



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ

Φορολογία Εισοδήματος Ατομικών επιχειρήσεων και Ομορρύθμων Εταιριών στην
Ελλάδα, Σύγκριση Νόμων 2238/1994 και 4172/2013
(Με δημιουργία προγράμματος)

Διπλωματική Εργασία

της

Ζιωγάνα Δ. Φανής

Θεσσαλονίκη, Φεβρουάριος 2019

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ
ΟΜΜΟΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ, ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΝΟΜΩΝ
2238/1994 ΚΑΙ 4172/2013
(ΜΕ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ)**

Ζιωγάννα Δ. Φανή

Πτυχίο Οικονομικών Επιστημών, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, 2016

Διπλωματική Εργασία

υποβαλλόμενη για τη μερική εκπλήρωση των απαιτήσεων του

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟΥ ΤΙΤΛΟΥ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ

Επιβλέπων Καθηγητής
Σταυρόπουλος Αντώνιος

Εγκρίθηκε από την τριμελή εξεταστική επιτροπή την 26/02/2019

Σταυρόπουλος Αντώνιος

Δριτσάκης Νικόλαος

Στειάκης Εμμανουήλ

.....

.....

.....

Ζιωγάννα Φανή

.....

Περίληψη

Η παρούσα εργασία ασχολείται με το φορολογικό καθεστώς των ατομικών επιχειρήσεων και των ομόρρυθμων εταιριών που ισχύει στην Ελλάδα. Παρουσιάζεται ο Ν.4172/2013, ο οποίος εφαρμόστηκε από 01/01/2014 και ο παλαιότερος Ν.2238/1994, ο οποίος είχε ισχύ μέχρι την 31/12/2013. Επιπρόσθετα, γίνεται αναφορά στο νομικό πλαίσιο των ατομικών και ομόρρυθμων εταιριών. Σκοπός της παρούσας διπλωματικής είναι να παρουσιάσει τις μεταβολές που έχουν πραγματοποιηθεί αναφορικά με τη φορολόγηση του εισοδήματος των επιχειρηματικών εσόδων και κερδών. Για την πρακτική προσέγγιση, θα παρατεθούν μελέτες περιπτώσεων στις οποίες προσδιορίζονται τα φορολογητέα κέρδη και ο υπολογισμός του τελικού φόρου εισοδήματος. Η μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση παρατηρείται τα έτη 2016 και 2017. Η κωδικοποίηση ενός προγράμματος σε γλώσσα προγραμματισμού, υπολογίζει όμοια αποτελέσματα. Τελικά, συμπεραίνεται πως για την σωστή λειτουργία και βιωσιμότητα των ελληνικών επιχειρήσεων είναι αναγκαία η ύπαρξη ενός σταθερού και δίκαιου φορολογικού συστήματος.

Λέξεις Κλειδιά: φορολογία, ατομική επιχείρηση, ομόρρυθμη εταιρία, φορολογικός συντελεστής, φυσικό πρόσωπο, νομικό πρόσωπο.

Abstract

This study focuses on the tax status of sole proprietorships (single-person enterprises) and general partnerships that was applied in Greece. It presents Law 4172/2013 which was brought into effect from 01/01/2014 and the previous Law 2238/1994 that was in force until 31/12/2013. Furthermore, reference is made to the legal framework regulating sole and general partnerships. Purpose of this thesis is to present the changes that have occurred in the taxation of partnerships' incomes and profits. In order to serve the practical approach, case studies will be presented, which will analyze profits before taxation and calculate income tax. The most excessive tax burden is observed during the years 2016 and 2017. Java code had been made in order to calculate taxation. Ultimately, the study concludes that, for the companies to be functional and survive, a stable and fair tax system should be introduced.

Keywords: taxation, sole proprietorship, general partnership, tax rate, natural person, legal person.

Πρόλογος – Ευχαριστίες

Ευχαριστώ τον κ. Σταυρόπουλο Αντώνιο, Αναπληρωτή Καθηγητή του Πανεπιστημίου Μακεδονίας και επιβλέπων καθηγητή, ο οποίος με καθοδήγησε καθώς και την οικογένειά μου για την στήριξη που μου παρείχε στην ολοκλήρωση της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
ΕΝΟΤΗΤΑ ΠΡΩΤΗ.....	2
1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	2
1.1 Η έννοια του φόρου	2
1.2 Λειτουργίες του Φόρου και Διαμόρφωση Φορολογικού Συστήματος.....	3
1.3 Το Φορολογικό Σύστημα της Ελλάδας.....	3
1.4 Η Διάκριση των Φόρων.....	4
1.5 Στοιχεία άμεσων και έμμεσων φόρων το 2016 στην Ελλάδα.....	4
1.6 Γενικές Αρχές Φορολογικής Εξουσίας.....	7
1.7 Νομοθετική εξέλιξη στη Φορολογία Εισοδήματος.....	8
1.8 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών και Φυσικών προσώπων κατά τον Νόμο 4172/2013	9
1.8.1 Ορισμοί σημαντικών όρων - Άρθρο 2	9
1.8.2 Υποκείμενα του φόρου-Άρθρο 3.....	10
1.8.3 Φορολογική κατοικία- Άρθρο 4	10
1.8.4 Φορολογικό έτος- Άρθρο 8	11
1.8.5 Αντικείμενο φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων- Άρθρο 44	12
1.8.6 Υποκείμενα του φόρου- Άρθρο 45.....	12
ΕΝΟΤΗΤΑ ΔΕΥΤΕΡΗ.....	14
2 ΓΕΝΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΤΑΙΡΙΩΝ.....	14
2.1 Η έννοια της εταιρίας.....	14
2.2 Προσδιορισμός Οντοτήτων βάσει Μεγέθους.....	14
2.3 Προσδιορισμός Οντοτήτων βάσει Εμπορικού Δικαίου.....	15
2.4 Νομική Προσωπικότητα Εταιριών και Όροι Σύστασής τους.....	16
3 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	17
3.1 Το Νομοθετικό πλαίσιο των ατομικών εταιριών	17
3.1.1 Χαρακτηριστικά ατομικής επιχείρησης	17
3.1.2 Σύσταση ατομικής επιχείρησης	18
3.1.3 Διαχείριση, Διανομή κέρδους και Λύση ατομικής επιχείρησης	19
3.2 Το Νομοθετικό πλαίσιο των ομόρρυθμων εταιριών	19
3.2.1 Δικαιώματα και Υποχρεώσεις των Εταίρων	20
3.2.2 Σύσταση Ομόρρυθμης Εταιρίας.....	21
3.2.3 Έναρξη δραστηριότητας και Σχέσεις Εταίρων- Εταιρίας.....	23

3.2.4 Διοίκηση και Διαχείριση ομόρρυθμης εταιρίας	24
3.2.5 Διανομή αποτελέσματος στο τέλος χρήσης.....	25
3.2.6 Λύση και Εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρίας	26
3.2.7 Μετατροπή της ομόρρυθμης εταιρίας	27
3.3.1 Δραστηριότητες και σύνολο εταιρικών νομικών μορφών στην Ελλάδα	27
3.3.2 Στατιστικά στοιχεία φορολόγησης εταιριών	28
ΕΝΟΤΗΤΑ ΤΡΙΤΗ.....	29
4 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΤΑΙΡΙΩΝ.....	29
4.1 Φορολογικό πλαίσιο εισοδήματος Ατομικών επιχειρήσεων και Ομόρρυθμων εταιριών, Νόμος 4172/2013.....	29
4.1.1 Φορολογητέο Εισόδημα.....	29
4.1.2 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φυσικών προσώπων.....	29
4.1.3 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.....	30
4.1.4 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	31
4.1.5 Φορολογικές Αποσβέσεις	33
4.1.5 Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων	35
4.1.6 Μέθοδος προσδιορισμού των εσόδων.....	35
4.1.7 Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	36
4.1.8 Εισφορά Αλληλεγγύης.....	37
4.2 Φορολογικό πλαίσιο ιδιοκτησίας ακινήτων ατομικών εταιριών και ομόρρυθμων επιχειρήσεων, Νόμος 4223/2013	39
4.2.1 Αντικείμενο του φόρου	39
4.2.2 Υποκείμενο του φόρου	40
4.2.3 Υπολογισμός φόρου και πληρωμή του	40
ΕΝΟΤΗΤΑ ΤΕΤΑΡΤΗ.....	41
5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	41
5.1 Φορολογία Εισοδήματος φυσικών προσώπων μέχρι και το έτος 2013, Νόμος 2238/1994	41
5.1.1 Υποκείμενο του φόρου	41
5.1.2 Πηγές εισοδήματος	42
5.1.3 Φορολογικός συντελεστής ατομικών επιχειρήσεων	43
5.2 Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, Νόμος 1310/2013	43
5.3 Φορολογία Εισοδήματος φυσικών προσώπων τα έτη 2014 και 2015	46
5.4 Φορολογία Εισοδήματος φυσικών προσώπων από το 2016 και έπειτα.....	49
6 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ	52

6.1 Φορολογικό πλαίσιο ομόρρυθμων εταιριών βάσει του Νόμου 2238/1994 μέχρι το έτος 2013.....	52
6.1.1 Υποκείμενο του φόρου	52
6.1.2 Διαχειριστική περίοδος.....	53
6.1.3 Ακαθάριστο εισόδημα.....	54
6.1.4 Λογιστικός προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος και έξοδα διαχείρισης	54
6.1.5 Φορολογητέο εισόδημα.....	56
6.1.6 Φορολογικός συντελεστής εισοδήματος.....	57
6.1.7 Προκαταβολή φόρου	58
6.2 Φορολογικό πλαίσιο ομόρρυθμων εταιριών βάσει του Νόμου 4172/2013 από το έτος 2014 και έπειτα	58
6.2.2 Φορολογικός συντελεστής εισοδήματος.....	59
6.2.3 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	60
ΕΝΟΤΗΤΑ ΠΕΜΠΤΗ	62
7 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΟ Ν. 2238/1994 ΚΑΙ ΤΟ Ν. 4172/2013	62
7.1 Εκκαθάριση Φόρου Εισοδήματος ατομικών επιχειρήσεων από το έτος 2012 έως και το 2017.....	62
7.1.1 Φορολογία φυσικών προσώπων το φορολογικό έτος 2012 και το έτος 2013.....	62
7.1.2 Φορολογία φυσικών προσώπων το φορολογικό έτος 2014 και 2016	64
7.1.3 Εισφορά Αλληλεγγύης τα έτη 2012, 2014 και 2016	65
7.2 Εκκαθάριση Φόρου Εισοδήματος Ομόρρυθμων Εταιριών από το έτος 2012 έως και το 2017.....	66
7.2.1 Φορολογία Ο.Ε. τα φορολογικά έτη 2012 και 2013	66
7.2.2 Φορολογία Ο.Ε. τα φορολογικά έτη 2014 και 2017	68
ΕΝΟΤΗΤΑ ΕΚΤΗ.....	70
8. ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.....	70
8.1 Περιγραφή κώδικα Προγράμματος	70
8.2 Κώδικας Προγράμματος σε Java	71
8.3 Εφαρμογή του Κώδικα – Μελέτη Περίπτωσης	78
ΕΠΙΛΟΓΟΣ	82
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	83
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	86

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Όρια κάλυψης για μετάβαση σε άλλο μέγεθος οντότητας.....	16
Πίνακας 2: Κύρια στοιχεία που διατυπώνονται στο Καταστατικό της Ο.Ε.	22
Πίνακας 3: Συντελεστές φορολογικής απόσβεσης παγίων.....	34
Πίνακας 4: Κλίμακες φορολογικών συντελεστών εισοδήματος ατομικών επιχειρήσεων έως το 2012.	43
Πίνακας 5: Κλίμακες φορολογικών συντελεστών εισοδήματος από ακίνητα φυσικών προσώπων έως το 2012.....	43
Πίνακας 6: Κλίμακες φορολογικών συντελεστών εισοδήματος φυσικών προσώπων και ατομικών εταιριών για το έτος 2013.....	44
Πίνακας 7: Κλίμακες εισοδήματος Ε.Ε.Α. και συντελεστές επιβολής εισφοράς για εισοδήματα από το 2011 έως το 2014.	45
Πίνακας 8: Κλίμακες φορολογικών συντελεστών εισοδήματος από μισθούς και συντάξεις για τα έτη 2014 και 2015.....	46
Πίνακας 9: Κλίμακες φορολογικών συντελεστών για κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα έτη 2014 και 2015.	46
Πίνακας 10: Κλίμακες φορολογικών συντελεστών εισοδήματος από ακίνητη περιουσία το έτος 2015.	47
Πίνακας 11: Κλίμακες εισοδήματος Ε.Ε.Α. και συντελεστές επιβολής εισφοράς για το έτος 2015.....	49
Πίνακας 12: Κλίμακες φορολογικών συντελεστών εισοδήματος φυσικών προσώπων και ατομικών επιχειρήσεων από το 2016 και έπειτα.	49
Πίνακας 13: Κλίμακες φορολογικών συντελεστών εισοδήματος από ακίνητη περιουσία έτους 2016.....	50
Πίνακας 14: Κλίμακες Ε.Ε.Α. και συντελεστές επιβολής εισφοράς για το έτος 2016	51
Πίνακας 15: Κλίμακες Ε.Ε.Α. και συντελεστές επιβολής εισφοράς από το έτος 2020 και έπειτα.	51
Πίνακας 16: Συντελεστές φορολογίας εισοδήματος Ο.Ε. βάσει του Ν. 2238/1994....	57
Πίνακας 17: Κλίμακες φορολογίας εισοδήματος, συντελεστές και προκαταβολή φόρου Ο.Ε. βάσει του Ν. 4172/2013, απλογραφικά βιβλία.	61
Πίνακας 18: Κλίμακες φορολογίας εισοδήματος, συντελεστές και προκαταβολή φόρου Ο.Ε. βάσει του Ν. 4172/2013, διπλογραφικά βιβλία.....	61
Πίνακας 19: Αριθμός νομικών ομάδων ανά κλάδο οικονομίας και Νομική Μορφή στο σύνολο της χώρας	86
Πίνακας 20: Αριθμός φορολογούμενων και εισόδημα από εμπορικές, βιομηχανικές και γεωργικές επιχειρήσεις	87
Πίνακας 21: Στατιστικά στοιχεία φορολογικών δηλώσεων προσωπικών εταιριών φορολογικού έτους 2015.....	89

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΓΡΑΦΗΜΑΤΩΝ

Γράφημα 1: Σύγκριση συνολικών φορολογικών εσόδων 2015 και 2016.....	5
Γράφημα 2: Διάρθρωση συνολικών φορολογικών εσόδων ετών 2015 και 2016.....	5
Γράφημα 3: Ποσοστό συμμετοχής κύριων κατηγοριών άμεσων φόρων στα συνολικά έσοδα από άμεσους φόρους	6
Γράφημα 4: Συμμετοχή κύριων κατηγοριών έμμεσων φόρων στα συνολικά έσοδα από έμμεσους φόρους	6

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ - ΣΥΜΒΟΛΙΣΜΟΙ

Α.Α.Δ.Ε.	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
Α.Ε.	Ανώνυμη Εταιρία
Α.Κ.	Αστικός Κώδικας
Α.Φ.Μ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
αρθ.	Άρθρο
Γ.Γ.	Γενική Γραμματεία
Γ.Ε.ΜΗ	Γενικό Εμπορικό Μητρώο
Δ.Λ.Π.	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Ε.Ε.	Ετερόρρυθμη Εταιρία
Ε.Ε.Α.	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης
Ε.Λ.Π.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Ε.Μ.Σ.	Ευρωπαϊκός Μηχανισμός Στήριξης
Ε.Π.Ε.	Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης
Ε.Φ.Κ.Α.	Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης
ΕΛ.ΣΤΑΤ	Ελληνική Στατιστική Αρχή
ΕΝ.Φ.Ι.Α.	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
Ι.Κ.Α.	Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων
Ι.Κ.Ε.	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία
Κ.Β.Σ.	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
Κ.Φ.Α.Σ.	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
Κ.Φ.Ε.	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Ν.	Νόμος
Ο.Ε.	Ομόρρυθμη Εταιρία

Ο.Τ.Α.	Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Ο.Λ.	Πολυγραφημένη Υπουργική Εγκύκλιος
περ.	Περίπτωση
Τ.Α.Ι.ΠΕ.Δ.	Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου
Υ.Μ.Σ.	Υπηρεσία Μιας Στάσης
Φ.Ε.Κ.	Φύλλο Εφημερίδας Κυβέρνησης
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ελληνική οικονομία στο μεγαλύτερο ποσοστό της αποτελείται από πολύ μικρές και μικρές επιχειρήσεις. Οι εταιρίες αυτές, με το προηγούμενο φορολογικό σύστημα αντιστοιχίζαν τα έσοδα και κέρδη τους σε μικρότερη φορολογική επιβάρυνση, αναφορικά με τις μεγάλες κεφαλαιουχικές επιχειρήσεις. Από το 2014 και έπειτα, με το νέο Κώδικα Φορολόγησης του Εισοδήματος, ο τρόπος αντιμετώπισής τους άλλαξε, διαφέροντας σημαντικά. Αυτό είχε ως συνεπακόλουθο τα αυξημένα προβλήματα ως προς τη βιωσιμότητα των μικρομεσαίων εταιριών.

Στην πρώτη ενότητα της παρούσας εργασίας παρουσιάζονται οι βασικές έννοιες του φορολογικού συστήματος, τα είδη των φόρων και περιγράφονται τα σημαντικότερα άρθρα του Ν. 4172/2013.

Στη δεύτερη ενότητα γίνεται αναφορά στα πιο σημαντικά στοιχεία μιας εταιρίας καθώς και στη διάκριση των εταιριών σύμφωνα με ορισμένα μεγέθη. Στη συνέχεια, αναλύεται το νομοθετικό πλαίσιο που καθορίζει την ίδρυση, διαχείριση και εκκαθάριση των ατομικών και ομόρρυθμων εταιριών.

Στην τρίτη ενότητα πραγματοποιείται εκτενής επεξήγηση του φορολογικού πλαισίου των εξεταζόμενων εταιρικών μορφών ως προς το εισόδημα, την ακίνητη περιουσία καθώς και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Στην τέταρτη ενότητα, παρατίθεται αναλυτικά η φορολογία εισοδήματος ατομικών και ομόρρυθμων εταιριών αρχικά με το Ν.2238/1994 και στη συνέχεια με το Ν.4172/2013 για τα φορολογικά έτη 2012 έως 2017. Ταυτόχρονα, δίνονται οι αντίστοιχοι πίνακες με τους φορολογικούς συντελεστές.

Στην πέμπτη ενότητα εξετάζονται μελέτες περιπτώσεων εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος για τα προαναφερθέντα έτη και τελικά εξάγονται συμπεράσματα ως προς το τον τρόπο επίδρασης της φορολογίας των φυσικών και νομικών προσώπων στην έννοια της ανάπτυξης και του επιχειρείν.

Στην έκτη ενότητα παρουσιάζεται κώδικας που έχει αναπτυχθεί σε αντικειμενοστραφή γλώσσα (Java) με σκοπό τον αυτοματοποιημένο υπολογισμό του φόρου εισοδήματος και της τελικής δόσης που καλείται να καταβάλλει ο επιχειρηματίας που κατέχει ατομική επιχείρηση.

ΕΝΟΤΗΤΑ ΠΡΩΤΗ

1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

1.1 Η έννοια του φόρου

Από την αρχαιότητα μέχρι σήμερα, η έννοια του φόρου, σε μορφή και είδος, έχει συνδεθεί με την άσκηση κρατικής εξουσίας, λαμβάνοντας ποικίλες ονομασίες. Αποτελεί ένα θεσμό δικαίου και ο τρόπος άσκησής του ρυθμίζεται και εφαρμόζεται συναρτήσει κανόνων που διαμορφώνουν το **Φορολογικό Δίκαιο**, το οποίο αποτελεί το δεύτερο κλάδο του **Δημοσιονομικού Δικαίου**.

« Φορολογικό Δίκαιο καλείται το σύνολο των κανόνων που ρυθμίζουν το περιεχόμενο του φορολογικού δικαιώματος του Κράτους ως τον τρόπο ενάσκησής του δικαιώματος αυτού»¹.

Η θεσμική αυτή βάση καθιστά αναγκαίο τον καθορισμό της έννοιας του φόρου ώστε να υπάρχει σαφής διαφοροποίηση από τα υπόλοιπα δημοσιονομικά στοιχεία. Ο κλασικός ορισμός του φόρου διατυπώθηκε από τον G. Jeze.

« Ο Φόρος αποτελεί άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών»².

Συνεπώς, η κάλυψη των δημοσίων βαρών αποτελεί τη μοναδική λειτουργία του φόρου, σκέψη ωστόσο που απομονώνει τις υπόλοιπες συστατικές έννοιες, που αναντίρρητα εκπροσωπεί στις μέρες μας ο φόρος σε κάθε κράτος Δικαίου, όπως αυτή της οικονομικής και κοινωνικής. Γίνεται φανερό επομένως, πως τα στοιχεία που συνθέτουν την έννοια του φόρου είναι τα εξής:

- α) Η άμεση παροχή του Ιδιώτη προς το Κράτος.
- β) Ο υποχρεωτικός χαρακτήρας της παροχής.
- γ) Η μονομερής πορεία της παροχής από τον Ιδιώτη.
- δ) Η πραγματοποίηση των στόχων και σκοπών του Κράτους.

¹ Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο, Λεονάρδος Αρ. Κοντός –Μάναλης, Τόμος Ι, Αθήνα 2002, Εκδόσεις Π.Ν.Σακκούλας, σελ. 16

² Φορολογικό Δίκαιο, Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Ε΄ Έκδοση Θεσσαλονίκη 2014, Εκδόσεις Σακκούλα, σελ. 2

1.2 Λειτουργίες του Φόρου και Διαμόρφωση Φορολογικού Συστήματος.

Οι διάφοροι φόροι που επιβάλλονται στα πλαίσια μιας χώρας ή μιας ευρύτερης οικονομικής κοινότητας αποτελούν το Φορολογικό της Σύστημα. Κάθε σύστημα που εφαρμόζεται σε μια χώρα παρουσιάζει ιδιαιτερότητες καθώς είναι προσαρμοσμένο ως προς τους οικονομικούς, κοινωνικούς και πολιτικούς παράγοντες.

Σημαντική διαφορά παρουσιάζει η διάρθρωση των Φορολογικών Συστημάτων μεταξύ αναπτυγμένων και αναπτυσσόμενων χωρών. Στις πρώτες παρατηρείται μια αριθμητική υπεροχή άμεσων φόρων, εξαιτίας της ευημερίας τόσο στις παρεχόμενες υπηρεσίες όσο και στην οργάνωση του κράτους. Σε αντίθεση, οι αναπτυσσόμενες χώρες τείνουν να υιοθετούν ένα σύνολο έμμεσων φόρων, ώστε η απόδοση της φορολογίας από τους Ιδιώτες να πραγματοποιείται ανεξάρτητα της αυξημένης τάσης για φοροδιαφυγή. Η φορολογία μπορεί να αποτελέσει ένα μέσο οικονομικής ανάπτυξης, μέσω πολιτικών ενθάρρυνσης του επιχειρείν.

1.3 Το Φορολογικό Σύστημα της Ελλάδας.

Το φορολογικό σύστημα που ισχύει στην Ελλάδα αποτελείται από ένα σύνολο στοιχείων και κανόνων που περιλαμβάνονται στο φορολογικό Δίκαιο και αφορούν το εισόδημα, την περιουσία και τη δαπάνη, κυρίως την καταναλωτική.

Οι σημαντικότεροι νόμοι που εφαρμόζονται σήμερα στην Ελλάδα είναι: α) **Ο Νόμος 4174/2013 Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών**, γνωστός και ως *Κώδικας*, καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία,³ β) **Ο Νόμος 4172/2013 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.)** ρυθμίζει τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και νομικών προσώπων και οντοτήτων, γ) **Ο Νόμος 4223/2013 Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων**⁴ επιβάλλεται σε ακίνητα εντός Ελλάδας που ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα κάθε έτος και δ) **Ο Νόμος 2859/2000 Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας**⁵ με τον οποίο επιβάλλεται φόρος στον κύκλο εργασιών φυσικών και νομικών προσώπων.

