ΤΕΙ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ

MASTER OF SCIENCE IN FINANCE

Διπλωματική Εργασία

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΕ ΤΟΝ Ν. 4172/2013

του

ΣΟΥΦΗ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥ

Επιβλέπων καθηγητής: Γεωργόπουλος Αντώνιος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης MASTER OF SCIENCE IN FINANCE

ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2017

Ο Σούφης Αλέξανδρος

δηλώνω υπεύθυνα ότι:

1) Είμαι ο κάτοχος των πνευματικών δικαιωμάτων της πρωτότυπης αυτής εργασίας και από όσο γνωρίζω η εργασία μου δε συκοφαντεί πρόσωπα, ούτε προσβάλει τα πνευματικά δικαιώματα τρίτων.

2) Αποδέχομαι ότι το Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής μπορεί, χωρίς να αλλάξει το περιεχόμενο της εργασίας μου, να τη διαθέσει σε ηλεκτρονική μορφή μέσα από τη ψηφιακή Βιβλιοθήκη του Ιδρύματος, να την αντιγράψει σε οποιοδήποτε μέσο ή/και σε οποιοδήποτε μορφότυπο καθώς και να κρατά περισσότερα από ένα αντίγραφα για λόγους συντήρησης και ασφάλειας.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ **5**

ΕΙΣΑΓΩΓΗ **6**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 – ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ **9**

1.1 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΙ 9

1.2 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑ 10

1.3 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΣΤΗΝ ΗΜΕΔΑΠΗ ΚΑΙ ΑΛΛΟΔΑΑΠΗ 12

1.4. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ 13

1.5. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 14

1.6. ΠΙΣΤΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ 15

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ **17**

2.1. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΕΞΑΡΤΩΜΕΝΑ ΜΕΛΗ 17

2.2 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ 18

2.3 ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΙΔΟΣ 19

2.4 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ 22

2.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ 24

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 – ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ **30**

3.1 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ 30

3.2 ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ 31

3.3 ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ 33

3.4 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ 37

3.5 ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΩΝ 41

3.6 ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΣΟΔΩΝ 43

3.7 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ 44

3.8 ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΛΑΧΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 45

3.9 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ 46

3.10 ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ 58

3.11 ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ 60

3.12 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΥΤΗΣ 61

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 - ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΑ 65

4.1 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 65

4.2 ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ 65

4.3 ΤΟΚΟΙ 66

4.4 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ (ROYALTIES) 66

4.5 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ 67

4.6 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΓΙΑ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 68

4.7 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ 69

4.8 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΤΙΤΛΩΝ 70

4.9 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ 72

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ..... 76

5.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ 76

5.2 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 76

5.3 ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 78

5.4 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ 79

5.5 ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ 80

5.6 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ 80

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ..... 82

6.1 ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΗΓΗ 82

6.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ 82

6.3 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ 83

6.4 ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΕΣ ΣΕ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗΣ ΦΟΡΟΥ 83

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 : ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ..... 88

7.1 ΥΠΟΒΟΛΗ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ 88

7.2 ΥΠΟΒΟΛΗ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ 89

7.3 ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΟΥΝ ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ 91

7.4 ΜΕΙΩΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΤΕΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΟΥΝ ΤΑ ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ 93

7.5 ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ 94

7.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ 96

7.7. ΟΥΣΙΩΔΕΙΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΠΕΡΧΟΝΤΑΙ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΟΝ Ν. 4172/2013. 99

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ 104

ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ……105

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 107

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο νέος Κώδικας αποτελεί ένα σημαντικό βήμα για την απλοποίηση και τον εκσυγχρονισμό του δικαίου της φορολογίας εισοδήματος της χώρας μας. Η παρούσα εργασία αποτελεί μια προσπάθεια κωδικοποίησης της ισχύουσας νομοθεσίας που διέπει τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Γίνεται αναφορά στις σημαντικότερες διατάξεις του νέου νόμου, παρουσιάζονται οι κυριότερες μεταβολές που επήλθαν σε σχέση με τον προγενέστερο νόμο και τέλος η εργασία ολοκληρώνεται με τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή του νέου φορολογικού νόμου.

ABSTRACT

The new Code is an important step in simplifying and reforming our country's income taxation law. This present thesis constitutes an attempt to codify the existing legislation governing the taxation of income of individuals and legal entities. It refers to the most important provisions of the new law, presents the main changes made in relation to the previous legislation and finally it concludes with the conclusions resulting from the application of the new tax law.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στα πλαίσια ενός ευρύτερου σχεδιασμού του Υπουργείου Οικονομικών για τη μεταρρύθμιση του φορολογικού συστήματος της χώρας ψηφίσθηκε τον Ιούλιο του 2013 ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013 - ΦΕΚ 167/23-07-2013).

Με τον νέο Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος οι διατάξεις του οποίου έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, παρουσιάσθηκε ένα σύνολο διατάξεων με αντικειμενικό σκοπό τη δημιουργία ενός δίκαιου, με βάση τις συνταγματικές επιταγές της φορολογικής δικαιοσύνης και ίσης μεταχείρισης, και αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος, το οποίο θα συμβάλει καθοριστικά στην ενίσχυση της διαφάνειάς του στο ανταγωνιστικό διεθνές οικονομικό περιβάλλον και στην ουσιαστική καταπολέμηση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής και στην απλοποίηση των φορολογικών διαδικασιών.

Όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4172/2013 με τον παρόντα νόμο επιδιώχθηκε η δημιουργία μίας δίκαιης βάσης αναδιανομής του εισοδήματος, μίας σταθερής πηγής χρηματοδότησης των δημόσιων υπηρεσιών και αγαθών και παράλληλα, η δημιουργία ενός Κώδικα εύληπτου, κατανοητού και προσιτού στον κάθε πολίτη προκειμένου να επαναθεμελιωθούν συνθήκες εμπιστοσύνης και σταθερότητας στο κοινωνικό και οικονομικό περιβάλλον και να τεθούν οι προϋποθέσεις ώστε η φορολογική διοίκηση να μμπορεί να αντιμετωπίσει τη μεγαλύτερη πηγή οικονομικής αδικίας που είναι η φοροδιαφυγή.

Ο Κώδικάς Φορολογίας Εισοδήματος περιλαμβάνει:

α)Την φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων, των νομικών προσώπων, καθώς και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων.

β)Τον τρόπο φορολόγησης για ειδικές κατηγορίες εισοδημάτων, καθώς και τρόπο απόδοσης των φόρων, της προκαταβολής του φόρου, καθώς και της παρακράτησής του κ.λπ.

Σκοπός της παρούσης εργασίας είναι η ανάλυση-ερμηνεία των κυριοτέρων διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων όπως ισχύουν έως και σήμερα κωδικοποιημένες μέχρι και τον Ν. 4474/2017.

Στο πρώτο κεφάλαιο αναφέρονται οι γενικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Δίνονται ορισμοί που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. Αναλύεται η έννοια της φορολογικής κατοικίας και κατηγοριοποιούνται οι πηγές εισοδήματος. Επίσης δίδεται ο ορισμός του φορολογητέου εισοδήματος και του φορολογικού έτους.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύονται οι διατάξεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Το εισόδημα φυσικών προσώπων από οποιαδήποτε πηγή εισοδήματος, και οι ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές.

Στο τρίτο κεφάλαιο περιγράφονται τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, ο τρόπος προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, ο συντελεστής φορολόγησης αυτών, οι εκπιπτόμενες και μη δαπάνες και ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού ελάχιστης φορολογίας.

Στο τέταρτο κεφάλαιο ορίζεται η γενική έννοια του εισοδήματος από κεφάλαιο η οποία περιλαμβάνει τα μερίσματα, τους τόκους, τα δικαιώματα καθώς και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

Στο πέμπτο κεφάλαιο αναλύεται το αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Στο έκτο κεφάλαιο εξετάζονται οι διατάξεις περί παρακράτησης φόρου και φορολόγησης στην πηγή.

Στο έβδομο κεφάλαιο καθορίζεται ο χρόνος υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και νομικών προσώπων-νομικών οντοτήτων και ο τρόπος υπολογισμού και βεβαίωση της προκαταβολής για φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων και νομικών προσώπων-νομικών οντοτήτων. Επίσης αναλύονται οι σημαντικότερες μεταβολές που επήλθαν με τον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Τέλος η παρούσα πτυχιακή θα ολοκληρωθεί με την παρουσίαση των συμπερασμάτων από την εφαρμογή του νέου φορολογικού νόμου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 – ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

1.1 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΙ

Με τις διατάξεις του άρθρου 1 ορίζεται το πεδίο εφαρμογής του Ν. 4172/2013 ο οποίος ρυθμίζει την φορολογία των φυσικών και νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων. Ρυθμίζεται επίσης ο τρόπος φορολόγησης, ο τρόπος απόδοσης, η προκαταβολή και η παρακράτηση του φόρου.

Προκειμένου να διευκολυνθεί η ερμηνεία του φορολογικού νόμου δίδονται οι ακόλουθοι ορισμοί του άρθρου 2 που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε.

α) «φορολογούμενος»: νοείται κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε.,

β) «πρόσωπο»: νοείται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα,

γ) «νομικό πρόσωπο»: νοείται κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα,

δ) «νομική οντότητα»: νοείται κάθε μόρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μόρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου,

ε) «υπόχρεος σε παρακράτηση»: νοείται κάθε πρόσωπο που είναι υπόχρεο σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε.,

στ) «συγγενικό πρόσωπο»: νοείται ο/η σύζυγος και οι ανιόντες ή κατιόντες σε ευθεία γραμμή,

ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: νοείται κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται.

Ειδικότερα, ως συνδεδεμένα πρόσωπα θεωρούνται τα κάτωθι:

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

1.2 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 4172/2013 Κ.Φ.Ε. υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή μέσα σε ένα ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι για το παγκόσμιο εισόδημά του, ο φορολογούμενος, φυσικό πρόσωπο, που έχει τη φορολογική του κατοικία (άρθρο 4 Ν. 4172/2013 Κ.Φ.Ε.) στην Ελλάδα**.** Διευκρινίζεται ότι, κατ΄ εφαρμογή του α.ν 89/1967 το αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή. Ο φορολογούμενος του οποίου η φορολογική κατοικία είναι εκτός Ελλάδας φορολογείται μόνο για το εισόδημα που αποκτά στην Ελλάδα.

Οι κάτοικοι εξωτερικού επομένως, είναι υπόχρεοι σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος μόνο για τα **πραγματικά εισοδήματα που αποκτούν**, φορολογούμενα με οποιονδήποτε τρόπο (π.χ. βάσει κλίμακας ή αυτοτελώς) ή απαλλασσόμενα, από πηγές Ελλάδας.

Αντιθέτως οι κάτοικοι εξωτερικού που διαθέτουν π.χ. δευτερεύουσα κατοικία/επιβατικό αυτοκίνητο στην Ελλάδα ή προβαίνουν σε αγορά ακινήτου/αυτοκινήτου στην Ελλάδα, εφόσον δεν αποκτούν πραγματικό εισόδημα στην χώρα μας, δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ο φόρος επιβάλλεται μόνο στο εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα και όχι στο εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή. Παράλληλα ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 30 περί εναλλακτικής ελάχιστης φορολογίας, εφόσον αποκτά πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα.

Με τις διατάξεις του άρθρου 4 καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό η νομικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου απαραίτητη προϋπόθεση προκειμένου ένα φυσικό πρόσωπο να θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας είναι να έχει στην Ελλάδα την μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων (προσωπικοί, οικονομικοί, κοινωνικοί δεσμοί). Επιπλέον ο προξενικός, διπλωματικός και δημόσιος λειτουργός που έχει την ελληνική ιθαγένεια θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Επίσης με την παράγραφο 2 του ιδίου άρθρου ορίζεται ότι με την συμπλήρωση του χρονικού διαστήματος φυσικής παρουσίας στην Ελλάδα άνω των 183 ημερών το χρόνο, το φυσικό πρόσωπο αποκτά την φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα.

Η παράγραφος 3 αναφέρει ότι προκειμένου ένα νομικό πρόσωπο να θεωρηθεί κάτοικος Ελλάδας εξετάζεται η σύστασή ή ίδρυσή του με βάση το ελληνικό δίκαιο, η καταστατική του έδρα και ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης (τόπος λήψης στρατηγικών αποφάσεων, τόπος ετήσιας γενικής συνέλευσης, τόπος άσκησης καθημερινής διοίκησης).

1.3 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΣΤΗΝ ΗΜΕΔΑΠΗ ΚΑΙ ΑΛΛΟΔΑΠΗ

Με τις διατάξεις του άρθρου 5 καθορίζονται αναλυτικά οι πηγές από τις οποίες προκύπτει εισόδημα στην Ελλάδα. Ως εισόδημα το οποίο προκύπτει στην Ελλάδα θεωρείται:

α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο,

β) το εισόδημα από συντάξεις που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, από ημεδαπό κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στην Ελλάδα,

γ) το εισόδημα από συμβουλευτικές και τεχνικές υπηρεσίες, υπηρεσίες διοίκησης που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης,

δ) το εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην ημεδαπή,

ε) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης,

στ) το εισόδημα από τη μεταβίβαση παγίων περιουσιακών στοιχείων από αλλοδαπό που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,

ζ) το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή,

η) το εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας, η οποία βρίσκεται στην ημεδαπή,

θ) το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη ομολόγων και παραγώγων

χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση,

ι) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή,

ια) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από τις νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή,

ιβ) το εισόδημα από τόκους καταβληθέντες ή πιστωθέντες που οφείλονται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,

ιγ) το εισόδημα από δικαιώματα που πιστώνεται ή καταβάλλεται από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή.

Ως εισοδήματα αλλοδαπής θεωρείται κάθε είδους εισόδημα το οποίο δεν έχει αποκτηθεί στην ημεδαπή.

1.4. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

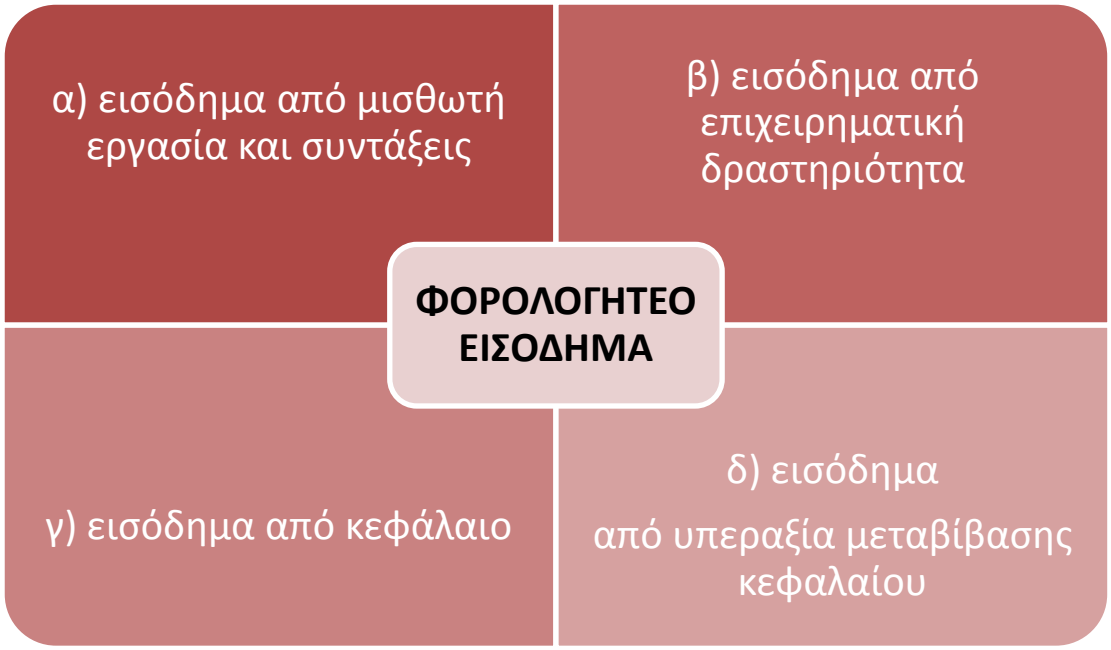
Με το άρθρο 7 δίδεται η έννοια του φορολογητέου εισοδήματος. Ως φορολογητέο εισόδημα ορίζεται το εισόδημα που προκύπτει κατόπιν της αφαίρεσης των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα. Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε. καθιερώνονται τέσσερις (4) πηγές εισοδήματος :

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

γ) εισόδημα από κεφάλαιο,

δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.



Γράφημα 1 : Οι τέσσερις πηγές του φορολογητέου εισοδήματος

1.5. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου 8 ορίζεται η έννοια του φορολογικού έτους το οποίο πλέον ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Επισημαίνεται, ότι καταργείται η υπερδωδεκάμηνη περίοδος, δηλαδή σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες. Σχετικά με τα νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία παρέχεται η δυνατότητα λήξης του φορολογικού έτους την 30η Ιουνίου.

Κατά παρέκκλιση του ανωτέρω κανόνα, στην περίπτωση που στα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μετέχει κατά ποσοστό που υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50 %) αλλοδαπή επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιηθεί το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου.

Αναφέρεται επίσης ότι ο φόρος επιβάλλεται στα εισοδήματα του προηγούμενου φορολογικού έτους.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης εισοδήματος λογίζεται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του ν.4172/2013, με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4172/2013 τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το **σύστημα της δεδουλευμένης βάσης**, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994, σε αντίθεση με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

Παράλληλα με την ΠΟΛ.1223/2015 εγκύκλιο της Δ/νσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας διευκρινίσθηκε ότι για να υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος το εισόδημα που αποκτάται πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά τα εξής:

α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και

β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξής του εντός του ίδιου έτους.

Προκαταβολές χρηματικών ποσών που εισπράττονται σε ένα φορολογικό έτος δεν θεωρούνται έσοδα του φορολογικού έτους στο οποίο εισπράχθηκαν, αλλά αυτού το οποίο αφορούν και καθίστανται δεδουλευμένα.

1.6. ΠΙΣΤΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ

Αναφορικά με την **πίστωση του φόρου αλλοδαπής**, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν.4172/2013 προβλέπεται, ότι για εισόδημα που αποκτά στην αλλοδαπή κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος (νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα) με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 4, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα.

Για την απόδειξη της καταβολής του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή συνυποβάλλονται σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον

Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 16 του ν.4174/2013) και όπως αυτά καθορίζονται στην ΠΟΛ.1026/22.01.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 170Β').

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ν.4172/2012 ορίζεται, ότι η μείωση αυτή του φόρου εισοδήματος, κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Σημειώνεται, ότι σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου, το ποσό αυτό δεν επιστρέφεται, καθότι σε περίπτωση επιστροφής δεν θα είχαμε επιστροφή φόρου, αφού αυτός δεν θα είχε αποδοθεί προηγουμένως στο Ελληνικό Δημόσιο (όπως συμβαίνει με τους παρακρατούμενους ή την προκαταβολή), αλλά απλώς μία καταβολή ποσού από το Δημόσιο προς το νομικό πρόσωπο μη προβλεπόμενη από το νόμο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

2.1. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΕΞΑΡΤΩΜΕΝΑ ΜΕΛΗ

Με το άρθρο 10 ορίζεται ότι αντικείμενο του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων αποτελεί το εισόδημα που τα πρόσωπα αποκτούν από μία τουλάχιστον από τέσσερις κατηγορίες εισοδήματος που ορίζει το άρθρο 7.

Το άρθρο 11 αναφέρεται στα εξαρτώμενα μέλη του φορολογούμενου. Ως τέτοια θεωρούνται:

α) ο (η) σύζυγος εάν δεν έχει από οποιαδήποτε πηγή εισόδημα,

β) τα ανήλικα άγαμα τέκνα έως 18 ετών ή τα ενήλικα άγαμα τέκνα έως 25 ετών που είναι είτε φοιτητές είτε άνεργοι εγγεγραμμένοι στο μητρώο ανέργων του Ο.Α.Ε.Δ.,

γ) τα τέκνα του φορολογούμενου και οι αδερφοί, αδερφές των δύο συζύγων εφόσον έχουν ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 67 % και είναι άγαμοι, διαζευγμένοι ή σε χηρεία.

δ) οι ανιόντες,

ε) τα ανήλικα ορφανά από πατέρα και μητέρα με τρίτου βαθμού συγγένεια με τον φορολογούμενο ή τον/τη σύζυγο.

Εάν το εισόδημα των φυσικών προσώπων των ανωτέρω περιπτώσεων β΄, δ΄ και ε΄ υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000,00 €) ευρώ δεν θεωρούνται εξαρτώμενα μέλη. Εάν επίσης το ετήσιο εισόδημα των φυσικών προσώπων της ανωτέρω περίπτωσης γ΄ υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000,00 €) ευρώ δεν θεωρούνται εξαρτώμενα μέλη. Δεν λαμβάνονται υπόψη, η διατροφή που καταβάλλεται σε ανήλικα τέκνα και το εξωιδρυματικό επίδομα ή προνοιακά επιδόματα.

Επίσης το εισόδημα των ανήλικων τέκνων προστίθεται στα εισοδήματα του γονέα που ασκεί τη γονική μέριμνα και θεωρείται υπόχρεος για την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Όταν τα ανήλικα τέκνα αποκτούν εισοδήματα από την παροχή προσωπικής εργασίας ή από λήψη σύνταξης λόγω θανάτου του πατέρα τους ή της μητέρας τους και παράλληλα πληρούν όλες τις προϋποθέσεις για να θεωρηθούν εξαρτώμενα μέλη, έχουν υποχρέωση χωριστής υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην οποία περιλαμβάνεται κάθε εισόδημα τους.

2.2 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 12 οριοθετείται η έννοια του ακαθάριστου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις το οποίο περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή είδος που αποκτώνται στα πλαίσια εργασιακής σχέσης.

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 **ορίζονται οι περιπτώσεις, για τις οποίες θεωρείται ότι υφίσταται εργασιακή σχέση,** και κατά συνέπεια το εισόδημα που αποκτάται από τα πρόσωπα των περιπτώσεων αυτών θεωρείται εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Τέτοιες περιπτώσεις είναι όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες βάσει σύμβασης εργασίας, σύμβασης με σχέση εξαρτημένης εργασίας, νομοθεσίας περί μισθολογίου των υπαλλήλων του Δημοσίου, ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας, ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας και τέλος βάσει **έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με έως και τρία (3) φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες** ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό 75% του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του.

Παράλληλα με την παράγραφο 3 απαριθμούνται οι παροχές οι οποίες θεωρούνται ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και είναι οι ακόλουθες:

«α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,

β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδίου,

γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου,

δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης,

ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης,

στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο,

ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,

η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

θ) Ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, το οποίο καταβάλλεται από τους Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας στους εργαζομένους τους»[1].

