναγγελίας της εκχώρησης στον οφειλέτη από τον εκχωρητή ή τον εκδοχέα) και οι οποίες εξαντλούνται στην έγγραφη δήλωση εκχωρήσεως προς τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. συνοδευόμενη με τα απαραίτητα κάθε φορά αποδεικτικά έγγραφα, καθώς και βεβαίωση μη κατοχής άλλου αποδεικτικού στοιχείου. Τέλος, κοινοποίηση αντίγραφου της δήλωσης εκχώρησης προς τον οφειλέτη από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. δεν απαιτείται με τον ισχύοντα φορολογικό νόμο. Πάγια θέση της διοίκησης αποτελεί ότι και στην περίπτωση

πτώχευσης της μισθώτριας εταιρείας, ο εκμισθωτής μπορεί να εκχωρήσει στο Δημόσιο τα μη εισπραττόμενα μισθώματα, αρκεί να παραδώσει όλα τα αποδεικτικά έγγραφα της εκχωρούμενης απαίτησης και να βεβαιώσει ότι δεν κατέχει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο.

Ύστερα από τα παραπάνω, εφόσον δεν έχουν εκχωρηθεί τα μισθώματα ακινήτων στο Δημόσιο μέσα στο οικείο οικονομικό έτος, το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα από ακίνητα που υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994).

Δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με τη δήλωση εκχώρησης:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της πιο πάνω υπουργικής απόφασης, με τη δήλωση εκχώρησης παραδίδονται συγχρόνως στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. από τον εκχωρητή συνημμένα όλα τα αποδεικτικά στοιχεία της απαίτησης που εκχωρείται στο Δημόσιο. Με την ίδια δήλωση ο εκχωρών βεβαιώνει ότι δεν κατέχει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο.

Προκειμένου να αποδειχθεί ότι δεν εισπράχθηκαν τα εκχωρούμενα μισθώματα ακινήτου, στη δήλωση εκχώρησης επισυνάπτονται όλα τα έγγραφα που υπάρχουν κατά περίπτωση. Μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται:

- Το συμφωνητικό μίσθωσης του ακινήτου.
- Η εξώδικη καταγγελία της μίσθωσης ή η πρόσκληση καταβολής των μισθωμάτων.
- Η αγωγή απόδοσης του μισθίου, ή η αγωγή μη καταβολής των μισθωμάτων.
- Η δικαστική απόφαση απόδοσης του μισθίου και καταβολής των μισθωμάτων.

Προκειμένου να αποδειχθεί ότι δεν εισπράχθηκαν οι εκχωρούμενοι τόκοι δανείου, επισυνάπτονται στη σχετική δήλωση εκχώρησης όλα τα έγγραφα που υπάρχουν κατά περίπτωση. Μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται:

- Το συμφωνητικό σύναψης του δανείου.
- Τα έγγραφα τυχόν εμπράγματων ασφαλειών ή προσωπικών εγγυήσεων, ή άλλων ειδικών εγγυήσεων του δανείου που τυχόν υπάρχουν.
- Η εξώδικη πρόσκληση καταβολής των τόκων του δανείου.
- Η αγωγή απόδοσης των τόκων του δανείου.
- Η δικαστική απόφαση καταβολής των τόκων.

Με υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 δηλώνεται η μη είσπραξη των οφειλόμενων μισθωμάτων ή η μη είσπραξη των οφειλόμενων τόκων και η μη κατοχή άλλων αποδεικτικών στοιχείων της εκχωρούμενης απαίτησης. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της υπουργικής απόφασης με την οποία ορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο των δηλώσεων εκχώρησης μισθωμάτων ακινήτων και τόκων δανείων, καθώς και τα δικαιολογητικά έγγραφα που συνυποβάλλονται, δεν απαιτείται σε κάθε περίπτωση να συνυποβάλλονται τα πρωτότυπα δικαιολογητικά έγγραφα. Αρκεί να επισυνάπτονται τα ακριβή, κυρωμένα αντίγραφα αυτών των εγγράφων, με την επιφύλαξη επίδειξης των πρωτοτύπων στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Ακόμη δεν απαιτείται να υποβάλλονται όλα τα έγγραφα που αναφέρθηκαν πιο πάνω, εκτός από την υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986, η οποία υποβάλλεται οπωσδήποτε.

Εκτός από τα έγγραφα που αναφέρθηκαν πιο πάνω, μπορεί να συνυποβληθεί με τη δήλωση εκχώρησης οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που αποδεικνύει τη μη καταβολή των οφειλόμενων μισθωμάτων ή τόκων.

Στην περίπτωση που ο οφειλέτης των μισθωμάτων εγκατέλειψε το μίσθιο εκουσίως, πριν ασκηθεί κατά αυτού κάποια δικαστική ενέργεια, και δεν είναι δυνατή η προσκόμιση της αγωγής έξωσης, η εκχώρηση διενεργείται με την προσκόμιση του συμφωνητικού μίσθωσης.

Βεβαίωση και είσπραξη των εκχωρούμενων στο Δημόσιο εισοδημάτων:
Στη διάταξη του άρθρου 3 της υπ' αριθ. 1036819/642/Α0012/ΠΟΛ.1096/2001 υπουργικής απόφασης ορίζεται ότι η βεβαίωση των εκχωρούμενων στο Δημόσιο

μισθωμάτων ακινήτων ή τόκων δανείου γίνεται με χρηματικούς καταλόγους που συντάσσει το τμήμα εισοδήματος ή άλλο αρμόδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ. του εκχωρητή κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 55 του Π.Δ. 16/1989, οι οποίοι αποστέλλονται στο τμήμα εσόδων της Δ.Ο.Υ. του οφειλέτη - μισθωτή ή δανειολήπτη.

Η είσπραξη των εσόδων αυτών ενεργείται κατά τις διατάξεις του Ν.Δ. 356/1974 «Περί Κωδικός Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων».

Κεφάλαιο 10. Υπολογισμός Φόρου

Πριν από την υπαγωγή του συνολικού εισοδήματος στη οικεία φορολογική κλίμακα του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994, εξετάζονται:

- α) Η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογούμενου.
- β) Οι κατηγορίες (πηγές) στις οποίες κατατάσσονται τα εισοδήματα που απέκτησε
- γ) Οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε και υπολογίζονται είτε κατά τμήμα αυτών είτε στο σύνολό τους, και από αυτές άλλες μειώνουν το φορολογητέο εισόδημα και άλλες μειώνουν το φόρο.

Έτσι παρατηρούμε ότι:

- α) Η φορολογική κλίμακα έχει σχεδιαστεί κατά τέτοιο τρόπο έτσι ώστε ανάλογα με τα τέκνα που βαρύνουν το φορολογούμενο να υπάρχει αύξηση του αφορολόγητου ποσού.
- β) Αναγνωρίζονται ορισμένες δαπάνες οι οποίες μειώνουν την φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Το ποσό τους (στο σύνολο ή κατά ποσοστό) αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα του.
- γ) Αναγνωρίζεται μείωση του φόρου για ορισμένες περιπτώσεις όπως δαπάνες.

Κεφάλαιο 10^α. Πρόσωπα που βαραίνουν τον Φορολογούμενο

Τα πρόσωπα που βαραίνουν τον φορολογούμενο είναι:

α) Ο ή η σύζυγος, εφόσον δεν έχει αποκτήσει φορολογούμενο εισόδημα.

β) Τα ανήλικα ανύπαντρα τέκνα του, δηλαδή τα παιδιά του που δεν έχουν υπερβεί την ηλικία των 18 ετών, η εφ όσον είναι μεγαλύτερα των 18 ετών και δεν έχουν υπερβεί την ηλικία των 20 ετών με την προϋπόθεση τη διετία αυτή να είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα ανέργων του Ο. Α. Ε. Δ. .

γ) Από τα τέκνα εφ όσον:

γ1) Σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές ή σχολεία του εσωτερικού ή του εξωτερικού, εφόσον δεν έχουν υπερβεί την ηλικία των 25 ετών, ή εφόσον είναι μεγαλύτερα των 25 ετών και δεν έχουν υπερβεί την ηλικία των 27 ετών με την προϋπόθεση τη διετία αυτή να είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα ανέργων του Ο. Α. Ε. Δ. .

γ2) Υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία, ανεξάρτητα από την ηλικία τους.

γ3) Παρουσιάζουν αναπηρία, σε ποσοστό από 67% και πάνω, από φυσική αναπηρία, διανοητική καθυστέρηση ή ψυχική πάθηση, ανεξάρτητα από την ηλικία τους.

δ) Οι ανιόντες και των δύο συζύγων.

ε) Οι αδελφοί και οι αδελφές και των δύο συζύγων που είναι άγαμοι ή διαζευγμένοι ή διατελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία σε ποσοστό 67% και πάνω.

στ) Οι ορφανοί από πατέρα και μητέρα, συγγενείς μέχρι τον τρίτο βαθμό και των δύο συζύγων, εφόσον δεν έχουν υπερβεί τη ηλικία των 18 ετών.

Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις πιο πάνω περιπτώσεις (εκτός του/ ης συζύγου) λαμβάνονται υπόψη ως πρόσωπα που προστατεύονται από τον φορολογούμενο εφόσον:

α) Συνοικούν με αυτόν

β) Δεν έχουν αποκτήσει εισόδημα ή αν απέκτησαν φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο εισόδημα, αυτό δεν υπερβαίνει τα 2.900 ευρώ ή τα 6.000 ευρώ, όταν πρόκειται για πρόσωπα που παρουσιάζουν αναπηρία με ποσοστό από 67% και πάνω, από φυσική αναπηρία, διανοητική καθυστέρηση ή ψυχική πάθηση.

Πρέπει να επισημάνουμε ότι εφόσον το πρόσωπο που βαρύνει το φορολογούμενο έχει αποκτήσει καθαρό εισόδημα κάτω από τα ποσά των 2.900 ευρώ ή των 6.000 ευρώ έχει υποχρέωση να υποβάλλει ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, τότε το πρόσωπο αυτό εξακολουθεί να θεωρείται ότι βαρύνει το φορολογούμενο, εφόσον συνοικεί με αυτόν και δεν έχει δημιουργήσει δική του οικογένεια.

Κεφάλαιο 10^β. Αφαίρεση Δαπανών από το Συνολικό Εισόδημα

Οι δαπάνες οι οποίες μειώνουν το συνολικό φορολογητέο εισόδημα είναι οι ακόλουθες:

A. Ασφαλιστήρια

Το ποσό της ετήσιας δαπάνης που καταβάλει ο φορολογούμενος για ασφάλιστρα ασφαλίσεων ζωής, θανάτου, προσωπικών ατυχημάτων και ασθένειας για τη ασφάλιση του ίδιου, του άλλου συζύγου και των τέκνων που τους βαρύνουν. Το ποσό της δαπάνης υπολογίζεται αθροιστικά και για τους δυο συζύγους, εκπίπτει μόνο εφόσον έχει περιληφθεί στην αρχική δήλωση και μερίζεται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος του καθενός που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, όπως αυτό δηλώθηκε με την αρχική δήλωση.

Επίσης προβλέπεται ότι τη δαπάνη ασφαλιστρών ζωής δικαιούται να την αφαιρέσει σε περίπτωση διάζευξης των γονέων και ο γονέας που δεν συγκατοικεί με τα τέκνα του, εφόσον καταβάλλει αυτός τη δαπάνη.

B. Εισφορές σε Ταμεία Ασφάλισης

Το συνολικό ποσό των εισφορών που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο σε ταμεία ασφάλισης του, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλόμενων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισης του σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο. Οι εισφορές αυτές εκπίπτουν από το εισόδημα του φορολογούμενου στο έτος το οποίο καταβάλλονται ανεξαρτήτως τους έτους στο οποίο ανάγονται.