Σύμφωνα με μέτρηση που διενήργησε το Ινστιτούτο Οικονομικών και Φορολογικών Μελετών και δημοσιεύτηκε στην εφημερίδα Καθημερινή, την τελευταία τετραετία (διάστημα 2014 έως 2017) ο Κ.Φ.Ε. και ο Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών έχουν υποστεί τροποποιήσεις σε περισσότερες από 700 παραγράφους με συνολικά 60 νόμους. Η αστάθεια που παρουσιάζει ένα φορολογικό σύστημα λειτουργεί κατασταλτικά στις επενδύσεις⁶ αλλά και στο Δημόσιο εξαιτίας του περιορισμού της φορολογικής συμμόρφωσης.

³ ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013

⁴ ΦΕΚ Α' 287/31-12-2013

⁵ ΦΕΚ Α' 248/07-11-2011

⁶ Για το 2017 η Ελλάδα κατατάσσεται στην 137^η και τελευταία θέση μεταξύ των χωρών, όπου η φορολογία αποτελεί κίνητρο για επενδύσεις στην παγκόσμια ανταγωνιστικότητα σύμφωνα με την ετήσια έκθεση που διενεργεί το Παγκόσμιο Οικονομικό Φόρουμ (WOF)

1.4 Η Διάκριση των Φόρων.⁷

Το σύνολο των χωρών παρουσιάζει στο φορολογικό του σύστημα μια πολλαπλή φορολογία, η διάκριση της οποία μπορεί να διακρίνει τους φόρους: α) ως προς τη φορολογική τους βάση, β) ως προς τη μέθοδο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, γ) ως προς τη μέθοδο υπολογισμού τους και δ) ως προς το χαρακτήρα του φορολογικού συντελεστή.

Ως προς τη φορολογική βάση οι φόροι διακρίνονται σε **πραγματικούς**, όταν επιβάλλονται σε κάποιο στοιχείο χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα οικονομικά και προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου (φόρος κατανάλωσης Φ.Π.Α., φόρος μεταβίβασης ακινήτων) και σε **προσωπικούς** όπου υπολογίζεται σύμφωνα με την οικονομική κατάσταση του ατόμου (φόρος κληρονομιάς). Ακόμη μια κατηγοριοποίηση αφορά τη διάκριση του φόρου σε **άμεσο**, η επιβολή και είσπραξη του οποίου αναφέρεται σε ονομαστικούς καταλόγους υπόχρεων στο φόρο (φόρος εισοδήματος) και σε **έμμεσο** ο οποίος εισπράττεται από την επιβολή σε κάποιο κυρίως καταναλωτικό αγαθό.

Ως προς τη μέθοδο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, οι διάφοροι φόροι επιβάλλονται σε διακριτά οικονομικά στοιχεία που βαραίνουν ονομαστικά και κατά περίπτωση τους ιδιώτες, όπως ο φόρος εισοδήματος και περιουσίας.

Η διάκριση των φόρων με βάση τη μέθοδο υπολογισμού τους, διακρίνει το φόρο **επί της αξίας του αντικειμένου** της φορολογίας (φόρος εισοδήματος, δωρεών, Φ.Π.Α.) και τον **εξειδικευμένο** φόρο που προσδιορίζεται και επιβάλλεται με βάση συγκεκριμένων στοιχείων της αντικειμένου φορολογίας όπως ο όγκος ή το βάρος (οινόπνευματος, μύρας).

Τέλος, οι φόροι διακρίνονται σε **αναλογικούς** και **προοδευτικούς** σύμφωνα με τους προβλεπόμενους φορολογικούς συντελεστές. Στους αναλογικούς εντάσσονται οι φόροι των οποίων οι συντελεστές παραμένουν σταθεροί ανεξάρτητα από το φορολογητέο εισόδημα και συνδέονται κυρίως με τους έμμεσους φόρους (Φ.Π.Α.). Σήμερα ο φόρος κατανάλωσης στην Ελλάδα διαμορφώνεται στο 24% και στο 13% ανάλογα με το προσφερόμενο αγαθό ή υπηρεσία. Αντίθετα, ο προοδευτικός φόρος αυξάνεται προοδευτικά με το φορολογητέο εισόδημα (φόρος εισοδήματος, εισφορά αλληλεγγύης).

1.5 Στοιχεία άμεσων και έμμεσων φόρων το 2016 στην Ελλάδα

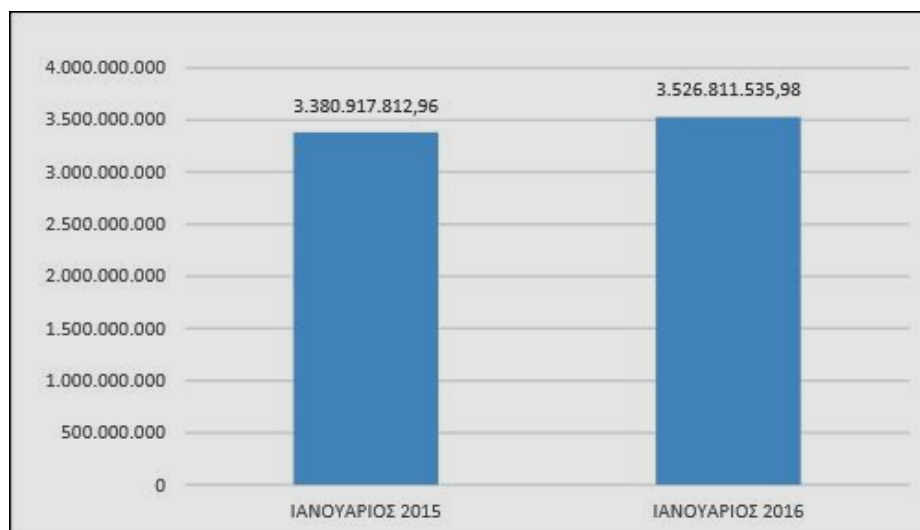
Οι οικονομικές και δημοσιονομικές ενέργειες που πραγματοποιήθηκαν στην ελληνική οικονομία από το έτος έναρξης της οικονομικής κρίσης, το 2009, οδήγησαν

⁷ Φορολογικό Δίκαιο, Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Ε' Έκδοση Θεσσαλονίκη 2014, Εκδόσεις Σακκούλα.

σε μια σειρά αύξησης των έμμεσων φόρων με σκοπό την ανάκαμψη των φορολογικών εσόδων που εισπράττονται για την κάλυψη των δανειακών υποχρεώσεων της χώρας.

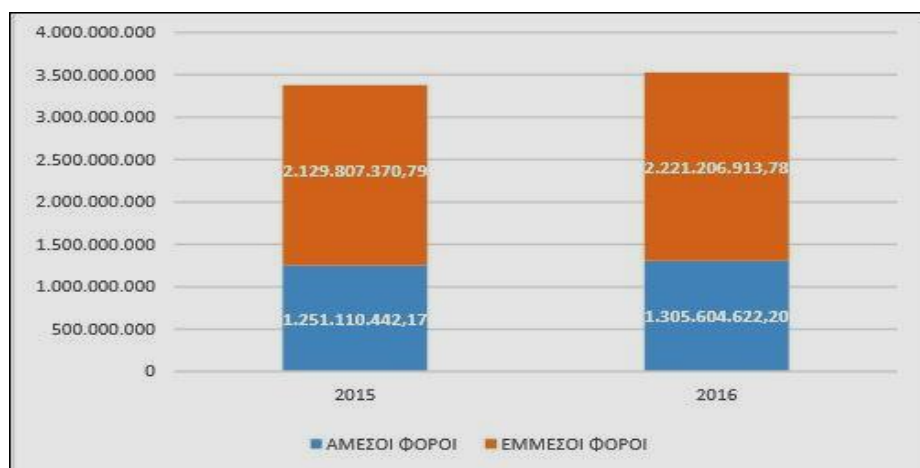
Σύμφωνα με την ετήσια έκθεση που εκδίδει το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους για την διακύμανση των φορολογικών εσόδων, διαφαίνεται το φαινόμενο αυτό. Στο γράφημα 1 φαίνεται η αύξηση των εισπραχθέντων φόρων τη χρονιά 2016, ενώ στο γράφημα 2, παρατηρείται μια μικρή αλλά σημαντική αύξηση φορολογικών εσόδων από το έτος 2015 στο 2016 και μια ταυτόχρονη μείωση στα έσοδα που προέρχονται από την έμμεση φορολογία.

Γράφημα 1: Σύγκριση συνολικών φορολογικών εσόδων 2015 και 2016



Πηγή: Γενικό Λογιστήριο του Κράτους

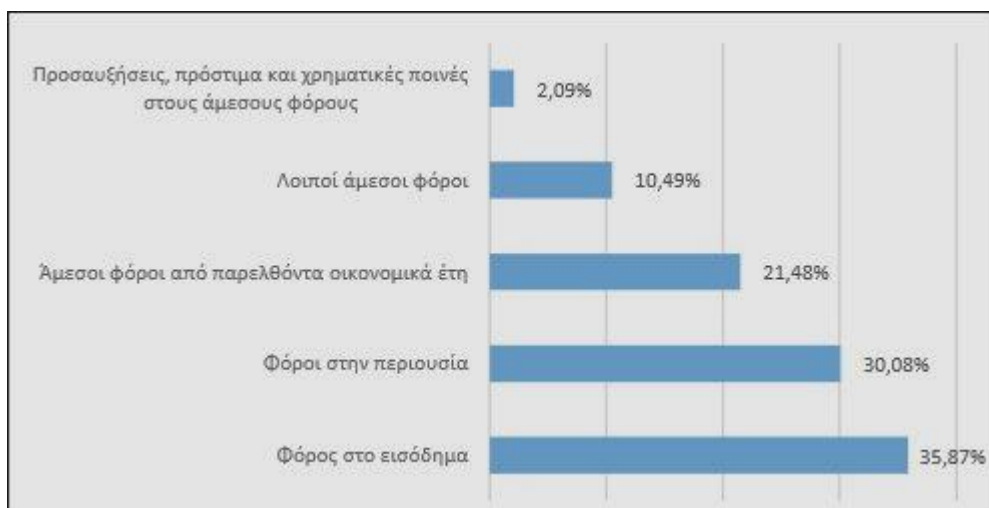
Γράφημα 2: Διάρθρωση συνολικών φορολογικών εσόδων ετών 2015 και 2016



Πηγή: γενικό Λογιστήριο του Κράτους

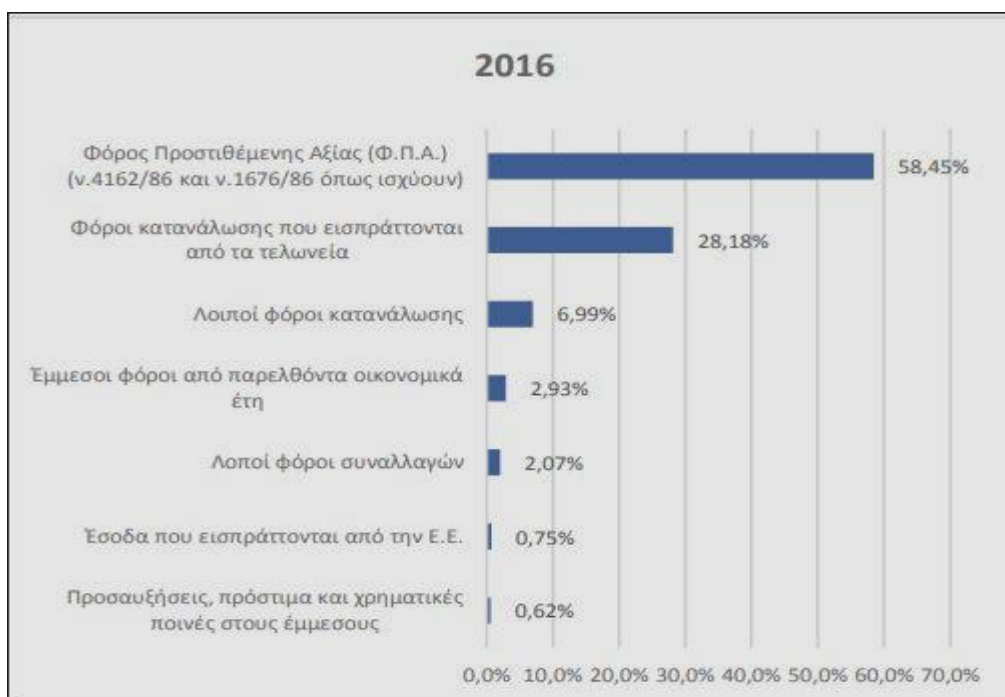
Σημαντικό ενδιαφέρον παρουσιάζουν και τα επόμενα δύο γραφήματα τα οποία διακρίνουν τα φορολογικά έσοδα ανά είδος φόρου τόσο άμεσου όσο και έμμεσου. Στην ελληνική οικονομία οι κυριότερες εισοδηματικές πηγές φορολογίας είναι αυτές των γραφημάτων 3 και 4.

Γράφημα 3: Ποσοστό συμμετοχής κύριων κατηγοριών άμεσων φόρων στα συνολικά έσοδα από άμεσους φόρους



Πηγή: Γενικό Λογιστήριο του Κράτους

Γράφημα 4: Συμμετοχή κύριων κατηγοριών έμμεσων φόρων στα συνολικά έσοδα από έμμεσους φόρους



Πηγή: Γενικό Λογιστήριο του Κράτους

Γίνεται αντιληπτό πως από τους άμεσους φόρους, ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος ακίνητης περιουσίας και φόροι προηγούμενων ετών, αποδίδουν τα μεγαλύτερα έσοδα στο κράτος στο είδος τους. Αναφορικά με τους έμμεσους φόρους, το μεγαλύτερο ποσοστό εισπράττεται από το φόρο κατανάλωσης ενώ ακολουθούν οι τελωνιακοί φόροι.

Από τα στοιχεία που ξεχωρίζουν στην ετήσια έκθεση φορολογικών εσόδων είναι και η απόδοση του φόρου από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες. Πιο συγκεκριμένα, το έτος 2015 τα έσοδα από φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων υπολογίστηκαν στα 2.894.979.022,57 ευρώ ενώ το 2016 το ύψος του έφτασε τα 3.969.004.010,80 ευρώ παρουσιάζοντας αύξηση της τάξης του 37,1 %. Η μεταβολή αυτή αποδεικνύεται θετική για το κράτος αλλά λειτουργεί αρνητικά στην έννοια του επιχειρείν και της βιωσιμότητας των νομικών προσώπων.

1.6 Γενικές Αρχές Φορολογικής Εξουσίας.

Η επιβολή των φορολογικών βαρών υπόκειται σε συγκεκριμένους κανόνες, οι οποίοι επιβάλλονται από την οικονομία αλλά και τη κρατική τάξη. Για το λόγο αυτό καθορίζονται ορισμένοι περιορισμοί ώστε να διασφαλίζεται η ορθή άσκηση φορολογικής εξουσίας. Οι αρχές που την διέπουν είναι οι παρακάτω⁸:

Η αρχή της νομιμότητας του φόρου ή αλλιώς η αρχή του νομοθετικού ορισμού του φόρου, σύμφωνα με την οποία « κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο, που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες του στις οποίες αναφέρεται ο φόρος»⁹. Για τη νόμιμη επιβολή και είσπραξη του φόρου αναγκαία είναι η ύπαρξη τυπικού νόμου, η οποία απαιτείται και για την κύρωση διεθνών και ευρωπαϊκών φορολογικών μέτρων που θα επιβληθούν σε κάθε Έλληνα πολίτη¹⁰.

Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου όπου τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου καθορίζονται στο νόμο κατά τρόπο απόλυτα σαφή. Η αρχή αυτή αφορά το νομοθέτη και καθορίζει το πλαίσιο ύπαρξης εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και φορολογούσας αρχής.

Η αρχή της χρηστής διοικήσεως και της προστασίας της εμπιστοσύνης του φορολογούμενου έναντι μεταβολών της ερμηνείας της φορολογικής διοίκησης, η οποία συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας. Είναι ιδιαίτερα σημαντική πρωτίστως σε φορολογικά ζητήματα που αφορούν αναδρομικές ρυθμίσεις (αναδρομική είσπραξη Φ.Π.Α., τελωνιακών δασμών).

⁸ Φορολογικό Δίκαιο, Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Ε΄ Έκδοση Θεσσαλονίκη 2014, Εκδόσεις Σακκούλα., σελ 80, 148,149,157.

⁹ Άρθρο 78 παρ 1 του Συντάγματος.

¹⁰ Άρθρο 36 παρ 2 του Συντάγματος.

Η αρχή της μη αναδρομικής ισχύος των φορολογικών ρυθμίσεων, κατά την οποία ο κάθε πολίτης οφείλει να γνωρίζει από την αρχή τις συνέπειες που θα έχει η οποιαδήποτε απόφαση και πράξη που θα επιχειρήσει, δημιουργώντας του το αίσθημα της ασφάλειας απέναντι στο φορολογικό σύστημα.

Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης¹¹ ορίζει ότι « Οι Έλληνες πολίται συνεισφέρουν αδιακρίτως στα δημόσια βάρη αναλόγως των δυνάμεών τους». Κατοχυρώνεται από το Σύνταγμα ρητά η **αρχή της καθολικότητας του φόρου** και η **αρχή της φορολογικής ισότητας**, ορίζοντας τον δείκτη φοροδοτικής ικανότητας κάθε φορολογούμενου.

1.7 Νομοθετική εξέλιξη στη Φορολογία Εισοδήματος

Στην Ελλάδα ο φόρος εισοδήματος είχε εισαχθεί για πρώτη φορά με το νόμο ΧΚ/1877 και ΑΔ4Η/1885 και αφορούσε φόρο επί της αξίας και των μισθωμάτων αντίστοιχα. Με το νόμο 1640/1919 εφαρμόστηκε το «μικτό σύστημα φορολογίας εισοδήματος». Αργότερα και μέχρι το 2013 πραγματοποιήθηκε μια μεταρρυθμιστική αλλαγή και τροποποίηση του συστήματος με το νομοσχέδιο 3323/1955, με το οποίο καθιερώθηκε το σύστημα του ενιαίου φόρου εισοδήματος και το 3843/58 το οποίο αναφέρονταν στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Από τότε το 1994 με το **Νόμο 2238** κωδικοποιήθηκε σε ένα ολοκληρωμένο νόμο με διατάξεις, συνολικά η φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, η οποία και εφαρμόστηκε μέχρι το φορολογικό έτος 2013, όταν και θεσπίστηκε ο ισχύον νόμος 4172/2013.

Ο Νόμος υπ' αριθμόν 4172 (ΦΕΚ Α 167 23.7.2013) αφορά τη φορολογία εισοδήματος και μέτρα εφαρμογής των νόμων 4046/2012, 4093/2012 και 4127/2013 καθώς και άλλες διατάξεις. Εισηγήγε ένα καινούργιο σύστημα αναλυτικού φόρου εισοδήματος. Περιέχει έξι μέρη και περιλαμβάνει 72 άρθρα. Εφαρμόστηκε για πρώτη φορά το έτος 2014.

Το πρώτο μέρος περιέχει 9 άρθρα τα οποία αφορούν γενικές διατάξεις. Πιο συγκεκριμένα, ορίζεται το πεδίο εφαρμογής του νόμου, δίνονται συγκεκριμένοι ορισμοί στους οποίους γίνεται αναφορά μέσα στα άρθρα του, προσδιορίζεται το υποκείμενο του φόρου και η φορολογική κατοικία, η έννοια του εισοδήματος που αποκτάται από την ημεδαπή και η μόνιμη εγκατάσταση. Επιπλέον, ορίζεται το φορολογητέο εισόδημα, το φορολογικό έτος και η πίστωση φόρου αλλοδαπής.

Το δεύτερο μέρος περιλαμβάνει τα άρθρα 10 έως 43, τα οποία αφορούν διατάξεις για την φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Το τρίτο μέρος περιλαμβάνει τα άρθρα 44 έως 58 στα οποία ορίζεται η φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων και οντοτήτων.

Στο τέταρτο μέρος, ορίζεται και περιγράφεται η διαδικασία παρακράτησης φόρου, από το άρθρο 59 έως και το άρθρο 64.

¹¹ Άρθρο 4 παρ 5 Συντάγματος, 1975

Το επόμενο μέρος αποτελείται από τα άρθρα 65 και 66 με τα οποία αναλύονται οι διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Τέλος, στο έκτο μέρος, περιλαμβάνονται οι διατάξεις οι σχετικές με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος και καταβολής του φόρου από το 67^ο έως το 71^ο άρθρο.

1.8 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών και Φυσικών προσώπων κατά τον Νόμο 4172/2013

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής Κ.Φ.Ε.), ορίζει και ρυθμίζει την επιβολή φόρου στα φυσικά πρόσωπα, τα νομικά πρόσωπα και κάθε είδους νομικές οντότητες. Με την εισαγωγή του νέου νόμου οι φορολογικοί συντελεστές δεν εφαρμόζονται ενιαία για κάθε εισόδημα, αλλά αναλυτικά βάσει κλίμακας, τέσσερις στον αριθμό, ώστε κάθε μια από αυτές να φορολογείται χωριστά.

Κατά το πρώτο άρθρο της πρώτης ενότητας του νόμου, εκτός από τον τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος, ορίζεται και ο τρόπος απόδοσης του φόρου μετά την υποβολή της δήλωσης, η προκαταβολή φόρου και η παρακράτησή του.

1.8.1 Ορισμοί σημαντικών όρων - Άρθρο 2

Όροι που χρησιμοποιούνται στον Κ.Φ.Ε. και προβλέπονται τόσο από την κείμενη νομοθεσία, όσο και από αυτόν είναι οι παρακάτω:

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

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

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

δ) **«νομική οντότητα»**: κάθε μόνρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης [ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας] και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια¹² εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόνρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μόνρφωμα 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

¹² Ως εξωχώριες εταιρίες νοούνται όσες έχουν έδρα σε χώρα αλλοδαπής, δραστηριοποιούνται σε άλλες χώρες από εκείνη της έδρας τους και απολαμβάνουν ιδιαίτερα καλής μεταχείρισης. (νόμος 3091/2002, άρθρο 5).

κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου

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

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

ζ) **«συνδεδεμένο πρόσωπο»:** 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.

1.8.2 Υποκείμενα του φόρου-Άρθρο 3

Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε. στο φόρο υπόκεινται:

α) ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

β) ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

1.8.3 Φορολογική κατοικία- Άρθρο 4

Σε αυτό το άρθρο ορίζεται η έννοια της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα για τα νομικά πρόσωπα και οντότητες τα οποία για οποιοδήποτε φορολογικό έτος:

α) έχουν συσταθεί και ιδρυθεί σύμφωνα με το ελληνικό Δίκαιο

β) η καταστατική τους έδρα είναι στην Ελλάδα

γ) ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα για οποιαδήποτε χρονική στιγμή του φορολογικού έτους.¹³

¹³ Με την ΠΟΛ. 1261/22.12.2014 δόθηκαν διευκρινήσεις για την ορθή τεκμηρίωση ως προς τον «τόπο άσκησης πραγματικής διοίκησης» λαμβάνοντας υπόψη α) τον τόπο άσκησης καθημερινής διοίκησης, β) τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων, γ) τον τόπο της ετήσιας Γ.Σ. των μετόχων/εταίρων, δ) τον τόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων, ε) τον τόπο συνεδρίασης του Δ.Σ. και την κατοικία των μελών του Δ.Σ. ή η πλειοψηφία αυτών.

1.8.4 Φορολογικό έτος- Άρθρο 8

Στο προτελευταίο άρθρο της πρώτης ενότητας ορίζεται η έννοια του φορολογικού έτους, το οποίο ταυτίζεται με αυτή του ημερολογιακού έτους. Πιο συγκεκριμένα για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, το φορολογικό έτος δύναται να λήγει στις 30 Ιουνίου. Σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει όμως τους δώδεκα (12) μήνες.

Για παράδειγμα μια προσωπική ή κεφαλαιουχική εταιρία, μπορεί με απόφαση και καταγραφή στο καταστατικό της, να ορίζει τη λήξη του φορολογικού έτους είτε στις 30 Ιουνίου είτε στις 31 Δεκεμβρίου και η έναρξη λειτουργίας της να έχει πραγματοποιηθεί οποιαδήποτε χρονική στιγμή μέσα στο ημερολογιακό έτος.