2.3 ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΙΔΟΣ

Με το άρθρο 13 καθιερώνεται γενικός κανόνας για τον συνυπολογισμό των παροχών σε είδος που λαμβάνουν εργαζόμενοι ή συγγενικά τους πρόσωπα στο φορολογητέο εισόδημα τους εφόσον η συνολική αξία των παροχών υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.[2]

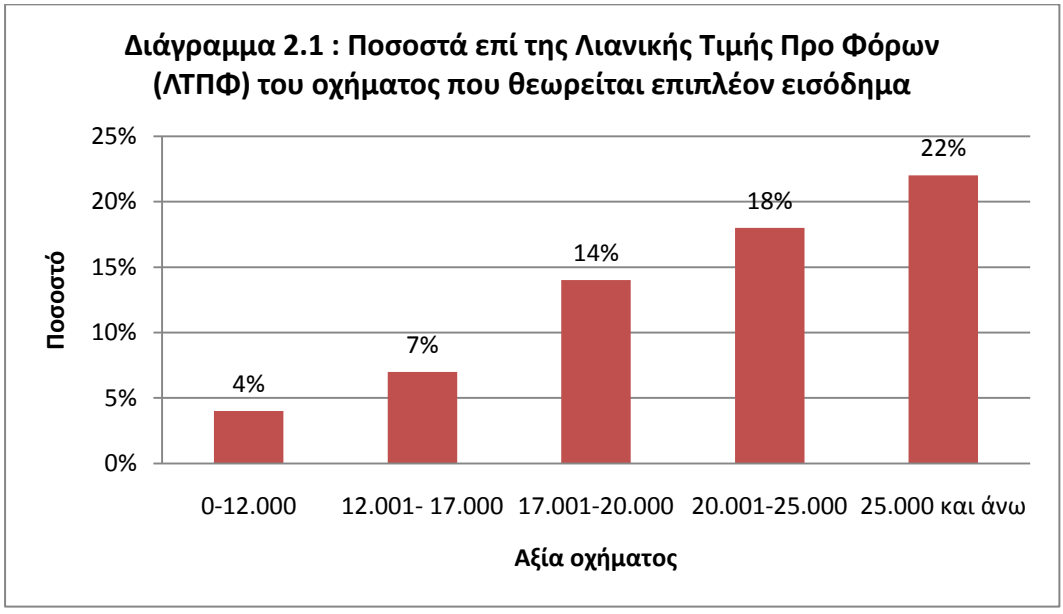
[1] Ν. 4172/2013- Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος.

[2] Σακέλλης Εμμανουήλ (2014), Ο νέος κώδικας φορολογίας εισοδήματος, εκδόσεις Βρύκους, σελ. 113.

Επίσης περιγράφονται οι κατωτέρω τέσσερις (4) κατηγορίες παροχών σε είδος οι οποίες θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και για τις οποίες είναι αναγκαίο να προσδιορισθεί η αγοραία αξία τους προκειμένου να αποτελέσουν φορολογητέο εισόδημα για τον εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο.

α) Η παραχώρηση οχήματος για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους η αγοραία αξία του οποίου υπολογίζεται ως ποσοστό στο σύνολο της Λιανικής Τιμής Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα 2.1 και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 2.1 : Ποσοστά επί της Λιανικής Τιμής Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος που θεωρείται επιπλέον εισόδημα	
Λ.Τ.Π.Φ	**ΠΟΣΟΣΤΟ Λ.Τ.Π.Φ. ΠΟΥ ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ**
0-12.000	4 %
12.001- 17.000	7 %
17.001-20.000	14 %
20.001-25.000	18 %
25.000 και άνω	22 %



Η αξία της παραχώρησης του οχήματος μειώνεται βάσει παλαιότητας ως εξής:

i) 0-2 έτη καμία μείωση,

ii) 3-5 έτη μείωση δέκα τοις εκατό (10%),

iii) 6-9 έτη μείωση είκοσι πέντε τοις εκατό (25%),

iv) Από 10 έτη και μετά μείωση πενήντα τοις εκατό (50%).

Από τις ανωτέρω διατάξεις εξαιρούνται τα οχήματα που παραχωρούνται αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς και έχουν Λιανική Τιμή Πώλησης προ Φόρων έως 12.000 ευρώ.

β) **Τα δάνεια που χορηγούνται** προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα κατόπιν έγγραφης συμφωνίας.

Η ωφέλεια για τον λήπτη της παροχής αυτής προσδιορίζεται ανά φορολογικό έτος και αποτιμάται ως η διαφορά μεταξύ των τόκων που υπολογίζονται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς (σχετική η ΠΟΛ.1034/30.1.2014 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών) και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος βάσει της σχετικής έγγραφης συμφωνίας.

Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Διευκρινίζεται ότι η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.

γ) **Τα δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών** η αγοραία αξία των οποίων προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασής του και όχι κατά το χρόνο χορήγησης αυτών. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος.

δ) η παραχώρηση κατοικίας σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός έτους. Η παροχή αυτή αποτιμάται στο ποσό του μισθώματος που καταβάλλεται απευθείας από τον εργοδότη προς τον εκμισθωτή της παραχωρούμενης κατοικίας, ενώ στην περίπτωση που η προς παραχώρηση κατοικία ανήκει στον εργοδότη, η παροχή σε είδος αποτιμάται σε ποσοστό 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

2.4 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου 14 προσδιορίζονται και κατηγοριοποιούνται οι εξαιρέσεις και οι απαλλαγές του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Οι ακόλουθες περιπτώσεις εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις:

α) η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης και η ημερήσια αποζημίωση που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο αποκλειστικά για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη,

β) η αποζημίωση για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται από τον εργοδότη για υπηρεσιακούς λόγους,

γ) το επίδομα αλλοδαπής που χορηγείται σε υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών,

δ) οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων,

ε) οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο,

στ) η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του Δημοσίου, καθώς και επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στους ασφαλισμένους και τα εξαρτώμενα μέλη του ασφαλισμένου,

ζ) η αξία των διατακτικών σίτισης αξίας έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα,

η) οι παροχές ασήμαντης αξίας μέχρι του ποσού των είκοσι επτά (27) ευρώ ετησίως,

ι) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων και

ια) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργοδότη για την ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη του υπαλληλικού του προσωπικού ή για την κάλυψη του κινδύνου ζωής ή ανικανότητάς του στο πλαίσιο ασφαλιστηρίου συμβολαίου, μέχρι του ποσού των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ ετησίως ανά εργαζόμενο.

Επίσης με τις διατάξεις της παραγράφου 2 απαλλάσσονται από τον φόρο οι κάτωθι κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις:

α) Το εισόδημα από αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους και σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης.

β) Η διατροφή που λαμβάνει ο/η δικαιούχος, σύμφωνα με δικαστική απόφαση ή συμβολαιογραφική πράξη.

γ) Η σύνταξη που καταβάλλεται σε ανάπηρους πολέμου.

δ) Το εξωϊδρυματικό επίδομα και κάθε συναφές ποσό που καταβάλλεται σε ειδικές κατηγορίες ατόμων με αναπηρίες.

ε) Οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%).

στ) Το επίδομα ανεργίας που καταβάλλει ο Ο.Α.Ε.Δ. στους δικαιούχους ανέργους, εφόσον τα των λοιπά εισοδήματα του φορολογούμενου δεν υπερβαίνουν ετησίως τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

ζ) Το επίδομα κοινωνικής αλληλεγγύης συνταξιούχων (Ε.Κ.Α.Σ.) που καταβάλλεται στους δικαιούχους.

η) Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται σε πολιτικούς πρόσφυγες, σε αυτούς που διαμένουν προσωρινά στην Ελλάδα για ανθρωπιστικούς λόγους και σε όσους έχουν υποβάλει αίτηση για αναγνώριση προσφυγικής ιδιότητας.

θ) το επίδομα επικίνδυνης εργασίας που καταβάλλεται με τη μορφή πτητικού, καταδυτικού, ναρκαλιείας, αλεξιπτωτιστών, δυτών και υποβρυχίων καταστροφών σε αξιωματικούς, υπαξιωματικούς και οπλίτες των Ενόπλων Δυνάμεων, της Ελληνικής Αστυνομίας, της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας και του Λιμενικού Σώματος, καθώς και η ειδική αποζημίωση που καταβάλλεται στο ιατρικό και νοσηλευτικό προσωπικό και τα πληρώματα ασθενοφόρων του Ε.Κ.Α.Β. που εκτελούν διατεταγμένη υπηρεσία με αεροπορικά μέσα για παροχή Α΄ Βοηθειών, κατά ποσοστό εξήντα πέντε τοις εκατό (65%).

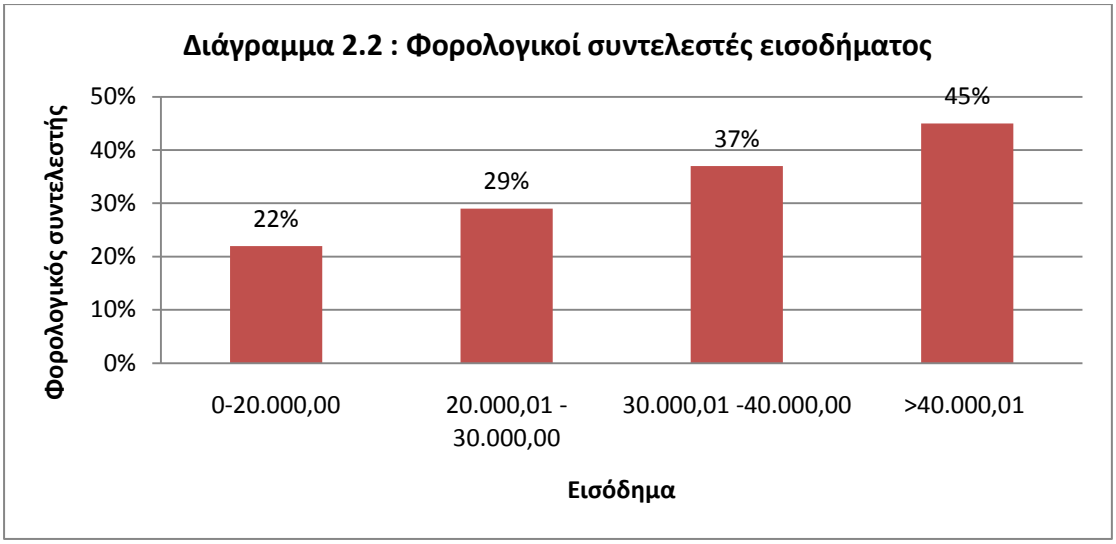
2.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου 15 περιορίζονται οι φορολογικές κλίμακες και οι αντίστοιχοι φορολογικοί συντελεστές με την πρόβλεψη τεσσάρων κατηγοριών συντελεστών προκειμένου να απλοποιηθεί η διαδικασία και ο τρόπος φορολόγησης. Επιπρόσθετα προβλέπεται ειδική αυτοτελής φορολόγηση για τις συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία.

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο με βάση την παρακάτω κλίμακα που παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα 2.2 και το αντίστοιχο διάγραμμα :

Πίνακας 2.2 : Φορολογικοί συντελεστές εισοδήματος

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχειρηματική Δραστηριότητα) σε ευρώ	**Φορολογικός Συντελεστής**
0-20.000,00	22%
20.000,01 - 30.000,00	29%
30.000,01 -40.000,00	37%
>40.000,01	45%

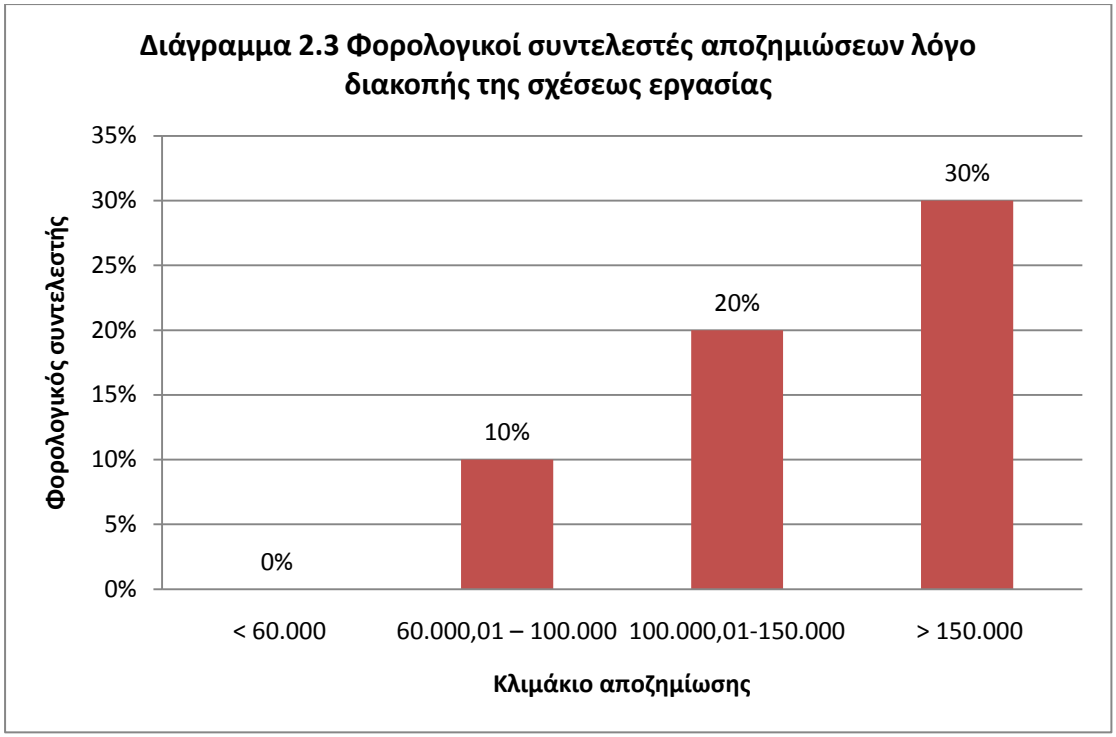


Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι ο φορολογικός συντελεστής με τον οποίο φορολογείται το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν οι αξιωματικοί που υπηρετούν σε πλοία του εμπορικού ναυτικού ανέρχεται στο 15 % και του κατώτερου πληρώματος ανέρχεται στο 10 %.

Κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει το φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης με βάση την ακόλουθη κλίμακα (παράγραφος 3 άρθρου 15 ν. 4172/2013):

Πίνακας 2.3 Φορολογικοί συντελεστές αποζημιώσεων λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας

Κλιμάκιο αποζημίωσης (ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής
< 60.000	0 %
60.000,01 – 100.000	10 %
100.000,01-150.000	20 %
> 150.000	30 %

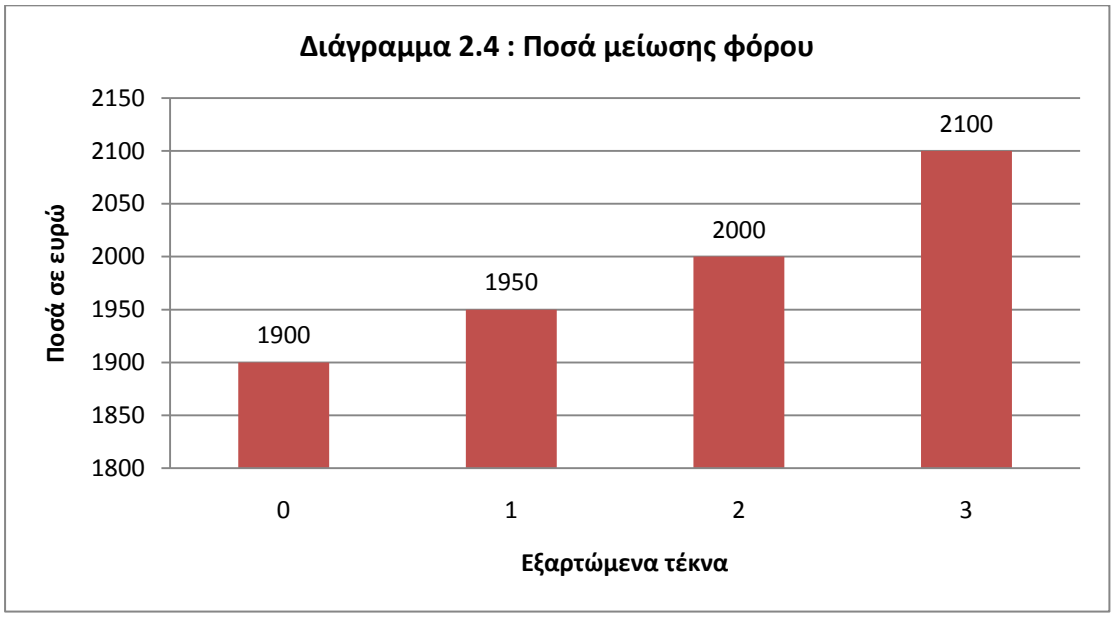


Σε περίπτωση ομαδικών ασφαλιστήριων συνταξιοδοτικών συμβολαίων οι παροχές που καταβάλλονται σε εργαζόμενους φορολογούνται αυτοτελώς είτε με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15 %) για κάθε περιοδικά καταβαλλόμενη παροχή είτε με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10 %) για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή μέχρι σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή κατά το μέρος που υπερβαίνει τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ. Εάν πραγματοποιηθεί πρόωρη εξαγορά από τον δικαιούχο οι ανωτέρω συντελεστές αυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50 %).

2.6 ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 16 του Ν. 4172/2013 ο φόρος εισοδήματος μειώνεται κατά το ποσό των ποσό των χιλίων εννιακοσίων (1.900) ευρώ για τον φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα, όταν το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις δεν υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ. Για τον φορολογούμενο με ένα (1) εξαρτώμενο τέκνο η μείωση του φόρου ανέρχεται σε χίλια εννιακόσια πενήντα (1.950) ευρώ, για δύο (2) εξαρτώμενα τέκνα σε δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ και για τρία (3) εξαρτώμενα τέκνα και άνω σε δύο χιλιάδες εκατό (2.100) ευρώ. Εάν το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των

ποσών αυτών, η μείωση του φόρου περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου.



Σε περίπτωση που το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις, υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ, το ποσό της μείωσης μειώνεται κατά δέκα (10) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος από μισθούς και συντάξεις.

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ιδίου άρθρου και με βάση την ΠΟΛ 1005/2017 ο φορολογούμενος για να τύχει της μείωσης φόρου απαιτείται να έχει εξοφλήσει με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής τις δαπάνες που πραγματοποίησε για απόκτηση αγαθών και λήψης υπηρεσιών στην ημεδαπή ή σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ., το ελάχιστο ποσό των οποίων προσδιορίζεται ως ποσοστό του φορολογητέου εισοδήματος του, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Πίνακας 2.4 : Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή και μέσα πληρωμής με κάρτα

Εισόδημα (σε ευρώ)	Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή και μέσα πληρωμής με κάρτα
1 - 10.000,00	10 %

10.000,01 - 30.000,00	15 %
30.000,01 και άνω	20 % και μέχρι 30.000 ευρώ

Από την ανωτέρω υποχρέωση εξαιρούνται οι φορολογούμενοι ηλικίας εβδομήντα (70) ετών και άνω, τα άτομα με ποσοστό αναπηρίας ογδόντα (80 %) τοις εκατό και άνω, όσοι βρίσκονται σε δικαστική συμπαράσταση και οι κάτοικοι αλλοδαπής υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 20 του ν. 4172/2013, που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα και φορολογούνται με την κλίμακα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Υποχρεούνται όμως να διακρατούν αποδείξεις ίσης αξίας με βάση την ανωτέρω κλίμακα.

Εάν ο φορολογούμενος δεν έχει πραγματοποιήσει το απαιτούμενο ύψος δαπανών με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής τότε για την διαφορά που προκύπτει μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού επιβάλλεται φόρος με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22 %).

Παράλληλα σύμφωνα το άρθρο 17 και την ΠΟΛ. 1052/2015 εγκύκλιο προβλέπονται πρόσθετες μειώσεις φόρου ποσού διακοσίων (200,00 €) ευρώ με βάση συγκεκριμένα κοινωνικά κριτήρια (πρόσωπα με τουλάχιστον 67 % αναπηρία, ανάπηροι αξιωματικοί και οπλίτες, θύματα πολέμου ή τρομοκρατικών ενεργειών, θύματα εθνικής αντίστασης ή εμφυλίου πολέμου).

Σημειώνεται ότι οι μειώσεις φόρου που προβλέπονταν για τα έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης σύμφωνα με το άρθρο 18 καταργήθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 69 του Ν. 4472/2017 (ΦΕΚ Α΄ 74/19-05-2017) και σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ιδίου άρθρου έπαψαν να ισχύουν για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 01/01/2017 και μετά.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. και της ΠΟΛ. 1052/2015 εκπίπτει από τον φόρο εισοδήματος ποσοστό δέκα τοις εκατό (10 %) των ποσών που καταβάλλονται για δωρεές προς συγκεκριμένους φορείς υπό την

προϋπόθεση ότι οι δωρεές υπερβαίνουν τα εκατό (100,00 €) ευρώ με το συνολικό ποσό των δωρεών να μην υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) του φορολογητέου εισοδήματος. Δεν λαμβάνεται υπόψη για την μείωση του φόρου το ποσό των δωρεών εφόσον είναι μικρότερο των εκατό (100,00 €) ευρώ. Περαιτέρω με την παράγραφο 2 του ιδίου άρθρου προβλέπεται ότι με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (σχετική η ΠΟΛ. 1010/02-01-2014 Υπουργική Απόφαση) ορίζονται οι φορείς με έδρα την ημεδαπή ή άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. προς τους οποίους τα καταβαλλόμενα ποσά δωρεών αναγνωρίζονται για έκπτωση από το φόρο.

Τέλος με το άρθρο 20 ορίζεται ότι η χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος δεν χορηγείται σε αλλοδαπούς με εξαίρεση τις περιπτώσεις που διατηρούν τη φορολογική τους κατοικία σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. και i) τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90 %) του παγκόσμιου εισοδήματός τους αποκτάται στην Ελλάδα ή ii) το εισόδημα τους σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. είναι τόσο χαμηλό ώστε να δικαιούνταν της μείωσης του φόρου σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία του κράτους της κατοικίας τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 – ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

3.1 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Στο άρθρο 21 αναλύεται η έννοια της επιχειρηματικής συναλλαγής. Σύμφωνα με αυτό, το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις από το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές θεωρείται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους, περιλαμβάνονται στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές.

Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα συμπίπτει με το λογιστικό αποτέλεσμα που προκύπτει σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο μετά τις προσαρμογές του λογιστικού αποτελέσματος προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις το οποίο εμφανίζεται στον «Πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης».

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, διευκρινίζεται ότι αποτελεί επιχειρηματική συναλλαγή και η ενέργεια μίας μόνο πράξης ή συμπτωματικής πράξης αρκεί να αποσκοπεί στην πραγματοποίηση κέρδους. Δηλαδή βασικό στοιχείο για να χαρακτηρισθεί μία «μεμονωμένη πράξη» σαν επιχειρηματική συναλλαγή είναι η πρόθεση για την πραγματοποίηση κέρδους. Δηλαδή επί της ουσίας όποιες αμοιβές δεν κατατάσσονται σε δραστηριότητα εξαρτημένης εργασίας, χαρακτηρίζονται και φορολογούνται ως αποτέλεσμα επιχειρηματικής δραστηριότητας.[3]

Συστηματική διενέργεια πράξεων αποτελεί και η περίπτωση που λαμβάνουν χώρα τρεις (3) ομοειδείς συναλλαγές εντός ενός εξαμήνου ή προκειμένου για ακίνητα όταν πραγματοποιούνται τρεις (3) συναλλαγές σε διάστημα δύο (2) ετών.

[3] Σταματόπουλος Δημήτρης – Καραβοκύρης Αντώνης – Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Ανάλυση – Ερμηνεία, Αθήνα 2014.

Η τέταρτη παράγραφος του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 αναφέρει ότι θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

3.2 ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 τίθεται γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων:

α) <u>πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.</u>

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη που διενεργείται κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές και συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στην διεύρυνση των εργασιών της

Η φορολογική διοίκηση δεν επιτρέπεται να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. Ενδοομιλικές συναλλαγές).

β) <u>αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.</u>

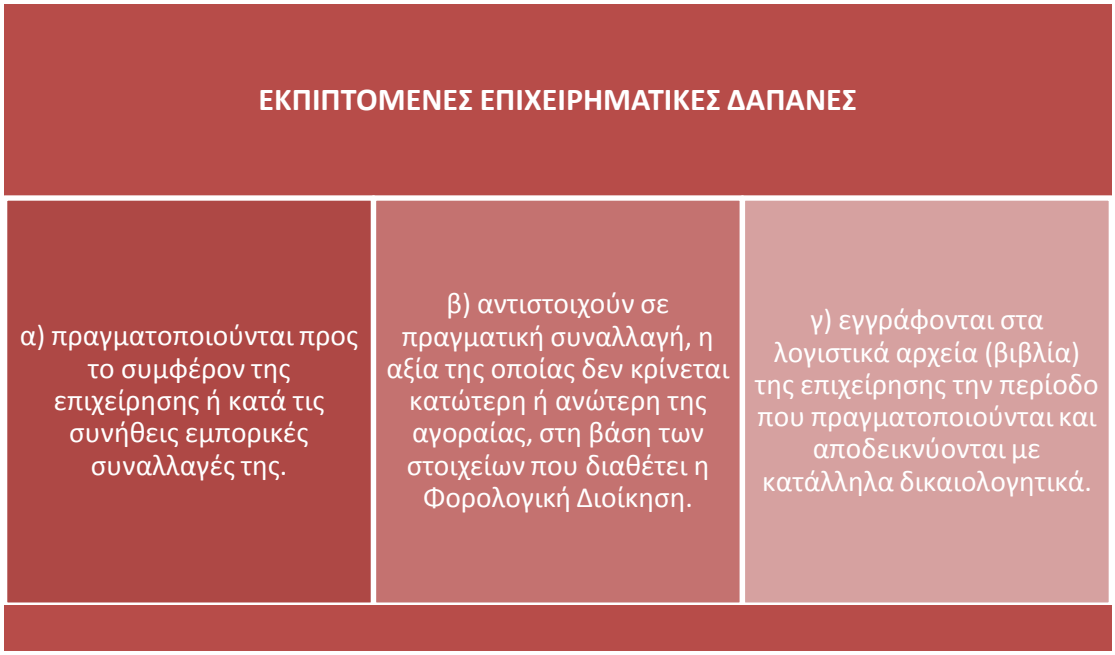
Διευκρινίζεται ότι δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση δαπάνες που χαρακτηρίζονται ως εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως για παράδειγμα είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί

στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Επισημαίνεται, ότι με την ΠΟΛ 1071/2015 κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

γ) <u>εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.</u>

Δηλαδή οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές πραγματοποιήθηκαν με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Επίσης λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των φορολογικών στοιχείων από τον εκδότη σε περίπτωση απώλειας των πρωτοτύπων στοιχείων.



Γράφημα 2 : Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

3.3 ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Οι διατάξεις του άρθρου 23 αναφέρονται στις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων:

α) Οι **τόκοι δανείων** από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά, διατραπεζικά και ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν, εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις. Το σχετικό επιτόκιο που λαμβάνεται υπόψη είναι το τελευταίο επίσημα δημοσιευμένο επιτόκιο της πλησιέστερης χρονικής περιόδου πριν την ημερομηνία δανεισμού, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος.

β) Κάθε είδους **επιχειρηματική δαπάνη** που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας **άνω των 500 ευρώ**, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, για την οποία η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

γ) Οι μη καταβληθείσες **ασφαλιστικές εισφορές.** Σχετικά με τις εμπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

δ) Οι κάθε είδους **προβλέψεις**, με εξαίρεση τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων.

ε) Τα **πρόστιμα** και οι χρηματικές ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων (πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής), που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ή παραβάσεων διατάξεων νόμου, κ.λπ.

στ) Η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή σε είδος που συνιστούν **ποινικό αδίκημα**, όπως ενδεικτικά τα ποσά που προέρχονται από νομιμοποίηση εσόδων

από εγκληματικές δραστηριότητες από τα οποία προκύπτει περιουσιακό όφελος, όπως δωροδοκίες.

ζ) Οι **φόροι - τέλη.** Ειδικότερα (περιοριστικά):

α) ο φόρος εισοδήματος,

β) το τέλος επιτηδεύματος,

γ) οι έκτακτες εισφορές, που επιβάλλονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.

δ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν.2859/2000 περί Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1113/2015 εγκύκλιο της Δ/νσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας διευκρινίσθηκε, ότι εκπίπτουν λοιποί φόροι, πλην των ανωτέρω περιπτώσεων, όπως π.χ. ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.

η) Το **τεκμαρτό μίσθωμα** από ιδιοχρησιμοποίηση της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013,κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εκπίπτει το τεκμαρτό μίσθωμα στο σύνολό του ανεξάρτητα αν υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

θ) Οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή **ενημερωτικών ημερίδων** και **συναντήσεων** που αφορούν **στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης**, για την ενημέρωσή τους σχετικά με την εισαγωγή νέων προϊόντων στην αγορά, προώθηση των προϊόντων, ενημέρωση σε νέες τεχνικές, κ.λπ., είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, εφόσον υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300,00 €) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου

εισοδήματος της επιχείρησης. Δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες που γίνονται για την αίθουσα των εκδηλώσεων, τη μεταφορά των επισκεπτών, τυχόν αμοιβές ομιλητών.

Το ποσό των τριακοσίων (300,00 €) ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά ενημερωτική ημερίδα - συνάντηση. Εάν το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπτόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα 2.000.000 ευρώ δαπάνησε στα πλαίσια διοργάνωσης ενημερωτικής ημερίδας, για σίτιση και διαμονή 50 ατόμων 21.500 ευρώ συνολικά. Ειδικότερα, για 20 από αυτά δαπάνησε το ποσό των 700 ευρώ για κάθε έναν, ήτοι συνολικά 14.000 ευρώ (20 x 700) και για τα υπόλοιπα 30 άτομα το ποσό των 250 ευρώ για κάθε έναν, ήτοι συνολικά 7.500 ευρώ (30 x 250).

Η μη εκπιπτόμενη δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής:

α) Για τα 20 άτομα για τα οποία δαπάνησε το ποσό των 700 ευρώ η δαπάνη θα περιοριστεί στα 300 ευρώ, συνεπώς ως αρχικό μη εκπιπτόμενο ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα θα ληφθεί το ποσό των 8.000 ευρώ [(700 - 300) x 20].

β) Η εναπομένουσα δαπάνη ύψους 13.500 ευρώ (21.500 - 8.000) συγκρίνεται με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι 10.000 ευρώ (2.000.000 x 0,5%) και περιορίζεται σε αυτό το ύψος, δηλαδή θα αναμορφωθεί επίσης ποσό ίσο με 3.500 ευρώ (13.500 - 10.000).

Στο παράδειγμα αυτό θα αναμορφωθεί συνολικά ποσό ύψους 11.500 ευρώ, ήτοι ποσό 8.000 ευρώ από τον περιορισμό στα 300 ευρώ της δαπάνης σε όσους συμμετέχοντες είναι μεγαλύτερη και 3.500 ευρώ γιατί το ποσό που απέμεινε υπερβαίνει το 0,5% επί των ακαθάριστων εσόδων.

Εάν στο παραπάνω παράδειγμα τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ήταν 3.000.000 ευρώ, τότε η εναπομένουσα δαπάνη ύψους 13.500 ευρώ θα συγκριθεί με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι με 15.000 ευρώ (3.000.000 x 0,5%) και επειδή είναι μικρότερη δεν τίθεται θέμα άλλου περιορισμού.

Στην περίπτωση αυτή θα αναμορφωθεί συνολικά ποσό ύψους 8.000 ευρώ, ήτοι μόνο το ποσό από τον περιορισμό στα 300 ευρώ της δαπάνης σε όσους συμμετέχοντες είναι μεγαλύτερη, δεδομένου ότι το εναπομένον ποσό είναι μικρότερο από το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

ι) Οι δαπάνες για τη διεξαγωγή **εορταστικών εκδηλώσεων** και οι δαπάνες **σίτισης** και **διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων**, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

Στις δαπάνες των περιπτώσεων θ΄ και ι΄ περιλαμβάνονται τα τέλη διαμονής (π.χ. Δημοτικοί φόροι ημεδαπής ή αλλοδαπής).

Το ανωτέρω όριο των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά εορταστική εκδήλωση. Εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπτόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

ια) Οι δαπάνες **ψυχαγωγίας**. Εκπίπτουν όμως δαπάνες ψυχαγωγίας που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας.

ιβ) Οι **προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες**. Διευκρινίζεται ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηρισθεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ.1219/6.10.2014 εγκύκλιός) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης

(άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22.

ιγ) οι δαπάνες που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε. , εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή.

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 , εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

3.4 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013 δίδεται ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων και επισημαίνονται τα κάτωθι:

Από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από τον κύριο των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης χρηματοοικονομικής μίσθωσης που εκπίπτουν από τον μισθωτή.

Ως «χρηματοοικονομική μίσθωση» νοείται οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής παραχωρεί στον μισθωτή έναντι μισθώματος τη χρήση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου, όταν πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης,

β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας,

γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού,

στοιχείου όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα της παραγράφου 4, ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,

δ) κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται τουλάχιστον στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται,

ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.

Επισημαίνεται ότι προκειμένου για τον χαρακτηρισμό της μίσθωσης ως χρηματοοικονομικής αρκεί να πληρείται ακόμη και ένα κριτήριο από τα οριζόμενα στην ίδια παράγραφο.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ότι μία επιχείρηση συνάπτει σύμβαση μακροχρόνιας μίσθωσης μηχανολογικού εξοπλισμού διάρκειας 5 ετών με τη συμφωνία στη λήξη της μίσθωσης ο εξοπλισμός να επιστραφεί στον εκμισθωτή.

Η οικονομική διάρκεια ζωής του υπόψη εξοπλισμού είναι 10 έτη.

Σε αυτή την περίπτωση **δεν πληρείται το κριτήριο γ' της παραγράφου 2** καθόσον η διάρκεια της μίσθωσης δεν υπερβαίνει το 90% της οικονομικής διάρκειας ζωής του εξοπλισμού αλλά ούτε και κάποιο εκ των λοιπών κριτηρίων της ίδιας παραγράφου και ως εκ τούτου η εν λόγω μίσθωση δεν είναι χρηματοοικονομική.

Εάν, η αγοραία αξία του παγίου είναι π.χ. 20.000 ευρώ και η παρούσα αξία των μισθωμάτων είναι 18.500 ευρώ**, η μίσθωση θα λογίζεται ως**

χρηματοοικονομική με βάση το κριτήριο δ' της παραγράφου αυτής καθώς το ποσό των 18.500 ευρώ υπερβαίνει το 90% της αγοραίας αξίας του παγίου κατά το χρόνο σύναψης της σύμβασης.

Με την παρ.3 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι οι εδαφικές εκτάσεις, τα έργα τέχνης, οι αντίκες, τα κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση.

Με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου, ορίζονται οι συντελεστές φορολογικών αποσβέσεων ανά πάγιο περιουσιακό στοιχείο ως εξής:

Πίνακας 3.1 : Φορολογικοί συντελεστές αποσβέσεων

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	**Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)**
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης).	4 %
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης.	5 %
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών.	5 %
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού.	10 %
Μέσα μεταφοράς ατόμων.	16 %
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»).	12 %
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης.	10 %

Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό.	20 %
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης.	10 %
Εξοπλισμός και όργανα, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Ως εξοπλισμός και όργανα που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, θεωρείται αυτός, που περιγράφεται στο σχετικό άρθρο της κοινής υπουργικής απόφασης του άρθρου 22Α.	40 %

Με την παράγραφο 5 του ιδίου άρθρου, ορίζεται ότι η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων για κάθε έτος με τους καθορισθέντες νέους συντελεστές αποσβέσεων της παραγράφου 4 γίνεται σε ετήσια βάση, είναι υποχρεωτική και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων (φορολογικών ετών).

Η φορολογική απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε λειτουργία με το ποσό της απόσβεσης να μην μπορεί να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής περιλαμβανομένου των δαπανών βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος.

Πάγια αξίας μικρότερης των 1.500 € μπορούν να αποσβεστούν εξ ολοκλήρου στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκαν.

Για τις νέες επιχειρήσεις, κατά τα τρία (3) πρώτα φορολογικά έτη, με πρώτο εκείνο στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση έναρξης εργασιών και για το σύνολο των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους, δίνεται η δυνατότητα να μη διενεργούν καθόλου φορολογικές αποσβέσεις.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Αγορά μηχανήματος στις 10.06.2014. Αξία τιμολογίου 9.500,00 € και Φ.Π.Α. 2.185,00 €. Για την εγκατάσταση του μηχανήματος και στήριξη αυτού επί του εδάφους καταβάλλονται 500,00 € συν Φ.Π.Α. 115,00 €.

Το μηχάνημα τίθεται άμεσα σε λειτουργία.

Θα υπολογισθούν αποσβέσεις από 01/07/2014.Οι μήνες χρησιμοποίησης του σύμφωνα με το άρθρο 24 είναι έξι (6).

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ανωτέρω άρθρου ο συντελεστής απόσβεσης ανέρχεται στο 10 %.

Η αξία κτήσης ανέρχεται στο ποσό των 10.000,00 € (αξία μηχανήματος και κόστος εγκατάστασης).

Απόσβεση 2014 : 10.000,00 * 10 % = 1.000,00 € επί 6/12=500,00 €

Απόσβεση 2015 :10.000,00 * 10 % = 1.000,00 €

Απόσβεση 2016 :10.000,00 * 10 % = 1.000,00 € κ.λ.π.

3.5 ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΩΝ

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται δικαίωμα του φορολογουμένου για μεταφορά ζημιάς από επιχειρηματική δραστηριότητα στα πέντε επόμενα φορολογικά έτη, προκειμένου να **συμψηφιστεί με μελλοντικά επιχειρηματικά κέρδη.** Συνεπώς η ζημιά που είχε ο φορολογούμενος από επιχειρηματική δραστηριότητα σε ένα οικονομικό έτος δεν συμψηφίζεται με κέρδη που τυχόν είχε ο φορολογούμενος το έτος αυτό από άλλες κατηγορίες εισοδήματος.[4]

Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας του μεταγενέστερου έτους.

[4] Σακέλλη Εμμανουήλ – Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Εκδόσεις Βρύκους.

Ειδικότερα και σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1088/2016 εγκύκλιο οι διατάξεις του άρθρου αυτού περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται τόσο για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που είναι υποκείμενα φόρου του άρθρου 45 του ν. 4172/2013.

Με την ίδια εγκύκλιο επίσης διευκρινίσθηκε ότι για τη μεταφορά της ζημίας στα επόμενα φορολογικά έτη με βάση τον Ν.4172/2013 δεν τίθενται οι προϋποθέσεις που ίσχυαν με τον προγενέστερο Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994). Ειδικότερα, δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε, αλλά αυτή μπορεί να δηλωθεί οποτεδήποτε, μέσα στην πενταετία, με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τα οριζόμενα στα άρθρα 18 και 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013).

Ειδικά σε ότι αφορά τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ο συμψηφισμός των ζημιών γίνεται μόνο με μελλοντικά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι με άλλα εισοδήματα του φυσικού προσώπου, όπως μισθούς και συντάξεις, ενοίκια ακινήτων, κ.λπ. του ίδιου φορολογικού έτους.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Ατομική επιχείρηση το 2014 έχει ζημιά 40.000,00 €.

Το ίδιο φυσικό πρόσωπο επιτηδευματίας εργάζεται και ως μισθωτός και είχε μισθούς 15.000,00 € και από ενοίκια ακινήτων 4.000,00 €.

Τα ποσά αυτά δεν μπορούν να συμψηφιστούν με τα αρνητικά εισοδήματα από την επιχειρηματική δραστηριότητα του έτους. Δηλαδή οι μισθοί και τα ενοίκια θα φορολογηθούν με τις κλίμακες που ισχύουν για αυτά και η ζημιά αυτή θα μεταφερθεί στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά για να συμψηφιστεί με μελλοντικά κέρδη της ατομικής επιχείρησης.

Με την παράγραφο 2 του ιδίου άρθρου αναφέρεται ότι η χρεωστική διαφορά που προέκυψε σε βάρος των επιχειρήσεων κατ’ εφαρμογή του προγράμματος

συμμετοχής τους στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενόμενης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από τον χρόνο διακράτησης των ομολόγων.

Με την διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ 1088/2016 καθιερώνεται ο κανόνας της απαγόρευσης συμψηφισμού του αρνητικού στοιχείου εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή με επιχειρηματικά κέρδη που προκύπτουν στην ημεδαπή, εισάγει όμως εξαίρεση για τα εισοδήματα που προκύπτουν σε κράτη-μέλη της Ε.Ε ή σε χώρα του ΕΟΧ , εφόσον δεν υπάρχει πρόβλεψη σε κάποια συνθήκη αποφυγής διπλής φορολόγησης.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 27 επισημαίνεται ότι σε περίπτωση μεταβολής του ιδιοκτησιακού καθεστώτος μίας επιχείρησης σε ποσοστό άνω του 33 % δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις περί μεταφοράς ζημιάς προκειμένου να αποφευχθεί καταστρατήγηση της διάταξης για τη μεταφορά ζημιών. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση να αποδειχθεί ότι η μεταβολή του καθεστώτος αυτού έγινε για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους.

3.6 ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΣΟΔΩΝ

Σύμφωνα με το άρθρο 28 η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προσδιορίζει το εισόδημα των φυσικών και νομικών πρόσωπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Παράλληλα στην περίπτωση που το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος των φυσικών προσώπων δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα το εισόδημα τους ανεξάρτητα αν προέρχεται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μπορεί να προσδιορισθεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Προκειμένου να προσδιορισθεί η φορολογητέα ύλη εκδόθηκε η υπ΄ αριθμ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και η υπ΄ αριθμ. ΠΟΛ. 1050/2014 με την οποία καθορίσθηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των διεθνώς αναγνωρισμένων έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα:

• της ανάλυσης ρευστότητας (source and application of funds method),

• της καθαρής θέσης (net worth method) και

• των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

3.7 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου 29 καθορίζεται ότι τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για εισόδημα από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, η οποία υπάγεται στην ασφάλιση ΟΓΑ, και εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα η μείωση φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 υπολογίζεται μόνον στο εισόδημα που αποκτάται από την αγροτική δραστηριότητα. Στην περίπτωση που επιπρόσθετα αποκτάται και εισόδημα από μισθωτή εργασία ή συντάξεις, η μείωση του φόρου θα είναι αυτή που αναλογεί στο μέρος του εισοδήματος που προέρχεται από μισθωτή εργασία και συντάξεις, καθώς και αγροτική δραστηριότητα. Επομένως οι μειώσεις του φόρου εισοδήματος του άρθρου 16 του Κ.Φ.Ε. δεν εφαρμόζονται για κέρδη προερχόμενα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και έκαναν πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 01/01/2013 ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας της παραγράφου 1 για τα τρία (3) πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%), εφόσον το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημά τους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπερβαίνει τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

Φορολογούνται αυτοτελώς με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 και ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 16 περί μείωσης του φόρου τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση. Δηλαδή όταν φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και από ατομική αγροτική επιχείρηση θα ληφθεί υπόψη η μείωση του φόρου βάσει του άρθρου 16 για το σύνολο των εισοδημάτων του.

Στην περίπτωση όμως που αποκτάται εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή και από ατομική αγροτική επιχείρηση μαζί με εισόδημα από λοιπές κατηγορίες, η μείωση του φόρου θα επιμερισθεί μόνο κατά το μέρος του εισοδήματος που προέρχεται αποκλειστικά από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή και από ατομική αγροτική επιχείρηση.

Δηλώνεται ρητά, ότι η προβλεπόμενη μείωση του φόρου για τους ασκούντες αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα **εφαρμόζεται στην περίπτωση που είναι κατ΄ επάγγελμα αγρότες,** εφόσον δηλαδή τουλάχιστον το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματός τους προέρχεται από αγροτική δραστηριότητα.

Τέλος για κάθε εισόδημα προερχόμενο από προσαύξηση περιουσίας ο συντελεστής φορολογίας ανέρχεται στο τριάντα τρία τοις εκατό (33%).

3.8 ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΛΑΧΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου 30 θεσπίζεται εναλλακτική ελάχιστη φορολογία στην περίπτωση που το τεκμαρτό εισόδημα του φορολογουμένου (δαπάνες διαβίωσης των άρθρων 31-34 του Κ.Φ.Ε.) υπερβαίνει το συνολικό του εισόδημα. Η διαφορά τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος προστίθεται στο φορολογητέο

εισόδημα του και φορολογείται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 για το οποίο θα γίνει αναφορά κατωτέρω.