Γ. Μισθώματα

Γ1. Μισθώματα λόγω Εγκατάστασης ή Μετακίνησης εκτός των Νομών Αττικής ή Θεσσαλονίκης

Το ποσό του μισθώματος μέχρι 300,00 ευρώ ανά μήνα, που καταβάλει ο φορολογούμενος για κατοικία λόγω εγκατάστασής του ή της μετακίνησης του εκτός των νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης για τα πέντε πρώτα χρόνια της εγκατάστασής του και εφόσον είναι μέχρι 40 ετών. Όταν ο φορολογούμενος εγκαθίσταται στην Περιφέρεια, δηλαδή εκτός των νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης, είτε αυτός προέρχεται από τον τόπο στον οποίο εγκαθίσταται (ντόπιος) είτε μετακινείται από άλλον τόπο της Περιφέρειας είτε από τους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης, το ποσό του ενοικίου που καταβάλει ετησίως για μίσθωση κύριας κατοικίας στον τόπο που εγκαθίσταται αφαιρείται από το εισόδημά του. Δικαίωμα αφαίρεσης του ενοικίου αυτού έχει για τα πέντε πρώτα χρόνια της εγκατάστασής του στην Περιφέρεια. Προϋπόθεση για τη διενέργεια αυτής της έκπτωσης είναι ο φορολογούμενος, που έχει συνάψει τη μίσθωση, να έχει ηλικία μέχρι 40 ετών. Ο μισθωτής μπορεί να είναι ή ο σύζυγος ή η σύζυγος ή και οι δύο. Σε περίπτωση που οι σύζυγοι μισθώνουν από κοινού την κατοικία, αρκεί ο ένας από τους δύο να είναι μέχρι 40 ετών. Όσοι παίρνουν στεγαστικό επίδομα, ανεξάρτητα από το ύψος του, δεν δικαιούνται την έκπτωση αυτή.

Γ2. Μισθώματα λόγω Μετάθεσης Υπάλληλου

Το ποσό του μισθώματος μέχρι 300,00 ευρώ ανά μήνα που καταβάλλει για κύρια κατοικία, ο υπάλληλος που μετατίθεται και εφόσον εκμισθώνει ιδιόκτητη

κατοικία σε άλλο τόπο. Όταν οι υπάλληλοι (δημόσιοι και ιδιωτικοί), δηλαδή όσοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας, μετατίθενται σε άλλο τόπο από αυτόν όπου έχουν ιδιόκτητη κατοικία, την οποία εκμισθώνουν, έχουν το δικαίωμα αφαίρεσης από το εισόδημά τους του ποσού μισθώματος που καταβάλλουν ετησίως για μίσθωση κύριας κατοικίας στον τόπο όπου μετατίθενται. Απαραίτητη προϋπόθεση για τη διενέργεια της έκπτωσης αυτής της δαπάνης είναι να αποκτούν και να δηλώνουν εισόδημα από την εκμίσθωση της ιδιόκτητης κατοικίας τους που βρίσκεται σε άλλο τόπο. Όσοι παίρνουν στεγαστικό επίδομα, ανεξάρτητα από το ύψος του, δεν δικαιούνται την έκπτωση αυτή.

Κεφάλαιο 10^Υ. Έκπτωση Δαπανών από το Συνολικό Εισόδημα

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

α) Το ποσό της ετήσιας δαπάνης που καταβάλλει ο φορολογούμενος για ασφάλιστρα ασφαλίσεων ζωής ή θανάτου, ασφαλίσεων προσωπικών ατυχημάτων και για ασφαλιστήρια ασθένειας, για την ασφάλιση του ίδιου, του άλλου συζύγου και των τέκνων που τους βαρύνουν κατά τις διατάξεις του παρόντος. Στη δαπάνη της περίπτωσης αυτής περιλαμβάνεται και η δαπάνη του πρώτου εδαφίου για ασφάλιση τέκνου, από αυτά που ορίζονται στο άρθρο 7, η οποία καταβάλλεται ετησίως από γονείς που βρίσκονται σε διάζευξη, στην περίπτωση που δεν συνοικούν μαζί του.

Το ποσό που αφαιρείται δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του αφορολόγητου ποσού του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 που ισχύει για μισθωτό χωρίς τέκνα.

Το ποσό της δαπάνης υπολογίζεται αθροιστικά και για τους δύο συζύγους, εκπίπτει μόνο εφόσον έχει περιληφθεί στην αρχική δήλωση και μερίζεται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος του καθενός που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, όπως αυτό δηλώθηκε με την αρχική δήλωση.

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

γ) Το ποσό του μισθώματος που καταβάλλει ο φορολογούμενος: 1) για κύρια κατοικία δική του και της οικογένειάς του, εφόσον η ηλικία του είναι μέχρι σαράντα (40) ετών και εγκαθίσταται ή μετακινείται εκτός των νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης. Η έκπτωση παρέχεται για τα πρώτα πέντε (5) έτη της εγκατάστασής του, και 2) για τη μίσθωση κύριας κατοικίας από υπάλληλο στον τόπο που μετατίθεται εφόσον εκμισθώνει ιδιόκτητη κατοικία σε άλλο τόπο.

Κεφάλαιο 11. Μειώσεις Φόρου

Κεφάλαιο 11^α. Μείωση Φόρου λόγω Νοσηλίων, Ιατροφαρμακευτικής Περίθαλψης

Ανέρχεται σε ποσοστό 20% των δαπανών ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης, μείωση η οποία δεν μπορεί να υπερβεί τις 6.000 ευρώ. Ανώτερο λοιπόν ποσό μείωσης του φόρου για νοσηλεία για κάθε φορολογούμενο είναι 6.000 ευρώ. Δηλαδή εάν ο φορολογούμενος έχει δαπανήσει το έτος 2009 για νοσήλια 50.000 ευρώ, το ποσό της μείωσης φόρου είναι $50.000 * 20\% = 10.000$ ευρώ. Επειδή το ποσό αυτό υπερβαίνει το όριο των 6.000 ευρώ, περιορίζεται στο ποσό αυτό. Δηλαδή θα έχει μείωση από το φόρο 6.000 ευρώ. Στη περίπτωση των συζύγων, ο κάθε σύζυγος δικαιούται ανώτερο ποσό μείωσης 6.000 ευρώ. Το ποσό των 6.000 ευρώ μπορεί να καλύπτεται από νοσήλια του ίδιου του φορολογούμενου, των τέκνων του και της συζύγου του, καθώς επίσης και των προσώπων αυτών που είναι ανάπηρα που συνοικούν μαζί του και έχουν συνολικό εισόδημα πάνω από 6.000 ευρώ, κατά το ποσό των νοσηλίων που δεν καλύπτεται από το εισόδημά τους.

Επίσης τη μείωση φόρου αυτής της περίπτωσης, δικαιούται, σε περίπτωση διάζευξης των γονέων και ο γονέας που δεν συγκατοικεί με τα τέκνα του, εφόσον καταβάλλει αυτός τις δαπάνες.

Κεφάλαιο 11^β. Μειώσεις Φόρου της Συζύγου

Για τη σύζυγο η οποία έχει εισόδημα από το οποίο προκύπτει φόρος, οι μειώσεις που δικαιούται προκύπτουν από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Ιατρικές δαπάνες
- Δεδουλευμένοι τόκοι δανείων για πρώτη κατοικία
- Διατροφή που καταβάλλεται

Επίσης υπάρχουν και οι περιπτώσεις:

- Ιατρικές δαπάνες
- Μειώσεις για τα τέκνα λόγω παροχής υπηρεσίας ή κατοικίας σε

παραμεθόριες περιοχές οι οποίες αφορούν τα τέκνα της από προηγούμενο γάμο, τα χωρίς γάμο τέκνα της, τους γονείς της και τους ανήλικους ορφανούς από μητέρα και πατέρα συγγενείς της μέχρι δεύτερο βαθμό, και οι οποίες αφαιρούνται από το δικό της φόρο που προκύπτει με βάση την φορολογική κλίμακα..

Όταν λόγω θανάτου του ενός από τους δύο συζύγους υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις, αν στο εισόδημα του ενός συζύγου δεν προκύπτει φόρος ή ο φόρος που προκύπτει είναι κατώτερος από το άθροισμα των μειώσεων όλων των παραπάνω περιπτώσεων, το άθροισμα αυτών ή η διαφορά που προκύπτει δεν μειώνει το φόρο του άλλου συζύγου.

Εξαιρέση αποτελεί η μείωση που αφορά έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης του ιδίου και των προσώπων που συνοικούν μαζί του, η οποία μπορεί να μεταφερθεί για να αφαιρεθεί από το φόρο του άλλου συζύγου. Σ' αυτή την περίπτωση, πρώτα αφαιρούνται από το φόρο οι μειώσεις των δαπανών που αφορούν ενοίκια, φροντιστήρια, μειώσεις για τα τέκνα λόγω παροχής υπηρεσίας ή κατοικίας σε παραμεθόριες περιοχές και τελευταία τα ιατρικά έξοδα. Έτσι ώστε εάν η μείωση ιατρικών εξόδων δεν καλύπτονται από το φόρο, ολόκληρη ή κατά ένα μέρος, να μεταφέρεται στον άλλο σύζυγο και έτσι να ευνοείται αυτός.

Κεφάλαιο 11'. Μειώσεις Φόρου όσων Κατοικούν στην Αλλοδαπή και Αποκτούν Εισόδημα από Πηγή στην Ελλάδα

Όσοι κατοικούν στην αλλοδαπή και αποκτούν εισόδημα από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα δεν δικαιούνται την αύξηση του αφορολόγητου ποσού λόγω τέκνων και τις μειώσεις φόρου.

Από τη διάταξη αυτή εξαιρούνται οι κάτοικοι των κρατών- μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα μεγαλύτερο του 90% του συνολικού εισοδήματός τους.

Κεφάλαιο 12. Κύριος Φόρος

Κεφάλαιο 12^α. Κύριος Φόρος που Αναλογεί Γενικά

Το ποσό που απομένει ύστερα από τις μειώσεις που ισχύουν στο ελληνικό φορολογικό σύστημα αποτελεί τον κύριο φόρο που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα του φορολογούμενου.

Κεφάλαιο 12^β. Κύριος Φόρος όσων Κατοικούν στην Αλλοδαπή και Αποκτούν Εισόδημα από Πηγή στην Ελλάδα

Όσοι κατοικούν στην αλλοδαπή και αποκτούν εισόδημα από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα στο φόρο που προκύπτει, βάσει της φορολογικής κλίμακας, προστίθεται φόρος ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 5% στο πρώτο κλιμάκιο.

Στην περίπτωση αυτή δεν υπάγονται οι κάτοικοι κρατών- μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που αποκτούν εισόδημα από πηγή στην Ελλάδα, το οποίο υπερβαίνει το 90% του συνολικού τους εισοδήματος.

Κεφάλαιο 12^γ. Τελική Εκκαθάριση της Φορολογίας Εισοδήματος

Μετά από όλες τις μειώσεις που υποστηρίζει το ελληνικό φορολογικό σύστημα ακολουθεί το τελικό στάδιο υπολογισμού της συνολικής οφειλής, κατά το οποίο υπολογίζονται τα επιμέρους στοιχεία για την εκκαθάριση τα οποία είναι:

- i. Ο κύριος φόρος που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα.
- ii. Ο συμπληρωματικός φόρος στα εισοδήματα από ακίνητα

- iii. Η προκαταβολή φόρου για τα εισοδήματα του επόμενου έτους
- iv. Τα λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά (Χαρτόσημο, Ο.Γ.Α. από εκμίσθωση ακινήτων κ.λ.π.)
- v. Η έκπτωση των παρακρατηθέντων ή προκαταβληθέντων φόρων.

A. Συμπληρωματικός Φόρος

Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, εκτός από το απαλλασσόμενο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση γενικά, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 1,5%.

Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα. Ειδικώς, ο συντελεστής του συμπληρωματικού φόρου αυξάνεται σε 3% και επιβάλλεται στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, εφόσον η επιφάνεια καθεμίας από αυτές υπερβαίνει τα 300 μέτρα.

B. Προκαταβολή Φόρου

Η προκαταβολή φόρου σε ποσοστό 55% υπολογίζεται στον κύριο και συμπληρωματικό φόρο πριν την αφαίρεση των προκαταβληθέντων και παρακρατηθέντων. Από αυτό το ποσό αφαιρείται ο παρακρατηθείς και το υπόλοιπο είναι ο προς βεβαίωση προκαταβλητέος.

Δεν βεβαιώνεται προκαταβολή αν δηλώνονται εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες.

Γ. Έκπτωση από το Φόρο Προκαταβληθέντος, Παρακρατηθέντος καθώς και αυτού που Καταβλήθηκε στην Αλλοδαπή.

Από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα εκπίπτουν:

- i. Ο φόρος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε.

ii. Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στη αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν μέχρι όμως του ποσού του φόρου που αναλογεί για αυτό το εισόδημα στην Ελλάδα.