Με την δεύτερη παράγραφο του άρθρου διασαφηνίζεται πως κατά παρέκκλιση της πρώτης παραγράφου, ένα νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος στην ημεδαπή και ανήκει κατά ποσοστό που υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει ως φορολογικό έτος το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Ο φόρος που επιβάλλεται, αφορά τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν αμέσως μετά το προηγούμενο φορολογικό έτος.

Στην τέταρτη παράγραφο, ορίζεται ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1223/8.10.2015, η οποία αφορά την κοινοποίηση διατάξεων του άρθρου 8 του Κ.Φ.Ε. για ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, υπογραμμίζεται ότι:

«Όσον αφορά στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, τις συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, καθώς και τις κοινοπραξίες, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμενων κερδών (μερισμάτων), όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους. Αν έχουν διενεργηθεί προσωρινές απολήψεις κερδών ή διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων, χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη ή η διανομή αυτών (πίστωση ή καταβολή). Οδηγίες σχετικά με την παρακράτηση φόρου στις προσωρινές απολήψεις κερδών έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1042/2015 εγκύκλιό μας. Επισημαίνεται ότι *για τα ίδια πιο πάνω πρόσωπα*, που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης του συνόλου των κερδών που προκύπτουν από αυτά θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση.»

1.8.5 Αντικείμενο φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων- Άρθρο 44

Ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και οντοτήτων ορίζεται ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που αυτά πραγματοποιούν. Με την ΠΟΛ. 1044/2015, ορίζονται τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου:

Ως κέρδη νοούνται αυτά τα οποία προκύπτουν από την επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με το άρθρο 47, το οποίο θα αναλυθεί στη τρίτη ενότητα. Ειδικότερα, ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αντιστοίχως και τα κέρδη.

Γίνεται ακόμη η διευκρίνιση, πως τα αναφερόμενα ως κέρδη και η φορολόγηση τους γίνεται σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που η φορολογική τους κατοικία βρίσκεται στην Ελλάδα αλλά και σε αυτά που διατηρούν απλά μια μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα. Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης περιλαμβάνεται και η άσκηση δραστηριότητας στη χώρα μέσω ενός γραφείου ή παραρτήματος από αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

1.8.6 Υποκείμενα του φόρου- Άρθρο 45

Σε αυτό το σημείο γίνεται αναφορά στα υποκείμενα του φόρου αναφορικά με τα νομικά πρόσωπα και οντότητες. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1044/2015, 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,
- 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 φόρου,
- δ) οι 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 και οι λοιπές νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε

Επίσης διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

α) **Ως κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή** νοούνται ιδίως οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι ανώνυμες εταιρείες ΟΤΑ, οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, ενώ ως προσωπικές νοούνται οι ημεδαπές ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες και οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες.

β) **Ως κεφαλαιουχικές ή προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην αλλοδαπή** και είναι υποκείμενα φόρου στην Ελλάδα νοούνται αυτές που είτε έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα, είτε διατηρούν στη χώρα μας μόνιμη

εγκατάσταση, είτε αποκτούν εισόδημα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα στην Ελλάδα, για τα οποία δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του ν. 4172/2013.

Διευκρινίζεται ότι για το χαρακτηρισμό και την υπαγωγή στα πρόσωπα του άρθρου 45 μιας μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής εταιρείας στην Ελλάδα λαμβάνεται υπόψη η νομική μορφή της έδρας, δεδομένου ότι η μόνιμη εγκατάσταση δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα.

Συνεπώς, μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής κεφαλαιουχικής εταιρείας περιλαμβάνεται στα πρόσωπα της περ. α' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, ενώ μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας αλλοδαπής προσωπικής εταιρείας περιλαμβάνεται στα πρόσωπα της περ. β' του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου.

Όσον αφορά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην αλλοδαπή, ισχύουν τα αναφερόμενα πιο πάνω στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου.

Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με εξαίρεση τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου εισοδήματος. Ενδεικτικά αναφέρονται περιπτώσεις τέτοιων εσόδων, όπως οι εισφορές (συνδρομές) και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, τα έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων, δωρεές τρίτων, λαχειοφόρους κληρώσεις, από διαφημίσεις που καταχωρούνται σε περιοδικά που εκδίδονται και διανέμονται μόνο στα μέλη τους δωρεάν, καθώς και τα έσοδα από τη διάθεση φυλλαδίων και λοιπών εντύπων πνευματικού περιεχομένου των Ιερών Μονών.

Έσοδα που αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, πέραν αυτών που προέρχονται από κεφάλαιο (τόκοι, εισόδημα από ακίνητη περιουσία) και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, είναι για παράδειγμα και οι συνδρομές από τρίτους - μη μέλη, τα έσοδα από την έκδοση και πώληση περιοδικών, βιβλίων, εντύπων, κ.λπ. σε τρίτους - μη μέλη των πιο πάνω προσώπων καθώς και από τις διαφημίσεις που καταχωρούνται σε αυτά, τα έσοδα από τις διαφημίσεις σε φανέλες αθλητικών σωματείων, τα έσοδα (δίδακτρα) από λειτουργία ιδιωτικών σχολείων, εργαστηρίων, κ.λπ., τα έσοδα από την πώληση εικόνων, από την εκμετάλλευση ξενώνων και ραδιοφωνικών σταθμών από τις Ιερές Μονές και άλλα.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση η διαπίστωση της πραγματοποίησης εσόδων κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού των πιο πάνω προσώπων ανάγεται, ως θέμα πραγματικό, στην ελεγκτική αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, η οποία κρίνει επί του τεταγμένου σκοπού τους και για τον τρόπο κτήσης και διάθεσης των εσόδων τους.

Σχετικά με τους συνεταιρισμούς, σε αυτούς περιλαμβάνονται οι κάθε είδους αστικοί (καταναλωτικοί, προμηθευτικοί, πιστωτικοί), οικοδομικοί, αγροτικοί συνεταιρισμοί, καθώς και οι Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις. Αναφορικά με τις **κοινωνίες αστικού δικαίου**, αστικές κερδοσκοπικές ή μη, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες θεωρούνται υποκείμενα του φόρου εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και φέρουν εισόδημα. Το ίδιο ισχύει και για τις κοινοπραξίες.

Στην ίδια ΠΟΛ. Γίνεται αναφορά και στο άρθρο 46 του Κ.Φ.Ε. το οποίο αφορά τα νομικά πρόσωπα εκείνα τα οποία απαλλάσσονται του φόρου. Σε αυτά ανήκουν οι φορείς γενικής κυβέρνησης, η Τράπεζα της Ελλάδος, εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και διεθνείς οργανισμοί και το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε.(Τ.Α.Ι.ΠΕ.Δ.)».

ΕΝΟΤΗΤΑ ΔΕΥΤΕΡΗ

2 ΓΕΝΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

2.1 Η έννοια της εταιρίας

Ως νομική μορφή, ο όρος εταιρία¹⁴ αναφέρεται στην ένωση προσώπων τα οποία σχηματίζουν μια οντότητα. Σύμφωνα με το Άρθρο 741 Α.Κ., **με τον όρο εταιρεία νοείται: « η σύμβαση ενός αριθμού προσώπων, φυσικών ή νομικών, με την οποία αυτά αναλαμβάνουν αμοιβαία την υποχρέωση να επιδιώκουν, με κοινές εισφορές, κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό».** Η καθεμιά οντότητα, μετά την σύσταση και λειτουργία της, εξετάζεται υπό το πρίσμα της οικονομικής, νομικής, λογιστικής και φορολογικής άποψης.

Η οικονομική αρχή που διέπει κάθε οικονομικό οργανισμό συνίσταται στην πραγματοποίηση του μέγιστου δυνατού αποτελέσματος καταβάλλοντας τη μικρότερη δυνατή θυσία. Το μέγιστο αποτέλεσμα λογιστικά αναφέρεται στην επίτευξη κέρδους, επιχειρησιακά όμως συνδέεται και με την βελτιστοποίηση άλλων σημαντικών μεγεθών της εταιρίας.

2.2 Προσδιορισμός Οντοτήτων βάσει Μεγέθους¹⁵

Με το Νόμο 4308/2014 που αναφέρεται στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, δηλώθηκε ένα νέο νομικό πλαίσιο για τη λειτουργία των εταιριών. Σύμφωνα με αυτό, οι οντότητες διαχωρίζονται σε τέσσερις κατηγορίες ανάλογα με το μέγεθος και τα χαρακτηριστικά τους πληρώνοντας δύο από τα τρία κριτήρια, αναφορικά με το σύνολο του Ενεργητικού, τον Κύκλο Εργασιών και το μέσο όρο απασχολούμενου δυναμικού:

Στις **πολύ μικρές οντότητες** ανήκουν οι εταιρίες οι οποίες δεν υπερβαίνουν ως σύνολο ενεργητικού τις 350.000 ευρώ, ως καθαρό κύκλο εργασιών τις 700.000 ευρώ και ως μέσο όρο απασχολούμενων τα 10 άτομα. Στις **μικρές οντότητες** δεν θα πρέπει να υπερβαίνει το σύνολο ενεργητικού τα 4.000.000 ευρώ, τον κύκλο εργασιών τα 8.000.000 ευρώ και ο μέσος αριθμός απασχολούμενων τα 50 άτομα. Στις **μεσαίες οντότητες** τα ποσά ανώτατων ορίων διαμορφώνονται στα 20.000.000 ευρώ σύνολο ενεργητικού, 40.000.000 ευρώ κύκλος εργασιών και 250 άτομα απασχόλησης. Για

¹⁴ Οι όροι εταιρία, επιχείρηση, εταιρικός τύπος και οντότητα είναι εννοιολογικά και λογιστικά ταυτόσημοι.

¹⁵ Λογιστική Εταιριών σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Νεγκάκης Ι. Χρήστος, Θεσσαλονίκη 2016, σελ 26.

ποσά μεγαλύτερα από τα όρια αυτά οι εταιρίες χαρακτηρίζονται ως **μεγάλες οντότητες**.

Οι κατηγορίες αυτές εφαρμόζονται στις κεφαλαιακές εταιρίες, στις προσωπικές (όταν το σύνολο των εταίρων αποτελείται από κεφαλαιακές εταιρίες) και σε όλες τις εταιρίες που ανήκουν στο Δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό¹⁶. Σύμφωνα με την παραπάνω κατάταξη προσδιορίζεται το λογιστικό σύστημα με το οποίο αποτυπώνονται οι λογιστικές εργασίες που πραγματοποιεί κάθε οντότητα.

Πιο συγκεκριμένα το **απλογραφικό σύστημα** (βιβλία εσόδων-εξόδων) τηρούν οι πολύ μικρές οντότητες¹⁷, καθώς κύριο κριτήριο κατάταξής τους είναι ο καθαρός κύκλος εργασιών ενώ το διπλογραφικό σύστημα (ενημερωμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις) τηρούν όλες οι υπόλοιπες κατηγορίες οντοτήτων.¹⁸

Με την ΠΟΛ 1003/2015, θεσμοθετήθηκε πως οι προσωπικές εταιρίες (ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες) και οι ατομικές επιχειρήσεις, εφόσον ανήκουν στις πολύ μικρές οντότητες με κύκλο εργασιών μέχρι 1.500.000 έχουν δικαίωμα τήρησης απλογραφικών βιβλίων, ενώ όλες οι υπόλοιπες μορφές οντοτήτων θα τηρούν διπλογραφικά βιβλία, ανεξάρτητα του μεγέθους τους.

2.3 Προσδιορισμός Οντοτήτων βάσει Εμπορικού Δικαίου

Ανάλογα με το σκοπό που επιδιώκουν οι εταιρίες χωρίζονται σε **αστικές**, στόχος των οποίων είναι η προώθηση κάποιου σκοπού ασύνδετου με την εμπορική δραστηριότητα (κοινωνικούς ή πολιτιστικούς) και σε **εμπορικές** οι οποίες στοχεύουν στην πραγματοποίηση κέρδους. Στο Εμπορικό Δίκαιο γίνεται διαχωρισμός των οντοτήτων ανάλογα με τον τρόπο συμμετοχής των εταίρων στο κεφάλαιο¹⁹ ως εξής:

Στις **προσωπικές εταιρίες**, στις οποίες ουσιαστική εγγύηση προς τρίτους αποτελεί η προσωπικότητα των συμμετεχόντων εταίρων ανεξάρτητα από το βαθμό συμμετοχής τους στο κεφάλαιο. Είναι ολιγομελείς καθώς στηρίζονται στην απόλυτη εμπιστοσύνη μεταξύ των εταίρων οι οποίοι συχνά συνδέονται με δεσμούς φιλικούς ή συγγενικούς. Οι τύποι των εταιριών που μπορούν να συσταθούν με βάση την ελληνική νομοθεσία και χαρακτηρίζονται ως προσωπικές είναι:

- α) η Ομόρρυθμη Εταιρία, Νόμος 4072/2012 άρθ. 249-270
- β) η Ετερόρρυθμη Εταιρία, Νόμος 4072/2012 άρθ. 271-284
- γ) η Αφανής ή Συμμετοχική Εταιρία, Νόμος 4072/2012 άρθ. 285-292.

Στις **κεφαλαιουχικές εταιρίες**, στις οποίες συστατικό στοιχείο εκκίνησης και προσδιορισμού αποτελεί το εταιρικό ή μετοχικό κεφάλαιο, το οποίο διαιρείται σε

¹⁶ Σύμφωνα με το Νόμο 4308/2014 Άρθρο 2 παρ. 10, οι δημόσιες εταιρίες χαρακτηρίζονται ως μεγάλες οντότητες.

¹⁷ Σύμφωνα με το Νόμο 4308/2014 για τα Ε.Λ.Π., παρ. 3 άρθ. 2, οι προσωπικές εταιρίες και οι ατομικές επιχειρήσεις εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων εφόσον ο κύκλος εργασιών τους δεν ξεπερνά το 1.500.00 ευρώ.

¹⁸ Οι πολύ μικρές οντότητες έχουν τη δυνατότητα προαιρετικής τήρησης διπλογραφικού συστήματος.

¹⁹ Καλείται εταιρικό ή μετοχικό ανάλογα με τη νομική μορφή της εταιρίας.

ισότιμα τμήματα (μερίδες ή/και μετοχές) και οι κάτοχοί τους (εταίροι ή μέτοχοι) είναι υπεύθυνοι μέχρι το ποσό εισφοράς τους. Οι σχέσεις μεταξύ των συμμετεχόντων προσδιορίζονται από τη συμμετοχή τους στο καταβεβλημένο κεφάλαιο, για το οποίο σε αντίθεση με την προσωπική εταιρία, έχει ορισθεί το ελάχιστο όριο για την ίδρυσή της. Οι κεφαλαιουχικές εταιρίες είναι αμιγώς εμπορικές και σε αυτή την κατηγορία ανήκουν οι παρακάτω νομικές μορφές οντοτήτων:

- α) η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης, Νόμος 2190/1955
- β) η Ανώνυμη Εταιρία, Νόμος 2190/1920
- γ) η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία, Νόμος 4072/2012.

Υπάρχουν και άλλες ιδιόρρυθμες μορφές εταιριών οι οποίες δεν ανήκουν σε κάποια από τις παραπάνω, όπως η κοινοπραξία, ο Συνεταιρισμός, η Ναυτική εταιρία, η Συμβολαιογραφική, η Ευρωπαϊκή Εταιρία, η Εξωχώρια Εταιρία, όπως και εταιρίες που η επωνυμία τους συνδέεται άμεσα με το σκοπό λειτουργίας τους, όπως οι τραπεζικές, χρηματιστηριακές, ασφαλιστικές και αθλητικές Ανώνυμες Εταιρίες.

Καθεμιά από τις παραπάνω νομικές μορφές υποχρεούται να μεταβεί σε κάποια ανώτερη κλίμακα οντοτήτων βάσει μεγέθους, όταν η οντότητα υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες λογιστικές χρήσεις τα όρια που παρουσιάζονται στον Πίνακα 1, όπως αυτός διαμορφώνεται με το Νόμο περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Πίνακας 1: Όρια κάλυψης για μετάβαση σε άλλο μέγεθος οντότητας

Κατηγορίες Οντοτήτων	Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)		
	Μέσος Όρος Προσωπικού	Σύνολο Ενεργητικού	Καθαρός Κύκλος Εργασιών
Πολύ μικρές , αρθ.1 παρ. 2γ (ΟΕ, ΕΕ, ατομική)			< 1.500.00 ευρώ
Μικρές αρθ.1, παρ. 2γ (ΟΕ, ΕΕ, ατομική)			> 1.500.000 ευρώ
Πολύ μικρές , άρθ. 2, παρ. 2 ^α και 2β	10	350.000 ευρώ	< 700.000 ευρώ
Μικρές άρθ. 1, παρ. 2 ^α και 2β	< 50	< 4.000.000 ευρώ	< 8.000.000 ευρώ
Μεσαίες	< 250	< 20.000.000 ευρώ	< 40.000.000 ευρώ
Μεγάλες	> 250	> 20.000.000 ευρώ	> 40.000.000 ευρώ

2.4 Νομική Προσωπικότητα Εταιριών και Όροι Σύστασής τους.

Οι εταιρίες με την ίδρυση και σύστασή τους αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και υπόκεινται σε υποχρεώσεις αντίστοιχες των φυσικών

προσώπων. Κατέχουν τα δικά τους περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι ανεξάρτητα των συμμετεχόντων σε αυτές και στο νομικό έγγραφο στο οποίο στηρίζονται οι σχέσεις και υποχρεώσεις των συμμετεχόντων, το *Καταστατικό* ή *Εταιρικό*, αναγράφονται ταυτόχρονα όλες οι διαδικασίες λειτουργίας αλλά και λύσης της εταιρίας καθώς και νόμιμοι εκπρόσωποί της.

Για την σύσταση μιας νομικής εταιρικής οντότητας απαιτείται η ισχύς των παρακάτω προϋποθέσεων: α) σύμβαση με ιδιωτικό ή δημόσιο συμβολαιογραφικό έγγραφο (οι συμμετέχοντες οφείλουν να έχουν δικαιοπρακτική ικανότητα), β) επιδίωξη θεμιτού σκοπού (ο σκοπός της να είναι συμβατός με την έννομη νομοθεσία), γ) δημοσιότητα η οποία αναφέρεται στην εταιρική σύμβαση και δ) εισφορά κεφαλαίου (κατ' είδος, χρηματική ή προσωπική εργασία).

3 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Αρχικά, από το 1835, υπήρχε ο Εμπορικός Νόμος του Βασιλικού Διατάγματος (19.4/1.5.1835 με αναδημοσίευση στο Φ.Ε.Κ. 206/17.6.1910) κατά το οποίο ορίζονταν τα διάφορα θέματα του εμπορίου και ο τρόπος τήρησης βιβλίων που αφορούσε τις συναλλαγές και όλες τις πραγματοποιήσιμες δαπάνες κάποιας εμπορικής δραστηριότητας. Με το Νόμο 4072/2012, υπήρξε αντικατάσταση του Εμπορικού Νόμου με νέες ρυθμίσεις και επαναπροσδιορισμό του νομοθετικού πλαισίου λειτουργίας των προσωπικών εταιριών, βελτιώνοντας το επιχειρηματικό περιβάλλον και εισάγοντας μια νέα μορφή επιχείρησης, την Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία.

3.1 Το Νομοθετικό πλαίσιο των ατομικών εταιριών

Η ατομική επιχείρηση είναι η πιο συνηθισμένη μορφή πολύ μικρών και μικρών επιχειρήσεων στην Ελλάδα. Είναι η πιο παλαιά χρονικά μορφή επιχείρησης που δημιουργήθηκε, καθώς προσφέρει απλότητα στον τρόπο ίδρυσης και λειτουργίας της από το άτομο.

3.1.1 Χαρακτηριστικά ατομικής επιχείρησης

Όπως υποδηλώνει και η νομική της ονομασία, ιδιοκτήτης είναι μονάχα ένα άτομο και ο σκοπός λειτουργίας της πηγάζει από τις σκέψεις και τις επιδιώξεις του ιδιοκτήτη. Είτε απασχολούνται πάνω από ένα άτομα σε αυτήν, ο επιχειρηματίας ταυτίζεται τόσο με την έννοια του ιδιοκτήτη όσο και με αυτή του διαχειριστή.

Μερικά από τα στοιχεία που καθιστούν τη διαδικασία ίδρυσής της γρήγορη είναι τα εξής:

- α) Μικρό κόστος έναρξης και σύστασής της ως νομικό πρόσωπο
- β) δεν απαιτείται ελάχιστο ποσό καταβολής ως εταιρικό κεφάλαιο
- γ) αρκετά χαμηλά πάγια έξοδα, τα οποία αφορούν οργανωτικές και λειτουργικές δαπάνες και είναι ανάλογα των δραστηριοτήτων της
- δ) ταχύτητα και ευελιξία στη λήψη αποφάσεων
- ε) προσαρμοστικότητα στις αλλαγές της αγοράς.

Παρουσιάζει φυσικά και πλεονεκτήματα, όπως κάθε νομική μορφή εταιρίας. Το σημαντικότερο από αυτά είναι η αποκλειστική ανάληψη κινδύνου από τον ιδιοκτήτη, ο οποίος είναι ο μοναδικός που έχει την δυνατότητα να λαμβάνει αποφάσεις, καθορίζοντας την λειτουργία της εταιρίας του. Παράλληλα, η ατομική επιχείρηση είναι δύσκολο να αναπτυχτεί στην αγορά σε αντίθεση με τις προσωπικές και κεφαλαιουχικές εταιρίες, εξαιτίας της συνολικής συγκέντρωσης αρμοδιοτήτων στον ιδιοκτήτη. Ο περιορισμός σημαντικών κεφαλαίων, η περιορισμένη πρόσβαση στις κεφαλαιαγορές και η αδυναμία ύπαρξης επιπρόσθετου εταίρου, αποτελούν αδύναμα στοιχεία της τα οποία περιορίζουν το μέγεθος και τις δυνατότητες μιας ατομικής επιχείρησης.

Μοναδικός τρόπος αξιοποίησης αυτών των περιορισμών για ανάπτυξή της, είναι η μετατροπή της ατομικής σε μια άλλη νομική μορφή εταιρίας.²⁰

Η σύσταση αυτής της νομικής μορφής επιχείρησης συστήνεται σε περιπτώσεις που επιδιώκεται εμπορικός ή τεχνικός σκοπός μικρού μεγέθους και όταν δεν δύναται να διαφοροποιηθεί σε σχέση με τους ανταγωνιστές στα παρεχόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες.

3.1.2 Σύσταση ατομικής επιχείρησης

Η σύσταση και ίδρυση της ατομικής επιχείρησης ως προς τη νομοθεσία, είναι απαλλαγμένη από σαφείς διατυπώσεις και αυστηρούς περιορισμούς. Η διαδικασία αυτή διακρίνεται στα παρακάτω στάδια:

1. **Προσδιορισμός έδρας και προέγκριση επωνυμίας:** προσδιορισμός του χώρου εγκατάστασης της επιχείρησης το οποίο αποδεικνύεται με νόμιμο συμβόλαιο κτήσης ή μίσθωσης χώρου. Παράλληλα το επιμελητήριο στο οποίο ανήκει συμφωνεί και εκδίδει το δικαίωμα χρήσης της επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου το οποίο συνδέεται με την δραστηριότητάς της.
2. **Ασφάλιση του φυσικού προσώπου,** το οποίο είναι και ο εν δυνάμει ιδιοκτήτης της.

²⁰ Με την απόφαση 49313/2.5.2017 για τη δυνατότητα μετατροπής της ατομικής επιχείρησης σε άλλη νομική μορφή, καθίσταται η απόφαση πως « δεν υφίσταται ύπαρξη ή συνέχεια υπάρχοντος νομικού προσώπου, αντίθετα πραγματοποιείται η παύση εργασιών μιας υφιστάμενης δραστηριότητας». Συμπερασματικά, μόνον οι ατομικές επιχειρήσεις δε δύναται να μετατραπούν σε άλλη νομική μορφή.