Δηλαδή το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών του που προσδιορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 συγκρίνεται με το τεκμαρτό του εισόδημα και εάν το συνολικά δηλωμένο εισόδημα του είναι μικρότερο από το τεκμαρτό του εισόδημα τότε η διαφορά αυτή θα προστεθεί στα λοιπά εισοδήματά του.

Εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου αυτού:

- ο αλλοδαπός διπλωματικός ή προξενικός εκπρόσωπος,
- κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου,
- κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.

3.9 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 θεσπίζονται οκτώ (8) κατηγορίες για τις οποίες υπολογίζονται αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης.

- Ιδιοκατοικούμενες ή μισθωμένες ή δωρεάν παραχωρηθείσες κύριες και δευτερεύουσες κατοικίες.
- Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης.
- Ετήσια αντικειμενική δαπάνη για ιδιωτικά σχολεία.
- Αντικειμενική δαπάνη οικιακών βοηθών, οδηγών αυτοκινήτων κλπ.
- Δαπάνες σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης.

- Δαπάνες αεροσκαφών, ελικοπτέρων, ανεμόπτερων.

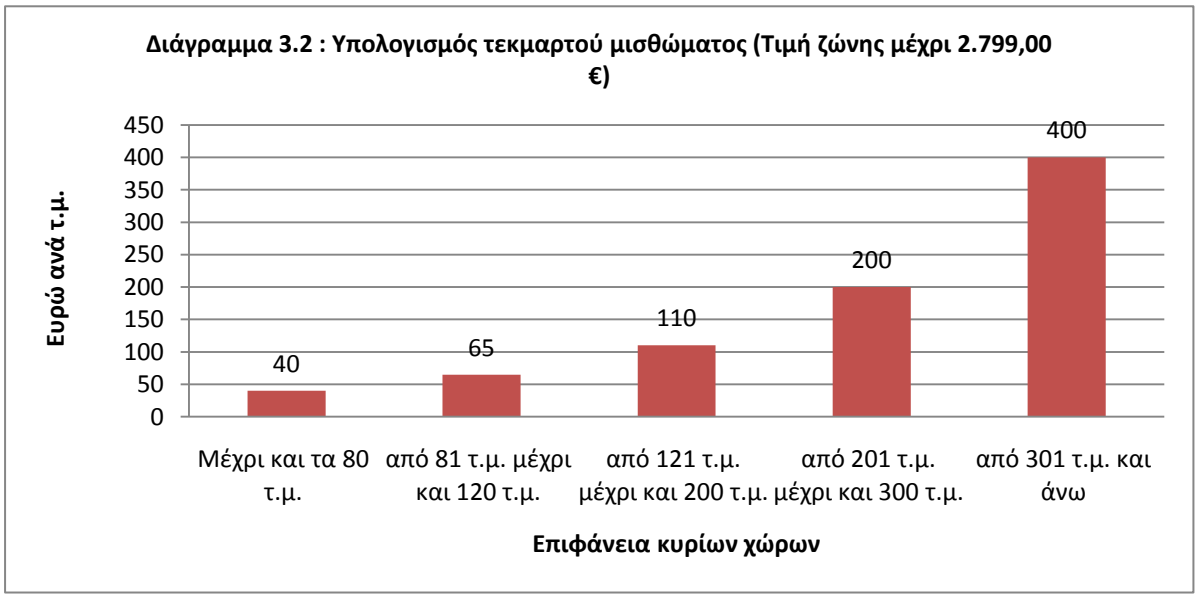
- Δαπάνες δεξαμενών κολύμβησης.

- Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης 3.000 € για άγαμο και 5.000 για εγγάμους (πέραν των παραπάνω).

- **Ιδιοκατοικούμενες ή μισθωμένες ή δωρεάν παραχωρηθείσες κύριες και δευτερεύουσες κατοικίες.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α΄ και β΄ του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και με την ΠΟΛ. 1076/2015 εγκύκλιο, το τεκμαρτό μίσθωμα για την ιδιοκατοικούμενη ή μισθωμένη ή δωρεάν παραχωρηθείσα κύρια κατοικία υπολογίζεται κλιμακωτά με βάση τα τετραγωνικά μέτρα ως ακολούθως:

Πίνακας 3.2 : Υπολογισμός τεκμαρτού μισθώματος (Τιμή ζώνης μέχρι 2.799,00 €)	
Επιφάνεια κύριων χώρων σε τ.μ.	**Τεκμαρτό ετήσιο μίσθωμα**
Μέχρι και τα 80 τ.μ.	40 € ανά τ.μ.
από 81 τ.μ. μέχρι και 120 τ.μ.	65 ευρώ ανά τ.μ
από 121 τ.μ. μέχρι και 200 τ.μ.	110 ευρώ ανά τ.μ
από 201 τ.μ. μέχρι και 300 τ.μ.	200 ευρώ ανά τ.μ
από 301 τ.μ. και άνω	400 ευρώ ανά τ.μ.

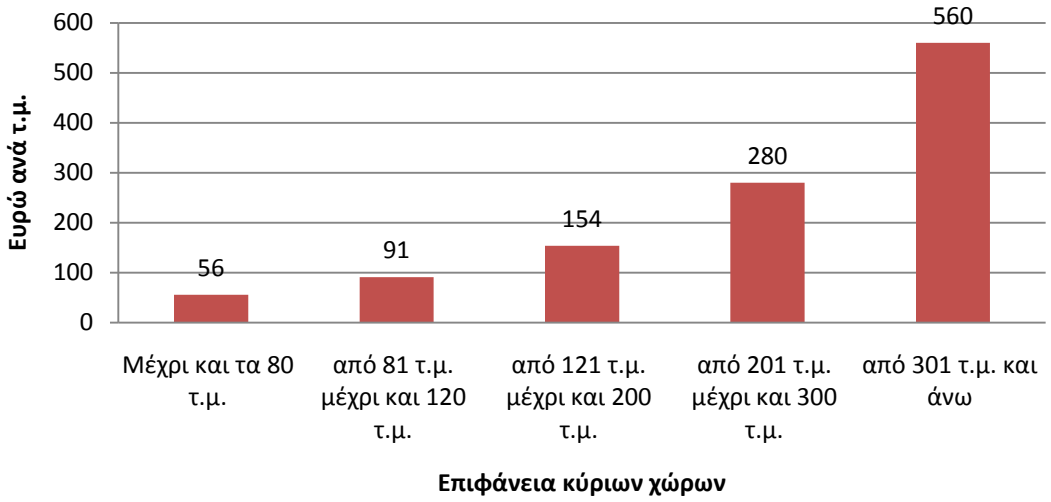


Για βοηθητικούς χώρους η ετήσια αντικειμενική δαπάνη ορίζεται σε σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο ανεξάρτητα από την επιφάνεια της οικίας.

Παράλληλα προβλέπεται προσαύξηση των παραπάνω ποσών για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης άνω των 2.799 € το τ.μ. Ειδικότερα:

-για κατοικίες με τιμή ζώνης από δύο χιλιάδες οχτακόσια ευρώ (2.800) έως τέσσερις χιλιάδες εννιακόσια ενενήντα εννέα ευρώ (4.999) το τετραγωνικό μέτρο, τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%), όπως φαίνεται στο παρακάτω διάγραμμα 3.2.

Διάγραμμα 3.2 : Υπολογισμός τεκμαρτού μισθώματος (Τιμή ζώνης από 2.800 μέχρι 4.999 €)



-και για περιοχές με τιμή ζώνης από πέντε χιλιάδες ευρώ (5.000) και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%) σε σχέση με την πρώτη περίπτωση.

Προκειμένου για μονοκατοικίες όλα τα ανωτέρω ποσά προσαυξάνονται κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20 %).

Σχετικά με τις δευτερεύουσες κατοικίες η ετήσια αντικειμενική δαπάνη ορίζεται στο ήμισυ (1/2) της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης όπως αυτή προκύπτει όταν έχουμε κύρια κατοικία μαζί με το βοηθητικό χώρο της.

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης δεν υπολογίζεται σε περίπτωση κενών κατοικιών. Παράλληλα όταν η κατοικία μισθώνεται ορισμένους μήνες μέσα στο έτος, τα ετήσια ποσά της αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης τόσο για την κύρια όσο και για την δευτερεύουσα κατοικία επιμερίζονται με βάση τους μήνες που διαρκεί η μίσθωση.

Επίσης με την ανωτέρω εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι σε περίπτωση συνιδιοκτησίας κατοικίας π.χ. από δύο συνιδιοκτήτες όπου ο ένας παραχωρεί το ποσοστό ιδιοκτησίας του στον άλλο προκειμένου ο τελευταίος να χρησιμοποιήσει την κατοικία στο σύνολό της, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης που προκύπτει από τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας θα βαρύνει τον ιδιοκτήτη που χρησιμοποιεί την κατοικία αυτή.

Επιπλέον, τα τέκνα που φιλοξενούνται από τους γονείς τους στην κατοικία των γονέων δεν επιβαρύνονται με την αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης της κατοικίας στην οποία μένουν .

<u>Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:</u>

Έστω φορολογούμενος κατέχει μία μονοκατοικία με επιφάνεια κύριων χώρων 130 τ.μ., βοηθητικούς χώρους 30 τ.μ. ευρισκόμενη σε περιοχή με τιμή ζώνης τρεις χιλιάδες ευρώ (4.000), η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης υπολογίζεται ως εξής:

Για τα πρώτα 80 τ.μ., 80 Χ 40=3.200,00 €,

Για τα επόμενα 40 τ.μ., 40 Χ 65=2.600,00 €,

Για τα επόμενα 10 τ.μ., 10 Χ 110 = 1.100,00 €,

Για τους βοηθητικούς χώρους 30 Χ 40=1.200,00 €.

ΣΥΝΟΛΟ: 3.200+2.600+1.100+1.200=8.100,00 €.

Δεδομένου ότι η μονοκατοικία είναι σε περιοχή με Τ.Ζ. 4.000,00 € το ανωτέρω ποσό θα προσαυξηθεί κατά 40 %.

8.100 Χ 1,40=11.340,00 € (προσαύξηση λόγω τιμής ζώνης).

Παράλληλα δεδομένου ότι πρόκειται για μονοκατοικία έχουμε προσαύξηση 20 %.

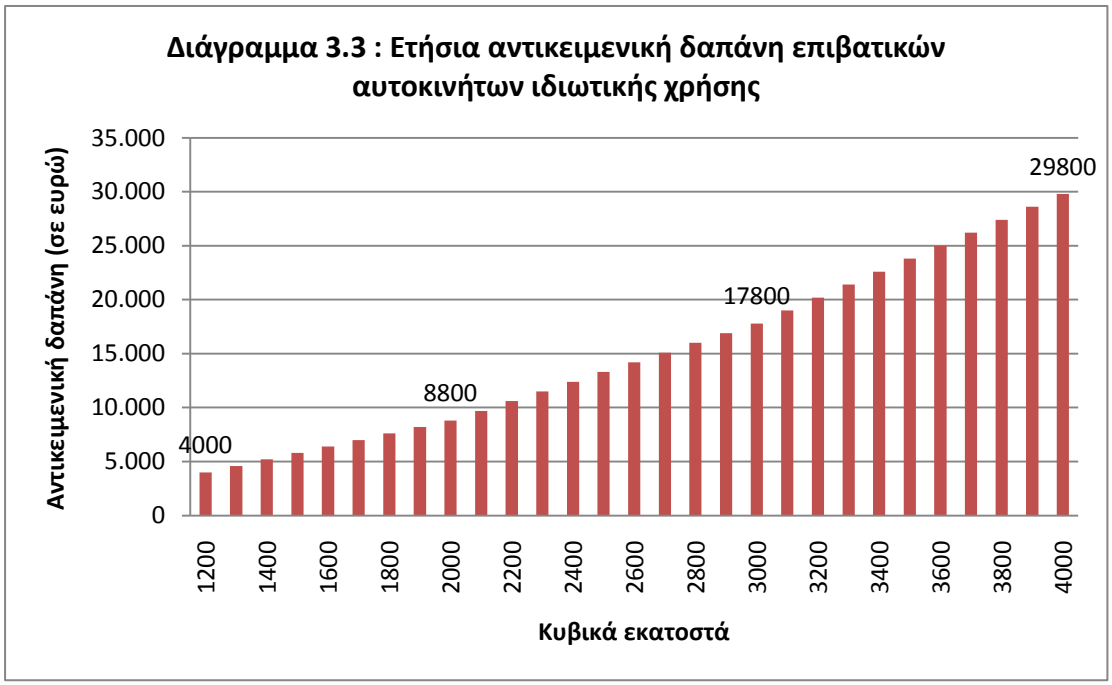
11.340,00 Χ 1,20=13.608,00 € (προσαύξηση λόγω μονοκατοικίας).

Συνολικά δηλαδή η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για τον φορολογούμενο ανέρχεται στις 13.608,00 €.

- **Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης.**

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος για αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσεως υπολογίζεται με βάση τα κυβικά εκατοστά του αυτοκινήτου και εμφανίζεται συνοπτικά στον ακόλουθο πίνακα:

Πίνακας 3.3 : Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης	
Κυβικά εκατοστά του αυτοκινήτου	**Αντικειμενική δαπάνη για το αυτοκίνητο**
Μέχρι 1.200 κ.ε	4.000,00 €
Πάνω από 1.200 μέχρι 2.000 κ.ε	Προστίθενται 600 € ανά 100 κ.ε
Πάνω από 2.000 μέχρι 3.000 κ.ε	Προστίθενται 900 € ανά 100 κ.ε
Πάνω από 3.000 κ.ε	Προστίθενται 1.200 € ανά 100 κ.ε



Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη μειώνεται ανάλογα με την παλαιότητα του αυτοκινήτου, η οποία υπολογίζεται από το έτος πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα ή σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ κατά τα εξής ποσοστά:

-τριάντα τοις εκατό (30%) για χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) και μέχρι δέκα (10) έτη

-και κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη.

Για τα επιβατικά Ι.Χ που έχουν στην κυριότητα τους ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες ή περιορισμένης ευθύνης εταιρείες ή ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες ή ανώνυμες ή αστικές, καθώς και κοινωνίες και κοινοπραξίες η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε αυτά βαρύνει τους εξής:

✓ <u>Προκειμένου περί ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή αστικών εταιρειών ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας</u> ως αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε αυτά λογίζεται η αντικειμενική δαπάνη των ομόρρυθμων εταίρων ή κοινωνών ή μελών της κοινοπραξίας φυσικών προσώπων, επιμεριζόμενη κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία.

✓ <u>Προκειμένου για εταιρεία περιορισμένης ευθύνης</u> ως αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε αυτά λογίζεται η αντικειμενική δαπάνη των φυσικών προσώπων, μελών της Ε.Π.Ε., επιμεριζόμενη κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία στην περίπτωση που οι διαχειριστές δεν είναι εταίροι της. Εφόσον όμως οι διαχειριστές είναι εταίροι της Ε.Π.Ε. η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε αυτά λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των διαχειριστών της Ε.Π.Ε. επιμεριζόμενη, μεταξύ αυτών, κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία.

Η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε κάθε εταίρο δεν μπορεί να είναι ανώτερη από τη μεγαλύτερη τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρίας.

✓ Προκειμένου για ανώνυμη εταιρεία η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε αυτά λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των διευθυνόντων και εντεταλμένων

συμβούλων, διοικητών ανωνύμων εταιρειών και προέδρων των διοικητικών συμβουλίων τους, επιμεριζόμενη ισομερώς μεταξύ τους.

Και στην προκείμενη περίπτωση η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί για καθένα από αυτά τα πρόσωπα δεν μπορεί να είναι ανώτερη από τη μεγαλύτερη τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της Α.Ε.

Προκειμένου για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα και υποχρεούνται σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος η αντικειμενική δαπάνη βαρύνει το πρόσωπο που εκπροσωπεί στην Ελλάδα το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο.

Για τα ανήλικα τέκνα που είναι κάτοχοι επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης η αντικειμενική δαπάνη βαρύνει τον γονέα με το μεγαλύτερο εισόδημα.

Η αντικειμενική δαπάνη για αυτοκίνητα που αποκτούνται ή μεταβιβάζονται μέσα στο έτος επιμερίζεται με βάση τους μήνες κυριότητα ή κατοχής αυτού.

- **Ετήσια αντικειμενική δαπάνη για ιδιωτικά σχολεία.**

Με τις διατάξεις της περίπτωσης δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. λαμβάνεται υπόψη η ετήσια δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης, όπως αυτή προκύπτει από τις σχετικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

Εξαιρούνται οι δαπάνες που καταβάλλονται σε εσπερινά γυμνάσια και λύκεια, καθώς και στα ειδικά σχολεία ατόμων με ειδικές ανάγκες.

- **Αντικειμενική δαπάνη οικιακών βοηθών, οδηγών αυτοκινήτων κλπ.**

Η επομένη περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 31 αναφέρεται στην ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό, με βάση το κατώτατο όριο αμοιβών όπως αυτό προσδιορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις για την αντίστοιχη κατηγορία εργαζομένων.

Εξαιρείται η περίπτωση όπου ο φορολογούμενος απασχολεί έναν μόνο οικιακό βοηθό ή όταν ο ίδιος ή πρόσωπο που συνοικεί με αυτόν και τον βαρύνει έχει αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό και πάνω (67%) από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή είναι ηλικίας άνω των εξήντα πέντε (65) ετών και απασχολεί έναν νοσοκόμο.

- **Δαπάνες σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης.**

Προκειμένου για τα σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη εκτίμηση του κόστους τελών ελλιμενισμού, ασφαλίστρων, καυσίμων, συντήρησης και πρακτόρευσης και υπολογίζεται με βάση τα μέτρα ολικού μήκους του σκάφους ως εξής:

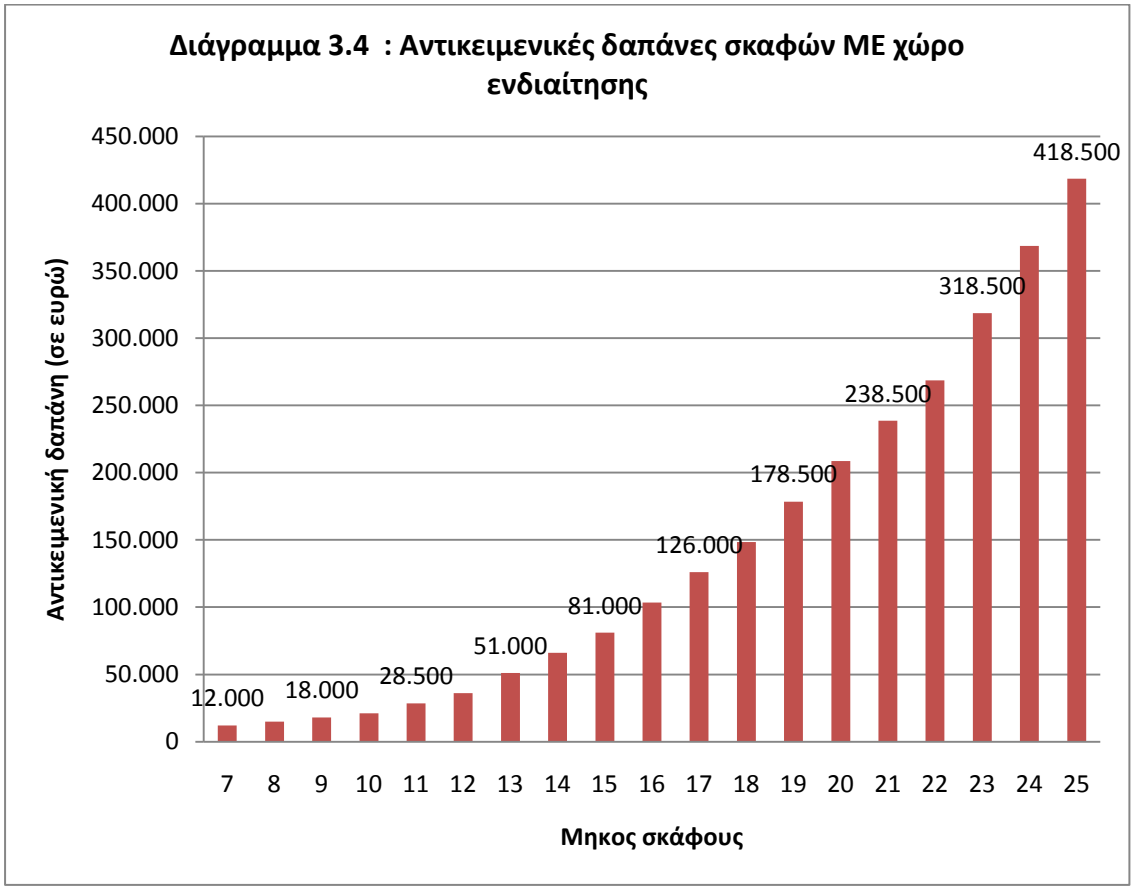
Μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου (χωρίς χώρο ενδιαίτησης), ταχύπλοα και μη.

Πίνακας 3.4^{α} : Αντικειμενικές δαπάνες σκαφών μέχρι πέντε (5) έτη ΧΩΡΙΣ χώρο ενδιαίτησης	
Μήκος σκάφους	**Αντικειμενική δαπάνη**
μέχρι 5	4.000,00
άνω των 5	+ 2.000,00 ανά μέτρο

Ιστιοφόρα ή μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη με χώρους ενδιαίτησης

Πίνακας 3.4^{β} : Αντικειμενικές δαπάνες σκαφών μέχρι πέντε (5) έτη ΜΕ χώρο ενδιαίτησης	
Μήκος σκάφους	**Αντικειμενική δαπάνη**
7	12.000,00
8	15.000,00
9	18.000,00
10	21.000,00
11	28.500,00
12	36.000,00
13	51.000,00
14	66.000,00
15	81.000,00

16	103.500,00
17	126.000,00
18	148.500,00
19	178.500,00
20	208.500,00
21	238.500,00
22	268.500,00
23	318.500,00
24	368.500,00
25	418.500,00



Για ιστιοφόρα σκάφη και για πλοία αναψυχής που έχουν κατασκευασθεί ή κατασκευάζονται στην Ελλάδα εξ΄ ολοκλήρου από ξύλο τα ποσά της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης μειώνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50 %).