Για την εξεύρεση του ποσού αυτού του φόρου, το ποσό του φόρου που προκύπτει στην Ελλάδα στο συνολικό εισόδημα ύστερα από την εφαρμογή των ισχυόντων διατάξεων του ελληνικού φορολογικού συστήματος, μειώνεται και μερίζεται, ανάλογα με τα δύο τμήματα του εισοδήματος στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή. Εάν το ποσό του φόρου προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

Δεν εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος έχει φορολογηθεί σύμφωνα με το αντίστοιχο άρθρο, με εξάντληση της φορολογικής του υποχρέωσης.

Κεφάλαιο 12^ο. Υποβολή Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος

A. Υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Υποχρέωση να υποβάλλει φορολογική δήλωση έντυπο Ε1 έχει κάθε φυσικό πρόσωπο, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο (πραγματικό ή τεκμαρτό) εισόδημα του υπερβαίνει τα 3.000 ευρώ, δικό του ή της συζύγου του, καθώς και όταν αυτό είναι μικρότερο από 3.000 ευρώ, εφόσον στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου περιλαμβάνεται και ζημιά από εμπορική ή γεωργική επιχείρηση.

Ειδικά, τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν αποκλειστικά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, και δεν εκπίπτουν σε κάποια ειδική κατηγορία που κατ'εξαιρεση φέρει μείωση φόρου, δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση, εφόσον έχουν ετήσιο φορολογούμενο εισόδημα μέχρι 6.000 ευρώ και κατοικούν στην Ελλάδα.

Τα φυσικά πρόσωπα, που κατά κύριο επάγγελμα είναι αγρότες και έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, εφόσον το ετήσιο καθαρό γεωργικό τους εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των 3.000 ευρώ.

Ανεξάρτητα από το αν έχουν φορολογητέο ή όχι εισόδημα έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση και:

1. Όσοι έχουν στην κυριότητά τους ή με οποιοδήποτε τρόπο διατηρούν στην κατοχή τους επιβατικό αυτοκίνητο Ι.Χ. ή ημιφορτηγό (εκτός από αγροτικό ημιφορτηγό), ή αυτοκίνητο μικτής χρήσης ή αυτοκίνητο τύπου JEEP ή αεροσκάφος, κότερο ή θαλαμηγό ή άκατο ή σκάφος αναψυχής, εκτός από αυτοκίνητα που απαλλάσσονται από την τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης και ένα σκάφος αναψυχής ολικού μήκους μέχρι 10 μέτρα καθώς και όσοι χρησιμοποιούν για τις ατομικές ή οικογενειακές τους ανάγκες τέτοια μεταφορικά μέσα, τα οποία ανήκουν είτε στη σύζυγο τους ή στα προστατευόμενα μέλη τους, είτε στις εταιρείες στις οποίες μετέχουν ως εταίροι, διαχειριστές εταίροι ή προκειμένου για Α.Ε. είναι πρόεδροι ή διοικητές ή διευθύνοντες ή εντεταλμένοι σύμβουλοι αυτής.

2. Όσοι ασκούν ατομική επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα.

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

4. Όσοι έχουν ακαθάριστο συνολικό εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων πάνω από 600 ευρώ το χρόνο.

5. Όσοι αγοράζουν ακίνητα ή ανεγείρουν οικοδομή.

6. Όσοι διατηρούν μια ή περισσότερες δευτερεύουσες κατοικίες με συνολική επιφάνεια πάνω από 150 τετραγωνικά μέτρα ή κατοικούν σε οικοδομή πάνω από 200 τετραγωνικά μέτρα.

7. Όσοι είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, εφόσον λαμβάνουν επιδοτήσεις ποσού άνω των 1.500 ευρώ, για προϊόντα φυτικής παραγωγής ή 2.250 ευρώ, για προϊόντα ζωικής παραγωγής. Επίσης, όσοι λαμβάνουν καλλιεργητικά δάνεια πάνω από 5.900 ευρώ ή όταν το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού αυτής της κατηγορίας στην τράπεζα, την 31^η Δεκεμβρίου κάθε έτους υπερβαίνει τα 5.900 ευρώ.

8. Όσοι έχουν άδεια της αρμόδια αρχής να πωλούν αγαθά πλανοδίως ή στις λαϊκές αγορές.

9. Όσοι είναι κύριοι ή επικαρπωτές ή νομείς ή κάτοχοι γεωργικής γης, την οποία καλλιεργούν υπό κάλυψη (θερμοκήπια), εφόσον αυτή έχει έκταση από δύο (2) στρέμματα και πάνω.

10. Όποιος προσκληθεί με έγγραφο του προϊστάμενου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτή ο καλούμενος υποχρεούται

να υποβάλλει τις οικείες δηλώσεις μέσα σε προθεσμία 30 ημερών από την ημερομηνία της επίδοσης σε αυτόν της οικείας πρόκλησης.

B. Τρόπος Δήλωσης του Εισοδήματος

1. Οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματα τους, στα οποία ο φόρος υπολογίζεται χωριστά. Σ' αυτή την περίπτωση η δήλωση υπογράφεται και από τους δύο συζύγους.

2. Οι σύζυγοι υποβάλλουν φορολογική δήλωση χωριστά στις ακόλουθες περιπτώσεις:

2.1. Όταν δεν μένουν μαζί, κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης, λόγω διακοπής της έγγαμης συμβίωσης.

2.2. Όταν ο ένας από τους δύο είναι σε κατάσταση πτώχευσης.

2.3. Όταν ο ένας από τους δύο έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση.

3. Επίσης, υποχρέωση για την υποβολή της δήλωσης έχουν:

3.1. Ο πατέρας για τα εισοδήματα των ανήλικων παιδιών που φορολογούνται χωριστά. Αν δεν υπάρχει πατέρας ή έχει χάσει τη γονική μέριμνα, την υποχρέωση για υποβολή δήλωσης την έχει η μητέρα.

3.2. Ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο μεσεγγυούχος για περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομιάς ή επιδικίας ή μεσεγγύησης, αντίστοιχα.

3.3. Ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο δικαστικός συμπαραστάτης, στις περιπτώσεις, αντίστοιχα, ανήλικων ή αυτών που έχουν υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση.

3.4. Οι κληρονόμοι του φορολογούμενου για το συνολικό εισόδημά του μέχρι την ημέρα του θανάτου του.

Γ. Τρόπος Υποβολής της Δήλωσης

Η δήλωση υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) προσωπικά από το φορολογούμενο ή από πρόσωπο ειδικά εξουσιοδοτημένο γι' αυτό ή στέλνεται ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή ή υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, μέχρι και την 1^η Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους.

Δ. Τόπος Υποβολής της Δήλωσης

Η δήλωση πρέπει να υποβληθεί στο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας που βρίσκεται η κατοικία του φορολογούμενου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ασκεί, ατομική, εμπορική επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα θα υποβληθεί στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας που βρίσκεται η έδρα της κύριας επιχείρησης ή του κύριου επαγγέλματος του κατά χρόνο υποβολής της δήλωσης.

Όσοι φορολογούμενοι συμμετέχουν σε προσωπικές εταιρείες, Ε.Π.Ε., κοινωνίες, κοινοπραξίες κ.λ.π. τη δήλωση τους θα την υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας που βρίσκεται η έδρα της εταιρείας, κοινωνίας, κοινοπραξίας κ.λπ.

Ειδικά για τους φορολογούμενους που κατοικούν στο εξωτερικό και αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα, αρμόδιος για την παραλαβή της δήλωσης είναι:

1. Προκειμένου για φυσικά πρόσωπα που ασκούν στην Ελλάδα ατομικά εμπορική επιχείρηση γενικά ή ελεύθερο επάγγελμα, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της περιφέρειας όπου βρίσκεται η έδρα της κύριας επιχείρησης τους ή του κύριου επαγγέλματός τους, κατά περίπτωση.

2. Προκειμένου για όλα τα άλλα φυσικά πρόσωπα:

2.1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού εφόσον όμως ο αντιπρόσωπος που έχουν ορίσει υπάγεται ως προς τη φορολογία εισοδήματος σε οποιαδήποτε Δ.Ο.Υ. της περιοχής του Νομού Αττικής.

2.2. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας της πρωτεύουσας οποιουδήποτε νομού της Χώρας, εφόσον ο αντιπρόσωπος που έχουν ορίσει υπάγεται ως προς τη φορολογία εισοδήματος σε οποιαδήποτε Δ.Ο.Υ. του νομού αυτού. Αν λειτουργούν σε κάποια πρωτεύουσα αυτού του νομού, εκτός του νομού Θεσσαλονίκης όπου αρμόδιος είναι ο Προϊστάμενος της Θ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης. Στην 2^η περίπτωση συμπεριλαμβάνονται και τα φυσικά

πρόσωπα που είναι κάτοικοι αλλοδαπής και συμμετέχουν σε ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, σε κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, σε αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, σε συμμετοχικές ή αφανείς, που έχουν έδρα την Ελλάδα

2.3. Στα νησιά των νομών Αττικής, Δωδεκανήσου, Λέσβου, Μαγνησίας, Καβάλας, Κέρκυρας, Κεφαλονιάς, Κυκλάδων και Σάμου, εκτός των νησιών στα οποία βρίσκεται η πρωτεύουσα των νομών αυτών, αρμόδια είναι η Δ.Ο.Υ. κάθε νησιού, για τους κατοίκους εξωτερικού, των οποίων οι αντιπρόσωποι υπάγονται σε αυτήν αντίστοιχα, ως προς τη φορολογία εισοδήματος.

Ο φορολογούμενος ορίζει τον αντιπρόσωπό του στην Ελλάδα με την αναγραφή των στοιχείων αυτού στην ένδειξη του Εκπροσώπου του πίνακα Ι της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1).

Με τον ορισμό του αντιπροσώπου δεν μεταθέεται η υποχρέωση του αλλοδαπού για υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στον εκπρόσωπο.

Ο αντιπρόσωπος μπορεί να υποβάλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του αλλοδαπού τον οποίο αντιπροσωπεύει μόνον εφόσον διαθέτει σχετική εξουσιοδότηση προς τούτο.

Όσοι περιλαμβάνονται στην παραπάνω περίπτωση καθώς και οι προξενικοί υπάλληλοι του Κράτους που υπηρετούν στο εξωτερικό, μπορούν να επιδώσουν τη δήλωσή τους στην προξενική αρχή του τόπου που διαμένουν, η οποία οφείλει να τη διαβιβάσει στον προϊστάμενο της αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Οι φορολογούμενοι υποχρεούνται να ενημερώσουν το τμήμα Μητρώο της Δ.Ο.Υ. της κατοικίας ή του τόπου άσκησης του επαγγέλματός τους για κάθε αλλαγή διεύθυνσης με την υποβολή του σχετικού εντύπου. Εφόσον ο φορολογούμενος δεν είναι επιτηδευματίας και στη δήλωσή που έλαβε είναι προεκτυπωμένη η παλιά διεύθυνση μπορεί να γράψει τη νέα διορθώνοντας τα προεκτυπωμένα στοιχεία του πίνακα Ι. Στην περίπτωση αυτή δεν είναι απαραίτητη η υποβολή δήλωσης μεταβολής στο τμήμα Μητρώου.

Η ανωτέρω διαδικασία ισχύει μόνο για το χρονικό διάστημα υποβολής των δηλώσεων.

Ε. Υπολογισμός και Καταβολή Φόρου

Από την εκκαθάριση της δήλωσης μπορεί να προκύψει υποχρέωση καταβολής (χρεωστικό υπόλοιπο) ή δικαίωμα επιστροφής χρημάτων (πιστωτικό υπόλοιπο).

Καταβολή φόρου

Το σύνολο της οφειλής καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου και η καθεμιά από τις επόμενες την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του τρίτου και πέμπτου μήνα, αντιστοίχως, από τη βεβαίωση του φόρου.

Αν ο φόρος βεβαιώνεται τους μήνες Αύγουστο και Σεπτέμβριο του οικείου οικονομικού έτους, καταβάλλεται σε δύο (2) ίσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου και η δεύτερη την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου.

Αν η συνολική οφειλή είναι μέχρι 250 ευρώ για τον ίδιο και για τη σύζυγο του αθροιστικά, μπορεί να καταβληθεί μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη βεβαίωση.

Αν η δήλωση υποβληθεί ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου παρέχεται έκπτωση 1,5% και μέχρι 118 ευρώ, ανεξάρτητα από τον αριθμό των δόσεων.

Ο φόρος καταβάλλεται:

1. Με προσωπική ή τραπεζική επιταγή στη Δ.Ο.Υ.
2. Με μετρητά στη Δ.Ο.Υ.
3. Με πιστωτικές ή χρεωστικές κάρτες στις Δ.Ο.Υ. που διαθέτουν τα ανάλογα μηχανήματα.
4. Με μετρητά στις συμβεβλημένες με το Υ.Ο.Ο. τράπεζες.