3. **Έναρξη δραστηριοτήτων στην αρμόδια φορολογική αρχή και έκδοση Α.Φ.Μ.:** υποβάλλεται η δήλωση έναρξης και εντός τριών (3) ημερών μετά τον έλεγχο από την αρμόδια αρχή εκδίδεται η έναρξή της.
4. **Εγγραφή στο αρμόδιο επιμελητήριο και εγγραφή και καταχώρηση στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.).**
5. **Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων** από την αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.)

Είναι σημαντικό να τονισθεί πως η ίδρυση της ατομικής επιχείρησης δεν υπάγεται στη διαδικασία την Υπηρεσίας Μίας Στάσης (Υ.Μ.Σ.). από την έναρξη λειτουργίας της, όλες οι λογιστικές της ενέργειες παρακολουθούνται με το απλογραφικό σύστημα (εσόδων-εξόδων).

3.1.3 Διαχείριση, Διανομή κέρδους και Λύση ατομικής επιχείρησης

Οι αποφάσεις και η λειτουργία της επιχείρησης, όπως ήδη αναφέρθηκε πραγματοποιείται από τον ιδιοκτήτη της. Ο προσωπικός αυτός χαρακτήρας της εταιρίας επεκτείνεται σε όλο το φάσμα των ενεργειών της. Πιο συγκεκριμένα, οι αποφάσεις, η πιστοληπτική ικανότητα της απέναντι στους δανειστές και πιστωτές της, η εξυπηρέτηση των πελατών και όλες οι προσωπικές επαφές συνδέονται με τον διαχειριστή και ιδιοκτήτη της.

Αποτέλεσμα του χαρακτήρα και της μορφής της εταιρίας είναι και η διανομή κέρδους στο τέλος χρήσης. Δεν υπάρχει συγκεκριμένη νομοθεσία η οποία να αναφέρεται στον τρόπο αυτό, καθώς μετά τη σχετική φορολόγηση των κερδών, με το τρόπο που θα αναλυθεί στη τέταρτη ενότητα, το οικονομικό αποτέλεσμα ανήκει αποκλειστικά στο μοναδικό εκπρόσωπο της εταιρίας.

Τέλος, αναφορικά με τη λύση της ατομικής επιχείρησης, αυτή μπορεί να πραγματοποιηθεί μετά την προσωπική απόφαση του ιδιοκτήτη. Οι λόγοι που μπορεί να οδηγήσουν σε αυτό είναι εκτός από προσωπικοί και οικονομικοί, λόγω σημαντικών προβλημάτων και υποχρεώσεων απέναντι στο κράτος ή σε τρίτους είτε επειδή η διακοπή της εξυπηρετεί την ανάπτυξη δραστηριότητας με μια άλλη νομική εταιρική μορφή. Με την λύση της ατομικής επιχείρησης, ο ιδιοκτήτης είναι υπόχρεος να διευθετήσει τις υποθέσεις της εταιρίας και η εμπορική και νομική της δραστηριότητα παύει να υφίσταται.

3.2 Το Νομοθετικό πλαίσιο των ομόρρυθμων εταιριών

Στο πολυνομοσχέδιο « Βελτίωση Επιχειρηματικού Περιβάλλοντος- Νέα εταιρική μορφή- Σήματα- μεσίτες ακινήτων- Ρύθμιση θεμάτων ναυτιλίας, λιμένων και αλιείας και άλλες διατάξεις» που ψηφίστηκε το 2012 (Ν. 4072/2012), εκτός από

θέματα που αφορούν τη νέα εταιρική μορφή Ι.Κ.Ε. αναφέρεται στο εταιρικό δίκαιο για τις προσωπικές εμπορικές εταιρίες, καθώς υπήρχαν νομικά ελλείψεις για ζητήματα που αφορούν κυρίως τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες.

Κατά το Νόμο 4072/2012 (άρθ.249 παρ. 1) η έννοια της ομόρρυθμης εταιρίας ορίζεται ως εξής: « **Ομόρρυθμη είναι η εταιρία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον**».

3.2.1 Δικαιώματα και Υποχρεώσεις των Εταίρων

Η εταιρική ιδιότητα αναφέρεται στο δικαίωμα του εταίρου²¹ να συμμετέχει στην εταιρία, να είναι δέκτης των ωφελειών της εμπορικής δραστηριότητας και ταυτόχρονα να ανταποκρίνεται στις υποχρεώσεις που συνεπάγονται με αυτήν. Κύριο γνώρισμα των ομόρρυθμων εταίρων είναι πως ευθύνονται προσωπικώς, απεριόριστως και εις ολόκληρο για τα χρέη και τις υποχρεώσεις της εταιρίας.

Η έννοια προσωπικώς αναφέρεται πως τα ομόρρυθμα μέλη συμμετέχουν με όλα τα περιουσιακά της στοιχεία στην εταιρία με ισότιμο τρόπο. Κάθε νέος εταίρος στην εταιρία έχει τις ίδιες υποχρεώσεις, ευθύνεται όμως για ενέργειες και γεγονότα που πραγματοποιούνται μετά την είσοδό του στην επιχείρηση. Σημειώνεται πως σε περίπτωση που η ομόρρυθμη εταιρία μετατραπεί σε κεφαλαιουχική εταιρία (λόγω χάρη σε Ανώνυμη Εταιρία), οι αρχικά ομόρρυθμοι εταίροι συνεχίζουν να ευθύνονται απεριόριστως και εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις μέχρι το χρονικό διάστημα που η εταιρία είχε νομικά ομόρρυθμη μορφή.

Είναι σημαντικό να κατανοηθεί πως κάθε ομόρρυθμο μέλος ευθύνεται άμεσα απέναντι σε δανειστές και πιστωτές της εταιρίας. Το στοιχείο αυτό είναι σημαντικό, καθώς σε περίπτωση λύσης της ομόρρυθμης εταιρίας, οι υποχρεώσεις της απέναντι σε τρίτους δεν παραγράφονται αλλά συνεχίζουν να βαραίνουν τα ομόρρυθμα στελέχη και μόνο αυτά, εφόσον το νομικό πρόσωπο της εταιρίας παύει να υφίσταται.²²

Με τη συμμετοχή ως ομόρρυθμος εταίρος το άτομο σχετίζεται με τα εξής δικαιώματα:

- α) δικαίωμα διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρίας ως νομικό πρόσωπο
- β) δικαίωμα στη λήψη αποφάσεων
- γ) δικαίωμα ελέγχου των εταιρικών υποθέσεων
- δ) δικαίωμα παραίτησης από τη θέση του διαχειριστή, για σημαντικό λόγο
- ε) δικαίωμα καταγγελίας εταιρικών συμβάσεων

²¹ Δικαίωμα συμμετοχής σε ομόρρυθμη εταιρία κατέχουν όλα τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία έχουν συμπληρωμένο το 18^ο έτος της ηλικίας τους, όλα τα νομικά πρόσωπα αλλά και αλλοδαποί. (Αστικός κώδικας, άρθ. 127)

²² Η διαγραφή των χρεών των ομόρρυθμων εταίρων είναι δυνατή μετά το πέρας πέντε ετών από τη λύση και εκκαθάριση της εταιρίας ή μετά το πέρας ισόχρονου διαστήματος από τη διαγραφή του ομόρρυθμου μέλους από το καταστατικό, εφόσον η εταιρία συνεχίζει ομαλά την εμπορική της λειτουργία.

στ) δικαίωμα στο προϊόν εκκαθάρισης της εταιρίας, με την εκποίηση της περιουσίας της.

Με ανάλογο τρόπο ο κάθε ομόρρυθμος εταίρος, είναι δεσμευμένος να τηρεί τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

α) υποχρέωση καταβολής της εισφοράς σύστασης, δηλαδή του εταιρικού κεφαλαίου

β) υποχρέωση διαχείρισης και εκπροσώπησής της

γ) υποχρέωση διαφύλαξης των εταιρικών συμφερόντων.

3.2.2 Σύσταση Ομόρρυθμης Εταιρίας

Η ομόρρυθμη εταιρία έχει τη δική της επωνυμία, η οποία αποτελείται από το όνομα ενός ή περισσότερων εταίρων. Η νομική της υπόσταση υφίσταται από την ημέρα ίδρυσής της, έχει ισχύς σε κάθε τροποποίηση του καταστατικού της και παύει όταν επέλθει σε κατάσταση λύσης και εκκαθάρισης. Όπως αναφέρθηκε, έχει την δική τους περιουσία, η οποία προέρχεται από τα ομόρρυθμα μέλη της και μπορεί να συμμετέχει και σε άλλα νομικά εταιρικά πρόσωπα.

Η σύστασή της ενεργοποιείται με την σύνταξη και αποδοχή από τους εταίρους ενός ιδιωτικού εγγράφου, που καλείται καταστατικό. Αυτό το έγγραφο μπορεί να είναι και δημόσιο εφόσον το επιθυμούν οι εταίροι και αποτελεί την έγκυρη σύνοψη εταιρικής σύμβασης. Υπογραμμίζεται πως δεν μπορεί να συσταθεί ομόρρυθμη εταιρία από ένα εταίρο και συμβαλλόμενα μέλη είναι ικανά για δικαιοπραξία. Τα κύρια στοιχεία που περιέχονται στο καταστατικό κάθε ομόρρυθμης εταιρίας παρουσιάζονται στον Πίνακα 2.

Η τροποποίηση της εταιρικής σύμβασης-καταστατικού πραγματοποιείται σε περιπτώσεις αλλαγής, μετατροπής, συγχώνευσης, εισόδου ή αποχώρηση εταίρου στην επιχείρηση, παράτασης της διάρκειας αναβίωσης της εταιρίας. Οι αποφάσεις τροποποίησης του Καταστατικού λαμβάνονται με πλήρη ομοφωνία των εταίρων, εκτός και αν έχει καταχωρηθεί και συμφωνηθεί διαφορετική διαδικασία.²³

²³ ΑΚ 741/361 και Νόμος 4072/2012 άρθ. 2352-253.

Πίνακας 2: Κύρια στοιχεία που διατυπώνονται στο Καταστατικό της Ο.Ε.

Ουσιώδη στοιχεία		Επουσιώδη στοιχεία	
Όνοματεπώνυμο κάθε εταίρου	Πλήρη στοιχεία αστυνομικής ταυτότητας	Διάρκεια	Μπορεί να είναι και αορίστου εφόσον δεν ορίζεται (ΑΚ 766/7)
Αριθμός Φορολογικού Μητρώου και Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία		Χρόνος Έναρξης	Ημερομηνία καταχώρισής της στο ΓΕΜΗ
Επωνυμία	Όπως θα αναγράφεται στις συναλλαγές της με τρίτους εγχώρια αλλά και με αλλοδαπές χώρες	Χρόνος Λήξης	Εφόσον είναι ορισμένου χρόνου
Συμφωνία	Αναφορικά με την σύσταση της Ομόρρυθμης	Εταιρικά όργανα και άσκηση αρμοδιοτήτων	Δικαιώματα και υποχρεώσεις ομόρρυθμων εταίρων
Υποχρέωση για καταβολή κοινών εισφορών	Εταιρικό κεφάλαιο και συμμετοχή κάθε εταίρου	Λοιπά θέματα	Εκκαθαριστές, μεταβίβαση μεριδίων, λύση σε περίπτωση θανάτου, τρόπος λήψης αποφάσεων, επίλυση διαφορών
Εμπορικός σκοπός	Οι δραστηριότητές της		
Η Έδρα			

Κατά τον αστικό κώδικα, το Καταστατικό και οι διατάξεις της νομοθεσίας η μορφή του αποτελείται από δύο μέρη, το προοίμιο όπου αναφέρονται η επικεφαλίδα, ο τόπος και ο χρόνος σύμβασης και τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλόμενων μελών και το κυρίως μέρος το οποίο χωρίζεται σε άρθρα στα οποία περιγράφονται με σαφήνεια όλα τα απαραίτητα στοιχεία για τη σωστή και νόμιμη λειτουργία της οικονομικής μονάδας.

3.2.3 Έναρξη δραστηριότητας και Σχέσεις Εταίρων- Εταιρίας

Από το 2011 τέθηκε σε ισχύ η λειτουργία της Υπηρεσίας Μιας Στάσης (Υ.Μ.Σ.), η οποία είναι αρμόδια για τη συγκέντρωση όλων των απαραίτητων εγγράφων για την σύσταση μιας εταιρίας και την καταχώρησή της στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ). λαμβάνοντας όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά και διενεργώντας έλεγχο εγκυρότητας και νομιμότητας του καταστατικού, η οντότητα λαμβάνει νομική μορφή, έχοντας καθοριστεί η δραστηριότητά της.

Ακολουθως, με τον καθορισμό των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων των ομόρρυθμων εταίρων, αναπτύσσονται και σχέσεις μεταξύ αυτών και της εταιρίας:

α) η κάλυψη μικρών ταμιακών αναγκών της εταιρίας από τους εταίρους και αντίστροφα

β) ο δανεισμός της εταιρίας από τους εταίρους

γ) η προείσπραξη χρηματικών ποσών από τους εταίρους έναντι των αναμενόμενων κερδών κάθε χρήσης.

δ) αμοιβή των εταίρων για την προσφορά εργασίας στην εταιρία.

Οι κυριότεροι λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται για τη λογιστική απεικόνιση σύστασης μιας Ο.Ε. είναι το εταιρικό κεφάλαιο, οι εταίροι, το οφειλόμενο κεφάλαιο βραχυπρόθεσμη και μακροπρόθεσμη απαίτηση, οι βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς τους εταίρους και οι αμοιβές και τα έξοδα τρίτων.

Οι λογιστικές εγγραφές με τις οποίες πραγματοποιείται η σύσταση και έναρξη μιας Ο.Ε. φαίνονται παρακάτω ως προς την χρεοπίστωση²⁴. Η κάθε λογιστική απεικόνιση έναρξης προσωπικής ή κεφαλαιουχικής εταιρίας προέρχεται από τα συμφωνηθέντα στο καταστατικό της.

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.03 Εταίροι- λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου		
33.03.01 Εταίρος Α	XXXX	
33.03.02 Εταίρος Β	ΨΨΨΨ	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο		
40.06.01 Εταίρος Α		XXXX
40.06.02 Εταίρος Β		ΨΨΨΨ

²⁴ Λογιστική Εταιριών σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Νεγκάκης Ι. Χρήστος, Θεσσαλονίκη 2016, σελ. 72-73.

Στην επόμενη εγγραφή το εταιρικό κεφάλαιο γίνεται απαιτητό.

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο βραχυπρόθεσμη απαίτηση		
33.04.01 Οφειλόμενο κεφάλαιο Εταίρος Α	XXXX	
33.04.02 Οφειλόμενο κεφάλαιο Εταίρος Β	ΨΨΨΨ	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.03 Εταίροι- Λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου		
33.03.01 Εταίρος Α		XXXX
33.03.02 Εταίρος Β		ΨΨΨΨ

Εφόσον πραγματοποιηθεί η καταβολή του απαιτούμενου κεφαλαίου από τους εταίρους, ακολουθούν οι εξής εγγραφές με τις οποίες παύει να υπάρχει απαίτηση από αυτούς, με την υπόθεση πως η απαίτηση φορά μόνο την καταβολή χρηματικού ποσού και όχι προσφορά σε πάγια στοιχεία και εξοπλισμό :

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00 Ταμείο	XXXX+ΨΨΨΨ	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο βραχυπρόθεσμη απαίτηση		
33.04.01 Οφειλόμενο κεφάλαιο Εταίρος Α		XXXX
33.04.02 Οφειλόμενο κεφάλαιο Εταίρος Β		ΨΨΨΨ

3.2.4 Διοίκηση και Διαχείριση ομόρρυθμης εταιρίας

Η διοίκηση της ομόρρυθμης εταιρίας περιλαμβάνει το σύνολο των δραστηριοτήτων, υλικών και νομικών, οι οποίες κατευθύνουν το σκοπό των εταίρων

καθώς και την εκτέλεση όλων των αποφάσεων των εταίρων. Η συμμετοχή στη διοίκηση αποτελεί τόσο δικαίωμα όσο και υποχρέωση των μελών, οι οποίοι είναι και διαχειριστές εκτός από ιδιοκτήτες. Οι εξουσία κάθε μέλους της ομόρρυθμης εταιρίας καθορίζεται όπως αναφέρθηκε παραπάνω νομικά από το καταστατικό. Στη συνέχεια ακολουθεί η ανάλυση τόσο των δικαιωμάτων όσο και των υποχρεώσεων που μπορεί να έχει κάποιος ομόρρυθμος εταίρος.

Το δικαίωμα της αμοιβής είναι ένα από τα σημαντικότερα, το οποίο καθορίζεται βάσει νόμου της ΑΚ 745 §2. Σύμφωνα με αυτόν τον κανόνα, ο διαχειριστής και εταίρος δεν δικαιούται να λάβει αμοιβή, εφόσον εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του καθώς έχει το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη της εταιρίας. Πάντως σε κάθε περίπτωση μπορεί να καθοριστεί από το καταστατικό. Επιπρόσθετα, ο διαχειριστής έχει το δικαίωμα να ζητήσει απόδοση των δαπανών αλλά και να απαιτήσει την κάλυψη ζημιάς που υπέστη κατά τη διάρκεια διαχείρισης των καθηκόντων του.

Στον αντίποδα, παράλληλα με τα δικαιώματα, ο διαχειριστής της ομόρρυθμης έχει πρωτίστως την υποχρέωση διοίκησης της εταιρίας επιμελώς. Αφενός μεν να διαχειρίζεται τις εταιρικές υποθέσεις, αφετέρου δε να εκπροσωπεί το νομικό πρόσωπο έναντι τρίτων. Παράλληλα, αυξημένης σημασίας είναι η υποχρέωση του να επιδειξει πίστη προς την εταιρία. Ως διαχειριστής αναλαμβάνει ευθύνες που επηρεάζουν το σύνολο της εταιρίας, δηλαδή και όλους τους υπόλοιπους εταίρους που υποστηρίζονται από αυτήν, με σκοπό την προάσπιση των συμφερόντων του συνόλου. Τέλος, είναι υποχρεωμένος να παρέχει οποιαδήποτε πληροφορία σε όποιον εταίρο το θελήσει, η οποία αφορά εταιρικά ζητήματα και υποθέσεις. Για το σκοπό αυτό είναι υποχρεωτικό να τηρούνται εμπορικά βιβλία και να γίνεται σύνταξη όλων των απαραίτητων φορολογικών και οικονομικών καταστάσεων του νομικού προσώπου.

3.2.5 Διανομή αποτελέσματος στο τέλος χρήσης

Όπως είναι γνωστό στο τέλος κάθε χρήση, γίνεται διανομή του αποτελέσματος είτε μια εταιρία ανήκει στην κατηγορία των προσωπικών είτε σε αυτήν των κεφαλαιουχικών. Ο τρόπος με τον οποίο γίνεται αυτή η διανομή διαφέρει σε κάθε νομική μορφή. Πιο συγκεκριμένα, στην ομόρρυθμη εταιρία, η έννοια της διανομής των κερδών συνεπάγεται με την διανομή της περιουσίας, οπότε ο τρόπος με τον οποίο θα πραγματοποιηθεί εξαρτάται από τις αποφάσεις των εταίρων.

Η δημιουργία αποθεματικών έχει τη δυνατότητα να πραγματοποιηθεί στις προσωπικές και συνεπώς ομόρρυθμες εταιρίες που ορίζεται ως συνθήκη στο καταστατικό της. Κατά το άρθρο 763 του Α.Κ., η νομοθεσία ορίζει την ισότιμη συμμετοχή στα κέρδη των ομόρρυθμων εταίρων, εκτός και αν έχει προβλεφτεί διαφορετικά στο καταστατικό. Υπάρχουν δύο τρόποι διανομής των κερδών στα ομόρρυθμα μέλη.

Με την μέθοδο *των ποσοστών*, τα οποία έχουν καθοριστεί με τη σύμφωνη γνώμη των εταίρων και είναι ανάλογα του ποσοστού συμμετοχής τους στην εταιρία. Εφόσον έχουν πραγματοποιηθεί όλες οι υποχρεώσεις της έναντι τρίτων, γίνεται η διανομή κερδών όπως αναγράφεται στο καταστατικό, διαφορετικά με ισόποσο τρόπο.

Με την μέθοδο *του μέσου όρου του κεφαλαίου* που πραγματικά διατέθηκε, με τον οποίο λαμβάνεται υπόψη το αρχικό καταβληθέν κεφάλαιο κάθε εταίρου αλλά και τις συναλλαγές που καθένα πραγματοποίησε εκπροσωπώντας την εταιρία. Η μέθοδος αυτή είναι πολυσύνθετη και παρουσιάζει αδυναμίες στην περίπτωση που ένας εταίρος έχει πραγματοποιήσει απολήψεις ή δανεισμό από την εταιρία κατά ποσό μεγαλύτερο την αρχικής του εισφοράς ως κεφάλαιο.

3.2.6 Λύση και Εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρίας

Η λύση της ομόρρυθμης εταιρίας, κατά το άρθρο 766 του Α.Κ., επέρχεται μετά το πέρας της χρονικής περιόδου που είναι ορισμένο στο καταστατικό. Επιπροσθέτως, λύση μπορεί να πραγματοποιηθεί εφόσον το επιθυμούν το ομόρρυθμα μέλη της είτε για οποιοδήποτε λόγο θεωρηθεί σοβαρός, όπως για παράδειγμα υψηλές υποχρεώσεις προς τρίτους και αδυναμία εξασφάλισής τους. Είναι μια διαδικασία η οποία απορρέει είτε από το ίδιο το νομικό πρόσωπο είτε από τις σχέσεις μεταξύ των εταίρων.

Την λύση της εταιρίας ακολουθεί το στάδιο της εκκαθάρισης. Στη διάρκεια αυτού γίνεται ρευστοποίηση του συνόλου των περιουσιακών της στοιχείων, εισπράττονται οι απαιτήσεις και καλύπτονται οι υποχρεώσεις της. Εφόσον υπάρχει υπόλοιπο αποτέλεσμα, αυτό διανέμεται στους εταίρους κατά τον τρόπο που αναλύθηκε νωρίτερα.

Όπως και κατά την διάρκεια της λύσης έτσι και στην εκκαθάριση δεν υπάρχει αυστηρή νομοθεσία και για το λόγο αυτό εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 777-783 του Α.Κ.. Όταν η εταιρία βρεθεί στο στάδιο της εκκαθάρισης, η εξουσία των διαχειριστών σταματά να υφίσταται και υπεύθυνοι των διαδικασιών γίνονται οι εκκαθαριστές. Τα πρόσωπα αυτά έχουν ορισθεί στο καταστατικό και συνήθως είναι κάποια από τους ομόρρυθμους εταίρους. Σε αυτό το σημείο είναι σκόπιμο να αναφερθεί πως σε περίπτωση μη ύπαρξης περιουσιακών στοιχείων προς ρευστοποίηση και διανομή κερδών, η εκκαθάριση δεν είναι απαραίτητο να πραγματοποιηθεί.

3.2.7 Μετατροπή της ομόρρυθμης εταιρίας

Η μεταβολή της ομόρρυθμης σε μια άλλη νομική εταιρική μορφή μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε με την βούληση των εταίρων είτε εξαιτίας κάποια νομοθετικής αλλαγής είτε διότι δεν εξυπηρετούνται πλέον οι σκοποί της.

Μετατροπή ή μετασχηματισμός, μιας εταιρίας είναι η μεταβολή του τύπου της η οποία πραγματοποιείται με την τροποποίηση του καταστατικού της. Δεν είναι αναγκαία η λύση και η εκκαθάρισή της και συνεπώς η ίδρυση μιας νέας νομικής μορφής εταιρίας. Η καταχώρηση του τροποποιημένου καταστατικού στο Γ.Ε.ΜΗ ορίζει ταυτοχρόνως και την μετατροπή της. Οι μορφές στις οποίες μπορεί να μετασχηματιστεί είναι οι εξής:

α) σε ετερόρρυθμη εταιρία: τα συμφέροντα των εταίρων δεν θίγονται και συνεχίζουν να ευθύνονται ευθέως, απεριόριστα και εις ολόκληρον για μια πενταετία ακόμη

β) σε Ε.Π.Ε, Α.Ε. και Ι.Κ.Ε.: ο νόμος που ορίζει της μετατροπή της ομόρρυθμης σε Ε.Π.Ε. είναι ο Ν. 3190/1955 άρθρο 53, σε Α.Ε. ο Ν. 2190/1920 άρθρο 67 και σε Ι.Κ.Ε ο Ν. 4072/2012 άρθρο 107.