Η τεκμαρτή δαπάνη μειώνεται ανάλογα με την έτη παλαιότητας του κάθε σκάφους. Για πάνω από πέντε (5) έτη και μέχρι δέκα (10) έτη από το έτος που νηολογήθηκε το κάθε σκάφος, η τεκμαρτή δαπάνη μειώνεται κατά ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15 %). Για πάνω από δέκα (10) έτη μειώνεται σε τριάντα τοις εκατό (30 %). Δεν υπολογίζεται τεκμαρτή δαπάνη για τα σκάφη επαγγελματικής χρήσης.

- **Δαπάνες αεροσκαφών, ελικοπτέρων, ανεμόπτερων.**

Η περίπτωση ζ΄ αναφέρεται στην ετήσια αντικειμενική δαπάνη για αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα όπως παρουσιάζεται στους παρακάτω πίνακες 3.5.

Πίνακας 3.5^{α} : Αντικειμενική δαπάνη για ανεμόπτερα	
Αντικειμενική δαπάνη για ανεμόπτερα κάθε τύπου	8.000,00 €

Πίνακας 3.5^{β} : Αντικειμενική δαπάνη για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, στροβιλοελικοφόρα, ελικόπτερα	
Για τα πρώτους 150 ίππους	65.000,00 €
Για καθένα από τους επιπλέον ίππους	500,00 €

Πίνακας 3.5^{γ} : Αντικειμενική δαπάνη για αεριοπροωθούμενα	
Για κάθε λίμπρα ώθησης	200,00 €

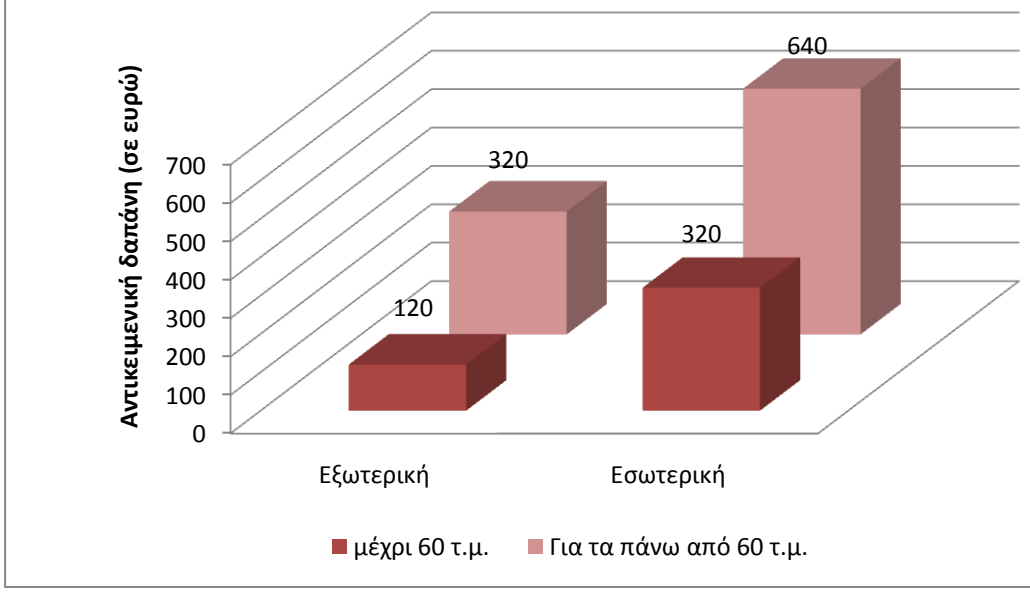
Πίνακας 3.6^{δ} : Αντικειμενική δαπάνη για πτητικές μηχανές	
Αντικειμενική δαπάνη για πτητικές μηχανές	20.000,00 €

➢ **Δαπάνες δεξαμενών κολύμβησης.**

Οι δαπάνες δεξαμενών κολύμβησης, ανάλογα με την επιφάνειά τους, υπολογίζονται προκειμένου να προσδιορισθεί το τεκμαρτό εισόδημα του φορολογουμένου.

Πίνακας 3.6 : Αντικειμενική δαπάνη δεξαμενών κολύμβησης		
Τετραγωνικά μέτρα πισίνας (τ.μ.)	**Εξωτερική Πισίνα**	**Εσωτερική Πισίνα**
μέχρι 60 τ.μ.	160 € ανά τ.μ.	320 € ανά τ.μ.
Για τα πάνω από 60 τ.μ.	320 € ανά τ.μ.	640 € ανά τ.μ.

Διάσγραμμα 3.5 : Αντικειμενική δαπάνη δεξαμενών κολύμβησης

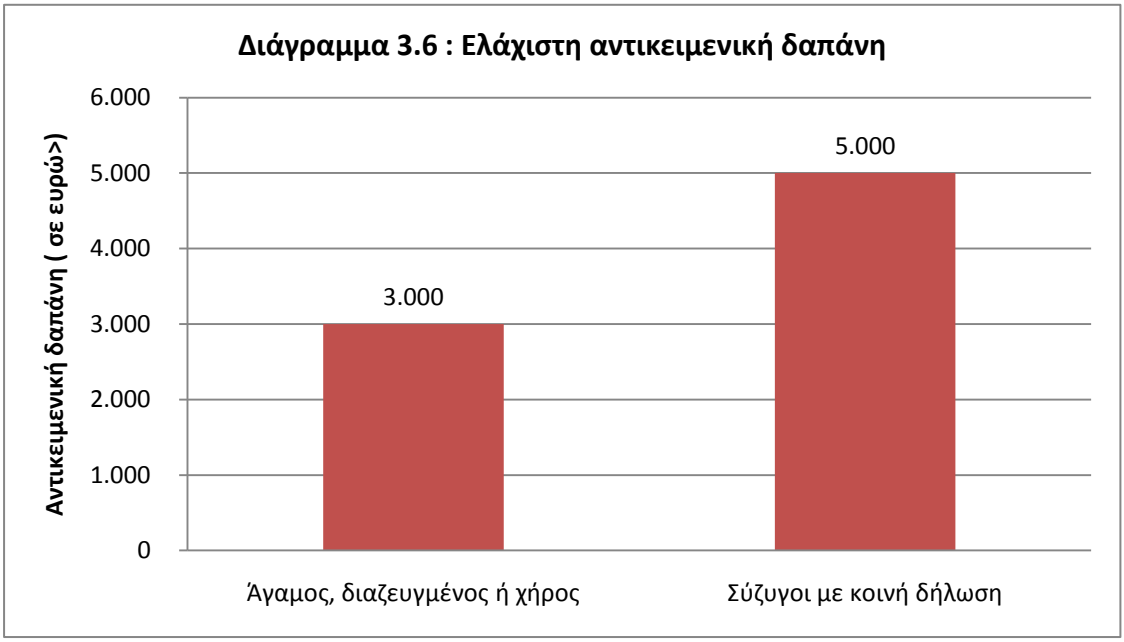


- **Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για άγαμους και εγγάμους.**

Τέλος λαμβάνεται υπόψη κάθε χρόνο ένα ελάχιστο ποσό ως ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης ως εξής :

Πίνακας 3.7 : Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη	
Οικογενειακή κατάσταση	**Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη**
Άγαμος, διαζευγμένος ή χήρος	3.000,00 €
Για τους συζύγους με κοινή δήλωση	5.000,00 €

Διάγραμμα 3.6 : Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη



Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται ότι ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τις ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες στην περίπτωση που φορολογείται με βάση αυτές, καθότι είναι μεγαλύτερες από τις πραγματικές δαπάνες, εφόσον αυτό αποδεικνύεται με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία. Ως τέτοια είναι όσοι αποδείξουν πραγματικά ότι πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη της αντικειμενικής, υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία στις Ένοπλες Δυνάμεις, είναι φυλακισμένοι, άνεργοι, νοσηλεύονται σε

νοσοκομείο, είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά. Σε αυτή την περίπτωση η Φορολογική Διοίκηση κατόπιν ελέγχου της ακρίβειας των πραγματικών στοιχείων μπορεί να μειώσει την ετήσια αντικειμενική τους δαπάνη.

3.10 ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Με τις διατάξεις του άρθρου 32 και τις ΠΟΛ. 1076/2015 προσδιορίζονται οι περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων για τις οποίες κάθε δαπάνη που πραγματοποιείται από τον φορολογούμενο, την σύζυγο και τα εξαρτώμενα μέλη του λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη αυτών. Αυτές είναι οι εξής:

α) Κάθε δαπάνη που καταβάλλεται για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας (π.χ. πίνακες ζωγραφικής, κοσμήματα, έργα τέχνης κ.λ.π.) άνω των δέκα χιλιάδων (10.000,00 €) ευρώ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. Σε περίπτωση που αγοράζονται κινητά πράγματα η αξία των οποίων είναι μικρότερη του ανωτέρω ποσού αποτελούν όμως ενιαίο σύνολο τότε λαμβάνεται υπόψη η αξία όλων αυτών των κινητών πραγμάτων εφόσον βέβαια υπερβαίνουν το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

β) Κάθε δαπάνη που καταβάλλεται για αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου ατομικής επιχείρησης ή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς.

γ) Κάθε περίπτωση αγοράς ή χρονομεριστικής ή χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτων ή ανέγερσης οικοδομών ή κατασκευής δεξαμενής κολύμβησης για την οποία ως δαπάνη λαμβάνεται υπόψη η συνολική δαπάνη που καταβάλλεται για τις ανωτέρω αγορές όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν κατόπιν ελέγχου διαπιστωθεί ότι τα πραγματικά καταβληθέντα ποσά είναι μεγαλύτερα από τα δηλωθέντα, οπότε λαμβάνονται υπόψη αυτά.

δ) Δάνεια που χορηγούνται από φυσικά πρόσωπα προς οποιονδήποτε.

ε) Δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών εφόσον υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ.

Δωρεές που καταβάλλονται προς Δημόσιο, Δήμους, Ν.Π.Ι.Δ που επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό και προς Ν.Π.Δ.Δ. καθώς και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται τουλάχιστον κατά εβδομήντα τοις εκατό (70%) με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό δεν λογίζονται ως ετήσιες τεκμαρτές δαπάνες του φορολογουμένου.

Αντιστοίχως, εξαιρούνται οι δωρεές ή χορηγίες προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που έχουν συσταθεί νόμιμα και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που έχουν συσταθεί νόμιμα, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.

στ) Κάθε δαπάνη που καταβάλλεται από τον λήπτη των δανείων για απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής συμπεριλαμβανομένων και των τόκων υπερημερίας.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή μόνο για τις πραγματοποιούμενες δαπάνες που διενεργούνται από τα φυσικά πρόσωπα, ως ιδιώτες και όχι στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας όπου οι σχετικές αγορές καταχωρούνται στα λογιστικά τους αρχεία.

Επιπλέον εάν π.χ. βάσει συμβολαίου αναφέρεται ότι θα γίνει τμηματική εξόφληση (πέραν του έτους) του τιμήματος που καταβλήθηκε για την αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου τότε ως δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων για το έτος αυτό λαμβάνεται το χρηματικό ποσό (ποσό δόσης, προκαταβολής κ.τ.λ.) που καταβλήθηκε στο φορολογικό αυτό έτος. Τα χρηματικά ποσά που θα καταβληθούν στο επόμενο έτος θα θεωρηθούν τεκμαρτά ποσά στο έτος αυτό.

3.11 ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Οι περιπτώσεις για τις οποίες δεν εφαρμόζονται οι αντικειμενικές δαπάνες και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων αναφέρονται στο άρθρο 33. Αυτές είναι οι ακόλουθες:

1) Το επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης αναπήρου το οποίο απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας.

2) Οι κατοικίες και το επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης του αλλοδαπού προσωπικού που δεν διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα ή για τους Έλληνες που διαμένουν μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολούνται αποκλειστικά σε γραφεία επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένα στη χώρα μας με βάση τους νόμους α.ν.89/1967, α.ν.378/1968 και του άρθρου 25 του ν.27/1975.

3) Τα επιβατικά αυτοκίνητα που έχουν αγοραστεί από τις επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων που έχουν υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του άρθρου 45 του ν.2859/2000 για μεταπώληση με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν.2859/2000, με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από αυτές, εφόσον δηλαδή η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας του μεταβιβαζόμενου αυτοκινήτου οχήματος έχουν παραμείνει στη ΔΟΥ στην οποία έγινε η μεταβίβαση του αυτοκινήτου προς την επιχείρηση μεταπώλησης μέχρι και την ημερομηνία μεταπώλησης από αυτή σε τρίτο και εφόσον βέβαια το αυτοκίνητο κατά το χρονικό διάστημα δεν κυκλοφόρησε παράνομα.

4) Τα σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής μονίμων κατοίκων εξωτερικού.

5) Η αγορά παγίου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

6) Η αγορά επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, ειδικά διασκευασμένων για πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητικές αναπηρίες που υπερβαίνουν σε ποσοστό το εξήντα επτά τοις εκατό (67%).

8) Οι συνταξιούχοι που έχουν υπερβεί το 65ο έτος της ηλικίας τους για τους οποίους οι ετήσιες αντικειμενικές τους δαπάνες μειώνονται κατά τριάντα τοις εκατό (30 %).

9) Τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στην αλλοδαπή υπό την προϋπόθεση ότι δεν αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα.

3.12 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΥΤΗΣ

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34, η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από τον φορολογούμενο και τα πρόσωπα που τον βαραίνουν και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται κατά το φορολογικό έτος και η διαφορά φορολογείται ως εξής:

1) Προκειμένου για εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του φορολογούμενου προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500 €) ευρώ η τεκμαρτή διαφορά φορολογείται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε.

2) Προκειμένου για εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις φορολογείται σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Κ.Φ.Ε.

3) Προκείμενου για εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογείται σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 29 του Κ.Φ.Ε.

4) Προκειμένου για φορολογούμενο εγγεγραμμένο στο μητρώο ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ) φορολογείται σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ότι φορολογούμενος έχει τα κάτωθι εισοδήματα :

- ✓ Εισόδημα από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις 9.000 ευρώ,
- ✓ Εισόδημα από κεφάλαιο (ακίνητη περιουσία) 1.000 ευρώ,
- ✓ Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα 2.000 ευρώ και
- ✓ Τεκμαρτό εισόδημα 18.000 ευρώ.

Στην περίπτωση αυτή :

- το εισόδημα από μισθωτή εργασία φορολογείται με την κλίμακα του άρθρου 15,
- το εισόδημα από κεφάλαιο με την κλίμακα του άρθρου 40,
- το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την κλίμακα του άρθρου 29 και
- η διαφορά του τεκμαρτού εισοδήματος 6.000 ευρώ (18.000-9.000-1.000-2000) με την κλίμακα του άρθρου 15 (ως μισθωτός), επειδή το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία ή /και συντάξεις (άρθρο 34 παρ.1 α').
- Προκαταβολή βεβαιώνεται μόνο για το ποσό του φόρου που προκύπτει από το πραγματικό εισόδημα της επιχειρηματικής δραστηριότητας, δηλαδή για τις 2.000 ευρώ.

Τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά του φορολογουμένου με τα οποία περιορίζεται η ετήσια τεκμαρτή του δαπάνη η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να τα λάβει υπόψη της εφόσον αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία την απόδειξη των οποίων φέρει ο φορολογούμενος. Τέτοια στοιχεία είναι :

α) Τα απαλλασσόμενα από το φόρο ή φορολογούμενα με ειδικό τρόπο (π.χ. τόκοι καταθέσεων, κρατικά χρεόγραφα, ομόλογα, μερίσματα) του φορολογουμένου, της συζύγου και των εξαρτωμένων μελών του. Αποκτηθέντα εισοδήματα αλλοδαπής αναγνωρίζονται μόνο εφόσον έχουν φορολογηθεί στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από τη φορολόγηση αυτή.

β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις και αποκτήθηκαν από το φορολογούμενο (π.χ. εφάπαξ ασφαλιστικών ταμείων).

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέο στην Τράπεζα της Ελλάδος, **εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.**

Κατ΄ εξαίρεση, δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης του συναλλάγματος στην αλλοδαπή για τα ακόλουθα πρόσωπα:

1) Για τους κατοίκους αλλοδαπής,

2) Για τα πρόσωπα που διέμεναν τουλάχιστον επί τρία (3) χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό γίνεται μέσα σε 2 χρόνια από τη μετοικεσία τους,

3) Για τα πρόσωπα που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και τα επικαλούμενα χρηματικά κεφάλαια από το εξωτερικό προέρχονται από καταθέσεις στο όνομά τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τραπεζικό λογαριασμό ανοιγμένο σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ ή σε υποκατάστημα Ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους μέσα σε 1 χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς τα χρηματικά κεφάλαια αυτά να έχουν επανεξαχθεί στην αλλοδαπή.

ε) Δάνεια που έχουν ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία ότι φέρουν βέβαιη χρονολογία.

Ο φορολογούμενος για την απόδειξη της σύναψης δανείου και την καταβολή των χρηματικών ποσών που καταβλήθηκαν το κρίσιμο φορολογικό έτος απαιτείται

να προσκομίσει συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό έγγραφο με βέβαιη χρονολογία.

στ) Δωρεά χρηματικών ποσών ή γονική παροχή χρημάτων για τις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση (δωρεάς ή γονικής παροχής) υποβλήθηκε μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.

Σχετικά με την ανάλωση κεφαλαίου, από τα πραγματικά εισοδήματα του φορολογουμένου, τα απαλλασσόμενα εισοδήματά του και τα φορολογούμενά του με ειδικό τρόπο εκπίπτουν οι τεκμαρτές δαπάνες των άρθρων 31 και 32 και το υπόλοιπο που απομένει μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη της ετήσιας τεκμαρτής του δαπάνης.

Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες διαβίωσης ή αυτές είναι μικρότερες των τριών χιλιάδων (3.000,00 €) ευρώ για άγαμο και των πέντε χιλιάδων (5.000,00 €) ευρώ για συζύγους τότε η ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης ορίζεται σε 3.000 ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε 5.000 ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, **εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα.**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 - ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

4.1 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Οι διατάξεις του άρθρου 35 του Κ.Φ.Ε. αναφέρονται στο εισόδημα από κεφάλαιο το οποίο αποτελείται από τέσσερις (4) κατηγορίες εισοδημάτων:

1)τα μερίσματα,

2)τους τόκους,

3)τα δικαιώματα,

4)το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

Γράφημα 3 : Κατηγορίες εισοδήματος από κεφάλαιο

4.2 ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

Ως μέρισμα σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν. 4172/2013 νοείται το εισόδημα που αποκτά ο φορολογούμενος μέσω διανομής, το οποίο προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, καθώς και το εισόδημα από κάθε άλλη διανομή από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα.

Επομένως κάθε διανομή κερδών, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, που προέρχεται από εισηγμένες και μη μετοχές, από ιδρυτικούς τίτλους, από εταιρικά μερίδια ΕΠΕ ή από συμμετοχή σε προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες και λοιπές νομικές οντότητες, τα προμερίσματα που διανέμουν οι ανώνυμες εταιρείες σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν.2190/1920, οι προσωρινές απολήψεις κερδών των εταίρων, οι τόκοι προνομιούχων μετοχών, οι υπεραποδόσεις επενδύσεων μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιρειών θεωρούνται εισόδημα από μερίσματα.

4.3 ΤΟΚΟΙ

Με τον όρο **«τόκοι» του άρθρου 37 του Ν. 4172/2013 νοείται** το εισόδημα που προκύπτει από καταθέσεις σε τράπεζες, από κρατικά χρεόγραφα, από τίτλους γενικά, ομολογίες ή χρεόγραφα, με ή χωρίς ασφάλεια, καθώς και από κάθε είδους δανειακή σχέση, συμπεριλαμβανομένων τυχόν ωφελημάτων, των συμφωνιών επαναγοράς (repos), δηλαδή κάθε εισόδημα που προέρχεται από κάθε είδους απαίτηση (άρθρο 37 Κ.Φ.Ε.).

Εφόσον το εισόδημα από τόκους <u>των φυσικών προσώπων</u> προκύπτει από ομολογιακά δάνεια και έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, ή από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος.

4.4 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ (ROYALTIES)

Στην συνέχεια το άρθρο 38 του Κ.Φ.Ε. αναφέρεται στο εισόδημα από **«δικαιώματα» το όποιο** προκύπτει όταν λαμβάνεται **αντάλλαγμα** για τη χρήση των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί συγγραφικών δικαιωμάτων, οι πληρωμές για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, οι πληρωμές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων και πλήθος άλλων δικαιωμάτων όπως λεπτομερώς αναφέρονται αναλυτικά στη σχετική διάταξη.

<u>Σύμφωνα και με την ΠΟΛ 1042/2015 εγκύκλιο με την παρακράτηση φόρου επί</u>

των μερισμάτων, τόκων και δικαιωμάτων εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση εφόσον ο λήπτης αυτών είναι ημεδαπό φυσικό πρόσωπο ή φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (παρ. 2 άρθρου 36 και παρ. 3 άρθρου 64 ν.4172/2013). Αντίθετα για τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες με την παρακράτηση φόρου δεν εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση και τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος και ο παρακρατηθείς φόρος συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος.

4.5 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ

Με το επόμενο άρθρο ορίζεται το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητη περιουσία το οποίο νοείται το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση, ή την υπεκμίσθωση, ή την ιδιοχρησιμοποίηση, ή την δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων, μεταλλείων, λατομείων, δασικών εκτάσεων. Επιπρόσθετα, εισόδημα από ακίνητη περιουσία θεωρείται το εισόδημα από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών και την παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

Προκειμένου για το εισόδημα σε είδος η αποτίμηση διενεργείται με την αγοραία αξία.

Επισημαίνεται επίσης ότι το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση ανέρχεται στο τρία τοις εκατό (3 %) της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων.

Υπογραμμίζεται ωστόσο, ότι απαλλάσσεται από τον φόρο, το τεκμαρτό εισόδημα το οποίο αφορά σε δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι 200 τ.μ., προκειμένου αυτή να χρησιμοποιηθεί **ως κύρια κατοικία,** προς **ανιόντες ή κατιόντες.**

Παράλληλα στο ίδιο άρθρο αναφέρεται ότι οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες λειτουργικές δαπάνες ενός ακινήτου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του ακινήτου με το ποσοστό έκπτωσης να διαφοροποιείται ανάλογα με το αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό

πρόσωπο οπότε εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5 %) των δαπανών ή είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, ή Ίδρυμα ή νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οπότε εκπίπτει ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75 %) των δαπανών.

Παράλληλα, εκπίπτει το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης, οι δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10 %) καθώς επίσης εκπίπτει και το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου.