5. Με χρέωση του λογαριασμού του φορολογούμενου ο οποίος τηρείται σε συμβεβλημένες με το Υ.Ο.Ο. τράπεζες.

ΣΤ. Επιστροφή Φόρου

Αν προκύψει πιστωτικό υπόλοιπο αυτό θα επιστραφεί μέσω τραπεζικών λογαριασμών ως ακολούθως:

1. Μέσω λογαριασμού καταθέσεων (ταμειυτηρίου, τρεχούμενο ή όψεως).
2. Με καταβολή μετρητών από τις τράπεζες

| ΕΠΩΝΥ ΜΙΑ ΤΡΑΠΕΖΑΣ | ΚΩΔΙΚΟ Σ ΑΡΙΘΜΟΣ |
|---------------------------|---------------------|
| Εθνική | 011 |
| Εμπορική | 012 |
| Alpha | 014 |
| Γενική | 015 |
| Αττικής | 016 |
| Πειραιώς | 017 |
| E.F.G Euroank Εργασίας | 026 |
| Marfin Εγνατία Τράπεζα | 028 |
| Ελληνική Τράπεζα | 032 |
| Proton Τράπεζα | 037 |
| Millenium Bank | 038 |
| Αγροτική | 043 |
| Aspis | 047 |
| Probank | 054 |
| Τράπεζα Κύπρου | 073 |

| | |
|---------------------------|-----|
| Παγκρήτια Συν. Τράπεζα | 087 |
|---------------------------|-----|

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επιθυμεί να επιστραφεί ο φόρος με κατάθεση στον τραπεζικό του λογαριασμό, συμπληρώνει στην 4^η σελίδα του εντύπου Ε1 τα ακόλουθα στοιχεία:

1. Στη θέση Τράπεζα, την επωνυμία της τράπεζας στην οποία τηρείται ο λογαριασμός.
2. Στα τρία τετραγωνάκια δίπλα από τη θέση Τράπεζα, τον τριψήφιο κωδικό της τράπεζας, όπως αναφέρεται πιο πάνω.
3. Στη θέση Αριθμός λογαριασμού IBAN τους 25 αριθμητικούς χαρακτήρες του αριθμού καταθέσεων IBAN.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επιθυμεί να επιστραφεί ο φόρος με καταβολή μετρητών από την τράπεζα, συμπληρώνει στην 4^η σελίδα του εντύπου Ε1 τα ακόλουθα στοιχεία:

1. Στη θέση Τράπεζα, την επωνυμία της τράπεζας στην οποία τηρείται ο λογαριασμός.
2. Στα τρία τετραγωνάκια δίπλα από τη θέση Τράπεζα, τον τριψήφιο κωδικό της τράπεζας, όπως αναφέρεται πιο πάνω.

Τα επιστρεφόμενα ποσά είναι στη διάθεση των δικαιούχων μετά την ημερομηνία που αναγράφεται στην ειδοποίηση που θα λάβουν και η οποία πρέπει να προσκομίζεται για την είσπραξη της επιστροφής του φόρου. Τονίζεται ότι η επιστροφή των φόρων στην πρώτη περίπτωση θα είναι έντοκη από την ημερομηνία που θα αναγράφεται στην ειδοποίηση.

Πρέπει να επισημανθεί ότι αν το επιστρεφόμενο ποσό προέρχεται από προκαταβολή προηγούμενου έτους που δεν εξοφλήθηκε ή δεν είναι γνωστός ο τρόπος εξόφλησης της ή αν αυτό είναι άνω των 1.500,00 ευρώ, καθώς και αν υπάρχει οποιαδήποτε οφειλή στο Δημόσιο, η επιστροφή των χρημάτων θα καθυστερήσει λόγω των απαραίτητων ενδοϋπηρεσιακών ενεργειών που πρέπει να γίνουν.

Ζ. Συνυποβαλλόμενα Δικαιολογητικά

Όλα τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος πρέπει να είναι διατυπωμένα στην Ελληνική γλώσσα.

Αν ο εκδότης αυτών των δικαιολογητικών είναι αλλοδαπός, γενικά, μαζί με καθένα από αυτά τα δικαιολογητικά πρέπει να υποβάλλεται και μετάφρασή του στα ελληνικά.

Η μετάφραση αυτή μπορεί να γίνεται από οποιαδήποτε Αρχή, γενικά ή πρόσωπο που έχει το σχετικό δικαίωμα.

Η υποβολή των πιο πάνω δικαιολογητικών γίνεται με τα πρωτότυπα των σχετικών τιμολογίων ή αποδείξεων.

Τα δικαιολογητικά που απαιτούνται σε κάθε περίπτωση καθορίζονται είτε απευθείας από διάταξη του νόμου, είτε από υπουργικές αποφάσεις και διαταγές, καθώς και την απόφαση για τον τύπο και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του τρέχοντος οικονομικού έτους.

Αν κάποιο δικαιολογητικό που απαιτείται έχει συνυποβληθεί με δήλωση προηγούμενου οικονομικού έτους, η οποία υποβλήθηκε στην ίδια φορολογική αρχή, μπορεί να γίνει σχετική ρητή αναφορά. Αν όμως αυτό το δικαιολογητικό έχει υποβληθεί σε άλλη Δ.Ο.Υ. πρέπει να υποβληθεί νέο, έστω σε κυρωμένο φωτοαντίγραφο του πρωτοτύπου.

Κεφάλαιο 12^ο. Υπολογισμός του Ενιαίου Τέλους

A. Φυσικά Πρόσωπα

Η ακίνητη περιουσία κάθε φυσικού προσώπου φορολογείται χωριστά. Επί της συνολικής αξίας της ακίνητης περιουσίας όπως αυτή διαμορφώνεται μετά την αφαίρεση της αξίας της κύριας κατοικίας επιβάλλεται τέλος με συντελεστή ένα τοις χιλίοις. Το τέλος που αναλογεί στη συνολική αξίας των κτισμάτων που υπόκεινται στην φορολογία δεν μπορεί να είναι μικρότερο από 1 ευρώ ανά τ.μ. με εξαίρεση τα ημιτελή κτίσματα τους βοηθητικούς χώρους και τα κτίσματα που βρίσκονται σε δημοτικά ή κοινοτικά διαμερίσματα με πληθυσμό σύμφωνα με την τελευταία απογραφή κάτω των 1.000 κατοίκων. Επίσης εξαιρούνται τα κάθε είδους κτίσματα που ανήκουν σε αγρότες, και τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά και μόνο με την εξυπηρέτηση των αγροτικών δραστηριοτήτων.

B. Βεβαίωση του Ενιαίου Τέλους

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. βεβαιώνει το ενιαίο τέλος αρχικό ή πρόσθετο που προκύπτει:

1. Βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται.
2. Βάσει των φύλλων ελέγχου εφόσον αυτά έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.
3. Βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού.

Για τη βεβαίωση του τέλους ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. συντάσσει χρηματικό κατάλογο το αργότερο εντός 3 ετών από τη λήξη του έτους φορολογίας. Δεν βεβαιώνεται το ποσό που τελικά οφείλεται με βάση οποιονδήποτε νόμιμο τίτλο εφόσον τούτο δεν υπερβαίνει τα 27 ευρώ αθροιστικά λαμβανόμενο για τον φορολογούμενο τη σύζυγο του και τα προστατευόμενα κατά τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τέκνα του.

Βεβαίωση του ενιαίου τέλους βάσει κοινής δήλωσης

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος όταν υποβάλλεται κοινή δήλωση των συζύγων η οφειλή για φόρο, τέλη και εισφορές που αναλογούν στο εισόδημα τους βεβαιώνεται στο όνομα του συζύγου, ο καθένας σύζυγος όμως έχει την ευθύνη για την καταβολή της οφειλής που αναλογεί στα δικά του εισοδήματα.

Σε περίπτωση που ένας από τους συζύγους ζητήσει το διαχωρισμό της οφειλής που προκύπτει από την κοινή δήλωση ο αρμόδιος προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει υποχρέωση να ανακοινώσει μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα με σχετικό έγγραφο του το ποσό αυτής της οφειλής.

Το ανωτέρω έγγραφο αποτελεί νόμιμο τίτλο η ισχύς του οποίου ανάγεται στον χρόνο που έγινε η βεβαίωση του ολικού ποσού οφειλής. Δηλαδή ο αρχικός χρόνος βεβαίωσης του ολικού ποσού της οφειλής θα ληφθεί υπόψη για την επιβολή των τυχών ταμειακών προσαυξήσεων για την εκπρόθεσμη καταβολή του

βεβαιωθέντος φόρου για την έναρξη παραγραφής κ.λπ.. Ο διαχωρισμός της οφειλής των συζύγων γίνεται μετά την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος.

Βεβαίωση του ενιαίου τέλους βάσει φύλλου ελέγχου

Η φορολογική οφειλή που βεβαιώνεται με βάση φύλλο ελέγχου καταβάλλεται σε 6 μηνιαίες δόσεις. Η κάθε δόση δεν μπορεί να είναι μικρότερη των 300 ευρώ εκτός από την τελευταία που μπορεί να είναι μικρότερη. Αν το ποσό είναι μικρότερο από 300 ευρώ καταβάλλεται σε 1 δόση μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από τον μήνα που έγινε η βεβαίωση και οι υπόλοιπες δόσεις καταβάλλονται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των μηνών που ακολουθούν.

Βεβαίωση του ενιαίου τέλους βάσει δικαστικής απόφασης

Η φορολογική οφειλή που βεβαιώνεται με βάση δικαστική απόφαση καταβάλλεται σε 2 ίσες μηνιαίες δόσεις. Εφόσον το συνολικό ποσό του φόρου δεν είναι μικρότερο από 300 ευρώ. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από τον μήνα που έγινε η βεβαίωση και η δεύτερη μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα για τις δημόσιες υπηρεσίες του μήνα που ακολουθεί. Εάν το συνολικό ποσό είναι μικρότερο από 300 ευρώ καταβάλλεται σε μια δόση μέσα στην προθεσμία καταβολής της πρώτης δόσης.

Βεβαίωση του ενιαίου τέλους βάσει διοικητικής επίλυσης διαφοράς

Η φορολογική οφειλή που βεβαιώνεται ύστερα από διοικητική επίλυση της διαφοράς ή ύστερα από δικαστικό συμβιβασμό αφού καταβληθεί το 1/5 του ποσού το υπόλοιπο των 4/5 του ποσού θα καταβληθεί σε 6 μηνιαίες δόσεις. Η κάθε δόση δεν μπορεί να είναι μικρότερη των 300 ευρώ εκτός από την τελευταία που μπορεί να είναι μικρότερη. Αν το ποσό είναι μικρότερο από 300 ευρώ καταβάλλεται σε 1 δόση μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα

από τον μήνα που έγινε η βεβαίωση και οι υπόλοιπες δόσεις καταβάλλονται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των που ακολουθούν.

Βεβαίωση ποσοστού οφειλής στην περίπτωση προσφυγής

Σε περίπτωση άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής, σε περίπτωση που δεν επιτεύχθηκε διοικητική επίλυση της διαφοράς βεβαιώνεται ποσοστό 10%. Το ποσό αυτό βεβαιώνεται μετά την πάροδο της προθεσμίας για διοικητική επίλυση της διαφοράς και πριν από την διαβίβαση της προσφυγής στο διοικητικό δικαστήριο και καταβάλλεται εφάπαξ την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από την βεβαίωση μήνα

Διαδικασία βεβαίωσης του ενιαίου τέλους – Παραγραφή – Ατέλειες

Για την καταχώρηση των δηλώσεων που υποβάλλονται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του τέλους, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπόλοιπων εγγραφών, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά την διαδικασία βεβαίωση του τέλους εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των άρθρων 61, 61, 65 έως 72, 75 και 85 του Ν. 2238/ 1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος).

Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους του εκκαθαριστικού σημειώματος για τα φυσικά πρόσωπα.

Σε περίπτωση υποβολής των δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του έτους παραγραφής το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την περίοδο τριετίας από την λήξη υποβολής της δήλωσης. Αν δεν υποβληθεί δήλωση το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπενταετίας από το τέλος του έτους φορολογίας. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ενιαίου τέλους ακινήτων παρατείνονται για όσες υποθέσεις αφορούν ακίνητα για τα οποία εκκρεμεί η έκδοση αμετάκλητης απόφασης δικαστηρίου σε δίκη μεταξύ φορολογούμενου νομικού ή φυσικού προσώπου και του

Ελληνικού Δημοσίου σχετικά με το ιδιοκτησιακό καθεστώς των ακινήτων αυτών μέχρι και 6 μήνες από την δημοσίευση της πιο πάνω απόφασης.