3.3.1 Δραστηριότητες και σύνολο εταιρικών νομικών μορφών στην Ελλάδα

Εφόσον αναλύθηκαν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα και ο τρόπος λειτουργίας των ατομικών και ομόρρυθμων εταιριών είναι φρόνιμο να ερευνηθεί και σε ποιο τομέα υπάρχει η υψηλότερη δράση ίδρυσης και διαχείρισης αυτών των δύο νομικών προσώπων. Από στοιχεία της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛΣΤΑΤ) για το έτος 2015, οι τομείς δραστηριότητας των ιδιωτών σε κάθε είδους νομικής εταιρικής μορφής φαίνονται στον Πίνακα 3 του παραρτήματος. Από το συνολικό αριθμό των εταιριών που αριθμούνται στις 1.403.563 οι ατομικές εταιρίες καταγράφονται στις 1.199.106 και οι ομόρρυθμες στις 73.508.

Αναφορικά με το σύνολο των ατομικών επιχειρήσεων, γίνεται εύκολα διακριτό πως αποτελούν την πιο διαδεδομένη εταιρική μορφή στη χώρα, αποτελώντας το 85,43% του συνόλου των επιχειρήσεων που εδρεύουν και φορολογούνται στην Ελλάδα. Αποτελούν σημαντικό στοιχείο και πυλώνα της οικονομίας και είναι αυτές που διαχρονικά αν και δεν ακολουθούν τον ίδιο τρόπο άσκησης φορολογικών μέτρων, όπως οι προσωπικές και οι κεφαλαιουχικές εταιρίες, καταβάλλουν όμως υψηλά χρηματικά ποσά εξαιτίας της κλιμάκωσης των συντελεστών φορολόγησης στηρίζοντας τον κρατικό μηχανισμό.

Οι τομείς που συναντώνται συχνότερα ατομικές επιχειρήσεις είναι πρωτίστως ο πρωτογενής τομέας παραγωγής στην γεωργία, δασοκομία και αλιεία, ενώ ακολουθούν το χονδρικό και λιανικό εμπόριο και οι επισκευές μηχανοκίνητων οχημάτων, οι διάφορες επαγγελματικές, επιστημονικές και τεχνικές δραστηριότητες καθώς και οι υπηρεσίες παροχής καταλύματος και εστίασης. Η δομή αυτή συμβαδίζει

απόλυτα με τα χαρακτηριστικά και τους λόγους επιλογής, ίδρυσης και έναρξης μιας ατομικής εταιρίας, καθώς οι τρεις αυτοί σημαντικοί κλάδοι και οι υπόλοιποι που ακολουθούν χαρακτηρίζονται από αυτά τα στοιχεία αλλά και τις δυνατότητες που συνεπάγεται η λειτουργία μιας ατομικής επιχείρησης.

Σχετικά με τις ομόρρυθμες εταιρίες, είναι αυτές που καταλαμβάνουν την δεύτερη θέση σε αριθμό μετά τις ατομικές επιχειρήσεις στη χώρα. Σε ποσοστό 5,24% αποτελούν σημαντική δύναμη του ιδιωτικού τομέα, καταδεικνύοντας πως οι συγγενικές σχέσεις που οδηγούν σε επαγγελματικό αποτέλεσμα και συνεργασίες διατηρούνται στην Ελλάδα και αυτή την δεκαετία.

Η πλειονότητα των ομόρρυθμων εταιριών συναντάται στο χονδρικό και λιανικό εμπόριο, χαρακτηριστικό αποτέλεσμα καθώς μια ομόρρυθμη εταιρίας ιδρύεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς όπως αναφέρθηκε. Σημαντικά μεγάλο είναι και σύνολο των ομόρρυθμων εταιριών που δραστηριοποιούνται στο χώρο της μεταποίησης αλλά στην παροχή υπηρεσιών καταλύματος και εστίασης.

Συμπερασματικά, οι δύο εξεταζόμενες νομικές εταιρικές μορφές, αποτελούν τις σημαντικότερες από το σύνολο των οντοτήτων που εμφανίζονται στην Ελλάδα και η εξέταση του συστήματος φορολόγησής τους χρήζει μεγάλης προσοχής, καθώς διατηρούν και επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό το επίπεδο της οικονομίας της χώρας.

3.3.2 Στατιστικά στοιχεία φορολόγησης εταιριών

Σύμφωνα με στοιχεία που δημοσιοποίησε η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) για το φορολογικό έτος 2015, ο αριθμός των φυσικών προσώπων που δήλωσαν εισόδημα από εμπορικές, βιομηχανικές και γεωργικές επιχειρήσεις ανέρχεται σε 839.569 φορολογούμενους. Αυτός ο αριθμός ισοδυναμεί με το πλήθος των ατομικών επιχειρήσεων που άσκησαν επιχειρηματική δραστηριότητα για ορισμένη ή συνολική χρονική διάρκεια για την διαχειριστική περίοδο του έτους 2015. Από τον πίνακα 20 (παράρτημα) το 43,30% του συνόλου είχε δηλωθέν εισόδημα κάτω των 20.000 ευρώ που αποτελεί το πρώτο όριο της κλίμακας επιβολής των συντελεστών φορολόγησης.

Αναφορικά με το συνολικό αριθμό των προσωπικών εταιριών, στο οποίο περιλαμβάνονται τόσο οι ομόρρυθμες όσο και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, από τις 124.437 δηλώσεις φόρου που κατατέθηκαν, οι 53.602 εταιρίες ήταν ζημιογόνες (πίνακας 21, παράρτημα). Επιπλέον οι 13.179 προσωπικές εταιρίες είχαν μηδενικά κέρδη ενώ οι 27.198 εταιρίες, δηλαδή το 21,86% πραγματοποίησαν αφορολόγητα κέρδη μέχρι 15.000 ευρώ.

Οι παραπάνω αναφορές φανερώνουν το μέγεθος της φορολόγησης που ασκείται σε ατομικές και προσωπικές νομικές εταιρίες, αναλυτική περιγραφή ακολουθεί στην τρίτη ενότητα.

ΕΝΟΤΗΤΑ ΤΡΙΤΗ

4 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΤΑΙΡΙΩΝ²⁵

4.1 Φορολογικό πλαίσιο εισοδήματος Ατομικών επιχειρήσεων και Ομόρρυθμων εταιριών, Νόμος 4172/2013

4.1.1 Φορολογητέο Εισόδημα

Κατά το άρθρο 7 του νόμου, ως φορολογητέο εισόδημα νοείται το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση δαπανών που εκπίπτουν. Υπάρχουν τέσσερις κατηγορίες εισοδήματος:

- α) το εισόδημα που αποκτάται από μισθωτή εργασία και συντάξεις
- β) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα
- γ) το εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

4.1.2 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φυσικών προσώπων

Ως **κέρδος** από επιχειρηματική δραστηριότητα, κατά τον Κ.Φ.Ε. ορίζεται το σύνολο των εσόδων που προκύπτει από τις επιχειρηματικές συναλλαγές αφαιρώντας το σύνολο των δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Ως **έσοδα** λογίζονται αυτά που προέρχονται κατά την πώληση στοιχείων του ενεργητικού (παραγόμενο προϊόν ή/και υπηρεσία) καθώς και το προϊόν εκκαθάρισής της.

Το κέρδος αυτό προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος από το λογαριασμό των αποτελεσμάτων χρήσεως, ο οποίος ακολουθεί τη δομή όπως αυτή ορίζεται από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.). Εάν κάποια εταιρία συντάσσει χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) τότε το κέρδος προσδιορίζεται από τον πίνακα των φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

Επιπρόσθετα, στην τρίτη παράγραφο του άρθρου ορίζεται και η έννοια της **επιχειρηματικής συναλλαγής**: « κάθε μεμονωμένη ή συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις μοιριδείς συναλλαγές ου λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται

²⁵ Ν. 4172/2013 και Ν. 2238/1994, οι έννοιες προέρχονται από τα σχετικά τους άρθρα, παραγράφους και διατάξεις.

συστηματική διενέργεια πράξεων». Αυτή η διάταξη δεν αφορά τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται στην οργανωμένη αγορά, δηλαδή στην Εναλλακτική Αγορά του Χρηματιστηρίου Αθηνών, στα ομόλογα εισηγμένων εταιριών και στα κρατικά ομόλογα. Ορίζεται πως για τις συναλλαγές που αφορούν ακίνητα η περίοδος διενέργειας επιχειρηματικών συναλλαγών ορίζεται στα δύο έτη.

4.1.3 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Στον Κ.Φ.Ε. όπως και στην ΠΟΛ. 1113/02.06.2015 με θέμα « Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22^Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α΄)» ορίζεται εύλογα το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιεί κάθε νομικό πρόσωπο οι οποίες επιδέχονται έκπτωσης. Ως τέτοιες θεωρούνται όσες:

α) πραγματοποιούνται ως προς το συμφέρον της εταιρίας και αποτελούν τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Ειδικότερα, κάθε δαπάνη που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης για την επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία ή και αύξηση του εισοδήματος και βελτίωσης της θέσης της στην αγορά.

β) αφορούν πραγματική συναλλαγή και η αξία τους δεν είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας αξίας σύμφωνα με τη Φορολογική Διοίκηση. Οι δαπάνες αυτές σε καμία των περιπτώσεων δεν πρέπει να χαρακτηρίζονται ως εικονικές ή ακόμη και ανύπαρκτες. Κατά την ΠΟΛ. 1071/2015 εάν ο λήπτης ενός εικονικού παραστατικού δεν είναι ενήμερος από τον εκδότη, τότε η δαπάνη αυτή μπορεί να εκπίπτει των εσόδων του.

γ) είναι αναγραφόμενες στα βιβλία συναλλαγών που τηρεί κάθε νομικό πρόσωπο και υπάρχει νόμιμο σχετικό παραστατικό που τις αποδεικνύει.

Αναφορικά με τα δικαιολογητικά ως έννοια, τα οποία οφείλει κάθε νομικό πρόσωπο να έχει στην κατοχή του, για να δικαιολογήσει νόμιμα τις αναγραφόμενες συναλλαγές των βιβλίων και οικονομικών καταστάσεων που τηρεί, αυτή περιλαμβάνει όχι μονάχα φορολογικά στοιχεία αλλά και κάθε έγγραφο το οποίο επικυρώνει κάποια ισχύ και νομιμότητα.

- Σημαντική είναι η σημείωση πως κάθε δαπάνη αποτελεί ξεχωριστή περίπτωση και ως τέτοια οφείλεται να εξετάζεται, με βάση τα χαρακτηριστικά και το είδος της.

Ιδιαίτερη αναφορά γίνεται για τις δαπάνες που αφορούν την επιστημονική και τεχνολογική έρευνα. Συγκεκριμένα, αυτές οι δαπάνες εκπίπτουν στα ακαθάριστα έσοδα προσαυξημένες κατά 30%. Το νομικό πρόσωπο είναι υποχρεωμένο να δηλώσει μέσω της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης του έτους πραγματοποίησής τους, τα δικαιολογητικά που χρειάζονται για την έρευνα και την τεχνολογία στο Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων και στη Γ.Γ. Έρευνας και Τεχνολογίας. Η έγκριση των

δαπανών ως σκοπό τεχνολογικής και επιστημονικής έρευνας πραγματοποιείται σε διάστημα έξι μηνών.

Ως δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας νοούνται τα ποσά με τα οποία πράγματι επιβαρύνθηκε η επιχείρηση, δηλαδή η δαπάνη που προκύπτει μετά την αφαίρεση των επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων που έχει λάβει η επιχείρηση με σκοπό την εκτέλεση και υλοποίηση ερευνητικών προγραμμάτων.

- Η αναφερόμενη έκπτωση αφορά τόσο τις ατομικές επιχειρήσεις όσο και τα νομικά πρόσωπα και οντότητες, είτε διατηρούν σύστημα απλογραφικών είτε διπλογραφικών βιβλίων.

Όσες από αυτές αφορούν πάγιο εξοπλισμό της εταιρίας, η προσαύξηση αυτή κατανέμεται ισόποσα σε τρία έτη. Για παράδειγμα έστω μια ατομική επιχείρηση, η οποία το φορολογικό έτος 2015 έχει προβεί σε αύξηση των παγίων της με αγορά εξοπλισμού αξίας 30.000 ευρώ, το οποίο αφορά την επιστημονική έρευνα. Το ποσό αυτό τα έτη 2016, 2017, 2018 θα κατανεμηθεί ισόποσα, δηλαδή 10.000 ευρώ σε κάθε έτος, εκπίπτοντας στα ακαθάριστα έσοδα. Επιπλέον θα υπάρχει μια ισόποση προσαύξηση 30%, δηλαδή 3.000 ευρώ το έτος. Συνολικά δηλαδή για κάθε φορολογική χρονιά της επόμενης τριετίας (2016 έως 2018) η ατομική επιχείρηση θα εκπέσει το ποσό των 13.000 ευρώ.

4.1.4 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013 ορίζονται οι δαπάνες οι οποίες δεν συνυπολογίζονται και δεν επιδέχονται έκπτωσης των ακαθάριστων εσόδων. Οι κατηγορίες και τα είδη των δαπανών αυτών έχουν καθολική ισχύ, τόσο για τις ατομικές όσο για τις προσωπικές και κεφαλαιουχικές εταιρίες. Ως τέτοιες θεωρούνται οι εξής:

α) **οι τόκοι** από δανειακές υποχρεώσεις που λαμβάνονται από τρίτους, εξαιρούμενων των τραπεζικών και ομολογιακών δανείων.

β) **κάθε είδος δαπάνη που αφορά την αγορά αγαθών και υπηρεσιών αξίας μεγαλύτερης των 500 ευρώ** και η εξόφληση της οποίας δεν έχει πραγματοποιηθεί μέσω τραπεζικής πληρωμής (τμηματικά ή ολικά).

γ) **οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές**, οι οποίες όταν καταβάλλονται εμπρόθεσμα εκπίπτουν κανονικά των εσόδων του φορολογικού έτους στο οποίο αναφέρονται. Στις ασφαλιστικές εισφορές περιλαμβάνονται τόσο αυτές του εργοδότη όσο και αυτές του εργαζόμενου, οι οποίες έμμεσα βαρύνουν τον εργοδότη. Με την Π.Ο.Λ. 1113/2015 δόθηκαν περισσότερες διευκρινήσεις για τις δαπάνες των ασφαλιστικών εισφορών. Αναφορικά με τις ατομικές επιχειρήσεις και τις ομόρρυθμες εταιρίες καθορίστηκαν τα παρακάτω:

- i. «Οι ασφαλιστικές εισφορές φυσικού προσώπου, το οποίο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (μέσω ατομικής επιχείρησης) και είναι παράλληλα μέλος προσωπικής ή αστικής εταιρείας εκπίπτουν από τα

ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης. Αν η ατομική επιχείρηση έχει τεθεί σε αδράνεια, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

- ii. Οι ασφαλιστικές εισφορές φυσικού προσώπου, το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και είναι μέλος προσωπικής ή αστικής εταιρείας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.
- iii. Σε περίπτωση συμμετοχής εταίρου σε περισσότερες προσωπικές εταιρείες, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από την εταιρεία από την οποία λαμβάνει το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα».
- iv. Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών τους που δεν προέρχονται από τα κέρδη:
 - «Οι αμοιβές φυσικού προσώπου μέλους προσωπικής ή αστικής εταιρείας, το οποίο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (μέσω ατομικής επιχείρησης) και λαμβάνει αμοιβή από την εταιρεία για την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου που αυτή του ανέθεσε στα πλαίσια της άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.
 - Οι αμοιβές φυσικού προσώπου μέλους προσωπικής ή αστικής εταιρείας το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες που απορρέουν από τη συμμετοχή του στην εταιρεία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας».

δ) **οι προβλέψεις** εκτός από αυτές που αφορούν τους επισφαλείς πελάτες

ε) τα **πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές** που επιβάλλονται για παραβάσεις της νομοθεσίας ή μη τήρησης των εταιρικών υποχρεώσεων

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 και τα τέλη** όπως ο φόρος εισοδήματος, το τέλος επιτηδεύματος και οι έκτακτες εισφορές από κέρδη και ο Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενων δαπανών

η) **το τεκμαρτό μίσθωμα** το οποίο υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) 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

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. Αναφορικά με τις δαπάνες ψυχαγωγίας, όταν αυτές αφορούν την παροχή

υπηρεσιών ψυχαγωγίας που είναι η κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης, τότε αυτές εκπίπτουν των ακαθάριστων εσόδων.

4.1.5 Φορολογικές Αποσβέσεις

Για τον ορθό προσδιορισμό των κερδών και την επιβολή του φόρου στα ακαθάριστα έσοδα τόσο των φυσικών και νομικών προσώπων όσο και των νομικών οντοτήτων, γίνεται σαφής αναφορά στον υπολογισμό των αποσβέσεων του πάγιου εξοπλισμού μιας εταιρίας.

Ως πάγια στοιχεία ενεργητικού ορίζονται « **τα μόνιμα περιουσιακά στοιχεία εκείνα τα οποία έχουν κάποια φυσική ύπαρξη, έχουν διαρκή χαρακτήρα και χρησιμοποιούνται παραγωγικά για την ομαλή λειτουργία και την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησης²⁶**». Διακρίνονται σε *ενσώματες ακινητοποιήσεις* όπως τα οικόπεδα, ο υλικοτεχνικός εξοπλισμός, τα κτίρια, τα μηχανήματα και τα μεταφορικά μέσα και σε *ασώματες ακινητοποιήσεις* όπως τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, πνευματικής ιδιοκτησίας και τα εμπορικά σήματα. Τα ενσώματα πάγια με εξαίρεση τη γη, υπόκεινται σε απόσβεση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους.

Πιο συγκεκριμένα, στο άρθρο 24 του Κ.Φ.Ε. δηλώνεται πως οι αποσβέσεις των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού εκπίπτουν από:

- α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού
- β) τον μισθωτή παγίων σε περιπτώσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης (leasing).

Σχετικά με τον όρο «χρηματοοικονομική μίσθωση» στην δεύτερη παράγραφο του άρθρου, καθορίζεται οποιαδήποτε προφορική ή γραπτή σύμβαση κατά την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) είναι υπόχρεος να παραχωρήσει στον μισθωτή (χρήστη) την κατοχή και λειτουργία ενός παγίου το οποίο συνοδεύεται από κάποιο μίσθωμα (σε αξία). Για να υπάρξει η σχέση εκμισθωτή και μισθωτή πρέπει να εφαρμόζονται ορισμένα κριτήρια:

- η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης
- η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας.
- Η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,
- 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

²⁶ Χρηματοοικονομική Λογιστική (σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα), Τσακλάγκανος Άγγελος Α., δεύτερη έκδοση, Θεσσαλονίκη 2011, Εκδόσεις : Αδελφοί Κυριακίδη Α.Ε., σελ. 132-133

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

Το κόστος κτήσης ή/και κατασκευής ενός παγίου στοιχείου αποσβένεται σύμφωνα με τους συντελεστές του πίνακα 6

Πίνακας 3: Συντελεστές φορολογικής απόσβεσης παγίων.

Κατηγορία Πάγιου 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. (άρθρο 22 Α)	40%

Ο συντελεστής απόσβεσης του προηγούμενου πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνουσα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος.

Σημειώνεται πως ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά των ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. Η απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα κτήσης του.

Το ποσό της «φορολογικής» απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο.

Οι νέες επιχειρήσεις δύνανται να αναβάλουν την φορολογική απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη.

4.1.5 Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων

Κάθε εταιρία από το πρώτο έτος απόκτησης και αποθήκευσης αποθεμάτων ή/και ημικατεργασμένων προϊόντων επιλέγει τη μέθοδο αποτίμησής τους. Είναι αναγκαίο η μέθοδος που επιλέγει κάθε εμπορική επιχείρηση να παραμένει σταθερή για συνολικά τέσσερα φορολογικά έτη από εκείνη τη χρονιά που εφάρμοσε την μέθοδο επιλογής της για πρώτη φορά.

Είναι σημαντικό να παρατηρηθεί ότι με τον νόμο για τα Ε.Λ.Π. από το 2015 και έπειτα, οι εφαρμόσιμες μέθοδοι είναι: το πρώτο εισερχόμενο είναι και το πρώτο εξερχόμενο (FIFO), η μέθοδος του μεσοσταθμικού όρου (ΜΣΟ) και οποιαδήποτε άλλη μέθοδος είναι εγκεκριμένη από τη διεθνή βιβλιογραφία και πρότυπα εκτός της μεθόδου το τελευταίο εισερχόμενο είναι το πρώτο εξερχόμενο (LIFO).

4.1.6 Μέθοδος προσδιορισμού των εσόδων

Τα φυσικά και νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες αποκτούν εισόδημα το οποίο προκύπτει από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Το εισόδημα αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τα διαθέσιμα στοιχεία που υπάρχουν και από άλλες έμμεσους μεθόδους ελέγχου του Κ.Φ.Ε.. Οι διαδικασίες ελέγχου αυτών των μεθόδων εφαρμόζονται στις περιπτώσεις που περιγράφονται στο άρθρο 28 του νόμου και είναι οι παρακάτω:

α) τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή δεν συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα

β) τα φορολογικά στοιχεία, παραστατικά και δικαιολογητικά δεν ακολουθούν τον κώδικα φορολογικής διαδικασίας

γ) τα φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη φορολογική διοίκηση εφόσον ζητηθούν

δ) το εισόδημα των φυσικών προσώπων, ανεξάρτητα της πηγής του, μπορεί να προσδιορίζεται από ανάλογες έμμεσες μεθόδους όταν το δηλωθέν εισόδημα δεν είναι επαρκές ώστε να καλυφθούν οι προσωπικές δαπάνες του επιχειρηματία, ή όταν υπάρχει αύξηση των περιουσιακών στοιχείων του η οποία δεν καλύπτεται με το δηλωθέν εισόδημα.

4.1.7 Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

Στον Κ.Φ.Ε. εκτός από το εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά και νομικά πρόσωπα και οντότητες από μισθωτή εργασία, σύνταξη ή συμμετοχή τους σε επιχειρηματική δραστηριότητα, ορίζεται και το εισόδημα το οποίο αποκτάται από ακίνητη περιουσία.

Στο άρθρο 39 του νόμου, ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία ορίζεται: **«το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων».** Το εισόδημα αυτό προκύπτει από την εκμίσθωση ή υπερεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης:

1. γης ή ακινήτων, συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.
2. μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή
3. από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών και
4. χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

Με την ΠΟΛ. 1069/2015, η οποία είχε ως θέμα την : « Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε.)» ορίζονται ορθά οι διατάξεις των άρθρων 39 και 40. Είναι σημαντικό να διευκρινιστούν οι περιπτώσεις κατά τις οποίες το εισόδημα από μίσθωση ακινήτων αφορά την κύρια δραστηριότητα μιας επιχείρησης και εκείνες κατά τις οποίες αποτελεί μία δευτερεύουσα πηγή εσόδων.

Για παράδειγμα, έστω ότι ένας εκμισθωτής ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση. Παρέχει στους μισθωτές εκτός από το δικαίωμα χρήσης ενός οικοπέδου ή κτιριακής εγκατάστασης και άλλες υπηρεσίες όπως καθαριότητα ή/και ασφάλεια φύλαξης χώρου. Σε αυτήν την περίπτωση το εισόδημα από ακίνητη περιουσία χαρακτηρίζεται στο σύνολό του ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Σύμφωνα με το άρθρο 47 του ΚΦΕ, όλα τα έσοδα που αποκτούν τα *νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες*, θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Συνεπώς και τα έσοδα από ακίνητη περιουσία που αποκτούν:

α) τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα

β) τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα που χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και

γ) τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, έχουν επίσης εφαρμογή όσα θα αναφέρουμε πιο κάτω, σχετικά με την έννοια και την αποτίμηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία.

Κατά την ΠΟΛ 1069/2015, το εισόδημα αυτό αν και χαρακτηρίζεται εισόδημα από ακίνητη περιουσία ιδίως για τις ανάγκες υποβολής της δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, θεωρείται σε κάθε περίπτωση έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα και επομένως, για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται και αφορούν τα ακίνητα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22, 23 και 39 του ΚΦΕ.