Για το εισόδημα από ανείσπρακτα ενοίκια απαραίτητη προϋπόθεση ώστε να μην υπολογισθεί στο συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου είναι να έχει εκδοθεί εις βάρος του μισθωτή διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή να έχει ασκηθεί εναντίον του μισθωτή αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων έως την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

4.6 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΓΙΑ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Το εισόδημα από κεφάλαιο φορολογείται αυτοτελώς με τους ακόλουθους συντελεστές:

1) Το εισόδημα με τη μορφή μερισμάτων φορολογείται με δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

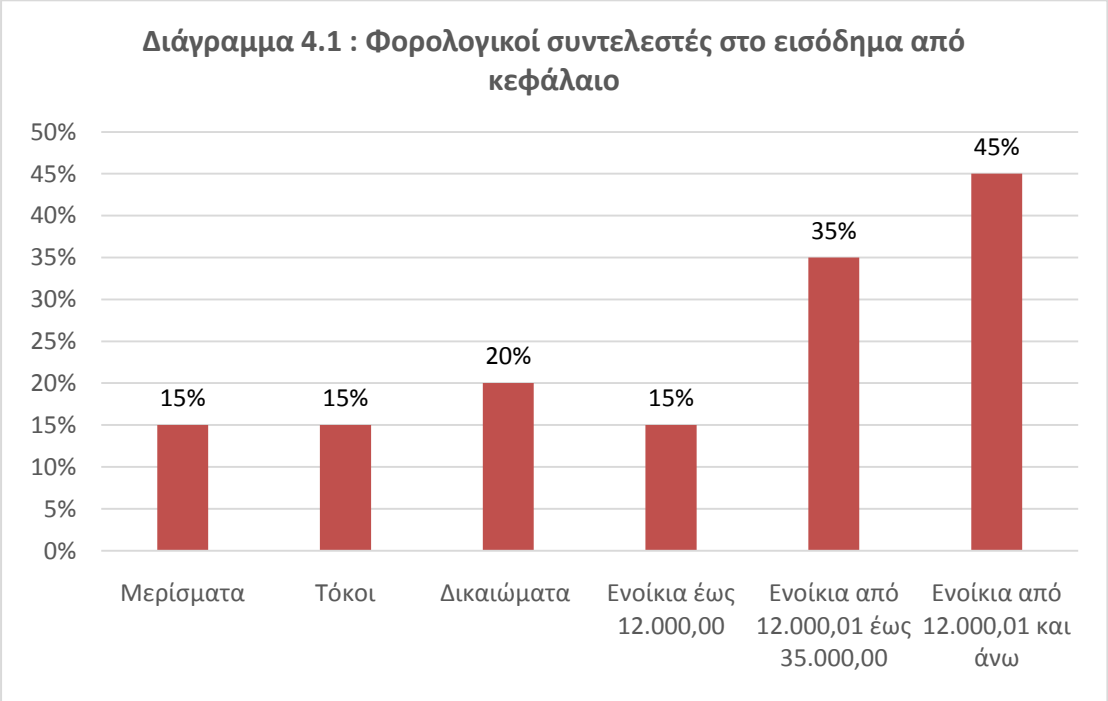
2) Το εισόδημα από τόκους φορολογείται με δεκαπέντε τοις εκατό (15 %).

3) Το εισόδημα με τη μορφή δικαιωμάτων φορολογείται με είκοσι τοις εκατό (20%).

4) Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία φορολογείται σύμφωνα με την παρακάτω κλίμακα:

Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	Φορολογικός Συντελεστής
0-12.000,00	15%

12.000,01 -35.000,00	35%
35.000,01 και άνω	45 %



Σημειώνεται ότι καταργήθηκε ο συμπληρωματικός φόρος που υπολογιζόταν επί του ακαθάριστου εισοδήματος από ακίνητα (1,5% ή 3%).

4.7 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 99 του Ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α΄ 240/22-12-2016), η ισχύς του άρθρου 41 το οποίο ορίζει ότι υπόκειται σε φόρο εισοδήματος ακίνητης περιουσίας κάθε εισόδημα που προέρχεται από υπεραξία (διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης απομειούμενη με βάση την παλαιότητα του ακινήτου) μεταβίβασης με επαχθή αιτία ακίνητης περιουσίας, η

οποία δεν θεωρείται επιχειρηματική δραστηριότητα, αναστέλλεται μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2017.

4.8 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΤΙΤΛΩΝ

Με τις διατάξεις του άρθρου 42 προσδιορίζεται το εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης τίτλων καθώς και μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του Κ.Φ.Ε. σε φόρο εισοδήματος υπόκειται κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης καθώς και μεταβίβασης των ακόλουθων τίτλων:[5]

α) μετοχές σε εταιρεία μη εισηγμένη σε χρηματιστηριακή αγορά,

β) μετοχές και άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά, εφόσον ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό τουλάχιστον μισό τοις εκατό (0,5%),

γ) μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες,

δ) κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα,

ε) παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.

Με την υπ΄ αριθμ. ΠΟΛ. 1032/2015 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από τη μεταβίβαση μετοχών και άλλων κινητών αξιών σε χρηματιστηριακή αγορά εφόσον αφορά τίτλους που αποκτήθηκαν πριν την 1η Ιανουαρίου 2009.

Αντιθέτως, για τίτλους που αποκτήθηκαν μετά την 1.1.2009, η απαλλαγή από το φόρο υπεραξίας παρέχεται μόνον όταν ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό μικρότερο από μισό τοις εκατό (0,5%).

Επομένως φυσικό πρόσωπο, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, που πωλεί μετοχές εισηγμένες στο ΧΑ ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο εφόσον κατέχει ποσοστό μικρότερο του 0,5 % των μετοχών της εισηγμένης εταιρείας δεν υπόκειται στη

[5] Σακέλλης Εμμανουήλ Ι. – Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Εκδόσεις Βρύκους.

φορολογία του άρθρου 42 για την υπεραξία που προκύπτει από την πώληση αυτή ανεξάρτητα από το χρόνο απόκτησης των μετοχών, αλλά και τον αριθμό των μετοχών που μεταβιβάζονται.

Η υπεραξία από μεταβίβαση τίτλων ή ολόκληρης επιχείρησης που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 42 του ν.4172/2013 και ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης που εισέπραξε και της τιμής κτήσης που κατέβαλε ο φορολογούμενος.

Δαπάνες που διενεργήθηκαν στα πλαίσια της αγοράς ή της πώλησης τίτλων συμπεριλαμβάνονται στην αξία κτήσης ή πώλησης (πχ. έξοδα προμήθειας χρηματιστηριακών εταιρειών, μεταβιβαστικά έξοδα Ε.Χ.Α.Ε, έξοδα Χ.Α, φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών 2‰ κλπ.).

Προκειμένου για τίτλους που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά η τιμή κτήσης και η τιμή πώλησης τίτλους καθορίζεται από τα δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών που εκδίδουν οι χρηματιστηριακές εταιρίες, τα πιστωτικά ιδρύματα ή οιοσδήποτε φορέας που διενεργεί συναλλαγές, κατά την ημέρα διακανονισμού της συναλλαγής.

Για μεταβιβάσεις τίτλων (μετοχών, μεριδίων ΕΠΕ, μερίδων προσωπικών εταιριών, κλπ.) μη εισηγμένων σε χρηματιστηριακή αγορά, ως τιμή πώλησης θα λαμβάνεται η υψηλότερη μεταξύ αυτής που προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο της μεταβίβασης και της αγοραίας αξίας που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης.

Αντιστοίχως ως τιμή κτήσης, θα λαμβάνεται η χαμηλότερη μεταξύ αυτής που προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο απόκτησης και του τιμήματος που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, κατά το χρόνο απόκτησης των τίτλων.

Σε περίπτωση που η τιμή κτήση δεν μπορεί να προσδιορισθεί θεωρείται ότι είναι μηδενική.

Σχετικά με τους τίτλους της παρ. 1 του άρθρου 42 που αποκτήθηκαν από κληρονομιά, δωρεά ή γονική παροχή, ως τιμή κτήσης των τίτλων αυτών, λαμβάνεται υπόψη ο φόρος που καταβλήθηκε λόγω της αιτίας απόκτησης αυτών, δεδομένου ότι ο ως άνω φόρος συμπεριλαμβάνεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 42, στην τιμή κτήσης των τίτλων (Πολ. 1232/2015).

Διευκρινίζεται επίσης, ότι η υπεραξία που αποκτούν από μεταβίβαση τίτλων τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες του άρθρου 45, καθώς και τα νομικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή αλλά διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, θεωρείται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58 ή 29, κατά περίπτωση.

Σε περίπτωση ζημιών από την πώληση τίτλων της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του Κ.Φ.Ε. η ζημιά μεταφέρεται για τα επόμενα πέντε (5) έτη και συμψηφίζεται μόνο με μελλοντικά κέρδη υπεραξίας που προκύπτουν αποκλειστικά από τη μεταβίβαση των παραπάνω τίτλων.

4.9 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του Ν. 4172/2013 το εισόδημα από τη μεταβίβαση τίτλων της παραγράφου 1 του άρθρου 42, φορολογείται, προκειμένου για τα φυσικά πρόσωπα, με συντελεστή 15%.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

Στις 10/08/2002 ιδρύθηκε Ο.Ε. με διπλογραφικά βιβλία και σύμφωνα με το καταστατικό ίδρυσης ο Α' (φυσικό πρόσωπο) κατείχε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) της εταιρείας συνολικού κεφαλαίου 2.000.000 ευρώ, το οποίο ταυτιζόταν με το ύψος των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας κατά το χρόνο αυτό.

Στις 25/06/2007 ο Α απέκτησε επιπλέον 20% της εταιρείας αντί του ποσού των 800.000 ευρώ, με αποτέλεσμα το ποσοστό του να διαμορφωθεί σε 50%, ενώ τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας ανέρχονταν σε 2.500.000 ευρώ.

Να προσδιορισθεί η υπεραξία του άρθρου 42 του Κ.Φ.Ε. και ο φόρος που προκύπτει λαμβάνοντας υπόψη τις κάτωθι περιπτώσεις:

Α' περίπτωση

Στις 15/06/2013 ο Α προέβη στην πώληση του μεριδίου του (50%) αντί του ποσού των 1.000.000 ευρώ ενώ τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας είχαν διαμορφωθεί σε 6.000.000 ευρώ.

Β' περίπτωση

Στις 15/06/2013 ο Α' προέβη στην πώληση ποσοστού 30% της εταιρείας αντί του ποσού των 500.000 ευρώ, ενώ τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας είχαν διαμορφωθεί σε 6.000.000 ευρώ.

Υπολογισμός υπεραξίας Α' περίπτωσης

- **Αξία κτήσης του 50%**

Ως αξία κτήσης του μεριδίου του 30 % για τον Α κατά το έτος ίδρυσης λαμβάνεται το ποσό: 2.000.000 x 30% = 600.000 ευρώ.

Ως αξία κτήσης του ποσοστού 20 % για τον Α λαμβάνεται η μικρότερη μεταξύ της τιμής που προκύπτει βάσει του συμφωνητικού της 25/07/2007 και βάσει των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας την ίδια ημερομηνία:

•Βάσει συμφωνητικού: 800.000 ευρώ

•Βάσει ιδίων κεφαλαίων: 2.500.000 x 20 % = 500.000 ευρώ.

Ως αξία κτήσης του 20 % λαμβάνεται το ποσό των 800.000 ευρώ.

Συνολική αξία κτήσης του μεριδίου 50%: 600.000 + 800.000 = 1.400.000 ευρώ.

- **Αξία πώλησης του 50%**

Ως αξία πώλησης του 50% για τον Α λαμβάνεται η μεγαλύτερη μεταξύ της τιμής που προκύπτει βάσει του συμφωνητικού της 15/06/2013 και βάσει των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας την ίδια ημερομηνία:

•Βάσει συμφωνητικού: 1.000.000 ευρώ

•Βάσει ιδίων κεφαλαίων: 6.000.000 x 50% = 3.000.000 ευρώ.

Ως αξία πώλησης του 50% λαμβάνεται το ποσό των 3.000.000 ευρώ.

- **Υπεραξία**

Συνεπώς, τελική υπεραξία: 3.000.000 – 1.400.000 = 1.600.000 €.

Φόρος υπεραξίας που οφείλεται βάσει της ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος του Α' είναι 1.600.000 x 15% =400.000,00 ευρώ.

Υπολογισμός υπεραξίας Β' περίπτωσης

- **Αξία κτήσης του 30%**

Για τον προσδιορισμό της αξίας κτήσης του 30% λαμβάνεται υπόψη η μέση τιμή κτήσης του υπόψη ποσοστού, ως ακολούθως:

1.400.000 x 30/50=840.000 ευρώ.

- **Αξία πώλησης του 30%**

Ως αξία πώλησης του 30% για τον Α' λαμβάνεται η μεγαλύτερη μεταξύ της τιμής που προκύπτει βάσει του συμφωνητικού της 15/06/2013 και βάσει των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας την ίδια ημερομηνία:

•Βάσει συμφωνητικού: 500.000 ευρώ

•Βάσει ιδίων κεφαλαίων: 6.000.000 x 30% = 1.800.000 ευρώ.

Ως αξία πώλησης του 30% λαμβάνεται το ποσό των 1.800.000 ευρώ.

- **Υπεραξία**

Συνεπώς, τελική υπεραξία: 1.800.000 - 840.000 = 960.000,00 €

Ο φόρος υπεραξίας που οφείλεται βάσει της ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος του Α είναι 960.000 x 15% = 144.000 ευρώ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

5.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι ο φόρος που επιβάλλεται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες όπως αυτές ορίζονται στα άρθρα 2 και 45 του ν. 4172/2013.

5.2 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και την ερμηνευτική ΠΟΛ. 1044/2015 εγκύκλιο ορίζονται τα πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συγκεκριμένα, στον ως άνω φόρο υπόκεινται:

α) **οι κεφαλαιουχικές εταιρείες** που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

β) **οι προσωπικές εταιρείες** που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

Κεφαλαιουχικές εταιρείες θεωρούνται οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι ανώνυμες εταιρείες ΟΤΑ, οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, ενώ **προσωπικές** είναι οι ημεδαπές ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες και οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες.

γ) **τα μη κερδοσκοπικού** χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, **με εξαίρεση** μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου εισοδήματος όπως είναι οι συνδρομές, τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, τα έσοδα από εράνους, οι κρατικές επιχορηγήσεις.

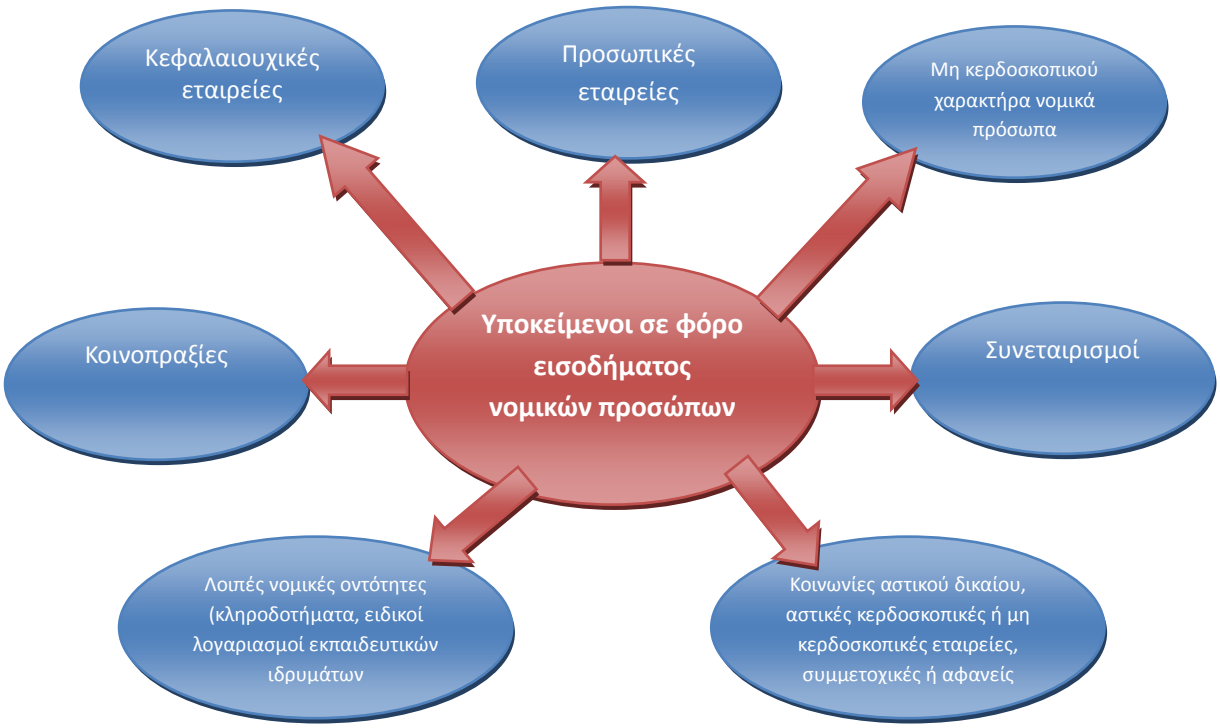
Αντιθέτως όταν τα πιο πάνω πρόσωπα αποκτούν έσοδα από δραστηριότητες που δεν συνιστούν άσκηση της μη κερδοσκοπικής τους δραστηριότητας υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος για αυτά **έστω και αν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 του Ν.4172/2013, μόνο τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας.**

δ) **οι συνεταιρισμοί** (αστικοί, οικοδομικοί, αγροτικοί συνεταιρισμοί) και οι ενώσεις αυτών,

ε) **οι κοινωνίες** αστικού δικαίου, **οι αστικές** κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, **οι συμμετοχικές** ή **αφανείς** εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,

στ) οι **κοινοπραξίες** του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 και

ζ) οι λοιπές νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις. Ως τέτοιες νοούνται και **τα κληροδοτήματα** που αποτελούν κεφάλαια αυτοτελούς διαχείρισης και στερούνται νομικής προσωπικότητας (άρθρο 96 α.ν. 2039/1939 και νυν άρθρο 50 παρ. 2 του ν. 4182/2013), καθώς και οι ειδικοί λογαριασμοί των εκπαιδευτικών ιδρυμάτων που συνιστώνται για την αξιοποίηση των κονδυλίων επιστημονικής έρευνας, εκπαίδευσης, κ.λπ.



Γράφημα 4 : Υποκείμενα νομικά πρόσωπα σε φόρο εισοδήματος

5.3 ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4172/2013, ορίζονται τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος.

Ειδικότερα, απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος :

α) οι φορείς γενικής κυβέρνησης, με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Οι κεφαλαιουχικές εταιρείες οι οποίες χαρακτηρίζονται ως φορείς γενικής κυβέρνησης δεν εμπίπτουν στα απαλλασσόμενα πιο πάνω πρόσωπα και επομένως φορολογούνται για το σύνολο των εισοδημάτων τους, εκτός και αν σε αυτές συμμετέχει το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με ποσοστό εκατό

τοις εκατό (100%), οπότε φορολογούνται μόνο για τα αναφερόμενα πιο πάνω εισοδήματά τους (εισόδημα από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου).

β) η Τράπεζα της Ελλάδος,

γ) οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ),

δ) οι διεθνείς οργανισμοί, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή από τον φόρο προβλέπεται βάσει διεθνούς συμβάσεως που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας και

ε) το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε. (ΤΑΙΠΕΔ), σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει

στ) Οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης.

5.4 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Με τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως 28 του ν.4172/2013.

Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα λογίζεται και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Επομένως, τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη, τα οποία δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, περιλαμβάνονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των προσώπων αυτών.

Επιπλέον όλα τα έσοδα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων φορολογούνται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

5.5 ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

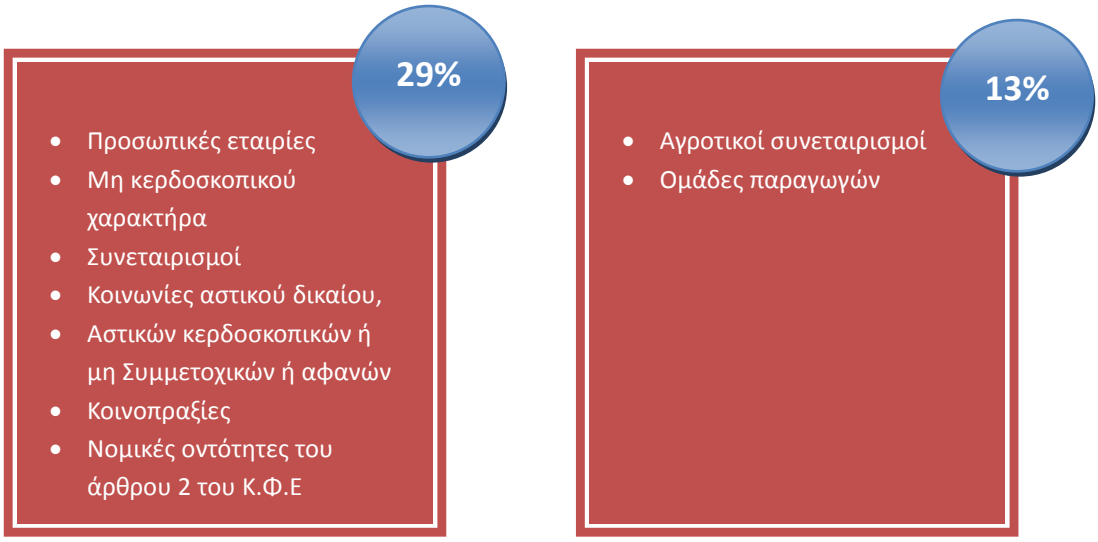
Σε περίπτωση εκκαθάρισης νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ως κέρδος φορολογούμενο στο όνομα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας θεωρείται το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν του πράγματι καταβληθέντος και μη επιστραφέντος σε αυτούς μετοχικού κεφαλαίου.

5.6 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

Κατ' εφαρμογή της παραγράφου 10 του άρθρου 112 του Ν. 4387/2016 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58 και πλέον για εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και μετέπειτα ο φορολογικός συντελεστής των προσωπικών εταιρειών, των μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων, συνεταιρισμών, κοινωνιών αστικού δικαίου, αστικών κερδοσκοπικών ή μη κερδοσκοπικών εταιρειών, συμμετοχικών ή αφανών εταιρειών, κοινοπραξιών και νομικών οντοτήτων του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε που τηρούν απλογραφικά βιβλία εξομοιώνεται με τον φορολογικό συντελεστή των νομικών προσώπων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και των νομικών προσώπων της περίπτωσης γ΄ του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία και φορολογούνται με συντελεστή 29 %.