Κεφάλαιο 12^ο. Καταβολή του Ενιαίου Τέλους

A. Φυσικά πρόσωπα

Το ενιαίο τέλος που αναλογεί καταβάλλεται σε 3 ίσες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από την βεβαίωση του τέλους και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του τρίτου και πέμπτου μήνα, αντιστοίχως, απ' τη βεβαίωση του τέλους.

Αν το τέλος βεβαιώνεται τους μήνες Αύγουστο και Σεπτέμβριο του οικείου έτους, καταβάλλεται σε 2 ίσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του τέλους και η δεύτερη μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του τρίτου μήνα από τη βεβαίωση του τέλους.

Αν το τέλος βεβαιώνεται το μήνα Οκτώβριο του οικείου οικονομικού έτους και μετά, καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη βεβαίωση του τέλους.

Αν το συνολικό ποσό της οφειλής είναι μέχρι 250 ευρώ αθροιστικά λαμβανόμενο, τούτο θα καταβληθεί μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη βεβαίωση του τέλους.

Το ενιαίο τέλος ακινήτων δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος των φυσικών προσώπων.

B. Πρόσθετοι Φόροι

Φυσικά πρόσωπα

Για τις περιπτώσεις που προκύπτει ποσό ενιαίου τέλους για καταβολή επιβάλλεται πρόσθετος φόρος ως εξής:

1. Για τη διαφορά τέλους μέχρι και 500,00 ευρώ, ποσοστό 50%.

2. Για διαφορά τέλους άνω των 500,00 ευρώ, ποσοστό 100%.

Σε διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό οι πρόσθετοι φόροι περιορίζονται στα 3/5.

Σε περίπτωση ανακρίβειας όσων δηλώθηκαν, παράλειψης ή εκπρόθεσμης δήλωσης άλλων επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο εφόσον δεν προκύπτει ποσό τέλους για καταβολή, που ορίζεται από 100 μέχρι 500 ευρώ. Το πρόστιμο επιβάλλεται με ιδιαίτερη πράξη του αρμόδιου Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ.

Σε διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό το πρόστιμο περιορίζεται στο 1/3.

Σε περίπτωση αποδεδειγμένης ολικής ή μερικής ανυπαρξίας της παράβασης τα πρόστιμα διαγράφονται ολικά ή μερικά. Η πράξη διαγραφής πρέπει να περιέχει πλήρη και ειδική αιτιολογία για την ανυπαρξία της παράβασης.

Γ. Φορολογία Κερδών από Λαχεία, Λαχειοφόρες Ομολογίες, Λαχειοφόρες Αγορές, ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ, ΠΡΟ-ΤΟ, Στοιχείμα, κ.λ.π.

Τα κέρδη που προκύπτουν από: α) κάθε λαχειοφόρο ομολογία ή κάθε γραμμάτιο λαχείου ή λαχειοφόρου αγοράς και β) κάθε στήλη δελτίου προγνωστικών αγώνων ποδοσφαίρου (ΠΡΟ-ΤΟ), ανεξάρτητα από τον αριθμό των δικαιούχων τους, μετά την αφαίρεση αφορολόγητου ποσού 100 ευρώ, υποβάλλονται σε φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%). Αν το λαχείο εκδίδεται διαιρεμένο σε περισσότερα από ένα γραμμάτια που φέρουν τον ίδιο αριθμό, καθένα από τα γραμμάτια θεωρείται για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού ως αυτοτελές λαχείο.

Κεφάλαιο 13. Δωρεές

Κεφάλαιο 13^α. Οι Δωρεές σε Χρήμα προς Ιερούς Ναούς, Μονές Αγίου Όρους, Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως και προς Πατριαρχία Αλεξάνδρειας και

Ιεροσολύμων κ.λ.π. εκπίπτουν από το εισόδημα του φορολογούμενου, χωρίς την καταβολή φόρου 10%.

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

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση, στην έννοια του όρου νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου περιλαμβάνονται και η Εκκλησία της Ελλάδος, οι Μητροπόλεις και οι ενοριακοί ναοί.

Για την αναγνώριση, ως εκπεστέας δαπάνης από το εισόδημα του φορολογούμενων των δωρεών, σε χρήμα που πραγματοποιούν προς το Δημόσιο, τους Δήμους, τους Ιερούς Ναούς και Μητροπόλεις κ.λπ., δεν απαιτείται να καταβληθεί από τον δωρητή φόρος 10% για ποσά άνω των 2.950 ευρώ.

Επίσης οι δωρεές χρηματικών ποσών από τον φορολογούμενο προς τα παραπάνω αναφερόμενα πρόσωπα όταν υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ετησίως δεν απαιτείται να κατατεθούν σε ειδικό λογαριασμό του νομικού προσώπου στο Ταμείο Παρακαθηκών και δανείων σε τράπεζα που λειτουργεί στην Ελλάδα.

Από 1-1-2003 τα χρηματικά ποσά των δωρεών εκπίπτουν μόνο εφόσον υπερβαίνουν συνολικά ετησίως τα 100 ευρώ. Εάν στη δήλωση του εισοδήματος του ο φορολογούμενος αναγράψει συνολικό ποσό για δωρεές και χορηγίες μέχρι 100 ευρώ το ποσό αυτό δεν θα αφαιρεθεί από το εισόδημά του.

Επιπλέον, τα χρηματικά ποσά των δωρεών δεν πρέπει να έχουν εκτέσει με βάση άλλη διάταξη του ΚΦΕ.

Τέλος, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος φορολογηθεί με βάση τα τεκμήρια δαπανών το ποσό των δωρεών που θα αναγνωρισθεί για να αφαιρεθεί από το συνολικό εισόδημά του, θα περιορισθεί σε ποσό ίσο με το 10% του εισοδήματος που θα προκύψει από την εφαρμογή των τεκμηρίων.

Κεφάλαιο 13^β. Χρηματικές Δωρεές προς Εφορείες Σχολείων Αφαιρούνται από το Εισόδημα.

Σημειώνεται ότι οι εφορείες σχολείων είναι νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 40 του ν. 1566/1985. Συνεπώς οι δωρεές χρηματικών ποσών προς αυτές αφαιρούνται από το συνολικό εισόδημα των δωρητών.

Κεφάλαιο 13^γ. Χρηματικές Δωρεές σε Δημόσια Σχολεία Αφαιρούνται από το Εισόδημα

Η δωρεά χρηματικού ποσού προς δημόσια σχολεία αποτελεί δωρεά προς το δημόσιο και εκπίπτει από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παράγραφος 1δ' του ν. 2238/1994.

Κεφάλαιο 13^δ. Καταργείται η Έκπτωση από το Εισόδημα του Φορολογούμενου της Αξίας Ακινήτων που Μεταβιβάζονται λόγω Δωρεάς στο Δημόσιο, Δήμους κ.λπ.

Από 1.1.2003 και μετά εκπίπτουν από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου μόνο τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από το φορολογούμενο λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, στους Ο.Τ.Α., στους Ιερούς Ναούς κ.λπ.. Καταργείται δηλαδή η έκπτωση από το εισόδημα της αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στους παραπάνω φορείς.

Κεφάλαιο 13^ε. Εκπίπτει από το Εισόδημα του Φορολογούμενου η Αξία των Ακινήτων που Μεταβιβάζονται στον «ΑΘΗΝΑ 2004 Α.Ε.» και οι Δωρεές και Χορηγίες Χρηματικών Ποσών.

Από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου αφαιρείται η αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται στην Εταιρία «Οργανωτική Επιτροπή Ολυμπιακών Αγώνων-Αθήνα 2004 Α.Ε.» καθώς και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς ή χορηγίας σε αυτήν, για τα οποία χρηματικά ποσά δεν απαιτείται η διαδικασία της κατάθεσης τους σε ειδικό λογαριασμό της εταιρείας στο Ταμείο Παρακαταθηκών και δανείων ή σε Τράπεζα που λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα.

Επιπλέον δεν απαιτείται παρακράτηση φόρου για τις παραπάνω δωρεές ή χορηγίες προκειμένου αυτές να αφαιρεθούν από το εισόδημα του φορολογούμενου. Τα παραπάνω ισχύουν για δωρεές ή χορηγίες που πραγματοποιούνται από την 1.10.2000 και μετά.

Κεφάλαιο 13^{στ}. Όταν η Δωρεά του Ακινήτου ή του Χρηματικού Ποσού γίνεται με όρο, ως Δωρεά θεωρείται το Καθαρό Προϊόν που Περιέχεται στο Δωρεοδόχο.

Στην περίπτωση που δωρίζεται προς το Δημόσιο ακίνητο ή χρηματικό ποσό με όρο, όπως π.χ. τη διαγραφή οφειλής του δωρητή προς το Δημόσιο, δηλαδή για την έκπτωση αυτής από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου, λαμβάνεται υπόψη το καθαρό προϊόν που περιέχεται στο Δημόσιο.

Κεφάλαιο 13^ς. Η Αξία της Επικαρπίας ή της Ψιλής Κυριότητας σε Περίπτωση Δωρεάς Ακινήτου προς το Δημόσιο αφαιρείται από το Εισόδημα του Φορολογούμενου. Ίσχυσε μέχρι 31.12.2002

Το ΝΣΚ με την 764/1998 γνωμοδότηση του έκανε δεκτό τα εξής:

Από το εισόδημα του φορολογούμενου αφαιρείται η αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται απ' αυτόν λόγω δωρεάς στο δημόσιο, στους δήμους και στις κοινότητες του κράτους κ.λπ.

Ο σκοπός που επιδίωκε ο νομοθέτης με τις παραπάνω διατάξεις ήταν να δοθεί ένα κίνητρο σε όσους έχουν τη δυνατότητα και τη θέληση να μεταβιβάσουν ακίνητα στο δημόσιο, τους δήμους κ.λπ. Το κίνητρο αυτό θα πρέπει να ισχύει, όχι μόνο για τη μεταβίβαση της κυριότητας του ακινήτου, αλλά και για τη μεταβίβαση του ακινήτου κατ' επικαρπία ή κατά ψιλή κυριότητα. Αν ο νομοθέτης ήθελε να ισχύσει το κίνητρο μόνο για την περίπτωση της μεταβίβασης της κυριότητας και όχι της επικαρπίας ή της ψιλής κυριότητας θα το όριζε ρητά.

Κατόπιν των ανωτέρω αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου η αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται απ' αυτόν λόγω δωρεάς στο δημόσιο, τους δήμους κ.λπ τόσο κατά πλήρη κυριότητα όσο και κατ' επικαρπία ή κατά ψιλή κυριότητα.

Από 1.1.2003 καταργήθηκε η έκπτωση από το εισόδημα της αξίας των δωρηθέντων ακινήτων.

Κεφάλαιο 13^ο. Η Δωρεάν Παραχώρηση της Χρήσης Ακινήτου δεν αποτελεί Δωρεά Χρηματικού Ποσού.

Η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτου δεν αποτελεί δωρεά χρηματικού ποσού και συνεπώς δεν μπορεί να εκπέσει για τον ιδιοκτήτη της οικοδομής το ποσό του τεκμαρτού μισθώματος του εν λόγω ακινήτου.

Κεφάλαιο 13^ο. Η Αξία των Ιατρικών Μηχανημάτων και Ασθενοφόρων Αυτοκινήτων εκπίπτει από το Εισόδημα. Προσδιορισμός Αξίας Ιατρικών Μηχανημάτων και Ασθενοφόρων Αυτοκινήτων.

Εκπίπτει από το εισόδημα του φορολογούμενου η αξία των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων αυτοκινήτων, που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου κα επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό. Ως αξία των δωρηθέντων ιατρικών μηχανημάτων και ασθενοφόρων αυτοκινήτων σε περίπτωση που υπάρχουν στοιχεία, όπως στην περίπτωση

ταυτόχρονης αγοράς και δωρεάς, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα στοιχεία. Εάν δεν υπάρχουν στοιχεία, η αξία αυτών προσδιορίζεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

Κεφάλαιο 13'. Δωρεές Χρηματικών Ποσών σε Κοινωφελή Ιδρύματα, Σωματεία, ΝΠΔΔ, ΝΠΙΔ που επιδιώκουν Κοινωφελής Σκοπούς, τους Ερευνητικούς και Τεχνολογικούς Φορείς, τα Ερευνητικά Κέντρα και τα Αθλητικά Σωματεία.