Αναφορικά με τους συντελεστές φορολογίας εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, αυτοί έχουν οριστεί στα άρθρα που αναφέρθηκαν και αναλύονται σε επόμενη ενότητα. Όπως και στο φόρο εισοδήματος ανάλογα και σε αυτό το φόρο, ο νόμος ορίζει ένα ποσοστό έκπτωσης το οποίο αφορά τα φυσικά πρόσωπα.

Ειδικότερα, το *φυσικό πρόσωπο* που αποκτά εισόδημα από **εκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση ακινήτου**, δικαιούται να εκπέσει από το εισόδημα αυτό συνολικά ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί του ακαθαρίστου εισοδήματος για δαπάνες που πραγματοποίησε για την επισκευή, τη συντήρηση και την ανακαίνιση, ή για άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ίδιου του ακινήτου, ανεξάρτητα από το είδος και τη χρήση αυτού ή των αντίστοιχων δαπανών που αναλογούν στο ακίνητο αυτό από τους κοινόχρηστους χώρους του κτιρίου που στεγάζεται. Η έκπτωση αυτή διενεργείται για όλα τα ακίνητα που αποφέρουν φορολογητέο εισόδημα του άρθρου αυτού και επομένως δεν περιλαμβάνονται οι αποσβέσεις που ίσχυαν (3% ή 5%) μέχρι και το φορολογικό 2013. Για τα ακίνητα που δεν αποφέρουν κάποιο εισόδημα δεν υπάρχει η έκπτωση αυτή.

Για τα *νομικά πρόσωπα*, εφόσον το εισόδημα από ακίνητη περιουσία νοείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι δαπάνες που αφορούν τα ακίνητα αυτά αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών με τις αποσβέσεις με συντελεστές οι οποίοι φαίνονται στον πίνακα 3.

4.1.8 Εισφορά Αλληλεγγύης

Η εισφορά αλληλεγγύης επιβλήθηκε για πρώτη φορά με το άρθρο 29 στο τέταρτο κεφάλαιο, το οποίο αφορούσε φορολογικές και τελωνιακές ρυθμίσεις, του Νόμου 3986/2011, ο οποίος είχε ως θέμα τα «Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012–2015». Αρχικά ορίστηκε να έχει ισχύ για τα εισοδήματα που αφορούσαν τα οικονομικά έτη 2011 μέχρι και 2015. Αφορούσε τα φυσικά πρόσωπα τα οποία συγκέντρωναν εισόδημα άνω των 12.000,00 ευρώ.

Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή κληρονομιάς. Δεν καταβάλουν εισφορά αλληλεγγύης τα φυσικά πρόσωπα που χαρακτηρίζονται μακροχρόνια άνεργα κατά τα μητρώα του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ).

υπόχρεος καταβολής ορίζεται το φυσικό πρόσωπο στο οποίο επιβάλλεται η εισφορά και η καταβολή της γίνονταν σε έξι (6) μηνιαίες δόσεις.

Ωστόσο με τον Νόμο 4305/2014 επεκτάθηκε και στο φορολογικό έτος 2015, ενώ με την νέα της μορφή και με νέο τρόπο υπολογισμού των κλιμακίων ενσωματώθηκε ως νέο άρθρο το 43 Α στον Κ.Φ.Ε. Η ενσωμάτωση αυτή αποτελούσε μνημονιακή υποχρέωση για τη χώρα και ολοκληρώθηκε με την ένατη παράγραφο του άρθρου 112 του Νόμου 4387/2016, έχοντας εφαρμογή στα εισοδήματα που αποκτήθηκαν το φορολογικό έτος 2016 και τα επόμενα. Η καταβολή της πλέον γίνεται σε τρεις (3) διμηνιαίες δόσεις, όπως ορίζεται στο άρθρο 43 Α, μαζί με τον φόρο εισοδήματος.

Για την επιβολή της Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης (Ε.Ε.Α.) λαμβάνεται υπόψη αθροιστικά το σύνολο των εισοδημάτων που αποκτά κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο μπορεί να προκύψει από:

- μισθωτή εργασία και συντάξεις
- επιχειρηματική δραστηριότητα
- κεφάλαιο
- υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου
- ενοίκια, ακίνητη περιουσία.

Οι συντελεστές κλίμακας που εφαρμόζονται θα παρουσιαστούν παρακάτω. Εκτός από τους μακροχρόνια άνεργους, εξαιρούνται της καταβολής εισφοράς τα εισοδήματα εκείνα που προέρχονται από:

- πρόσωπα που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω.
- αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης
- 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.

Ορισμένα σημαντικά στοιχεία για την επιβολή της εισφοράς είναι ορθό να αναφερθούν. Το υποκείμενο της εισφοράς είναι κάθε φυσικό πρόσωπο, στο όνομα το οποίου επιβάλλεται η Ε.Ε.Α. Επομένως, για του έγγαμους οι οποίου αποκτούν εισόδημα, η οφειλή υπολογίζεται χωριστά για τον καθένα και η ευθύνη καταβολής βαρύνει το αρμόδιο φυσικό πρόσωπο. Επιπροσθέτως, σε περίπτωση θανάτου, η ευθύνη για καταβολή της Ε.Ε.Α διαμοιράζεται αναλογικά στο ποσοστό συμμετοχής της κληρονομικής τους μερίδας.

Σύμφωνα με το άρθρο 13 του Νόμου 4272/2017 ο οποίος είχε ως περιεχόμενο: « Συναξιοδοτικές Διατάξεις Δημοσίου, Τροποποιήσεις των Διατάξεων του Ν. 7387/2016 και Μέτρα Κοινωνικής Στήριξης», ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς». Οι διατάξεις του άρθρου 13 τίθενται σε εφαρμογή από την πρώτη του έτους 2020, υπό την προϋπόθεση ότι δεν προκαλείται απόκλιση από τους μεσοπρόθεσμους δημοσιονομικούς στόχους, όπως αυτοί έχουν καθοριστεί από το Πρόγραμμα διάσωσης. Εάν επιτευχθούν οι στόχοι και γίνουν αποδεκτοί από τους εταίρους-δανειστές, τότε θα τροποποιηθούν οι συντελεστές επιβολής της Ε.Ε.Α., όπως φαίνεται στον πίνακα 15.

4.2 Φορολογικό πλαίσιο ιδιοκτησίας ακινήτων ατομικών εταιριών και ομόρρυθμων επιχειρήσεων, Νόμος 4223/2013

Από το φορολογικό έτος 2014 και έπειτα, ψηφίσθηκε το νομοσχέδιο με αριθμό 4223/2013 και εκδόθηκε ο νόμος « Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων» (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), ο οποίος αποτελείται από τρία κεφάλαια και περιλαμβάνει 18 άρθρα.

4.2.1 Αντικείμενο του φόρου

Στο πρώτο άρθρο του νόμου περιγράφονται σε έκταση πέντε (5) παραγράφων, τα αντικείμενα του φόρου και ο τρόπος με τον οποίο επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. Πιο συγκεκριμένα ορίζονται τα εξής:

Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί του ακινήτου. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται και στα εμπράγματα ή ενοχικά δικαιώματα της αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων.

Ο φόρος ισούται με το άθροισμα του κύριου φόρου επί του κάθε ακινήτου και του συμπληρωματικού φόρου επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων επί των ακινήτων του υποκειμένου στο φόρο.

Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετησίως είναι αυτά που υπάρχουν την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού και ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης.

Για τον καθορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. λαμβάνεται υπόψη η πραγματική κατάσταση του ακινήτου η οποία προκύπτει από την οριστική εγγραφή του στο κτηματολογικό γραφείο. Αν δεν υπάρχει οριστική εγγραφή, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία του ακινήτου, όπως προκύπτουν από τον τίτλο κτήσης. Αν δεν υπάρχει τίτλος κτήσης, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της πραγματικής κατάστασης του ακινήτου.

Ειδικά για τον υπολογισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2018 λαμβάνονται υπόψη οι Τιμές Ζώνης, οι οποίες ορίζονται στη με αριθμό 1113/2018 (Β΄ 2192) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

4.2.2 Υποκείμενο του φόρου

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του νόμου, υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο και οντότητα. Ειδικότερα ως υποκείμενα του φόρου θεωρείται το πρόσωπο που αποκτά δικαίωμα σε κάποιο ακίνητο, είναι κληρονόμος ή αποκτά δικαίωμα κατά το προσύμφωνο αγοράς που συνοδεύει και αιτιολογεί την πράξη.

Το υποκείμενο του φόρου είναι υπεύθυνο για την καταβολή του φόρου συνολικά ή στο ποσοστό αυτό που αφορά την συν-ιδιοκτησία του.

4.2.3 Υπολογισμός φόρου και πληρωμή του

Ο κύριος φόρος αναφορικά με τις κτιριακές εγκαταστάσεις και τα κτίσματα υπολογίζεται με βάση τη γεωγραφική θέση, την επιφάνεια, τη χρήση, τον όροφο την παλαιότητα και τον αριθμό των προσόψεων του κτίσματος. Οι κλίμακες τροποποιούνται σε κάποιες χρονιές ώστε να είναι αντιπροσωπευτικές της αξίας του αντικειμένου που αφορούν.

Αναφορικά με τον φόρο που επιβάλλεται στα οικόπεδα και στα γήπεδα, αυτός υπολογίζεται αναφορικά με τα δικαιώματα επί των γηπέδων εντός σχεδίου πόλης ή οικισμού (οικόπεδα) ή των γηπέδων εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού (γήπεδα).

Η καταβολή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. γίνεται εφάπαξ, όπως ορίζει το άρθρο 8 του νόμου, μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου ή σε ισόποσες μηνιαίες δόσεις, καθεμιά από τις οποίες δεν μπορεί να είναι μικρότερη των δέκα (10) ευρώ, και από τις οποίες η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου.

Συγκεκριμένα, όπως αποφασίσθηκε για το έτος 2018, εφόσον η πράξη προσδιορισμού του φόρου εκδοθεί εντός του Σεπτεμβρίου 2018, η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι και την 30ή Σεπτεμβρίου 2018.

ΕΝΟΤΗΤΑ ΤΕΤΑΡΤΗ

5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Με την εφαρμογή του νόμου 4172/2013 τέθηκαν οι συντελεστές φορολόγησης εισοδήματος τόσο των φυσικών προσώπων όσο και των ατομικών επιχειρήσεων. Το πρώτο έτος εφαρμογής της νομοθεσίας, δηλαδή το 2014, υπήρχε διαχωρισμός στην επιβολή φόρου στα φυσικά πρόσωπα εάν είχαν εισόδημα από μισθούς και συντάξεις και στο εισόδημα που αποκτούσαν ως ιδιοκτήτες και διαχειριστές ατομικής εταιρίας. Από το φορολογικό έτος 2015, οι κλίμακες εισοδήματος αναδιαμορφώθηκαν, το ίδιο και οι συντελεστές φόρου, ορίζοντας τέσσερις κλίμακες επιβολής του φόρου.

5.1 Φορολογία Εισοδήματος φυσικών προσώπων μέχρι και το έτος 2013, Νόμος 2238/1994

Με το Νόμο 4110/2013, ρυθμίζεται για τελευταία φορά ο φόρος εισοδήματος πριν την ψήφιση και εφαρμογή του Κ.Φ.Ε. Ο νόμος αυτός αφορούσε τροποποιήσεις και ρυθμίσεις για τη φορολογία εισοδήματος στο πλαίσιο του δεύτερου μνημονίου της χώρας.

Προηγείται όμως ο Νόμος 2238/1994, ο οποίος αποτέλεσε το σημαντικότερο νομοσχέδιο για τη φορολογία εισοδήματος.

5.1.1 Υποκείμενο του φόρου

Στο δεύτερο άρθρο του νόμου, ορίζεται το υποκείμενο του φόρου. Συγκεκριμένα, για εισόδημα που αποκτάται από φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει την κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο. Κάθε φυσικό πρόσωπο, του οποίου το εισόδημα προκύπτει στην Ελλάδα, ανεξάρτητα του τόπου μόνιμης ή συνήθους²⁷ κατοικίας τους αντιμετωπίζει το φόρο εισοδήματος, όπως αυτός έχει προσδιοριστεί από την εξεταζόμενη νομοθεσία.

Στην τρίτη παράγραφο του ίδιου άρθρου αναφέρεται πως στη φορολογία υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομιά των φυσικών προσώπων.

Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο

²⁷ Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.

νόμος. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.

5.1.2 Πηγές εισοδήματος

Το τέταρτο άρθρο προσδιορίζει λεπτομερώς το αποδεκτό εισόδημα που φορολογείται για κάθε φυσικό πρόσωπο. Πιο συγκεκριμένα, ανάλογα με την πηγή προέλευσης, το εισόδημα διακρίνεται στις παρακάτω κατηγορίες:

1. εισόδημα από ακίνητα και κινητές αξίες
2. εισόδημα από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις
3. εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις
4. εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών.

Ειδικότερα η τελευταία εισοδηματική πηγή είναι και μία από τις δύο εξεταζόμενες εταιρικές μορφές. Οι ελεύθεροι επαγγελματίες είναι τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ασκούν ατομική δραστηριότητα, είναι δηλαδή ιδιοκτήτες ατομικής επιχείρησης. Επιπρόσθετα επομένως με την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, στο εισόδημα που αποκτάται μετά την αφαίρεση των δαπανών, προστίθεται κάθε πιθανό εισόδημα από όλες τις υπόλοιπες πηγές απόκτησης εισοδήματος.

Στην παράγραφο τρία (3) του ίδιου άρθρου διευκρινίζεται πως κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων. Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές, ατομικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο ή κατά το υπόλοιπο, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

Τέλος, αναφέρεται η περίπτωση κατά την οποία υπάρχουν εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων και από τόκους δανείων που θεωρούνται ότι έχουν αποκτηθεί κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου και τα οποία αποδεδειγμένα δεν έχουν εισπραχθεί από το δικαιούχο φυσικό πρόσωπο, επιτρέπεται να μη συνυπολογίζονται στο συνολικό καθαρό εισόδημα του, εφόσον εκχωρηθούν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα.

5.1.3 Φορολογικός συντελεστής ατομικών επιχειρήσεων

Το εισόδημα από ατομική επιχείρηση φορολογείται με τις κλίμακες που καταγράφονται στον πίνακα 4. Στο άρθρο εννέα (9) αναφέρεται και η κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων.

Πίνακας 4: Κλίμακες φορολογικών συντελεστών εισοδήματος ατομικών επιχειρήσεων έως το 2012.

Έως 50.000,00 ευρώ	26%
Υπερβάλλον	33%

Για νέες ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις ή νέους ελεύθερους επαγγελματίες με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 1ης Ιανουαρίου 2013 και για τα τρία (3) πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της παραπάνω κλίμακας μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) και μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ εισόδημα, κατά την τρίτη παράγραφο του άρθρου.

Τα εισοδήματα από μισθώσεις ακινήτων, καθώς και τα εισοδήματα από κινητές αξίες, εκτός από τις περιπτώσεις που με την παρακράτηση φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, υποβάλλονται σε φορολόγηση βάσει της παρακάτω κλίμακας:

Πίνακας 5: Κλίμακες φορολογικών συντελεστών εισοδήματος από ακίνητα φυσικών προσώπων έως το 2012.

Έως 12.000,00 ευρώ	10%
Υπερβάλλον	33%

Σημειώνεται πως σε περίπτωση το που το ποσό από μίσθωση ακινήτων αφορά επαγγελματικό χώρο, ο συντελεστής της παραπάνω κλίμακας αυξάνεται κατά τρία τοις εκατό (3%).

Ο φόρος, που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα ή το υπόλοιπο που απομένει μετά τις εκπτώσεις της προηγούμενης παραγράφου, καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες δόσεις.

5.2 Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, Νόμος 1310/2013

Σύμφωνα με αυτόν οι ελεύθεροι επαγγελματίες, όσοι δηλαδή ασκούσαν επιχειρηματική δραστηριότητα στο πλαίσιο της ατομικής επιχείρησης, υπάγονταν στις ίδιες κλίμακες αναφορικά με τους συντελεστές φορολόγησης, με τα φυσικά

πρόσωπα, μισθωτούς και συνταξιούχους. Αναλυτικά ο πίνακας 6 περιέχει την κλίμακα φορολόγησης εισοδήματος.

Πίνακας 6: Κλίμακες φορολογικών συντελεστών εισοδήματος φυσικών προσώπων και ατομικών εταιριών για το έτος 2013.

Φορολογητέο Εισόδημα	Φορολογικός Συντελεστής
5.000,00 ευρώ	0%
12.000,00 ευρώ	10%
16.000,00 ευρώ	18%
26.000,00 ευρώ	25%
40.000,00 ευρώ	35%
60.000,00 ευρώ	38%
100.000,00 ευρώ	40%
Άνω των 100.000,00 ευρώ	45%

Ο φόρος επιβάλλεται διακριτά σε κάθε εισοδηματική πηγή. Όπως αναλυτικά αναφέρεται στο Ν. 4110/2013 : «Για τους νέους ηλικίας έως και τριάντα ετών, για τους συνταξιούχους άνω των εξήντα πέντε ετών και τα άτομα με ειδικές ανάγκες, ή συνταξιούχους ανεξαρτήτως ηλικίας με παιδιά με ειδικές ανάγκες, το αφορολόγητο ποσό ορίζεται στις εννιά χιλιάδες (9.000) ευρώ, εφόσον το δηλωθέν εισόδημα, πραγματικό ή αυτό που προκύπτει με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου, δεν υπερβαίνει τις εννιά χιλιάδες (9.000) ευρώ. Ειδικά για τα πρόσωπα αυτά, όταν το συνολικό τους εισόδημα είναι από εννιά χιλιάδες (9.000) ευρώ και άνω, το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την ανωτέρω κλίμακα περιορίζεται ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση του φόρου να μην υπολείπεται του ποσού των εννιά χιλιάδων (9.000) ευρώ.

Το αφορολόγητο ανάλογα με τον αριθμό των τέκνων διαμορφώνεται ως εξής:

- Για όσους έχουν ένα παιδί, το αφορολόγητο διαμορφώνεται στις 7000 ευρώ
- Για όσους έχουν δύο παιδιά, το αφορολόγητο διαμορφώνεται στις 9000 ευρώ.
- Για όσους έχουν τρία παιδιά, το αφορολόγητο διαμορφώνεται στις 12.000 ευρώ.
- Για όσους έχουν τέσσερα παιδιά, το αφορολόγητο διαμορφώνεται στις 15.000 ευρώ.
- Για όσους έχουν πέντε παιδιά, το αφορολόγητο διαμορφώνεται στις 18.000 ευρώ.»

Αναφορικά με το φόρο ακίνητης περιουσίας, για τα εισοδήματα που αφορούν την εξετάζουσα περίοδο, μέχρι το φορολογικό έτος 2012, λειτουργούσαν προσθετικά στο εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα από μισθούς και συντάξεις. Το έτος 2013, τα ενοίκια από ακίνητη περιουσία, φορολογούνται αυτοτελώς με ξεχωριστή κλίμακα όπως αυτή είχε καθοριστεί με το Νόμο 2238/2013, όπως αναφέρθηκε στον πίνακα 5.

Στα ποσά των ενοικίων επιβάλλεται με το νέο σύστημα, επιπρόσθετος συμπληρωματικός φόρος, ο οποίος κυμαίνεται στο ενάμισο με τρία τοις εκατό (

1,5%-3%) ο οποίος εξαρτάται από το είδος του ακινήτου και την έκτασή του (εμβαδό του).

Συμπερασματικά με τον διαχωρισμό των συντελεστών φορολόγησης, τα φυσικά πρόσωπα ωφελούνται της αλλαγής, εφόσον εισπράττουν υψηλά ποσά ενοικίων. Η παραδοχή αυτή γίνεται εύκολα αντιληπτή με την παρακάτω υπόθεση:

- Εάν το ετήσιο ατομικό εισόδημα από μισθωτή εργασία υπολογίζεται στις 40.000,00 ευρώ και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία στις 10.000,00 ευρώ τότε με την αρχική ισχύουσα νομοθεσία τότε ο συντελεστής του συνολικού εισοδήματος θα ήταν 45%, συνολικά 22.500,00 ευρώ (πίνακας 6). Με τη νέα νομοθεσία ο φόρος από μισθωτή εργασία θα φορολογηθεί με 35% και από ενοίκια με 10%, συνολικά δηλαδή 15.000,00 ευρώ.

Αναφορικά με τα μεσαία και χαμηλά εισοδήματα, η παλαιά κλίμακα που αφορούσε αθροιστικά την επιβολή φόρου λειτουργούσε πιο ωφέλημα.

- Προβλέπονταν ειδικότερα, ότι σε περίπτωση που το εισόδημα από ακίνητη περιουσία δεν ήταν μεγαλύτερο των 5.000,00 ευρώ , τότε ίσχυε το αφορολόγητο όριο. Εάν συνυπολογισθεί και η έκπτωση φόρου σε περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο είχε τέκνα, τότε ο συνολικός φόρος εισοδήματος ήταν χαμηλότερος, αφού πλέον τα έσοδα από ενοίκια φορολογούνται από το πρώτο ευρώ.

Συνολικά η νέες κλίμακες για αυτοτελή φορολόγηση των ενοικίων, καθίσταται ευνοϊκότερη για το σύνολο των υποκειμένων στο φόρο. Το ποσό των 12.000,00 ευρώ είναι η πιο συνηθέστερη κλίμακα εισοδήματος ενοικίου και ο συντελεστής 10% είναι σημαντικά χαμηλότερος αναφορικά αυτόν της αρχικής νομοθεσίας, όπου για πολλαπλάσια ποσά ο συντελεστής έπαιρνε τιμές 30%, 40% και 45%.

Η εισφορά αλληλεγγύης, η οποία επιβλήθηκε για πρώτη φορά το έτος 2011, ακολουθούσε την κλίμακα του πίνακα 7. Υπενθυμίζεται πως αφορούσε το συνολικό εισόδημα των φυσικών προσώπων, από κάθε πηγή εισοδήματος.

Πίνακας 7: Κλίμακες εισοδήματος Ε.Ε.Α. και συντελεστές επιβολής εισφοράς για εισοδήματα από το 2011 έως το 2014.

Συνολικό Εισόδημα	Συντελεστής Εισφοράς
Από 12.001,00 έως 20.000,99 ευρώ	1%
Από 20.001,00 έως 50.000,99 ευρώ	2%
Από 50.001,00 έως 100.000,99 ευρώ	3%
Από 100.0001,00 ευρώ και άνω	4%

Η επιβολή της Ε.Ε.Α. γίνεται στο ετήσιο καθαρό εισόδημα, όπως διευκρινίζεται με την ΠΟΛ. 1010/2013. Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής του οφειλόμενου ποσού, παρέχεται έκπτωση πέντε τοις εκατό (5%).

5.3 Φορολογία Εισοδήματος φυσικών προσώπων τα έτη 2014 και 2015

Στο άρθρο 15 του Κ.Φ.Ε. παρουσιάζονται οι νέοι φορολογικοί συντελεστές του κώδικα που εφαρμόστηκαν για πρώτη στα εισοδήματα που αποκτήθηκαν το φορολογικό έτος 2014. Σύμφωνα με τις κλίμακες εισοδηματικών κριτηρίων που διαμορφώθηκαν το εισόδημα που προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις φορολογείται όπως φαίνεται στον πίνακα 8 παρακάτω.

Πίνακας 8: Κλίμακες φορολογικών συντελεστών εισοδήματος από μισθούς και συντάξεις για τα έτη 2014 και 2015.

Φορολογητέο εισόδημα	Φορολογικός συντελεστής
Έως 25.000,00 ευρώ	22%
25.000,01 έως και 42.000,00 ευρώ	32%
Πάνω από 42.000,00 ευρώ	42%

Αναφορικά με το εισόδημα και τα κέρδη που αποκτάται από επιχειρηματική δραστηριότητα για το έτος 2014, αυτό φορολογείται ως εξής:

Πίνακας 9: Κλίμακες φορολογικών συντελεστών για κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα έτη 2014 και 2015.