Προκειμένου για αγροτικούς συνεταιρισμούς και ομάδες παραγωγών τα κέρδη τους φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13 %).

Με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου και σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1059/2015 ορίζεται ότι ο φορολογούμενος (νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα) που αποκτά εισόδημα το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 62 (μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, αμοιβές, κ.λπ.) περιλαμβάνει το εισόδημα αυτό στα φορολογητέα κέρδη του πριν την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου (μικτό ποσό).



Γράφημα 5 : Φορολογικοί συντελεστές νομικών οντοτήτων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ

6.1 ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΗΓΗ

Στο άρθρο 59 του Κ.Φ.Ε. ορίζονται οι υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου στην πηγή. Σύμφωνα με αυτό, α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο με κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, που διενεργεί πληρωμές ή χορηγεί παροχές σε είδος στους εργαζόμενους του, β) κάθε νομικό πρόσωπο που καταβάλλει συντάξεις και γ) τα ταμεία κοινωνικής ασφάλισης που χορηγούν πληρωμές σε ασφαλισμένους είναι υπόχρεα και φέρουν την ευθύνη της παρακράτησης φόρου και απόδοσης του στο κράτος. Σε περίπτωση δε, που δεν διενεργηθεί παρακράτηση ο υπόχρεος καταβάλλει τον παρακρατηθέντα φόρο πλέον τυχόν προστίμων και ποινών που προβλέπονται.

Προκειμένου για απαλλασσόμενα από το φόρο εισοδήματα δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου.

6.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 60 και την ΠΟΛ. 1072/2015 οι υπόχρεοι του άρθρου 59 που είτε διενεργούν μηνιαίες πληρωμές σε εργαζομένους ή υπαλλήλους τους, είτε καταβάλλουν συντάξεις παρακρατούν φόρο με βάση την κλίμακα του άρθρου 15 και τις μειώσεις φόρου που ορίζονται στο άρθρο 16 μετά από προηγούμενη αναγωγή του μηνιαίου εισοδήματος σε ετήσιο. Για το εισόδημα από μισθωτή εργασία των αξιωματικών και των κατώτερων πληρωμάτων του εμπορικού ναυτικού εφαρμόζονται οι προβλεπόμενοι συντελεστές της παραγράφου 2 του άρθρου 15.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 69 του Ν. 4472/2017 και για εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2018 και μετά, καταργήθηκε η παράγραφος 3 του ίδιου άρθρου που ανέφερε ότι ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τα ανωτέρω, μειώνεται κατά ποσοστό 1,5% κατά την παρακράτησή του.

Με την ΠΟΛ 1072/2015 διευκρινίζεται ότι για αναδρομικά εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται βάσει νόμου, δικαστικής απόφασης ή συλλογικής σύμβασης, είτε για άλλη αιτία, διενεργείται παρακράτηση

φόρου με συντελεστή 20% στο συνολικά καταβαλλόμενο φορολογητέο εισόδημα ανεξάρτητα από το έτος στο οποίο ανάγονται τα εισοδήματα αυτά.

Τέλος με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 60 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι ο παρακρατούμενος φόρος στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος.

6.3 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ

Επίσης με τις διατάξεις του άρθρου 61 ορίζονται οι υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου οι οποίοι είναι οι εξής:

1) Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα,

2) οι φορείς γενικής κυβέρνησης,

3) κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62,

4) οι συμβολαιογράφοι για την υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας.

6.4 ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΕΣ ΣΕ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗΣ ΦΟΡΟΥ

Στο επόμενο άρθρο αναφέρονται οι περιπτώσεις πληρωμών που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με τους συντελεστές που εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 64. Αυτές είναι οι ακόλουθες:

(α) μερίσματα με τον συντελεστή παρακράτησης να ανέρχεται στο 15%,

(β) τόκοι με τον συντελεστή παρακράτησης να ανέρχεται στο 15%,

(γ) δικαιώματα και λοιπές πληρωμές με τον συντελεστή παρακράτησης να ανέρχεται στο 20 %

(δ) αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, **όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο,** με συντελεστή 20%. Στην προκειμένη περίπτωση διενεργείται παρακράτηση φόρου εφόσον η καθαρή αξία της συναλλαγής υπερβαίνει τα τριακόσια ευρώ (παρ. 8 άρθρου 64). Κατ εξαίρεση για τις αμοιβές των εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικού έργου και των ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων ο συντελεστής είναι τρία τοις εκατό (3%) επί της αξίας του υπό κατασκευή έργου ή του μισθώματος.

(ε) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι του ποσού των σαράντα χιλιάδων ευρώ (40.000,00 €) με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10 %) και για ποσά που υπερβαίνουν τις σαράντα χιλιάδες ευρώ (40.000,00 €) με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20 %), ή με μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Σημειώνεται ότι σε ενδεχόμενη είσπραξη από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς οι ανωτέρω συντελεστές αυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50 %).

(στ) η υπεραξία **που αποκτά φυσικό πρόσωπο** από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 41 με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15 %). Στην προκειμένη περίπτωση κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης το φυσικό πρόσωπο που αποκτά υπεραξία από τη μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας, καταβάλλει στο συμβολαιογράφο το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στην υπεραξία.

Επίσης για αμοιβές από τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες που λαμβάνουν τα νομικά πρόσωπα, οι νομικές οντότητες που έχουν την φορολογική τους στην Ελλάδα ή σε κράτος μέλος της Ε.Ε. δεν υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου 20 % από αυτόν που καταβάλλει τις αμοιβές.

Εξαίρεση σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 64 αποτελεί η περίπτωση που οι φορείς γενικής κυβέρνησης προμηθεύονται κάθε είδους αγαθά και υπηρεσίες από νομικά πρόσωπα όπου υποχρεούνται κατά την καταβολή ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής να διενεργήσουν παρακράτηση φόρου εισοδήματος επί της καθαρή αξίας των αγαθών με τους ακόλουθους συντελεστές:

α) ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) για τα υγρά καύσιμα και τα προϊόντα καπνοβιομηχανίας,

β) ποσοστό τέσσερα τοις εκατό (4%) για τα λοιπά αγαθά και

γ) ποσοστό οκτώ τοις εκατό (8%) για την παροχή υπηρεσιών.

Επομένως εξάγονται τα κατωτέρω συμπεράσματα:

1)Σε περίπτωση που νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες λαμβάνουν αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες τότε για αυτές τις αμοιβές δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου 20 % από τους υπόχρεους σε παρακράτηση.

Έτσι αν η εταιρεία «Α - Α.Ε.» καταβάλλει αμοιβή 2.000,00 € στην εταιρεία «Β – Α.Ε.» για συμβουλευτικές υπηρεσίες τότε δεν παρακρατεί φόρο 20 %.

Αν όμως η ως άνω εταιρεία καταβάλλει αμοιβές σε φυσικό πρόσωπο τότε για αυτές τις υπηρεσίες υποχρεούται σε παρακράτηση φόρου.

2)Είτε τα νομικά είτε τα φυσικά πρόσωπα αν λαμβάνουν αμοιβές για παροχή υπηρεσιών ή πώληση αγαθών σε φορείς γενικής κυβέρνησης τότε οι τελευταίοι έχουν υποχρέωση να παρακρατήσουν φόρο 20 %.

Τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες όταν δεν έχουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή σε κράτος – μέλος της Ε.Ε. για τις προαναφερθείσες υπηρεσίες υπόκειται σε παρακράτηση φόρου.

Επιπλέον δεν υπόκεινται σε φόρο τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα και έχουν την φορολογική τους κατοικία για αμοιβές από δικαιώματα (royalties).

Η παράγραφος 3 του άρθρου 64 του Κ.Φ.Ε. αναφέρει ότι με την παρακράτηση φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής, εκτός από τις αμοιβές που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64, είναι α)φυσικό πρόσωπο ή β) νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/18.1.2017 διευκρινίζεται ότι οι αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες που λαμβάνει, μέσω της μόνιμης εγκατάστασής του στην Ελλάδα, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου. Από την ως άνω απαλλαγή εξαιρούνται οι αμοιβές που λαμβάνουν τα ως άνω νομικά πρόσωπα για τις υπηρεσίες που παρέχουν στους φορείς γενικής κυβέρνησης της παρ. 2 του άρθρου 64 του Κ.Φ.Ε. και ως εκ τούτου, υπόκεινται σε παρακράτηση με συντελεστές 1%, 4% ή 8%, κατά περίπτωση, καθώς και οι αμοιβές για τεχνικά έργα, που λαμβάνουν τα υπόψη νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, οι οποίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 3%, βάσει της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64 του Κ.Φ.Ε.

Τυχόν παρακρατηθέντα ποσά σύμφωνα με την παρούσα εγκύκλιο δεν επιστρέφονται αλλά ο παρακρατηθείς φόρος συμψηφίζεται με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων φορολογικών ετών.

Επίσης δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου στους τόκους διατραπεζικών καταθέσεων και στις πληρωμές τόκων δανείων που χορηγούν τα πιστωτικά ιδρύματα.

Η δήλωση για την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου υποβάλλεται το αργότερο τρείς (3) ημέρες πριν το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Η ανώνυμη εταιρεία «ΑΒΓ Α.Ε.» στο φορολογικό έτος 2016 πραγματοποίησε φορολογητέα κέρδη 600.000,00 €. Μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων περιλαμβάνονται και τόκοι καταθέσεων σε ημεδαπή τράπεζα 70.000,00 €.

Επί των τόκων αυτών η τράπεζα παρακράτησε φόρο 10.500,00 € (70.000,00 € × 15%).

Η εταιρεία με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβάλλει εμπρόθεσμα, για το φορολογικό έτος 2016 οφείλει φόρο εισοδήματος, ο οποίος προσδιορίζεται ως εξής:

Κέρδη χρήσεως	600.000,00 €
Συντελεστής φορολογίας 29%	
Φόρος εισοδήματος	174.000,00 €
Μείον: Παρακρατηθείς φόρος	10.500,00 €
Υπόλοιπο ποσό για βεβαίωση	163.500,00 €

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 : ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

7.1 ΥΠΟΒΟΛΗ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 67 του Κ.Φ.Ε. έχει κάθε φυσικό πρόσωπο που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του. Η δήλωση υποβάλλεται με ηλεκτρονικό τρόπο μέχρι τις 30 Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους με εξαίρεση ορισμένες περιπτώσεις για τις οποίες προβλέπεται η χειρόγραφη υποβολή δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Παράλληλα με την δήλωση κάθε είδους εισοδήματος του, είτε αυτό φορολογείται αυτοτελώς ή απαλλάσσεται του φόρου, ο φορολογούμενος δηλώνει και τον παρακρατηθέντα φόρο από κάθε πηγή εισοδήματος του.

Εάν ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την φορολογική του κατοικία στην αλλοδαπή η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους. Σε περίπτωση που τα φυσικά πρόσωπα μετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία η δήλωση υποβάλλεται μέχρι το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Οι σύζυγοι στην διάρκεια του γάμου είναι υπόχρεοι σε κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα εισοδήματά τους, με τον σύζυγο να υποχρεούται να δηλώσει και τα εισοδήματα της συζύγου. Σε αυτήν την περίπτωση, το τυχόν αρνητικό αποτέλεσμα του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζεται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου. Σε περίπτωση λύσης του γάμου λόγω διαζυγίου οι σύζυγοι υποβάλλουν χωριστά φορολογική δήλωση.

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

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

Σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι οι κληρονόμοι του για τα εισοδήματά του μέχρι τη χρονολογία του θανάτου του.

Από τον φόρο εισοδήματος που προκύπτει με βάση τα δηλωθέντα εισοδήματά του φορολογουμένου εκπίπτει ο φόρος που παρακρατήθηκε, ο φόρος που προκαταβλήθηκε και ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9.

Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

Για την καταβολή του φόρου προβλέπονται τρεις (3) ισόποσες διμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των μηνών Σεπτεμβρίου και Νοεμβρίου, από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης.

7.2 ΥΠΟΒΟΛΗ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

Με τις διατάξεις του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 και την ΠΟΛ. 1060/2015 εγκύκλιο ορίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος η οποία περιλαμβάνει όλα τα εισοδήματα τους, είτε αυτά απαλλάσσονται του φόρου είτε φορολογούνται αυτοτελώς, με ηλεκτρονικό τρόπο μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους. Προκειμένου για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τελούν σε καθεστώς εκκαθάρισης υποβάλουν δήλωση μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που απέκτησαν την περίοδο αυτή και εάν παραταθεί η εκκαθάριση πέραν του έτους τότε υποβάλλεται προσωρινή

δήλωση εντός μηνός από την λήξη του κάθε έτους και οριστική δήλωση με τη λήξη της εκκαθάρισης.

Όπως αναφέρεται χαρακτηριστικά στην ανωτέρω εγκύκλιο «εάν πχ. ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία για το χρονικό διάστημα που βρίσκεται σε εκκαθάριση (για παράδειγμα, από 14.05.2015 μέχρι 20.02.2017), υποχρεούται σε υποβολή προσωρινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 13.06.2016 για τα εισοδήματα του έτους από 14.05.2015 έως 13.05.2016 και σε υποβολή οριστικής δήλωσης μέχρι τις 20.03.2017 για τα εισοδήματα ολόκληρης της περιόδου της εκκαθάρισης».

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που δεν επιβάλλεται από τον νόμο εκκαθάριση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την διάλυση.

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 68 προσδιορίζεται ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων ο οποίος υπολογίζεται με βάση την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου και η φορολογική οφειλή καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας μετά την αφαίρεση του παρακρατηθέντα φόρου, του προκαταβλητέου φόρου και του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Ο φόρος καταβάλλεται σε οκτώ ισόποσες μηνιαίες δόσεις.

Όσον αφορά την περίπτωση που ημεδαπή μητρική εταιρεία εισπράττει μερίσματα από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για λογαριασμό της ημεδαπής ή της αλλοδαπής θυγατρικής της εταιρείας αντίστοιχα, για τα εν λόγω μερίσματα, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος εκπίπτει από τον φόρο εισοδήματος.

Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Σύμφωνα με αυτό, παρέχεται απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος για

τα μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει, και

β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ΄ εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιοδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και

δ) το νομικό πρόσωπο που λαμβάνει τα μερίσματα κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει και διακρατεί το ως άνω ποσό τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

7.3 ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΟΥΝ ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

Με τον Ν. 4336/2015 επήλθε τροποποίηση των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 69 που αναφέρονται στην προκαταβολή φόρου. Συγκεκριμένα με βάση τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων δ' της περίπτωσης 11 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του ν.4336/2015 ο συντελεστής προκαταβολής φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 69 του ν.4172/2013 ανέρχεται στο 100% για κέρδη που προκύπτουν τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2016 και εφεξής.

Από τον φόρο που βεβαιώνεται σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο αφαιρείται ο φόρος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε στη διάρκεια του φορολογούμενου έτους.

Για την πρώτη δήλωση που υποβάλλει ο φορολογούμενος η προκαταβολή φόρου περιορίζεται στο ήμισυ.

Σε περίπτωση τεκμαρτού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος ο φόρος που προκύπτει με βάση το τεκμαρτό αυτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου που θα βεβαιωθεί.

Από τα ανωτέρω εξάγεται το συμπέρασμα ότι η προκαταβολή φόρου δεν βεβαιώνεται σε εισοδήματα από μισθωτή εργασία, συντάξεις, εισοδήματα από ενοίκια παρά μόνο σε εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Για ποσά βεβαίωσης μέχρι τριάντα ευρώ (30,00 €) δεν βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου.

Σύμφωνα και με την ΠΟΛ.1067/2015 αν ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει φορολογική δήλωση, η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει στη βεβαίωση του προκαταβλητέου ποσού φόρου, με βάση την υπάρχουσα εγγραφή για το εγγύτερο, πριν από την παράλειψη υποβολής της δήλωσης φορολογικό έτος, εφόσον διαπιστώνεται ότι ο υπόχρεος εξακολουθεί να αποκτά το εισόδημα.

Επισημαίνεται ότι δεν υπολογίζεται προκαταβολή στην περίπτωση που υποβάλλεται εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου μετά την παρέλευση του φορολογικού έτους για το οποίο αυτή βεβαιώνεται.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 69 ορίζεται ότι για αρχιτέκτονες και μηχανικούς ο προκαταβλητέος φόρος ανέρχεται είτε στο τέσσερα τοις εκατό (4 %) της συμβατικής αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων είτε στο δέκα τοις εκατό (10 %) της συμβατικής αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αφορούν οποιασδήποτε άλλης φύσης έργα.

Για αμοιβές που λαμβάνουν οι δικηγόροι, πλην των αμοιβών για παραστάσεις καθώς και για κάθε άλλου είδους υπηρεσία που παρέχουν για την οποία υπάρχει σύμβαση έμμισθης εντολής με τον εντολέα τους και αμείβονται με πάγια αντιμισθία, ο προκαταβλητέος φόρος ανέρχεται στο 15 %.

Όταν διενεργείται παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 64 δεν υπολογίζεται παρακράτηση φόρου.

Επίσης κατά την καταβολή οποιουδήποτε ποσού ως μέρισμα σε δικηγόρο οι δικηγορικοί σύλλογοι υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου 15 %.

7.4 ΜΕΙΩΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΤΕΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΟΥΝ ΤΑ ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 70 ο φορολογούμενος σε περίπτωση που το εισόδημα του από επιχειρηματική δραστηριότητα μειωθεί άνω του είκοσι πέντε τοις εκατό (25 %), έχει την δυνατότητα με αίτησή του η οποία υποβάλλεται μέχρι το τέλος του μήνα Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους στο οποίο έγινε η βεβαίωση και αφορά στα ποσά του φόρου για τις δόσεις που δεν έγιναν ληξιπρόθεσμες κατά το χρόνο υποβολής της αίτησης, να ζητήσει τη μείωση του προκαταβλητέου φόρου. Προκειμένου να εκτιμηθεί η μείωση αυτή, λαμβάνονται υπόψη i) τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, οι δαπάνες και τα έξοδα διαχείρισης του τρέχοντος έτους και συγκρίνονται με αυτά του προηγούμενου φορολογικού έτους, ii) εξετάζονται οι λόγοι που επηρέασαν το μικτό κέρδος της επιχείρησης και iii) οποιοδήποτε στοιχείο που συνέβαλε στη μείωση του κέρδους του τρέχοντος φορολογικού έτους.

Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται εντός τριών (3) μηνών από την υποβολή της αίτησης να γνωστοποιήσει στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του ελέγχου. Σε περίπτωση θετικής απάντησης προβαίνει στην έκπτωση ανάλογου με την μείωση των εισοδημάτων φόρου από τις επόμενες δόσεις ενώ προβαίνει σε οριστική εκκαθάριση της δήλωσης.

Εάν η προθεσμία των τριών (3) μηνών παρέλθει δίχως να έχει ολοκληρωθεί ο φορολογικός έλεγχος, ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα να καταβάλλει τις από τη λήξη της προθεσμία και μετά, δόσεις του προκαταβλητέου φόρου μειωμένες κατά το ποσοστό της μείωσης των εισοδημάτων του με την επιφύλαξη να καταβληθεί ο

τυχόν επιπλέον φόρος κατά τον έλεγχο της δήλωσης και την οριστική εκκαθάρισή του.

7.5 ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 71 η προκαταβολή φόρου του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας ανέρχεται στο 100 % του φόρου εισοδήματος του προηγούμενου φορολογικού έτους. Με τον Ν. 4336/2015 επήλθε τροποποίηση της παραγράφου 2 του άρθρου 71 και το ανωτέρω ποσοστό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος ισχύει και για τα κέρδη των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων των περιπτώσεων β' (προσωπικές εταιρείες), γ' (μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα), ε' (κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα) και στ' (κοινοπραξίες) μόνο για τις κοινοπραξίες των προσωπικών εταιρειών του άρθρου 45 (ΠΟΛ 1217/2015).

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ιδίου άρθρου η προκαταβολή φόρου κατά τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση εργασιών των νομικών προσώπων μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50 %).

Με την ΠΟΛ. 1060/2015 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι η μείωση αυτή δεν έχει εφαρμογή για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου. Επίσης, δεν θεωρείται νέα επιχείρηση και δεν μειώνεται ο συντελεστής για τις προσωπικές εταιρείες που κάνουν έναρξη δραστηριότητας μετά από εικονική λύση ή διακοπή άλλης επιχείρησης.

Στην παραγράφου 4 του άρθρου αυτού αναφέρεται ότι η εν λόγω βεβαίωση προκαταβολής γίνεται έναντι του φόρου που προκύπτει βάσει του εισοδήματος του διανυόμενου φορολογικού έτους. Αν δεν υπάρχει δήλωση ή οριστικός τίτλος, για τον υπολογισμό του καταβλητέου φόρου λαμβάνεται υπόψη ο φόρος που

προκύπτει από στοιχεία (δηλώσεων ή οριστικού τίτλου) του εγγύτερου φορολογικού έτους.

Αξίζει να αναφερθεί, ότι όταν υποβάλλεται εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος αφότου έχει παρέλθει το φορολογικό έτος για το οποίο αυτή βεβαιώνεται δεν υπολογίζεται προκαταβολή φόρου. Επομένως στην προκειμένη περίπτωση για δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (1.01.2015 - 31.12.2015) που υποβάλλεται εκπρόθεσμα μέσα στο φορολογικό έτος 2017 δεν θα υπολογισθεί προκαταβολή φόρου εισοδήματος, γιατί το φορολογικό έτος 2016 έναντι του οποίου θα γινόταν η βεβαίωση της προκαταβολής έχει παρέλθει.

Με την παράγραφο 5 επισημαίνεται ότι η προκαταβολή φόρου εφαρμόζεται και για τις προσωρινές δηλώσεις που υποβάλλουν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που βρίσκονται σε καθεστώς εκκαθάρισης.

Η παράγραφος 6 αναφέρει ότι προκειμένου να υπολογισθεί η προκαταβολή φόρου, από το ποσό της προκαταβολής φόρου **εκπίπτει ο παρακρατηθείς φόρος από πηγή Ελλάδας.**

Κατά συνέπεια αν μια εταιρεία λαμβάνει μερίσματα λόγω συμμετοχής σε αλλοδαπή εταιρεία και έχει καταβάλλει φόρο μερισμάτων στην αλλοδαπή ο φόρος αυτός δεν αφαιρείται από την προκαταβολή του φόρου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου αυτού τονίζεται, ότι σε περίπτωση μείωσης του φορολογητέου εισοδήματος ισχύουν οι αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 70 του Ν. 4172/2013 σχετικά με τη μείωση του προκαταβλητέου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα.