Από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου αφαιρούνται τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από το φορολογούμενο λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, και τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελής σκοπούς, τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς που διέπονται από το ν. 1514/1985 (ΦΕΚ 13 Α') (από 20.3.2002) τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (από 20.3.2002), καθώς και οποιοδήποτε αθλητικό σωματείο που έχει συσταθεί νόμιμα και είναι αναγνωρισμένο από τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού, εφόσον οι δωρεές αυτές προορίζονται για την καλλιέργεια και ανάπτυξη των ερασιτεχνικών τους τμημάτων.

Για την αναγνώριση, ως εκπεστέας δαπάνης από το εισόδημα του φορολογούμενου των δωρεών, σε χρήμα που πραγματοποιούν προς τα παραπάνω πρόσωπα από 1.1.2005 και μετά δεν απαιτείται να καταβληθεί από τον δωρητή φόρος 10% για ποσά δωρεών άνω των 2.950 ευρώ με εξαίρεση τα αθλητικά σωματεία.

Επίσης οι δωρεές χρηματικών ποσών από τον φορολογούμενο προς τα παραπάνω αναφερόμενα πρόσωπα (δημόσιο, δήμοι, κ.λ.π.) όταν υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ετησίως απαιτείται να κατατεθούν σε ειδικό λογαριασμό του νομικού προσώπου στο Ταμείο Παρακαθηκών και Δανείων ή σε τράπεζα που λειτουργεί στην Ελλάδα.

Από 1.1.2003 τα χρηματικά ποσά των δωρεών εκπίπτουν μόνο εφόσον υπερβαίνουν συνολικά ετησίως τα 100 ευρώ. Εάν στη δήλωση του

εισοδήματος του ο φορολογούμενος αναγράψει συνολικό ποσό για δωρεές και χορηγίες μέχρι 100 ευρώ το ποσό δε θα αφαιρεθεί από το εισόδημά του.

Επιπλέον, τα χρηματικά ποσά των δωρεών δεν πρέπει να έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη ΚΦΕ.

Τέλος, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος φορολογηθεί με βάση τα τεκμήρια δαπανών το ποσό των δωρεών που θα αναγνωρισθεί για να αφαιρεθεί από το συνολικό εισόδημά του, θα περιορισθεί σε ποσό ίσο με 10% του εισοδήματος που θα προκύψει από την εφαρμογή των τεκμηρίων.

Εκπτώση μετά από έλεγχο από τα εισοδήματα των φυσικών προσώπων και από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων των δωρεών σε γρήμα προς το « Εργαστήριο Έρευνας και Επιμόρφωσης στις Τεχνολογίες της Πληροφορίας » και απαλλαγή των δωρεών αυτών από το φόρο δωρεάς.

Το ΝΣΚ με την 268/2007 γνωμοδότησή του, γνωμοδότησε κατά πλειοψηφία, ότι το σωματείο με την επωνυμία « Εργαστήριο Έρευνας και Επιμόρφωσης στις Τεχνολογίες της Πληροφορίας » και με διακριτικό τίτλο «Τεχνολογίες Πληροφορικής Αθηνών » επιδιώκει κοινωφελή σκοπό κατά το καταστατικό αυτού, πλην όμως προκειμένου οι δωρεές χρηματικών ποσών να αφαιρούνται από το εισόδημα του δωρητή – φυσικού προσώπου και από τα ακαθάριστα έσοδα του δωρητή – νομικού προσώπου και οι πραγματοποιηθέντες δωρεές χρηματικών ποσών από φυσικά ή νομικά πρόσωπα να τύχουν απαλλαγής από το φόρο δωρεάς απαιτείται και η διακρίβωση της πραγματικής εκπληρώσεως του εν λόγω σκοπού από το σωματείο σε κάθε φορολογική χρήση και σε κάθε ειδικότερη περίπτωση δωρεάς προς αυτό, πράγμα που είναι αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου.

Κεφάλαιο 13^κ. Δωρεές Χρηματικών Ποσών σε Αθλητικά Σωματεία.

Από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου αφαιρούνται τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από το φορολογούμενο λόγω δωρεάς προς

οποιοδήποτε αθλητικό σωματείο που έχει συσταθεί νόμιμα και είναι αναγνωρισμένο από τη Γενική

Γραμματεία Αθλητισμού, εφόσον οι δωρεές αυτές προορίζονται για την καλλιέργεια και ανάπτυξη των ερασιτεχνικών τους τμημάτων.

Τα χρηματικά ποσά, που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε αθλητικά σωματεία, λαμβάνονται υπόψη μόνον εφόσον κατατίθενται σε λογαριασμό τους στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε τράπεζα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα.

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

1. Το πρωτότυπο του παραστατικού κατάθεσης του ποσού της δωρεάς
2. Αντίγραφο πρακτικού του διοικητικού συμβουλίου περί αποδοχής της δωρεάς θεωρημένο από τον προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής του νομού της έδρας του σωματείου.
3. Αντίγραφο της σελίδας του βιβλίου ταμείου του σωματείου όπου έχει καταχωρηθεί το ποσό της δωρεάς θεωρημένο από το παραπάνω προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής.

Αν τα χρηματικά ποσά δωρεών προς αθλητικά σωματεία που εκπίπτουν υπερβαίνουν αθροιστικά, για κάθε δωρεοδόχο, το ποσό των 2.950 ευρώ ετησίως, για να αφαιρεθούν αυτά από το συνολικό εισόδημα του δωρητή οφείλεται φόρος με συντελεστή 10% στο πάνω από 2.950 ευρώ της δωρεάς. Το ποσό του φόρου παρακρατείται από τον δωρητή και αποδίδεται από αυτόν σε οποιαδήποτε δημόσια οικονομική υπηρεσία μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του. Το πρωτότυπο του παραστατικού καταβολής του φόρου υποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου.

Επίσης, ο φόρος αυτός δεν συμψηφίζεται με φόρο που προκύπτει από τυχόν φορολογική υποχρέωση του δωρεοδόχου ούτε επιστρέφεται.

Το οικείο γραμμάτιο είσπραξης της τράπεζας που θα εκδίδεται πρέπει να αναφέρει τα στοιχεία του δωρητή και δωρεοδόχου, το ποσό της δωρεάς αριθμητικώς και ολογράφως, την ημερομηνία κατάθεσης του και την υπογραφή του δωρητή.

Από 1.1.2003 τα χρηματικά ποσά των δωρεών εκπίπτουν μόνο εφόσον υπερβαίνουν συνολικά ετησίως 100 ευρώ. Εάν στη δήλωση του εισοδήματος του ο φορολογούμενος αναγράψει συνολικό ποσό για δωρεές και χορηγίες μέχρι 100 ευρώ το ποσό αυτό δεν θα αφαιρεθεί απ' το εισόδημά του.

Επιπλέον, τα χρηματικά ποσά των δωρεών δεν πρέπει να έχουν εκτέσει με βάση άλλη διάταξη του ΚΦΕ.

Τέλος, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος φορολογηθεί με βάση τα τεκμήρια δαπανών το ποσό των δωρεών που θα αναγνωρισθεί για να αφαιρεθεί από το συνολικό εισόδημα του, θα περιορισθεί σε ποσό ίσο με το 10% του εισοδήματος που θα προκύψει από την εφαρμογή των τεκμηρίων.

Κεφάλαιο 13^λ. Δωρεά προς Ερευνητικούς και Τεχνολογικούς Φορείς (ν. 1514/1985 άρθρα 13-14, 27- 29 & 31 και ν. 3653/2008) εκπίπτει από το Εισόδημα των Δωρητών Φυσικών Προσώπων.

Στους δωρεοδόχους, προς τους οποίους οι δωρεές εκπίπτουν από το εισόδημα των δωρητών- φυσικών προσώπων ή από τα ακαθάριστα έσοδα των δωρητριών επιχειρήσεων και οι ερευνητικοί και τεχνολογικοί φορείς που διέπονται από τις διατάξεις του ν. 1514/1985 και ν. 3653/2008 και τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και έχουν συσταθεί νόμιμα.

Οι πιο πάνω ερευνητικοί και τεχνολογικοί φορείς, με βάση το άρθρο 51 του ν. 3653/2008, συνιστώνται, ενοποιούνται, χωρίζονται, μεταφέρονται, μετατρέπονται και καταργούνται με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται με πρόταση του Υπουργού Ανάπτυξης και γνώμη του Ε.Σ.Ε.Τ.. Μπορεί να έχουν οποιαδήποτε μορφή, δηλαδή να έχουν τη μορφή υπηρεσίας ή ν.π.δ.δ. ή ν.π.ι.δ..

Οι ερευνητικοί και τεχνολογικοί φορείς του ν. 3653/2008 διακρίνονται ως εξής:

- Σε ερευνητικούς φορείς που εποπτεύονται από το Κράτος και διακρίνονται σε ερευνητικά κέντρα, αυτοτελή ερευνητικά ινστιτούτα, ειδικά ερευνητικά κέντρα και τεχνολογικούς φορείς.
- Σε ερευνητικά κέντρα και αυτοτελή ερευνητικά ινστιτούτα που τελούν υπό κρατική εποπτεία.

- Σε ειδικά ερευνητικά κέντρα και σε ειδικά ερευνητικά ινστιτούτα.
- Σε ακαδημαϊκά ερευνητικά κέντρα και ινστιτούτα, ανεξάρτητα ακαδημαϊκά ερευνητικά ινστιτούτα, κέντρα τεχνολογικής.
- Σε μεταπτυχιακά ινστιτούτα.

Οι ερευνητικοί και τεχνολογικοί φορείς του ν. 1514/1985 διακρίνονται ως εξής:

- Εθνικά Ερευνητικά Κέντρα.
- Ανεξάρτητα Ερευνητικά Ινστιτούτα.
- Ειδικά ερευνητικά κέντρα και ινστιτούτα.
- Ακαδημαϊκά ερευνητικά κέντρα και ινστιτούτα.
- Ανεξάρτητα ακαδημαϊκά ερευνητικά ινστιτούτα.
- Κέντρα τεχνολογικής έρευνας.
- Μεταπτυχιακά ινστιτούτα.

Τα ερευνητικά κέντρα που δε διέπονται από τις διατάξεις του ν. 1514/1985 των άρθρων 13-14, 27-29 & 31 και του ν. 3653/2008, προκειμένου να αναγνωρίζονται ως εκπεστέες οι δωρεές προς αυτά πρέπει:

- Να είναι ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- Να έχουν ως κύριο σκοπό την επιστημονική και τεχνολογική έρευνα, σε συνδυασμό με την πειραματική ανάπτυξη και επίδειξη, καθώς και η διάδοση και εφαρμογή των αποτελεσμάτων της έρευνας, μέσω της οικονομικής εκμετάλλευσης των αποτελεσμάτων είτε από τα ίδια ή και τους εργαζόμενους σε αυτά είτε από τρίτους.

Τα παραπάνω ισχύουν για δωρεές που γίνονται από 20.3.2002 και μετά.

Κεφάλαιο 13^ο. Κοινωφελή ιδρύματα προς τα οποία οι Δωρεές εκπίπτουν από το Εισόδημα. Έννοια του Κοινωφελούς Σκοπού.

Από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου αφαιρούνται τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από το φορολογούμενο λόγω δωρεάς προς

κοινωφελή ιδρύματα. Ως κοινωφελή ιδρύματα νοούνται αυτά των οποίων η λειτουργία διέπεται από τις διατάξεις του ν. 2039/1929 « περί τροποποίησης, συμπληρώσεως και κωδικοποίησης των νόμων περί εκκαθαρίσεως και διοικήσεως των εις το Κράτος και υπέρ κοινωφελών σκοπών καταλειπομένων κληρονομιών, κληροδοσιών και δωρεών »).

Η έννοια του κοινωφελούς σκοπού είναι αυτή που δόθηκε από τη νομολογία κατά την έννοια του άρθρου 1 του ν. 2039/1939 και περιλαμβάνει ως επωφελείς στο κοινό, εν λόγω ή εν μέρει, τους φιλανθρωπικούς, θρησκευτικούς, εθνωφελείς και εκπαιδευτικούς σκοπούς.

Δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επιδιώκει το σωματείο κοινωφελή σκοπό όταν αναπτύσσει κατά το καταστατικό του δραστηριότητα από την οποία ωφελούνται τα μέλη του, γιατί έτσι δεν ωφελείται από αυτή το κοινό.