Φορολογητέο εισόδημα	Φορολογικός συντελεστής
Έως 50.000,00 ευρώ	26%
Από 50.000,01 και άνω	33%

Διευκρινίζεται πως τα φυσικά πρόσωπα τα οποία συμμετέχουν σε κάποια επιχείρηση για πρώτη φορά το έτος 2013, τότε από τη χρονιά αυτή και για τα επόμενα τρία (3) έτη, ο πρώτος συντελεστής της κλίμακας μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%), όταν το ακαθάριστο εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των 10.000,00 ευρώ κάθε έτος.

Αναφορικά με τους επιτηδευματίες που ασχολούνται με αγροτικές δραστηριότητες, ο Κ.Φ.Ε. όριζε τον φορολογικό συντελεστή του κέρδους στο δεκατρία τοις εκατό (13%).

Σε αυτό το σημείο πρέπει να τονισθεί πως εάν ένας ιδιώτης συγκέντρωνε εισόδημα τόσο από μισθό ή σύνταξη όσο και από δραστηριότητα ατομικής επιχείρησης, ο συντελεστής εφαρμόζονταν χωριστά για κάθε πηγή εισοδήματος ανάλογα με το ύψος του. Ο διαχωρισμός αυτός εξυπηρετούσε την ύπαρξη φορολογικών ελαφρύνσεων, μειώνοντας το συνολικό ποσό του φόρου που όφειλε κάθε φυσικό πρόσωπο. Στις κλίμακες για φόρο εισοδήματος, πηγή του οποίου ήταν η μισθωτή εργασία ή η σύνταξη τέθηκαν όρια τα οποία αναφέρονταν στο ύψος του συνολικού φόρου του φυσικού προσώπου. Πιο συγκεκριμένα, όπως αναγράφεται στον Κ.Φ.Ε.:

Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά το ποσό των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ, όταν το φορολογητέο εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των είκοσι ενός χιλιάδων (21.000) ευρώ. Εάν το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ, το ποσό της μείωσης περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου.

Για φορολογητέο εισόδημα το οποίο υπερβαίνει το ποσό των είκοσι ενός χιλιάδων (21.000) ευρώ, το ποσό της μείωσης μειώνεται κατά εκατό (100) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος.

Όταν το φορολογητέο εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των σαράντα δύο χιλιάδων (42.000) ευρώ δεν χορηγείται μείωση φόρου.

Για να εξασφαλιστεί η έκπτωση φόρου των 2.100 ευρώ, οι μισθωτοί και συνταξιούχοι όφειλαν να συγκεντρώσουν αποδείξεις δαπανών που αντιστοιχούσαν στο δέκα τοις εκατό του δηλωμένου ατομικού τους εισοδήματος το οποίο δεν ξεπερνούσε τα 10.500 ευρώ. Εάν δεν συγκεντρώνοντας το απαραίτητο ποσό αποδείξεων, τότε επιβάλλονταν φόρος με συντελεστή 22% επί της διαφοράς.

Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία για το φορολογικό έτος 2014 ακολουθούν την κλίμακα φορολόγησης του πίνακα 10. Με την ΠΟΛ. 1069/2015 η οποία πραγματεύεται τη « Φορολόγηση εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε.», οι συντελεστές επιβολής φόρου αυτής της εισοδηματικής πηγής τροποποιούνται.

Πίνακας 10: Κλίμακες φορολογικών συντελεστών εισοδήματος από ακίνητη περιουσία το έτος 2015.

Εισόδημα από Ακίνητα	Συντελεστής Φορολόγησης
Έως 12.000,00 ευρώ	11%
Άνω των 12.000,00 ευρώ	33%

Για τα εισοδήματα από το φορολογικό έτος 2015 και έπειτα, η αύξηση των συντελεστών είναι εμφανής. Αν το ετήσιο εισόδημα ενός φυσικού προσώπου προέρχεται στο σύνολο του ή κατά το μεγαλύτερο μέρος του (σε ποσοστό μεγαλύτερο του πενήντα τοις εκατό -50%-) από τεκμήρια που αφορούν ακίνητα, ιδιωτικά αυτοκίνητα και σκάφη, τότε το εισόδημα αυτό θα φορολογηθεί ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και θα φορολογηθεί σύμφωνα με την κλίμακα συντελεστών του πίνακα 9.

Μετά την αύξηση των συντελεστών, καταργήθηκε ο συμπληρωματικός φόρος ο οποίος επιβάλλονταν μέχρι και το 2014 και αφορούσε την εκμίσθωση κατοικιών.

Στην περίπτωση που κάποιο φυσικό πρόσωπο συγκεντρώνει εισόδημα τόσο από μισθωτές υπηρεσίες όσο και από ατομική επιχείρηση, τότε ο φόρος ο οποίος αφορά την επιχειρηματική δραστηριότητα μετρά από το πρώτο ευρώ κερδοφορίας, ο φόρος όμως ο οποίος αφορά το εισόδημα από μισθωτή εργασία παρουσιάζει μειώσεις, αναλογικά με την οικογενειακή κατάσταση και τη συγκέντρωση ηλεκτρονικών δαπανών από τον φορολογούμενο. Ειδικότερα, στο άρθρο 16 του νέου ΚΦΕ, ορίζονται τα εξής:

- Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά το ποσό των χιλίων εννιακοσίων (1.900) ευρώ για το φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 11, όταν το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις δεν υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ. Η μείωση του φόρου ανέρχεται σε χίλια εννιακόσια πενήντα (1.950) ευρώ για το φορολογούμενο με ένα (1) εξαρτώμενο τέκνο, σε δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ για δύο (2) εξαρτώμενα τέκνα και σε δύο χιλιάδες εκατό (2.100) ευρώ για τρία (3) εξαρτώμενα τέκνα και άνω. Εάν το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των ποσών αυτών, η μείωση του φόρου περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου.
- Για φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις, το οποίο 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.
- το ελάχιστο ποσό των οποίων προσδιορίζεται ως ποσοστό του φορολογητέου εισοδήματος του, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (σε ευρώ)	Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή και μέσα πληρωμής με κάρτα (Προοδευτική εφαρμογή)
1-10.000	10%
10.000,01-30.000	15%
30.000,01 και άνω	20% και μέχρι 30.000 ευρώ

- Από την υποχρέωση χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής για την πραγματοποίηση των δαπανών της περίπτωσης α' εξαιρούνται φορολογούμενοι εβδομήντα (70) ετών και άνω, άτομα με ποσοστό αναπηρίας ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω

Αν δεν καλύπτεται το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό της παραπάνω κλίμακας, τότε ο φόρος προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού, πολλαπλασιαζόμενης με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%).

Με το Νόμο 4334/2015 με τον οποίο εισήχθησαν επείγουσες ρυθμίσεις για τη διαπραγμάτευση με τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Στήριξης (Ε.Μ.Σ.), πραγματοποιήθηκαν αυξητικές μεταβολές στις κλίμακες των συντελεστών της Ε.Ε.Α. ο υπολογισμός και οι νέες ισχύουσες κλίμακες παρουσιάζονται στον πίνακα 11 παρακάτω.

Πίνακας 11: Κλίμακες εισοδήματος Ε.Ε.Α. και συντελεστές επιβολής εισφοράς για το έτος 2015.

Φορολογητέο Εισόδημα	Συντελεστής Εισφοράς Αλληλεγγύης
Από 12.001,00 έως 20.000,00 ευρώ	0,7%
Από 20.001,00 έως 30.000,00 ευρώ	1,4%
Από 30.001,00 έως 50.000,00 ευρώ	2%
Από 50.001,00 έως 100.000,00 ευρώ	4%
Από 100.001,00 έως 500.000,00 ευρώ	6%
Από 500.001,00 ευρώ και άνω	8%

Οι συντελεστές για το φορολογικό έτος 2015 είναι αυξημένοι, οπότε το κάθε φυσικό πρόσωπο καλείται να αποδώσει περισσότερη εισφορά σε περίπτωση που συγκριτικά με το έτος 2014 απέκτησε ισοδύναμο εισόδημα.

5.4 Φορολογία Εισοδήματος φυσικών προσώπων από το 2016 και έπειτα.

Τον Απρίλιο του 2016, δημοσιεύτηκε αιτιολογική έκθεση- Σχέδιο Νόμου που αφορούσε το « Ενιαίο Σύστημα Κοινωνικής Ασφάλισης- Μεταρρύθμιση ασφαλιστικού-συνταξιοδοτικού συστήματος- Ρυθμίσεις φορολογίας εισοδήματος και τυχερών παιγνίων». Σκοπός του νομοσχεδίου υπήρξε η ολική αναδιαμόρφωση του συστήματος κοινωνικής ασφάλισης το οποίο αναδιαμόρφωσε με τη σειρά του τους φορολογικούς συντελεστές τόσο των φυσικών και νομικών προσώπων όσο και των νομικών οντοτήτων.

Στο δεύτερο μέρος του νόμου, γίνεται αντικατάσταση του άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε. με το άρθρο 112 του ασφαλιστικού νόμου 4387/2016 (Ε.Φ.Κ.Α.), καθώς τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα προσμετρούνται στα εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις και φορολογούνται πλέον με νέες ισχύουσες κλίμακες (πίνακας 12).

Πίνακας 12: Κλίμακες φορολογικών συντελεστών εισοδήματος φυσικών προσώπων και ατομικών επιχειρήσεων από το 2016 και έπειτα.

Εισόδημα (Μισθοί, συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα)	Φορολογικός συντελεστής
0 έως 20.000,00 ευρώ	22%
Από 20.001,00 έως 30.000,00 ευρώ	29%
Από 30.001,00 έως 40.000,00 ευρώ	37%
Από 40.001,00 και άνω	45%

Με το νέο νόμο γίνονται και οι παρακάτω αλλαγές που αφορούν τις εισοδηματικές κλίμακες. Χαρακτηριστικά ορίζεται ότι:

«Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά το ποσό των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, όταν το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις δεν υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων

(20.000) ευρώ. Εάν το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, το ποσό της μείωσης περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου.

Για φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις το οποίο 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.»

Ειδικότερα ισχύει ότι:

- Μισθωτός χωρίς τέκνα δικαιούται έκπτωση φόρου ίση με 1.900,00 ευρώ
- Μισθωτός με ένα τέκνο δικαιούται έκπτωση φόρου ίση με 1.950,00 ευρώ
- Μισθωτός με δύο τέκνα δικαιούται έκπτωση φόρου ίση με 2.000,00 ευρώ
- Μισθωτός με τρία τέκνα δικαιούται έκπτωση φόρου ίση με 2.100,00 ευρώ

Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

«Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα περιλαμβάνονται οι άμεσες ενισχύσεις του πρώτου πυλώνα της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, με εξαίρεση τις πράσινες και τις συνδεδεμένες, καθώς και οι επιδοτήσεις που υπερβαίνουν τα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι δε αγροτικές αποζημιώσεις, στο σύνολο τους, δεν συνυπολογίζονται.»

Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή από ατομικές επιχειρήσεις δεν ισχύει η έκπτωση φόρου αναφέρθηκε και ορίζεται στο άρθρο 16 του Κ.Φ.Ε.

Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία, σε περίπτωση μίσθωσης, υπολογίζεται φορολογείται χωριστά από το ακαθάριστο ατομικό εισόδημα. Στον πίνακα 13 παρουσιάζεται η ορίζουσα κλίμακα.

Το εισόδημα που αποκτάται από ακίνητη περιουσία και η φορολόγησή του τροποποιούνται για το φορολογικό έτος 2016. Με τους Νόμους 4387/2016 και 4386/2016, ρυθμίζεται η νέα κλίμακα εισοδημάτων και συντελεστών επιβολής φόρου. Οι συντελεστές διαφοροποιούνται σχετικά με το προηγούμενο έτος και κινούνται αυξητικά, ενώ και οι κλίμακες εισοδήματος αυξάνονται κατά μία.

Πίνακας 13: Κλίμακες φορολογικών συντελεστών εισοδήματος από ακίνητη περιουσία έτους 2016.

Εισόδημα από Ακίνητη Περιουσία	Φορολογικός Συντελεστής
Έως 12.000,00 ευρώ	15%
Από 12.001,00 έως 35.000,00 ευρώ	35%
Άνω των 35.001,00 ευρώ	45%

Το εισόδημα αυτό φορολογείται για ακόμη μια χρονιά *αυτοτελώς*. Σημειώνεται ότι τα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία για το φορολογικό έτος 2015 φορολογούνται κλιμακωτά με συντελεστή 11% για εισοδήματα έως 12.000 € και με συντελεστή 33% για τα εισοδήματα άνω του ποσού αυτού.

Αυξητικά εκτός από το φόρο ακίνητης περιουσίας ρυθμίστηκαν και προσαρμόστηκαν οι συντελεστές για την Ε.Ε.Α. με την ΠΟΛ. 1064/2016 η οποία είχε ως θέμα : «Παρακράτηση φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις μετά την ψήφιση του ν.4387/2016» και του Νόμου 4389/2016 που αφορούσε διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας και διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις ορίστηκε η νέα κλίμακα για την εισφορά αλληλεγγύης (πίνακας 14).

Πίνακας 14: Κλίμακες Ε.Ε.Α. και συντελεστές επιβολής εισφοράς για το έτος 2016

Φορολογητέο Εισόδημα	Συντελεστής Εισφοράς Αλληλεγγύης
Έως 12.000,00 ευρώ	0%
Από 12.001,00 έως 20.000,00 ευρώ	2,2%
Από 20.001,00 έως 30.000,00 ευρώ	5,0%
Από 30.001,00 έως 40.000,00 ευρώ	6,5%
Από 40.001,00 έως 65.000,000 ευρώ	7,5%
Από 65.001,00 έως 220.000,00 ευρώ	9,0%
Άνω των 220.001,00 ευρώ	10,0%

Όπως αναφέρθηκε και στην προηγούμενη ενότητα, η Ε.Ε.Α. πρόκειται να τροποποιηθεί για ακόμη μια φορά κατά το φορολογικό έτος 2020. Με το Νόμο 4472/2017 ο οποίος πραγματεύεται: «Συνταξιοδοτικές διατάξεις Δημοσίου και τροποποίηση διατάξεων του ν. 4387/2016, μέτρα εφαρμογής των δημοσιονομικών στόχων και μεταρρυθμίσεων, μέτρα κοινωνικής στήριξης και εργασιακές ρυθμίσεις, Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2018-2021 και λοιπές διατάξεις», ορίζεται ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης που επιβάλλεται στα φυσικά πρόσωπα, θα υπολογίζεται με την παρακάτω κλίμακα:

Πίνακας 15: Κλίμακες Ε.Ε.Α. και συντελεστές επιβολής εισφοράς από το έτος 2020 και έπειτα.

Φορολογητέο Εισόδημα	Συντελεστής Εισφοράς Αλληλεγγύης
Έως 30.000,00 ευρώ	0%
Από 30.001,00 έως 40.000,00 ευρώ	2%
Από 40.001,00 έως 65.000,00 ευρώ	5%
Από 65.001,00 έως 220.000,00 ευρώ	9%
Άνω των 220.000,00 ευρώ	10%

Όπως έχει σημειωθεί ο παραπάνω πίνακας ενδέχεται να τροποποιηθεί ή να μην πραγματοποιηθεί αλλαγή στον τρόπο υπολογισμού της Ε.Ε.Α. με την προϋπόθεση ότι δεν υπάρχει ομόφωνη απόφαση από τους οργανισμούς εποπτείας της

ελληνικής οικονομίας. Σε κάθε περίπτωση θεωρείται ισχύον επίσημα αποδεκτός καθώς έχει ανακοινωθεί από το Νόμο 4472/2017.

6 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ²⁸

Το φορολογικό πλαίσιο των νομικών προσώπων τόσο των προσωπικών όσο και των κεφαλαιουχικών εταιριών, καθορίστηκε στην Ελλάδα για πρώτη φορά ενιαία με το Νόμο 2238/1994. Η ισχύς του νόμου αυτού αφορούσε μέχρι και το φορολογικό έτος 2013, έπειτα από το οποίο το εισόδημα τόσο των φυσικών προσώπων όσο και νομικών προσώπων και οντοτήτων ρυθμίζονται με τον Κ.Φ.Ε.

Οι δύο αυτοί νόμοι παρουσιάζουν διαφοροποιήσεις ως προς τον προσδιορισμό του υποκείμενου του φόρου και τη διαδικασία επιβολής του, οι οποίες καταγράφονται στις υποενότητες που ακολουθούν.

6.1 Φορολογικό πλαίσιο ομόρρυθμων εταιριών βάσει του Νόμου 2238/1994 μέχρι το έτος 2013

6.1.1 Υποκείμενο του φόρου

Αν και αντικείμενο του φόρου θεωρείται όπως και στον Κ.Φ.Ε. το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή, το υποκείμενο του φόρου για τις προσωπικές εταιρίες διαφοροποιείται.

Συγκεκριμένα, στην παράγραφο 4 του δεύτερου άρθρου του νόμου, ορίζεται πως «στο φόρο υπόκεινται οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες».

Με την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης, υποκείμενα στο φόρο δεν είναι τα ομόρρυθμα μέλη της εταιρίας στο ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία αλλά η ίδια η εταιρία ως νομικό πρόσωπο. Η πρόταση αυτή συνεπάγεται πως ο φόρος που επιβάλλεται στα κέρδη της εταιρίας, αφορά συνολικά το νομικό πρόσωπο χωρίς να είναι υπόχρεο φόρου κάθε ομόρρυθμο μέλος της.

Το εισόδημα που αποκτά το νομικό πρόσωπο ισοδυναμεί με το κέρδος που αποκτά από την άσκηση εμπορικής, βιομηχανικής, βιοτεχνικής ή οποιασδήποτε άλλης δραστηριότητας.

²⁸ Βάσει σχετικής νομοθεσίας: Ν.2238/1994 και Ν. 4172/2013

6.1.2 Διαχειριστική περίοδος

Με το άρθρο 29 ορίζεται η διαχειριστική περίοδος των εταιριών. Η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη, λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. **Κατ' εξαίρεση**, για την επιχείρηση που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκάμηνου χρονικό διάστημα, όχι όμως μεγαλύτερο από είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

Στις επόμενες τέσσερις παραγράφους του άρθρου ορίζονται επιπρόσθετα σημεία που αφορούν την έννοια της διαχειριστικής περιόδου:

1. Οι επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία έχουν υποχρέωση να κλείνουν τη διαχειριστική τους περίοδο στις 30 Ιουνίου είτε στις 31 Δεκεμβρίου, με ορισμένες εξαιρέσεις.
2. Όταν κατά τη διάρκεια του προηγούμενου οικονομικού έτους έχουν κλειστεί περισσότερες από μία διαχειρίσεις, οι οποίες περιλαμβάνουν χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από δώδεκα (12) μήνες, ως εισόδημα λαμβάνεται το άθροισμα των κερδών αυτών των διαχειρίσεων. Σε περίπτωση μετάθεσης του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου, η μετάθεση αυτή θεωρείται, πάντοτε, ως παράταση της δωδεκάμηνης περιόδου. Σε αυτήν την περίπτωση ως εισόδημα λαμβάνεται αυτό που προκύπτει από την προσαυξημένη δωδεκάμηνη περίοδο.
3. Όταν έχει διαρρεύσει πλήρες δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα, χωρίς να κλειστεί διαχείριση κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος το εισόδημα καθορίζεται εξωλογιστικά,
4. Αλλαγή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου με σύντμηση ή επιμήκυνση αυτής επιτρέπεται, εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι που την επιβάλλουν. Για την αλλαγή αυτήν απαιτείται έγκριση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, μετά από σχετική αίτηση του επιτηδευματία, που υποβάλλεται το αργότερο ένα (1) μήνα πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου της οποίας ζητείται η επιμήκυνση ή ένα (1) μήνα πριν από την αιτούμενη λήξη της υπό σύντμηση διαχειριστικής περιόδου. Η αίτηση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα θεωρείται ότι δεν έχει υποβληθεί.²⁹

²⁹ Η διευκρίνιση αυτή αφορά την πέμπτη παράγραφο του άρθρου 29 η οποία τέθηκε σε εφαρμογή με το Νόμο 2873/2000 και ισχύει για τις διαχειριστικές περιόδους εκείνες που κλείνουν από τις 30 Ιουνίου 2000 και έπειτα.

6.1.3 Ακαθάριστο εισόδημα

Ως ακαθάριστο εισόδημα ορίζεται στο άρθρο 30 το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων που λαμβάνουν οι εμπορικές επιχειρήσεις. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας (πλέον απλογραφικό σύστημα) τα ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας (πλέον διπλογραφικό σύστημα), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται από την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών, χωρίς Φ.Π.Α., τα οποία αγοράστηκαν μέσα στη χρήση ή των έτοιμων προϊόντων.³⁰

Στο άρθρο αυτό γίνεται αναφορά της περίπτωσης απόκρυψης φορολογητέας ύλης. Εάν διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο τέτοια παράβαση ή ακόμη και μη έκδοση στοιχείων και ύπαρξη εικονικών στοιχείων τότε για την ομόρρυθμη όπως και για κάθε εταιρία, το ποσό που προκύπτει από τις παραβάσεις εάν επαναλαμβάνεται μέσα στη χρήση διπλασιάζεται και προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα και ως άθροισμα προσαυξάνεται ποσοστιαία ως εξής:

- κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000,00) ευρώ
- κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000,00) ευρώ.

6.1.4 Λογιστικός προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος και έξοδα διαχείρισης

Στο άρθρο 31 του ίδιου νόμου ορίζεται το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων ως τη διαφορά των ακαθάριστων εσόδων με τα γενικά έξοδα διαχείρισης. Ο τρόπος υπολογισμού του καθαρού εισοδήματος αφορά κάθε εταιρία είτε ακολουθεί την απλογραφική είτε τη διπλογραφική μέθοδο λογιστικής παρακολούθησης.

Εφόσον στην προηγούμενη υποενότητα προσδιορίστηκε η έννοια των ακαθάριστων εσόδων, εύλογη είναι η περιγραφή των γενικών εξόδων που εκπίπτουν αυτών των εσόδων. Στα διαχειριστικά έξοδα περιλαμβάνονται:

³⁰ Το μικτό εμπορικό ή βιομηχανικό κέρδος, κατά περίπτωση, βρίσκεται με σύγκριση των τιμών κτήσης και πώλησης των αγαθών που διατέθηκαν από την επιχείρηση. Σε περίπτωση που για την κρινόμενη επιχείρηση δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία, λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής μικτού κέρδους άλλων ομοειδών επιχειρήσεων. Όταν το μικτό κέρδος καθορίζεται από το Υπουργείο Εμπορίου, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα, ως ποσοστό μικτού κέρδους λαμβάνεται το ανώτατο όριο του συντελεστή που έχει καθοριστεί από το Υπουργείο αυτό.

1. Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης
2. Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα.
3. Τα ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο
4. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατούπαλληλικού προσωπικού τους, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα μετά το χρόνο της πρόωρης ή κανονικής συνταξιοδότησης του ανωτέρω προσωπικού, καθώς και η κάλυψη θανάτου. Το ποσό της έκπτωσης αυτής δεν μπορεί να υπερβεί για καθέναν από τους ασφαλιζόμενους τα χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ. Τα ασφαλιστήρια συμβόλαια της διάταξης αυτής δεν παρέχουν δικαίωμα λήψης δανείου της επιχείρησης ή των ασφαλιζομένων.
5. Οι δαπάνες για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.
6. Η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας. Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο όταν δεν διενεργούν απογραφή, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Αν προαιρετικά έχει διενεργηθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη των απογραφών για μία τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης. Αν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του Νόμου 2523/1997 κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής.
7. Τα ποσά των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση
8. ο φόρος ακίνητης περιουσίας
9. το ενιαίο τέλος ακινήτων
10. το τέλος επιτηδεύματος
11. Τα ποσά των αποσβέσεων για τα ενσώματα ή άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας.

12. Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, προσαυξημένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%). Ειδικά οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, προκειμένου να προσαυξηθούν σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, κατανέμονται ισόποσα στα επόμενα τρία (3) έτη.
13. Τα έξοδα για διοικητική υποστήριξη, οργάνωση, αναδιοργάνωση και για υπηρεσίες γενικά που παρέχονται στην επιχείρηση από επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο ημεδαπό ή αλλοδαπό όμιλο
14. Τα ποσά για την αγορά ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (SOFTWARE) που παρέχονται στους υπαλλήλους της επιχείρησης για τηλεργασία και οποιαδήποτε παροχή ή έξοδο που πραγματοποιεί η επιχείρηση για τους εργαζόμενους.