Στην όγδοη παράγραφο προβλέπεται ότι αντίστοιχη εφαρμογή για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες έχουν οι διατάξεις των παραγράφων 4,5 και 6 του άρθρου 69 του Κ.Φ.Ε.

Τέλος με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του ίδιου άρθρου αναφέρονται ρητά οι περιπτώσεις για τις οποίες δεν βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου εισοδήματος. Αυτές είναι οι εξής:

α) για τις εταιρείες που μετασχηματίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 και 54 του παρόντος, του Ν.Δ.1297/1972 και του Ν.2166/1993 κατά περίπτωση,

β) για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες που συγχωνεύονται σε ανώνυμη εταιρεία ή διασπώνται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68, 80 και 81, κατά περίπτωση, του κ.ν. 2190/1920 (Α΄ 37),

γ) για τις ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που συγχωνεύονται σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν. 3190/1955 (Α΄ 91),

δ) για τις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις που συγχωνεύονται σε νέα ή υφιστάμενη αγροτική συνεταιριστική οργάνωση, καθώς και τις δευτεροβάθμιες ή τριτοβάθμιες αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις που μετατρέπονται σε ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.2810/2000 (Α΄ 61).

ε) για τα νομικά πρόσωπα που μετασχηματίζονται, σύμφωνα με ειδικές διατάξεις νόμου, σε άλλο νομικό πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις της ίδιας παραγράφου,

στ) για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη ανωνύμων εταιρειών, που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, βάσει ειδικών διατάξεων νόμων.

7.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Η Α.Ε. «Α» κατά το φορολογικό έτος 2015 εμφανίζει καθαρά κέρδη 5.000.000 ευρώ, τα οποία έχουν προκύψει με βάση τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) (ν.4308/2014).

Μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων της εταιρείας περιλαμβάνονται τα ακόλουθα έσοδα:

α) μερίσματα από συμμετοχή σε άλλη ανώνυμη εταιρεία ύψους 200.000 ευρώ. Επί των μερισμάτων αυτών δεν έγινε παρακράτηση φόρου (απαλλασσόμενα έσοδα με βάση το άρθρο 48 ν.4172/2013).

β) έσοδα από πωλήσεις στο Δημόσιο 700.000 ευρώ επί των οποίων της παρακρατήθηκε φόρος 28.000 ευρώ.

γ) έσοδα από τόκους καταθέσεων σε ημεδαπές τράπεζες 200.000 ευρώ. Επί των τόκων αυτών παρακρατήθηκε φόρος 30.000 ευρώ.

δ) έσοδα από τόκους καταθέσεων σε αλλοδαπή τράπεζα 120.000 ευρώ. Επί των τόκων αυτών παρακρατήθηκε φόρος 12.000 ευρώ.

Πρόσθετες πληροφορίες:

i) Το ποσό των φορολογικά αναγνωριζόμενων αποσβέσεων χρήσης με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013 ανέρχεται σε 100.000 ευρώ ενώ το αντίστοιχο ποσό που καταχωρήθηκε στα βιβλία της επιχείρησης ήταν 70.000 ευρώ.

Οι αποσβέσεις αφορούν ένα μηχάνημα που αποκτήθηκε πριν από δύο (2) έτη με κόστος κτήσης 1.000.000 ευρώ. Ο φορολογικός συντελεστής απόσβεσης είναι δέκα (10%) τοις εκατό. Αντίθετα, για λογιστικούς σκοπούς, η διοίκηση της εταιρείας αποφάσισε να το αποσβένει με τη μέθοδο της παραγωγής και οι αποσβέσεις του τρέχοντος φορολογικού έτους ανέρχονται σε 70.000 ευρώ.

ii) Κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης η εταιρία αναμόρφωσε τα δηλωθέντα αποτελέσματα της με την προσθήκη δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση ποσού 300.000 ευρώ (μόνιμες διαφορές).

Η προκαταβολή του προηγούμενου έτους ανέρχεται σε 550.000 ευρώ.

Με βάση τα ανωτέρω να προσδιοριστούν:

1. Τα φορολογητέα κέρδη της Α.Ε. του φορολογικού έτους 2015.

2. Ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος.

3. Η οφειλόμενη προκαταβολή φόρου εισοδήματος του τρέχοντος φορολογικού έτους.

Λύση Παραδείγματος

1. Προσδιορισμός Φορολογητέων Κερδών Κέρδη Χρήσης βάσει Ε.Λ.Π.		5.000.000
(+) Προσωρινές Διαφορές		
(-) Προσωρινές Διαφορές		30.0000
Φορολογικά κέρδη χρήσης		**4.970,000**
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες δαπάνες (Μόνιμες διαφορές)		30.0000
Μείον: Εισπραττόμενα μερίσματα (άρθρο 48 ν.4172/2013)		200.000
Σύνολο φορολογητέων κερδών		**5.070.000**

2. Υπολογισμός οφειλόμενου φόρου

Κύριος φόρος (5.070.000 Χ 29%)		**1.470.300**
Μείον:		
Φόρος που παρακρατήθηκε	(28.000 + 30.000) 58.000	
Φόρος που προκαταβλήθηκε	550.000	
Φόρος αλλοδαπής	12.000	620.000
Οφειλόμενος φόρος		**850.300**

3. Υπολογισμός οφειλόμενης προκαταβολής τρέχοντος έτους

Κύριος φόρος (1.470.300 Χ 100%)	1.470.300
Μείον: Παρακρατηθείς φόρος ημεδαπής	58.000
Οφειλόμενη προκαταβολή	**1.412.300**

7.7. ΟΥΣΙΩΔΕΙΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΠΕΡΧΟΝΤΑΙ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΟΝ Ν. 4172/2013.

Οι κυριότερες αλλαγές επισημαίνονται παρακάτω:

1. Εισάγεται ο όρος **φορολογική κατοικία** στο ελληνικό δίκαιο προκειμένου να προσδιοριστούν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα ακολουθώντας τα πρότυπα του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

2. Μειώνονται σε τέσσερις (4) από έξι (6) οι κατηγορίες (πηγές) του εισοδήματος. Σύμφωνα με τον νέο Κ.Φ.Ε. τα ακαθάριστα εισοδήματα διακρίνονται στις εξής κατηγορίες :

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

γ) εισόδημα από κεφάλαιο και

δ) εισόδημα υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

3. Αντικαθίστανται οι έννοιες «διαχειριστική περίοδος» και «οικονομικό έτος» που χρησιμοποιούσε μέχρι σήμερα ο Ν. 2238/1994, με το φορολογικό έτος, το οποίο ταυτίζεται κατά βάση με το ημερολογιακό έτος και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες.

4.Αντιμετωπίζονται ζητήματα διπλής φορολόγησης που μέχρι σήμερα αντιμετώπιζαν μόνον οι συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει υπογράψει η χώρα μας με άλλες χώρες με τη μέθοδο «πίστωσης φόρου αλλοδαπής» σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα.

5.Αυξάνεται σε 3.000,00 € (από 2.900,00 €) το όριο του ετήσιου εισοδήματος που δεν πρέπει να υπερβαίνεται για να χαρακτηριστούν εξαρτώμενα μέλη (προστατευόμενα) τα άγαμα τέκνα, οι ανιόντες και τα ανήλικα ορφανά και από τους δύο γονείς.

6.Αλλάζει ο τρόπος υπολογισμού της αγοραίας αξίας της παραχώρησης αυτοκινήτου (οχήματος) από φυσικό ή νομικό πρόσωπο (με εξαίρεση τους φορείς της γενικής κυβέρνησης), προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο η οποία υπολογίζεται ως ποσοστό της λιανικής τιμής προ φόρων του οχήματος.

7.Καθιερώνεται γενικός κανόνας για την έκπτωση όλων των δαπανών που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης (από την παραγωγικότητα των δαπανών που προέβλεπε ο παλιός Κ.Φ.Ε.) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία και αποδεικνύονται από τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

8.Σχετικα με τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες αναφέρονται περιοριστικά δύο κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα και διακρίνονται σε αυτές που δεν εκπίπτουν λόγω του είδους της δαπάνης και σε αυτές που υπερβαίνουν τα τιθέμενα από το σχετικό άρθρο αριθμητικά όρια.

Σημειώνεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00 € εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Συνεπώς, εκπίπτουν οι δαπάνες που δεν αναφέρονται στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών και πληρούν τα αναφερόμενα κριτήρια των εκπιπτόμενων δαπανών.

9.Επαναφέρεται από 01/01/2014 το «πόθεν έσχες» για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων για την αγορά επιχειρήσεων, για τη σύσταση ή αύξηση κεφαλαίου των Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε. εταιρειών καθώς και την αγορά εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικώς.

10.Προβλέπεται ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος φορολογείται αναλόγως από την πηγή από την οποία προέρχονται τα εισοδήματά του.

11.Αυξάνεται σε 15 % (από 10 %) ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου μέχρι 12.000,00 € από εισόδημα από ακίνητη περιουσία (ενοίκια).

Καταργείται ο συμπληρωματικός φόρος 1,5 % για τα ενοίκια από κατοικίες, ο οποίος είναι 3 % για τα ενοίκια από επαγγελματικά ακίνητα και τις κατοικίες άνω των 300 τ.μ.

12.Αυξάνονται οι συντελεστές απομείωσης (παλαιότητας) από 0,95 έως 0,61 (ανάλογα με τα έτη διακράτησης) της υπεραξίας από τη μεταβίβαση ακινήτων (από 0,90 έως 0,60) που προέβλεπε ο προηγούμενος κώδικας.

13.Μειώνεται σε 15 % (από 20 %) ο φορολογικός συντελεστής του εισοδήματος από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου (ακινήτων και τίτλων).

14.Στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, υπάγονται πλέον και οι προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.) που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. (υπάγονταν στην φορολογία φυσικών προσώπων).

Σχετικά με τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα εξαιρούνται από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπούς τους τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου (μέχρι σήμερα τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα φορολογούνταν μόνο για τα εισοδήματά τους από εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες, ενώ τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δεν φορολογούνταν για τα έσοδα που πραγματοποιούσαν κατά την επιδίωξη εκπλήρωσης του σκοπού τους).

15.Αλλάζει ο χρόνος υποβολής της Φορολογικής Δήλωσης των νομικών προσώπων. Υποβάλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους (από την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου).

16. Οι αποσβέσεις σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης διενεργούνται και εκπίπτουν από τον μισθωτή (και όχι από τον εκμισθωτή όπως προέβλεπε ο παλαιός Κ.Φ.Ε.).

17. Εισάγονται έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

18. Από 01/01/2014 ο συμψηφισμός των ζημιών γίνεται μόνο με μελλοντικά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν έχουμε συμψηφισμό με άλλα εισοδήματα του φυσικού προσώπου.

Τέλος σκόπιμο είναι να αναφερθούν οι βασικότερες αλλαγές που έχουν επέλθει επί του παρόντος φορολογικού νόμου και απεικονίζονται συνοπτικά στον κάτωθι πίνακα:

ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΕΠΕΛΘΕΙ ΣΤΟΝ Ν. 4172/2013	
Ν. 4387/2016	1)Νέα κλίμακα φορολογίας εισοδήματος και αλλαγές στη μείωση φόρου. 2)Αλλαγές στην κλίμακα φορολόγησης εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα. 3)Παροχή σε είδος οχημάτων. Αύξηση ποσοστού από 30% σε 80%. 4)Νέος συντελεστής φόρου 29% για προσωπικές εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου, κοινοπραξίες, κ.λπ. 5)Αλλαγές στην φορολογία των αγροτών – κατ΄ επάγγελμα αγρότες. Οι αλλαγές αυτές ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και μετά. 6)Αλλαγές στους συντελεστές εισοδήματος από ακίνητη περιουσία. 7)Ενσωμάτωση της εισφοράς αλληλεγγύης στον ν. 4172/2013, παρακράτηση φόρου εισοδήματος και εισφοράς βάσει της νέας κλίμακας. Η νέα κλίμακα εισφοράς αλληλεγγύης εφαρμόζεται για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα, ενώ η παρακράτηση του φόρου και της εισφοράς αλληλεγγύης από τους μισθούς και τις συντάξεις βάσει των νέων

	κλιμάκων αρχίζει από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου 4389/2016 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 27.5.2016. 8)Συντελεστής φόρου και παρακράτησης φόρου μερισμάτων 15% - Έναρξη ισχύος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2017 και μετά.
Ν. 4254/2014	Αλλαγές στην παρακράτηση φόρου.
Ν. 4330/2015	1)Κατάργηση τεκμηρίων διαβίωσης κατοίκων εξωτερικού. 2)Τρόπος φορολόγησης προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων. 3)Τρόπος φορολόγησης εισοδήματος από περιστασιακά/ευκαιριακά απασχολούμενους.
Ν. 4446/2016	Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή και μέσα πληρωμής με κάρτα προκειμένου να διατηρηθεί η μείωση φόρου. Ισχύει από το φορολογικό έτος 2017 και μετά.
Ν. 4472/2017	1)Αλλαγές στον φορολογικό συντελεστή για φορολογητέα εισοδήματα από 01/01/2020. 2)Κατάργηση του άρθρου 18 περί έκπτωσης φόρου για τα έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης. 3)Διατάξεις σχετικά με τη βραχυχρόνια εκμίσθωση ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας διαμοιρασμού για τα φυσικά και νομικά πρόσωπα.
Ν. 4334/2015	1)Για κέρδη που προκύπτουν τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2015 και μετά, αυξάνεται ο φορολογικός συντελεστής νομικών οντοτήτων και νομικών προσώπων από 26 % σε 29 %. 2)Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων αυξάνεται πλέον σε ποσοστό 100% έναντι του προϊσχύοντος 80 %.
Ν. 4374/2016	Μεταβολές στον χρόνο υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Με τον νέο Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) που εφαρμόζεται για τα αποκτώμενα εισοδήματα από 01/01/2014 και στο εξής άλλαξε ριζικά ο τρόπος φορολόγησης των εισοδημάτων.

Αντί της ακολουθούμενης πολιτικής φορολογίας του εισοδήματος σε επίπεδο προσώπου και συνάθροιση, κατά κανόνα, των εισοδημάτων όλων των πηγών εισοδήματος σε μία ενιαία προοδευτική κλίμακα, ακολουθείται, με τις νέες διατάξεις η τακτική φορολογίας ανάλογα με την πηγή προέλευσης του εισοδήματος και του μη επηρεασμού της φορολογίας του προσώπου από τα λοιπά του εισοδήματα.

Στον παρόντα νόμο εντάχθηκαν σημαντικές διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, όπως οι διατάξεις για την προσαύξηση της περιουσίας, καθώς και οι διατάξεις για τη μη αναγνώριση ως εκπιπτόμενων των δαπανών που κατευθύνονται σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Παραταύτα όμως είναι ένα νομοθετικό κείμενο με γενικές αναφορές, κενά και εμφανείς ελλείψεις. Παράλληλα, παρατηρείται μία γενικότερη επιβάρυνση της φορολογικής υποχρέωσης τόσο των φυσικών όσο και των νομικών προσώπων. Από την ψήφιση του έως και σήμερα έχουν συντελεσθεί σημαντικές αλλαγές στις φορολογικές διατάξεις.

Επίσης η αστάθεια του φορολογικού συστήματος είναι ίσως το σημαντικότερο αντικίνητρο για να επενδύσει κάποιος στην Ελλάδα. Είναι πιθανόν ο καθοριστικός παράγοντας που οι επενδυτές αποχωρούν, μεγάλες εταιρείες μεταφέρουν την έδρα τους στο εξωτερικό, ενώ άλλες οδηγούνται στη διακοπή εργασιών. Και δυστυχώς, η αστάθεια αυτή κοστίζει. Όχι μόνο στις επιχειρήσεις αλλά και στο Δημόσιο καθώς με μαθηματική ακρίβεια, η κατάσταση αυτή οδηγεί στη διόγκωση της φοροδιαφυγής και στον περιορισμό της φορολογικής συμμόρφωσης, με αποτέλεσμα να μειώνονται και τα έσοδα του προϋπολογισμού.

Οι συνεχείς αυτές αλλαγές της φορολογικής νομοθεσίας ενισχύουν την πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος της χώρας μας και έχουν προκαλέσει σε σημαντικό βαθμό σύγχυση, αλλά και ανασφάλεια, ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων. Απαιτείται ένα σταθερό και απλοποιημένο φορολογικό σύστημα με μειωμένους συντελεστές φορολόγησης ώστε να ενισχυθεί η ορθή επιχειρηματικότητα που θα συμβάλει στην αύξηση των επενδύσεων και στην ανάπτυξη της Ελληνικής οικονομίας.

Μία άρτια βάση δεδομένων με αποτελεσματικές διασταυρώσεις θα συμβάλει ώστε να εφαρμοστεί ο βασικότερος κανόνας που διέπει την φορολογία που είναι η βεβαιότητα του φόρου για όλους ανάλογα με τις δυνάμεις τους.

Πέραν των ανωτέρω, πολλά εξαρτώνται από την πίστη όλων μας ότι δεν πρέπει να βοηθάμε άμεσα ή έμμεσα την φοροδιαφυγή των άλλων, γιατί έτσι έχουμε αθέμιτο ανταγωνισμό και βαρύτερη φορολογία.

Το δίκαιο φορολογικό σύστημα είναι το ιδεώδες, αλλά διαρκώς θα είναι το ζητούμενο.

ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Λόγω της μεθοδολογίας που χρησιμοποιήθηκε εντοπίσθηκαν ορισμένοι περιορισμοί στην διεξαγωγή της έρευνας οι οποίοι είναι σκόπιμο να αναφερθούν και ειδικότερα είναι οι εξής:

• Χρονικός περιορισμός.

• Η παρούσα εργασία βασίστηκε στην δευτερογενή έρευνα. Αποτελεί βιβλιογραφική έρευνα που συνίσταται σε μελέτη, ανάλυση, κριτική και παρουσίαση θέσεων του δημοσιευμένου νόμου 4172/2013. Δεν αφορά ποσοτική έρευνα βασισμένη στη συγκέντρωση πληροφοριών που προκύπτουν από μετρήσεις δεδομένων (με τη μορφή ποσοτικών ή ποιοτικών μεταβλητών) και στην ανάλυσή τους με στατιστικές τεχνικές ή ποιοτική έρευνα που βασίζεται σε συνεντεύξεις, ανάλυση κειμένων, παρατήρηση, ανάλυση αρχειακού υλικού κλπ, τεχνικές που δεν βασίζονται σε μαζικές καταγραφές και σε ποσοτικά δεδομένα.

• Τέλος περιορισμός της έρευνας θεωρείται η έλλειψη αναλυτικότερης παρουσίασης πρακτικών εφαρμογών του φορολογικού νόμου.

Κατόπιν της παρουσίασης των βασικότερων διατάξεων που διέπουν την φορολογία εισοδήματος, παρέχεται η δυνατότητα να προβούμε σε περαιτέρω προτάσεις - συστάσεις προς τους επόμενους ερευνητές.

Μια πιθανή μεταγενέστερη έρευνα θα μπορούσε να αναλύσει και να συγκρίνει το ισχύον φορολογικό καθεστώς της Ελλάδος με άλλα βασικά φορολογικά συστήματα των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκειμένου να εντοπισθούν τυχόν αδυναμίες και ελλείψεις του φορολογικού συστήματος της Ελλάδος με σκοπό την βελτίωσή και αναμόρφωση του ώστε να εναρμονισθεί τόσο με τις βασικές αρχές που διέπουν την ορθότητα και την αποτελεσματικότητα ενός δίκαιου φορολογικού συστήματος όσο και με τις αρχές σύγκλισης με τα υπόλοιπα κράτη - μέλη της ευρωπαϊκής κοινότητας.

Επιπρόσθετα θα μπορούσε να διερευνηθεί η σύνθεση των φορολογικών εσόδων της Ελλάδος, το μείγμα άμεσων και έμμεσων φόρων και η συμμετοχή του φόρου εισοδήματος στα συνολικά φορολογικά έσοδα της Ελλάδος.

Παράλληλα θα μπορούσε να εξετασθεί η σχέση μεταξύ της φορολογικής επιβάρυνσης και του ύψους των φορολογικών συντελεστών με την αύξηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, να παρουσιασθούν οι κύριες μορφές και αιτίες της φοροδιαφυγής και φοροδιαφυγής και να προταθούν τρόποι για τον αποτελεσματικό περιορισμό τους.

Επίσης προτείνεται η σύγκριση του νέου φορολογικού νόμου με τον προγενέστερο φορολογικό νόμο, τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα του από την εφαρμογή του και η διαχρονική εξέλιξη των φορολογικών εσόδων του κράτους από την φορολογία εισοδήματος.

Τέλος προτείνεται η πραγματοποίηση μιας έρευνας σχετικά με τον τρόπο διενέργειας φορολογικού ελέγχου επί της φορολογίας εισοδήματος τόσο στα φυσικά όσο και στα νομικά πρόσωπα από την Φορολογική Διοίκηση.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Νόμοι

- Ν. 4172/2013 - (ΦΕΚ Α΄167/23-07-2013)
- Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4172/2013
- Ν.4474/2017 - (ΦΕΚ Α' 80/7-6-2017)

Βιβλία

- Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη (2014), εκδόσεις «ΒΡΥΚΟΥΣ»
- Κώδικας φορολογίας εισοδήματος, Ανάλυση-ερμηνεία, Σταματόπουλος Δημήτριος - Καραβοκύρης Αντώνιος, (2014), εκδόσεις «ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ»

Εγκύκλιοι

- **ΠΟΛ. 1223/2015**
- **ΠΟΛ. 1026/2014**
- **ΠΟΛ. 1034/2014**
- **ΠΟΛ. 1005/2017**
- **ΠΟΛ.1052/2015**
- **ΠΟΛ. 1010/2014**
- **ΠΟΛ. 1071/2015**
- **ΠΟΛ. 1113/2015**
- **ΠΟΛ. 1219/2014**
- **ΠΟΛ. 1088/2016**

- **ΠΟΛ. 1076/2015**
- **ΠΟΛ. 1042/2015**
- **ΠΟΛ. 1032/2015**
- **ΠΟΛ. 1232/2015**
- **ΠΟΛ. 1044/2015**
- **ΠΟΛ. 1059/2015**
- **ΠΟΛ. 1072/2015**
- **ΠΟΛ. 1007/2017**
- **ΠΟΛ. 1060/2015**
- **ΠΟΛ. 1067/2015**
- **ΠΟΛ. 1217/2015**
- **ΠΟΛ. 1060/2015**
- **ΠΟΛ. 1050/2014**
- **Η υπ΄ αριθμ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.05.2013 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.**
- **Η υπ΄ αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.**