A. Έννοια κοινωφελούς σκοπού

Κοινωφελής σκοπός είναι ο σκοπός, όταν, με την εκπλήρωση αυτού, παρέχεται ωφελιμότητα σε ευρύτερο κύκλο προσώπων, δηλαδή όταν ενδιαφέρει το κοινωνικό σύνολο, που αποβλέπει στην άνοδο της ποιοτικής στάθμης της ελληνικής κοινωνίας, όπως η ανάπτυξη του θεάτρου και της μουσικής σε πρωτότυπες μορφές, αλλά και στη συνειδητοποίηση από την κοινή γνώμη του σοβαρού κινδύνου, από την κοινά γνωστή πολύμορφη καταστροφή του φυσικού περιβάλλοντος, συνταγματικώς προστατευόμενου, μέρος του οποίου και ειδικά της πανίδας του είναι και η ελληνική άρκτος.

Γίνεται επίσης δεκτό ότι, για να θεωρηθεί ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικό, απαιτείται κατ' αρχήν, να μην έχει κατά το καταστατικό του, ως σκοπό αυτού, την απόκτηση κερδών, εάν δε λειτουργεί πράγματι υπό όρους διαφόρους των οριζόμενων στο καταστατικό, απαιτείται επίσης να μην έχει ούτε κατά τους όρους αυτούς, ως σκοπό, την απόκτηση κέρδους. Εξάλλου, συντρεχουσών των ανωτέρω προϋποθέσεων, το νομικό πρόσωπο διατηρεί τον χαρακτήρα του, ως μη κερδοσκοπικού, και αν από τη δραστηριότητα του αποκομίζει έσοδα προς κάλυψη των δαπανών του και έχει ενδεχομένως περίσσειμα, που διατίθεται αποδεδειγμένως προς περαιτέρω ανάπτυξη της δραστηριότητάς του και προώθηση του σκοπού αυτού.

Η έννοια του κοινωφελούς σκοπού περιλαμβάνει κάθε κρατικό, φιλανθρωπικό, εθνωφελή, εκπαιδευτικό και γενικά επωφελή στο κοινό ολικά ή μερικά σκοπό.

Αντίθετα, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επιδιώκεται κοινωφελής σκοπός όταν αναπτύσσεται δραστηριότητα από την οποία ωφελούνται μόνο τα μέλη.

Β. Προϋπόθεση για τη χορήγηση έκπτωσης για δωρεές προς πρόσωπα με κοινωφελείς σκοπούς η βεβαίωση της Δ.Ο.Υ..

Για τη χορήγηση της έκπτωσης του ποσού της δωρεάς από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου, δεν αρκεί η κατά τις διατάξεις καταστατικού επιδίωξη, αλλά πρέπει συγχρόνως το νομικό πρόσωπο να αναπτύσσει πράγματι δραστηριότητα που να αποβλέπει στην πραγματοποίηση του σκοπού αυτού. Δηλαδή, πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις:

- Το νομικό πρόσωπο να επιδιώκει αποκλειστικά κοινωφελή σκοπό.
- Να πραγματοποιεί το σκοπό αυτό αποδεδειγμένα.

Για το λόγο αυτό στη με αριθμό 1003821/10031/Β0012/ΠΟΛ. 1005/14.1.2005 Απόφαση του Υπ. Οικονομικών ορίζεται ότι οι δωρεές σε χρήμα επιχείρησης προς αστική μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εταιρεία εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα με την προϋπόθεση ότι θα προσκομίζεται βεβαίωση της Δ.Ο.Υ. της αστικής εταιρείας με την οποία θα βεβαιώνονται ότι πληρούνται οι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σκοποί, οι οποίοι αναφέρονται στο καταστατικό, και παράλληλα θα τηρούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις που ορίζονται από το νόμο.

Όσον αφορά στην έκπτωση των χορηγιών, μέχρι την έκδοση των αποφάσεων του ν. 3525/2007, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 8 και 31 του Κ.Φ.Ε. που θέτουν ως βασική προϋπόθεση για την έκπτωση, την ύπαρξη κοινής υπουργικής απόφασης των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Πολιτισμού για τον χαρακτηρισμό της πιο πάνω αστικής εταιρείας ως πολιτιστικής.

Γ. Έννοια πολιτιστικής χορηγίας. Διάκριση πολιτιστικής χορηγίας και επιχορήγησης.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 3525/2007 ως «Πολιτιστική χορηγία» νοείται η χρηματική ή άλλης μορφής οικονομική παροχή σε είδος, σε άυλα αγαθά ή υπηρεσίες από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, για την ενίσχυση συγκεκριμένων πολιτιστικών δραστηριοτήτων ή σκοπών του αποδέκτη της χορηγίας με αντιστάθμισμα την προβολή του κοινωνικού προσώπου και της ευποιίας του χορηγού.

Ως «Χορηγός» νοείται το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό, του ιδιωτικού δικαίου που προβαίνει σε πολιτιστική χορηγία.

Ως «Αποδέκτης χορηγίας» νοείται το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης α' και β' βαθμού, τα ΝΠΔΔ, τα νομικά πρόσωπα του ευρύτερου δημοσίου δικαίου, τα νομικά πρόσωπα του ευρύτερου δημοσίου τομέα, όπως αυτός κάθε φορά οριοθετείται, καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες του άρθρου 741 Α.Κ., που επιδιώκουν, κατά το καταστατικό τους, σκοπούς πολιτιστικούς.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν.3525/2007, διακρίνεται η πολιτιστική χορηγία από την «επιχορήγηση», η οποία αποτελεί καταβολή από το Δημόσιο χρηματικής ενίσχυσης σε νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες κ.λ.π., για την πραγματοποίηση συγκεκριμένου έργου ή προγράμματος.

Στο άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3525/2007 ορίζεται ότι το χρηματικό ποσό ή η αξία της παροχής μετά από χρηματική αποτίμηση αυτής από ειδική εκτιμητική επιτροπή, που προσφέρεται ως πολιτιστική χορηγία εκπίπτει εξ' ολοκλήρου από το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου ή τα ακαθάριστα εισοδήματα της επιχείρησης που προσέφεραν τη χορηγία. Το αφαιρούμενο συνολικό ποσό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 30% του συνολικού φορολογούμενου εισοδήματος ή των καθαρών κερδών που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης που προσέφερε τη χορηγία.

Για την απόδειξη της καταβολής του ποσού της πολιτιστικής χορηγίας του ν. 3525/2007 απαιτείται:

- Σε περίπτωση χορηγίας χρηματικών ποσών:
 - ο Επικυρωμένο αντίγραφο της απόφασης του Υπουργού Πολιτισμού με την οποία χαρακτηρίζεται η απαιτούμενη από το νόμο έγγραφη σύμβασης χορηγίας μεταξύ χορηγού και αποδέκτη της χορηγίας ως πολιτιστική, και

- Τα πρωτότυπα αποδεικτικά καταβολής των ποσών χορηγίας.
- Σε περίπτωση χορηγίας σε είδος ή άυλα αγαθά ή υπηρεσίες:
 - Το ανωτέρω δικαιολογητικό της προηγούμενης περίπτωσης.
 - Φωτοαντίγραφο της κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Πολιτισμού για την εκτίμηση της αξίας τους, και
 - Τα αποδεικτικά παράδοσης της χορηγίας από το χορηγό και παραλαβής της και τον αποδέκτη αυτής.

Κεφάλαιο 13^ο. Πότε αφαιρούνται από το εισόδημα οι δωρεές χρηματικών ποσών σε Ν.Π.Ι.Δ. που επιδιώκουν αποκλειστικά κοινωφελής σκοπούς.

Από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου αφαιρούνται τα χρηματικά ποσά που καταβάλλει για δωρεές προς Ν.Π.Ι.Δ., τα οποία πρέπει να επιδιώκουν αποκλειστικά κοινωφελής σκοπούς και όχι παράλληλα με άλλους σκοπούς.

Περαιτέρω, για την χορήγηση της έκπτωσης δεν αρκεί η κατά τις διατάξεις του καταστατικού επιδίωξη, αλλά πρέπει συγχρόνως το νομικό πρόσωπο ν' αναπτύσσει πράγματι δραστηριότητα που να αποβλέπει στην πραγματοποίηση του σκοπού αυτού. Δηλαδή, πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις:

- Το νομικό πρόσωπο να επιδιώκει αποκλειστικά κοινωφελή σκοπό, και
- Να πραγματοποιεί το σκοπό αυτό.

Δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επιδιώκει το σωματείο κοινωφελή σκοπό όταν αναπτύσσει κατά το καταστατικό του δραστηριότητα από την οποία ωφελούνται τα μέλη του, διότι έτσι δεν ωφελείται από αυτή το κοινό.

Δωρεά προς αστική μη κερδοσκοπική εταιρία που επιδιώκει κοινωφελής σκοπούς.

Φυσικό πρόσωπο έκανε σε αστική μη κερδοσκοπική εταιρία που επιδιώκει αποκλειστικά κοινωφελής σκοπούς δωρεά χρηματικού ποσού, η οποία κατατέθηκε σε ατομικό λογαριασμό του νόμιμου εκπροσώπου και Προέδρου του ΔΣ λόγω του ότι την ημερομηνία που έγινε η εν λόγω δωρεά το νομικό πρόσωπο δεν διέθετε ειδικό λογαριασμό ούτε στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων αλλά ούτε σε κάποια άλλη τράπεζα που λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα. Η κατάθεση έγινε σε ατομικό λογαριασμό του νόμιμου εκπροσώπου και Προέδρου του ΔΣ σύμφωνα με την απόφαση του ΔΣ της εταιρίας η οποία αναφέρει ότι έως ότου ανοιχθεί λογαριασμός στο όνομα της εταιρίας, οι δωρεές και λοιπές οικονομικές ενισχύσεις προς την εταιρία, καθώς και οι πληρωμές των λειτουργικών της δαπανών να διεκπεραιώνονται μέσω του ατομικού λογαριασμού του νόμιμου εκπροσώπου και Προέδρου του ΔΣ.

Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 8 και παρ. 1δ' ΚΦΕ και δεδομένου ότι οι φορολογικές διατάξεις ερμηνεύονται στενά, εφόσον η κατάθεση της εν λόγω δωρεάς του φυσικού προσώπου δεν έγινε σε ειδικό λογαριασμό του νομικού προσώπου, όπως προβλέπουν οι προαναφερόμενες διατάξεις, δεν αναγνωρίζεται ως δαπάνη που θα εκπέσει από το συνολικό εισόδημα του δωρητή.

Κεφάλαιο 13⁵. Τα χρηματικά ποσά λόγω δωρεάς προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σωματεία που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες αφαιρούνται από το εισόδημα.

Από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου αφαιρούνται τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από το φορολογούμενο λόγω δωρεάς προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σωματεία που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες. Ως σωματεία που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης νοούνται τα σωματεία που διατηρούν εκπαιδευτήριο.

Κεφάλαιο 13^ο. Δεν αναγνωρίζονται ως δωρεές χρηματικών ποσών οι εισφορές και οι συνδρομές που καταβάλουν τα μέλη σωματείου στο σωματείο.

Δεν αναγνωρίζονται ως δωρεές χρηματικών ποσών οι εισφορές, τακτικές ή έκτακτες, υποχρεωτικές ή προαιρετικές και οι συνδρομές που καταβάλλουν τα μέλη σωματείου στο σωματείο εφόσον η καταβολή αυτών απορρέει από την ιδιότητα τους ως μελών.

Κεφάλαιο 13^π. Οι δωρεές χρημάτων προς ερανικές επιτροπές που δεν αποκτούν νομική προσωπικότητα δεν εκπίπτουν από το εισόδημα.

Οι ερανικές επιτροπές που συνιστώνται με βάση την παρ. 1 του άρθρου 17 του 8/1979 Κανονισμού «Περί Ιερών Ναών και Ενοριών » της Ιεράς Συνόδου της Εκκλησίας της Ελλάδος, με απλή διαδικασία και χωρίς δημοσίευση της σχετικής απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δεν αποκτούν νομική προσωπικότητα και επομένως οι χρηματικές δωρεές δεν εκπίπτουν από το εισόδημα του φορολογούμενου. Αντίθετα αν η ερανική επιτροπή απέκτησε νομική προσωπικότητα με δημοσίευση της σχετικής απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως τότε οι χρηματικές δωρεές εκπίπτουν από το εισόδημα.

Εφόσον τα ποσά των δωρεών υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ετησίως, λαμβάνονται υπόψη μόνο αν έχουν κατατεθεί σε ειδικό λογαριασμό του νομικού προσώπου, που πρέπει να ανοιχθεί για το σκοπό αυτό στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε τράπεζα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα.

Κεφάλαιο 13^ρ. Οι Δωρεές προς το Κοινωφελές Ίδρυμα «Πατριαρχικόν Ίδρυμα Ορθοδόξου Ιεραποστολής Άπω Ανατολής » αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

Το Πατριαρχικόν Ίδρυμα Ορθοδόξου Ιεραποστολής Άπω Ανατολής είναι κοινωφελές ίδρυμα, το οποίο συστήθηκε από το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως με την αριθ. 40748/15.4.1987 πράξη συμβολαιογράφου Αθηνών. Αποτελεί Ν.Π.Ι.Δ., υπάγεται στην εποπτεία και τον έλεγχο των Υπουργών Εξωτερικών, Οικονομικών και Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων και διέπεται από τις διατάξεις του α. ν. 2039/1939. Στους σκοπούς του ιδρύματος εντάσσονται η

ενίσχυση του πολυμερούς πνευματικού, πολιτιστικού, εκπαιδευτικού και φιλανθρωπικού έργου του Οικουμενικού Πατριαρχείου, καθώς και η ενίσχυση των Ορθόδοξων Εκκλησιαστικών Κοινοτήτων των χωρών της Άπω Ανατολής που υπάγονται στη δικαιοδοσία του Οικουμενικού Πατριαρχείου.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι δωρεές προς το κοινωφελές ίδρυμα με την επωνυμία «Πατριαρχικόν Ίδρυμα Ορθοδόξου Ιεραποστολής Άπω Ανατολής » αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το συνολικό εισόδημα των φορολογούμενων.

Κεφάλαιο 13^ο. Οι Δωρεές σε Χρήμα προς τις Αστικές μη Κερδοσκοπικές Εταιρίες που επιδιώκουν Κοινωφελείς Σκοπούς από το Εισόδημα.

Από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου εκπίπτουν μεταξύ άλλων τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από αυτόν λόγω δωρεάς προς τα Ν.Π.Ι.Δ. που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς. Όταν τα ποσά των δωρεών και χορηγιών προς Ν.Π.Ι.Δ., κοινωφελή ιδρύματα, σωματεία κ.λ.π. με εξαίρεση τις δωρεές που καταβάλλονται στο Δημόσιο, ΟΤΑ, Ιερούς Ναούς, εκπαιδευτικά και νοσηλευτικά ιδρύματα κ.λ.π. υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ετησίως λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί σε ειδικό λογαριασμό του νομικού προσώπου που πρέπει να ανοιχθεί για το σκοπό αυτό στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε Τράπεζα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα.

Το ΝΣΚ με την 736/1988 γνωμοδότηση του η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, έκρινε:

- Στα Ν.Π.Δ.Δ. συμπεριλαμβάνονται εκτός των άλλων και οι Αστικές μη Κερδοσκοπικές Εταιρίες που επιδιώκουν κοινωφελής σκοπούς.
- Για τη χορήγηση της πιο πάνω έκπτωσης δεν αρκεί μόνο να υφίσταται η κατά το καταστατικό αποκλειστική επιδίωξη κοινωφελούς σκοπού αλλά απαιτείται αθροιστικά να αποδεικνύεται ότι πράγματι το νομικό πρόσωπο αναπτύσσει κοινωφελή δραστηριότητα, εκτός από την περίπτωση που το νομικό πρόσωπο είναι νεοσύστατο οπότε αρκεί η αποκλειστική επιδίωξη του κοινωφελούς σκοπού κατά τις καταστατικές του διατάξεις.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του α. ν. 2039/1939 κοινωφελής σκοπός κατ' αντίθεση προς τον ιδιωτικό είναι κάθε κρατικός, θρησκευτικός, φιλανθρωπικός, εν γένει σκοπός ο οποίος είναι κοινωφελής εις το κοινόν εν όλω ή εν μέρει.

Το Συμβούλιο Επικρατείας αποφάνθηκε ότι κοινωφελής σκοπός είναι και ο αποβλέπων στην προαγωγή κλάδου της επιστήμης, εφόσον με την προαγωγή της επιστήμης ωφελείται αναγκαίως και στο κοινωνικό σύνολο.

Κεφάλαιο 13^ε. Χορηγίες Χρηματικών Ποσών προς τα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα Ημεδαπά Ν.Π.Ι.Δ. εφόσον επιδιώκουν Σκοπούς Πολιτιστικούς.

Από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου αφαιρούνται τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μέχρι τα ποσοστό 10% του συνολικού φορολογούμενου εισοδήματος του λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά Ν.Π.Ι.Δ. που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.

Πολιτιστικοί σκοποί είναι, ιδίως, η καλλιέργεια, προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής και των τεχνών γενικότερα, καθώς και η ίδρυση, επέκταση και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνολογίας και λαογραφικών. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού καθορίζονται, μετά από έλεγχο του Υπουργείου Πολιτισμού, τα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς, για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων.

Για την αναγνώριση, ως εκπεστέας δαπάνης από το εισόδημα του φορολογούμενου της χορηγίας σε χρήμα που πραγματοποιούν προς τα παραπάνω πρόσωπα από 1.1.2005 και μετά δεν απαιτείται να καταβληθεί από τον χορηγό φόρος 10% για ποσά χορηγιών άνω των 2.950 ευρώ.

Επίσης οι χορηγίες χρηματικών ποσών από το φορολογούμενο προς τα παραπάνω αναφερόμενα Ν.Π.Ι.Δ. όταν υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ετησίως απαιτείται να κατατεθούν σε ειδικό λογαριασμό του νομικού προσώπου στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε τράπεζα που λειτουργεί στη Ελλάδα.

Από 1.1.2003 τα χρηματικά ποσά των χορηγιών εκπίπτουν μόνο εφόσον υπερβαίνουν συνολικά ετησίως τα 100 ευρώ. Εάν στη δήλωση του εισοδήματος του ο φορολογούμενος αναγράψει συνολικό ποσό για χορηγίες μέχρι 100 ευρώ το ποσό αυτό δεν θα αφαιρεθεί από το εισόδημά του.

Επιπλέον, τα χρηματικά ποσά των χορηγιών δεν πρέπει να έχουν εκτέσει με βάση άλλη διάταξη του ΚΦΕ.

Κεφάλαιο 13^ο. Ποσοστό Έκπτωσης Πολιτιστικών Χορηγιών από το Εισόδημα.

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 του ν. 3525/2007 ορίζεται ότι το χρηματικό ποσό ή αξία της παροχής μετά από χρηματική αποτίμηση αυτής από ειδική εκτιμητική επιτροπή, που προσφέρεται ως πολιτιστική χορηγία, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, εκπίπτει εξ ολοκλήρου από το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου ή τα ακαθάριστα εισοδήματα της επιχείρησης που προσέφεραν τη χορηγία. Το αφαιρούμενο συνολικό ποσό αναπροσαρμόζεται και από 10% που ισχύει σήμερα σύμφωνα με το άρθρο 8 του ν. 2238/1994, δεν μπορεί να υπερβαίνει πλέον το τριάντα τοις εκατό (30%) του συνολικού φορολογούμενου εισοδήματος ή των καθαρών κερδών που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης που προσέφερε τη χορηγία.

Κεφάλαιο 13^ο. Δωρεές που Τυχόν κάνουν ο Άλλος Σύζυγος ή τα Άλλα Προστατευόμενα Μέλη της Οικογένειας του Φορολογούμενου, δεν Εκπίπτουν από το Εισόδημά του.

Επειδή η δαπάνη για δωρεές ή χορηγίες είναι προσωπική του φορολογούμενου, δεν μπορούν να αφαιρεθούν από το εισόδημα του δωρεές που τυχόν κάνουν ο άλλος σύζυγος ή τα άλλα προστατευόμενα μέλη της οικογένειας του.

Α. Χρόνος δωρεάς θεωρείται ο χρόνος κατάθεσης των χρημάτων και όχι ο χρόνος είσπραξης από το δωρεοδόχο.

Χρόνος δωρεάς θεωρείται ο χρόνος κατάθεσης των χρημάτων σε λογαριασμό του δωρεοδόχου σε τράπεζα ή στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και όχι ο χρόνος είσπραξης τους από το δωρεοδόχο. Επομένως οι χρηματικές δωρεές εκπίπτουν από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου του έτους που πραγματοποιήθηκε η κατάθεση των χρημάτων στο λογαριασμό του δωρεοδόχου.

Β. Δεν γίνεται παρακράτηση φόρου στα ποσά των δωρεών ή χορηγιών όταν ο φορολογούμενος δεν θέλει να αφαιρέσει από το εισόδημά του.

Αν ο φορολογούμενος θέλει να δωρίσει χρηματικό ποσό, χωρίς να το αφαιρέσει από το εισόδημά του, δεν υποχρεούται να παρακρατήσει και να αποδώσει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία φόρο με συντελεστή 10% όταν το ποσό της δωρεάς υπερβαίνει για κάθε δωρεοδόχο τα 2.950 ευρώ ετησίως.

Κεφάλαιο 13^λ. Δικαιολογητικά Δαπάνης Δωρεών

Για την απόδειξη της καταβολής του ποσού των δωρεών ή χορηγιών, απαιτούνται τα ακόλουθα, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά:

1. Προκειμένου για δωρεά ιατρικών μηχανημάτων και ασθενοφόρων αυτοκινήτων:

- a. Βεβαίωση του δωρεοδόχου ότι έγινε αποδεκτή η δωρεά.
- b. Αντίγραφο του πρωτοκόλλου παράδοσης- παραλαβής.
- c. Σε περίπτωση αγοράς και άμεσης παράδοσης των

δωρούμενων αντικειμένων, το νόμιμο στοιχείο που προβλέπεται από τον ΚΒΣ, από το οποίο προκύπτει η αξία τους

Σε περίπτωση που ο δωρητής κατείχε από πριν τα δωρηθέντα αντικείμενα. Η αξία τους προσδιορίζεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

2. Προκειμένου για χρηματικά ποσά:

a. Διπλότυπη απόδειξη ή γραμμάτιο είσπραξης του ποσού της δωρεάς ή χορηγίας, η οποία εκδίδεται από το νόμιμο εκπρόσωπο του δωρεοδόχου.

b. Βεβαίωση ή αντίγραφο της οικείας πράξης του νόμιμου εκπροσώπου του δωρεοδόχου από την οποία να προκύπτει η αποδοχή της δωρεάς και η καταχώρηση του ποσού αυτής στα επίσημα βιβλία του δωρεοδόχου.

Σε περίπτωση δωρεάς χρηματικών ποσών με όρο, βεβαίωση του νόμιμου εκπροσώπου του δωρεοδόχου από την οποία να προκύπτει το ύψος του καθαρού προϊόντος που περιέχεται στο δωρεοδόχο.

Στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό της δωρεάς ή χορηγίας κατατίθεται σε ειδικό λογαριασμό του δωρεοδόχου ή του αποδέκτη της χορηγίας, που έχει ανοιχθεί σε τράπεζα ή στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, εκτός των παραπάνω δικαιολογητικών, απαιτείται και το οικείο γραμμάτιο είσπραξης της τράπεζας ή του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων, στο οποίο πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 2238/1994.

Αν το πρωτότυπο έχει δοθεί στο δωρεοδόχο για την είσπραξη του ποσού που δωρήθηκε, υποβάλλεται αντίγραφο του γραμματίου, κυρωμένο από το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή την Τράπεζα από την οποία εκδόθηκε.

Τα δικαιολογητικά για την έκπτωση των δωρεών χρηματικών ποσών προς αθλητικά σωματεία, ορίζονται στην οικεία διάταξη.

Πέρα από τα πιο πάνω δικαιολογητικά, σε περίπτωση που τα χρηματικά ποσά των δωρεών προς αθλητικά σωματεία υπερβαίνουν αθροιστικά για κάθε δωρεοδόχο τα 2.950 ευρώ ετησίως, απαιτείται και το πρωτότυπο του παραστατικού καταβολής του φόρου 10%.

Βιβλιογραφία

- Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (Δημ. Σταματόπουλος- Αντ. Καραβοκύρης)
- Φορολογικές σημειώσεις (Γιώργος Κορομηλάς)
- www.taxheaven.gr
- www.wikipaideia.gr
- Διάφορα εκδιδόμενα άρθρα