Σύμφωνα με την παράγραφο 18 του άρθρου αυτού, το **καθαρό εισόδημα** προέρχεται ύστερα από τον προσδιορισμό της διαφοράς των εξόδων που καταγράφηκαν και των ακαθάριστων εσόδων.

6.1.5 Φορολογητέο εισόδημα

Το εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος ορίζεται στο άρθρο 4 του Νόμου και είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίστηκαν παραπάνω. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

Το εισόδημα διακρίνεται σε έξι (6) κατηγορίες ανάλογα με την πηγή από την οποία προέρχεται:

- Εισόδημα από ακίνητα
- Εισόδημα από κινητές αξίες
- Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις
- Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
- Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και
- Εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών

Το άθροισμα των επιμέρους εισοδημάτων σχηματίζουν το συνολικό εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό ή ένα νομικό πρόσωπο κατά τη διάρκεια ενός οικονομικού έτους.

Ειδικότερα, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά στα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

6.1.6 Φορολογικός συντελεστής εισοδήματος

Στο άρθρο 10 του Νόμου, ορίζεται πως από το φορολογικό έτος 1994 έως και το 2013, το συνολικό καθαρό εισόδημα των υπόχρεων νομικών προσώπων, μετά την αφαίρεση των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, καθώς και των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, φορολογείται όπως φαίνεται στον πίνακα 16.

Η κλίμακα αυτή αφορά τις ομόρρυθμες εταιρίες, τις ετερόρρυθμες καθώς και τις αστικές, μη κερδοσκοπικές και συμμετοχικές ή αφανής εταιρίες.

Πίνακας 16: Συντελεστές φορολογίας εισοδήματος Ο.Ε. βάσει του Ν. 2238/1994.

Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός Συντελεστής	Φόρος Κλιμακίου
50.000,00 ευρώ	26%	13.000,00 ευρώ
Υπερβάλλον	33%	

Σε περίπτωση που τα υπόχρεα νομικά πρόσωπα τηρούν το διπλογραφικό σύστημα, το **συνολικό καθαρό τους εισόδημα υποβάλλεται σε συντελεστή φόρου 26%**.

Εάν η διανομή των κερδών μια ομόρρυθμης εταιρίας τηρείται σε διπλογραφικά βιβλία, ρύθμιση η οποία προέρχεται από το καταστατικό της εταιρίας, τότε εφαρμόζεται η ανάλογη φορολόγηση που περιγράφεται στο άρθρο 55 του Νόμου, κατά την οποία παρακρατείται φόρος εισοδήματος ίσος με 10%, ο οποίος αποδίδεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε διάστημα ενός μήνα από την υποβολή της φορολογικής δήλωσης της εταιρίας. Με τον τρόπο αυτό, οι δικαιούχοι απαλλάσσονται από υποχρέωση η οποία αφορά αυτό το εισόδημα. Εάν δεν υπάρχει κάποια πρόβλεψη σχετικά με τη διανομή των κερδών στο καταστατικό, τότε επιβάλλεται φόρος 10% στο σύνολο των κερδών.

Στην περίπτωση που η ομόρρυθμη **παρουσιάζει εισόδημα από ακίνητα**, τότε ο νομοθέτης έχει ορίσει τον τρόπο φορολόγησης τους στη δεύτερη παράγραφο του Νόμου αυτού. **Το ακαθάριστο ποσό που αφορά τα ακίνητα, υποβάλλεται και σε επιπλέον συμπληρωματικό φόρο με συντελεστή 3%**. Το ποσό αυτό δε δύναται να είναι μεγαλύτερο του ποσού του συνολικού φόρου που αφορά το εισόδημα της ομόρρυθμης εταιρίας.

Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν: α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 54, 55 και 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο με βάση αυτό το άρθρο, β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν

και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Εάν το ποσό του φόρου που έχει παρακρατηθεί ή προκαταβληθεί είναι μεγαλύτερο του συνολικού φόρου, τότε πραγματοποιείται συμψηφισμός του ποσού για βεβαίωση.

6.1.7 Προκαταβολή φόρου

Για τις προσωπικές εταιρίες, επομένως και τις ομόρρυθμες, ορίζεται πως **ο φόρος που πρέπει να προκαταβληθεί ισοδυναμεί με το 55% του συνολικού φόρου που προκύπτει από τη δήλωση εισοδήματος**. Αν στη δήλωση περιλαμβάνονται και εισοδήματα για τα οποία ο φόρος παρακρατείται στην πηγή ή καταβάλλεται, ο φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε για τα εισοδήματα αυτά **εκπίπτει** από το φόρο που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το προηγούμενο εδάφιο. Αν το εισόδημα με βάση το οποίο ενεργείται η βεβαίωση του φόρου προσδιορίζεται κατά τρόπο τεκμαρτό, ο φόρος που αναλογεί στο τεκμαρτό αυτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το άρθρο αυτό.

Η **προκαταβολή φόρου σε ποσοστό 55%** επί του συνολικού φόρου δεν εφαρμόζεται εάν ο βεβαιωμένος φόρος δεν υπερβαίνει τα τριάντα (30,00) ευρώ και εάν το εισόδημα που αποκτάται προέρχεται μόνο από μισθωτές υπηρεσίες ή ιδιοκατοίκηση. Η προκαταβολή αυτή δύναται να μειωθεί κατά το ήμισυ τα τρία πρώτα φορολογικά έτη από την έναρξη λειτουργίας της ομόρρυθμης.

6.2 Φορολογικό πλαίσιο ομόρρυθμων εταιριών βάσει του Νόμου 4172/2013 από το έτος 2014 και έπειτα

Με την ψήφιση του Νόμου 4172/2013, ο Κ.Φ.Ε. εφαρμόζεται καθολικά για φυσικά και νομικά πρόσωπα και οντότητες. Τα σημαντικότερα άρθρα και έννοιές του παρουσιάστηκαν στις προηγούμενες ενότητες. Ο φορολογικός συντελεστής και η προκαταβολή του συνολικού φόρου είναι στοιχεία που διαμόρφωσαν και προσδιόρισαν σε μεγάλο βαθμό τη συμπεριφορά και την οικονομική πορεία των εταιριών.

6.2.1 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ομόρρυθμης εταιρίας

Ως **κέρδος** από επιχειρηματική δραστηριότητα για τις προσωπικές και κεφαλαιουχικές εταιρίες, επομένως και για την ομόρρυθμη, προσδιορίζεται το σύνολο των εσόδων που προκύπτει από τις επιχειρηματικές συναλλαγές αφαιρώντας το σύνολο των δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις όπως ακριβώς και των φυσικών προσώπων που διατηρούν ατομική επιχείρηση.

Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, όπως ορίζει η δεύτερη παράγραφος του άρθρου 47 του Νόμου.

Επιπρόσθετα ως έσοδα λογίζονται αυτά τα οποία αφορούν και τις ατομικές επιχειρήσεις, κατά το άρθρο 45 που προαναφέρθηκε.

Τα έσοδα και τα έξοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π., που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια των αντίστοιχων μέσων.³¹

Όπως υπογραμμίζεται στην τέταρτη παράγραφο του άρθρου, τα νομικά πρόσωπα και οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζουν τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28, δηλαδή ακολουθούν ίδια νομοθεσία για με τις ατομικές επιχειρήσεις και ισχύουν οι ίδιες διατάξεις αναφορικά με τα έσοδα τις εκπιπτόμενες δαπάνες, τα κέρδη από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και τη φορολογία αποσβέσεων.

6.2.2 Φορολογικός συντελεστής εισοδήματος

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία τηρούν είτε απλογραφικά είτε διπλογραφικά βιβλία, κατά το άρθρο 58, φορολογούνται με συντελεστή **26%**. Ο συντελεστής αυτός αφορά τα κέρδη που αποκτήθηκαν για το φορολογικό έτος 2014. Αργότερα και συγκεκριμένα από τις 16/04/2015 και έπειτα, η πρώτη παράγραφος του άρθρου αυτού, τροποποιήθηκε ως προς το συντελεστή, ο οποίος διαμορφώθηκε στο **29%** με το Νόμο 4335/2015 ο οποίος αφορούσε τροποποιήσεις στον Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.

Έως και το 2015 οι εταιρίες που τηρούσαν απλογραφικά βιβλία και φορολογούνταν σύμφωνα με το συντελεστή φορολογίας κερδών κατά τον προηγούμενο νομοθεσία (Νόμος 2238/1994, πίνακας 16) ήταν οι εξής:

- Προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε., Ε.Ε.) που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή
- Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών
- Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανής εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, κοινοπραξίες
- Νομικές οντότητες του δεύτερου άρθρου του Κ.Φ.Ε.

³¹ Ως χρηματοοικονομικά μέσα νοούνται τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση κατ' εφαρμογή του Κανονισμού 1606/2002, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.»

Κατά συνέπεια οι ομόρρυθμες εταιρίες οι οποίες τηρούσαν έως και το φορολογικό έτος 2015 απλογραφικά βιβλία και παρουσίαζαν κέρδη έως και 50.000,00 ευρώ αντιμετώπιζαν φορολογικό συντελεστή ύψους 26% και φόρο επί των μερισμάτων 10%.

Μετά την κύρωση του Νόμου 4387/2016 που αφορούσε τον Ε.Φ.Κ.Α., ο συντελεστής φορολόγησης κερδών εξομοιώνεται στο 29% για κάθε νομικό πρόσωπο και οντότητα είτε ακολουθεί το απλογραφικό είτε το διπλογραφικό σύστημα τήρησης και παρακολούθησης λογιστικών στοιχείων. Με τη νέα ρύθμιση τα νομικά πρόσωπα των κατηγοριών που αναφέρθηκαν απαλλάσσονται της παρακράτησης φόρου μερισμάτων.

6.2.3 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

Σύμφωνα με τη δήλωση που υποβάλλεται για κάθε νομικό πρόσωπο ή οντότητα, ο Κ.Φ.Ε. ορίζει με το άρθρο 71, πως το ποσό φόρου για προκαταβολή **ισούται με το 75%** του βεβαιωμένου ποσού, όπως αυτό προκύπτει από το εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους.

Ομοίως με την αλλαγή και αύξηση του συντελεστή φόρου εισοδήματος από το 2016 και έπειτα με το Νόμο 4387/2016, ο Κ.Φ.Ε. πλέον βεβαιώνει πως το ποσό φόρου το οποίο πρέπει να προκαταβάλει κάθε νομικό πρόσωπο **ισούται με το 100%** του βεβαιωμένου φόρου που έχει προκύψει. Επομένως, ανεξάρτητα της νομικής μορφής, κάθε εταιρία αποδίδει εξολοκλήρου το βεβαιωμένο φόρο εισοδήματος του αναφερόμενου έτους προκαταβολικά.

Στην τρίτη παράγραφο του ίδιου άρθρου ορίζεται πως το ποσό αυτό δύναται να **μειωθεί κατά 50%** για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία (3) πρώτα έτη λειτουργίας από την έναρξη των εργασιών τους.

- Η μείωση αυτή δεν αφορά πάραυτα, εκείνα τα νομικά πρόσωπα που πραγματοποίησαν οποιαδήποτε μετατροπή στη νομική τους μορφή ή προέρχονται από συγχώνευση εταιριών, όπου και εφαρμόζεται κανονικά ο Νόμος.

Συγκεντρωτικά, ο φορολογικός συντελεστής επί των κερδών και η προκαταβολή φόρου για την ομόρρυθμη εταιρία με την έναρξη ισχύς του Κ.Φ.Ε. φαίνεται στους επόμενους δύο πίνακες:

Πίνακας 17: Κλίμακες φορολογίας εισοδήματος, συντελεστές και προκαταβολή φόρου Ο.Ε. βάσει του Ν. 4172/2013, απλογραφικά βιβλία.

Φορολογικό Έτος	Φορολογητέο Εισόδημα	Φορολογικός Συντελεστής	Προκαταβολή Φόρου
Έως το 2013	Έως 50.000,00 ευρώ	26%	55%
	Υπερβάλλον	33%	
2014	Έως 50.000,00 ευρώ	26%	75%
	Υπερβάλλον	33%	
Από το 2015 και έπειτα	Ανεξαρτήτως ποσού	29%	100%

Πίνακας 18: Κλίμακες φορολογίας εισοδήματος, συντελεστές και προκαταβολή φόρου Ο.Ε. βάσει του Ν. 4172/2013, διπλογραφικά βιβλία.

Φορολογικό Έτος	Φορολογητέο Εισόδημα	Φορολογικός Συντελεστής	Προκαταβολή Φόρου
Έως το 2013	Έως 50.000,00 ευρώ	26%	55%
	Υπερβάλλον	33%	
2014	Ανεξαρτήτως ποσού	26%	75%
Από το 2015 και έπειτα	Ανεξαρτήτως ποσού	29%	100%

Η σημαντικότερη απαίτηση εκτός από το ύψος του συνολικού φόρου για τις Ο.Ε. αλλά και για κάθε προσωπική ή κεφαλαιουχική εταιρία, είναι η προκαταβολή ολόκληρου του οφειλόμενου ποσού στην εφορία. Το στοιχείο αυτό δυσχεραίνει την ανάπτυξη των εταιριών εκείνων οι οποίες δεν πραγματοποιούν υψηλό κύκλο εργασιών ή εφαρμόζουν πρακτικές πιστώσεων προς τους πελάτες τους στο τέλος του χρόνου. Με τον τρόπο αυτό η ροή χρημάτων είναι σε πολλές περιπτώσεις μη ικανή για την εξόφληση των φορολογικών υποχρεώσεων.

Η προκαταβολή ολόκληρου το ποσού του φόρου αντιμετωπίζεται και ως αδυναμία από τις νεοσύστατες επιχειρήσεις, οι οποίες δεν έχουν σημαντικά αποθεματικά κεφάλαια.

ΕΝΟΤΗΤΑ ΠΕΜΠΤΗ

7 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΟ Ν. 2238/1994 ΚΑΙ ΤΟ Ν. 4172/2013

7.1 Εκκαθάριση Φόρου Εισοδήματος ατομικών επιχειρήσεων από το έτος 2012 έως και το 2017

Όπως αναλύθηκε στις προηγούμενες ενότητες, τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, φορολογούνται σύμφωνα με τη κλίμακα εισοδήματος, όπως αυτή διαμορφώνεται κάθε φορολογικό έτος. Το εισόδημα από ατομική επιχείρηση φορολογείται αυτοτελώς όπως και κάθε άλλη εισοδηματική πηγή από την οποία δύναται να αποκτά έσοδα ο φορολογούμενος. Οι κλίμακες και οι συντελεστές φορολόγησης παρουσιάζουν αλλαγές με την ψήφιση του Νόμου 2238/1994 και του 4172/2013. Για το λόγο αυτό στα παραδείγματα που ακολουθούν θα ελεγχθούν τρία συνολικά εισοδήματα 20.000,00 , 40.000,00 και 60.000,00 ευρώ και πως διαμορφώνεται ο τελικός φόρος ανάλογα με το έτος απόκτησης τους.

7.1.1 Φορολογία φυσικών προσώπων το φορολογικό έτος 2012 και το έτος 2013

Έστω η ατομική επιχείρηση « ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Δ. ΓΕΩΡΓΙΟΣ», η οποία δραστηριοποιείται στο λιανικό εμπόριο τροφίμων. Το φυσικό πρόσωπο Παπαδόπουλος Δ. Γεώργιος ο οποίος είναι ιδιοκτήτης και ταυτόχρονα διαχειριστής τα ατομικής του επιχείρησης, διατηρεί την επιχείρηση του, έχοντας ως πηγή εισοδήματος τα έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα και επιπρόσθετα δευτερεύουσα πηγή εσόδων την μίσθωση ενός ιδιόκτητου ακινήτου, ποσό σταθερό και ίσο με 10.000,00 ευρώ κάθε χρόνο.

Με το Νόμο 2238/1994 για το έτος 2012 και τους σύμφωνα με τους πίνακες 4 και 5, ο φόρος για τα τρία φορολογούμενα ποσά διαμορφώνεται όπως φαίνεται παρακάτω.

Φορολογία Εισοδήματος 2012			
Εισόδημα από ατομική επιχείρηση	20.000,00 ευρώ	40.000,00 ευρώ	60.000,00 ευρώ
Εισόδημα από Ακίνητα	10.000,00 ευρώ	10.000,00 ευρώ	10.000,00 ευρώ
Φόρος από ατομική επιχείρηση	(26%) 5.200,00 ευρώ	(26%) 10.400,00 ευρώ	(33%) 19.800,00 ευρώ
Φόρος ακίνητης περιουσίας	(10%) 1.000,00 ευρώ	(10%) 1.000,00 ευρώ	(10%) 1.000,00 ευρώ
Συνολικός Φόρος	6.200,00 ευρώ	11.400,00 ευρώ	20.800,00 ευρώ

Ανάλογα με το ύψος των συνολικών εσόδων, η αύξηση του φόρου κάθε μεγαλύτερου ποσού είναι σχεδόν διπλάσια του προηγούμενου.

Για το φορολογικό έτος 2013, με το Νόμο 1310/2013, οι ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την ίδια κλίμακα όπως και οι μισθωτοί και συνταξιούχοι (πίνακας 6). Έτσι λοιπόν για τα τρία εισοδήματα ο συνολικός φόρος που θα απαιτηθεί είναι ο παρακάτω.

Φορολογία Εισοδήματος 2013			
Εισόδημα από ατομική Επιχείρηση	20.000,00 ευρώ	40.000,00 ευρώ	60.000,00 ευρώ
Εισόδημα από Ακίνητα	10.000,00 ευρώ	10.000,00 ευρώ	10.000,00 ευρώ
Φόρος από ατομική επιχείρηση	(25%) 5.000,00 ευρώ	(35%) 14.000,00 ευρώ	(38%) 22.800,00 ευρώ
Φόρος ακίνητης περιουσίας	(10%) 1.000,00 ευρώ	(10%) 1.000,00 ευρώ	(10%) 1.000,00 ευρώ
Συνολικός Φόρος	6.000,00 ευρώ	15.000,00 ευρώ	23.800,00 ευρώ

Ανάμεσα στα έτη 2012 και 2013, παρατηρείται πως για έσοδα ύψους 20.000,00 το φυσικό πρόσωπο θα καταβάλλει το 2013 λιγότερο φόρο, καθώς ο

συντελεστής είναι μειωμένος. Σε αντίθεση, ο φόρος υπολογίζεται αυξημένος το 2013 στις επόμενες δύο κλίμακες εισοδήματος, κάτι το οποίο σημαίνει πως ισόποσα έσοδα ισοδυναμούν με σχεδόν 3.000,00 ευρώ επιπρόσθετο φόρο.

7.1.2 Φορολογία φυσικών προσώπων το φορολογικό έτος 2014 και 2016

Από το φορολογικό έτος 2014 και έπειτα ισχύει ο νέος Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2014) οπότε και οι κλίμακες έχουν διαμορφωθεί. Όσοι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω ατομικής επιχείρησης, αντιμετωπίζονται όπως και οι μισθωτοί και συνταξιούχοι και κάθε εισοδηματική πηγή φορολογείται από την ενιαία κλίμακα αυτοτελώς. Έτσι λοιπόν, την πρώτη λογιστική χρονιά εφαρμογής της νομοθεσίας, ο συνολικός φόρος που επιβάλλεται στα έσοδα διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογία Εισοδήματος 2014			
Εισόδημα από ατομική Επιχείρηση	20.000,00 ευρώ	40.000,00 ευρώ	60.000,00 ευρώ
Εισόδημα από Ακίνητα	10.000,00 ευρώ	10.000,00 ευρώ	10.000,00 ευρώ
Φόρος από ατομική επιχείρηση	(22%) 4.400,00 ευρώ	(32%) 12.800,00 ευρώ	(42%) 25.200,00 ευρώ
Φόρος ακίνητης περιουσίας	(11%) 1.100,00 ευρώ	(11%) 1.100,00 ευρώ	(11%) 1.100,00 ευρώ
Συνολικός Φόρος	5.500,00 ευρώ	13.900,00 ευρώ	26.300,00 ευρώ

Ίδιοι συντελεστές φορολόγησης ισχύουν και το επόμενο έτος, οπότε το γραφείο « ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Δ. ΓΕΩΡΓΙΟΣ» θα φορολογηθεί ισόποσα για τα τρία εισοδηματικά κλιμάκια. Με το νέο Κ.Φ.Ε., για τις δύο προαναφερθείσες λογιστικές περιόδους, τα φυσικά πρόσωπα καταβάλουν χαμηλότερα ποσά φόρου μέχρι και τις 40.000,00 ευρώ. Όμως, για υψηλότερα έσοδα ο φόρος είναι σημαντικά αυξημένος, καθώς ο συντελεστής από 38% ορίζεται σε 42%, καθώς οι κλίμακες έχουν αναπροσαρμοστεί. Σημαντικό είναι το γεγονός πως ο φόρος που αντιστοιχεί σε έσοδο από μίσθωση ακινήτου αυξάνεται κατά 100,00 ευρώ εξαιτίας της νέας κλίμακας.

Όπως περιγράφηκε στην προηγούμενη ενότητα, από το έτος 2016 μέχρι και σήμερα, οι συντελεστές ακολουθούν τη μορφή των πινάκων 12 και 13 ως εξής:

Φορολογία Εισοδήματος 2016			
Εισόδημα από ατομική Επιχείρηση	20.000,00 ευρώ	40.000,00 ευρώ	60.000,00 ευρώ
Εισόδημα από Ακίνητα	10.000,00 ευρώ	10.000,00 ευρώ	10.000,00 ευρώ
Φόρος από ατομική επιχείρηση	(22%) 4.400,00 ευρώ	(37%) 14.800,00 ευρώ	(45%) 27.000,00 Ευρώ
Φόρος ακίνητης περιουσίας	(15%) 1.500,00 ευρώ	(15%) 1.500,00 ευρώ	(15%) 1.500,00 ευρώ
Συνολικός Φόρος	5.900,00 ευρώ	16.300,00 ευρώ	28.000,00 ευρώ

Με τους τροποποιημένους συντελεστές διακρίνεται πως το έτος 2016 είναι το έτος με την υψηλότερη φορολογία εισοδήματος, η οποία αφορά τόσο τα έσοδα από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, όσο και τα προερχόμενα από ακίνητη περιουσία. Σημαντικό είναι το γεγονός πως ακόμη και στο χαμηλότερο εξεταζόμενο ύψος εισοδήματος (20.000,00 ευρώ) ο φόρος έχει κινηθεί αυξητικά.

7.1.3 Εισφορά Αλληλεγγύης τα έτη 2012, 2014 και 2016

Συμπληρωματικά με το φόρο εισοδήματος, τα φυσικά πρόσωπα θα καταβάλουν και την Ε.Ε.Α., η οποία για κάθε φορολογικό έτος υπολογίζεται παρακάτω. Υπενθυμίζεται πως ως εισφορά υπολογίζεται στο σύνολο των εισοδημάτων κάθε φυσικού προσώπου αθροιστικά, οπότε στην συγκεκριμένη μελέτη περίπτωσης, αφορά τα έσοδα από ατομική επιχείρηση και τα έσοδα από μίσθωση ακινήτου.

Εισφορά Αλληλεγγύης			
Φορολογικό Έτος	30.000,00 ευρώ	50.000,00 ευρώ	70.000,00 ευρώ
2012-2014	(2%) 600,00 ευρώ	(2%) 1.000,00 ευρώ	(3%) 2.100,00 Ευρώ
2015	(1,4%) 420,00 ευρώ	(2%) 1.000,00 ευρώ	(4%) 2.800,00 ευρώ

2016-2019	(2,2%) 660,00 ευρώ	(7,5%) 3.750,00 ευρώ	(9%) 6.300,00 ευρώ
-----------	--------------------------	----------------------------	--------------------------

Συμπερασματικά, οι φορολογούμενοι για την τετραετία μέχρι και το 2019 εκτός από την αυξημένη φορολογία στο εισόδημα καταβάλουν αυξημένο το ποσό της Ε.Ε.Α., η οποία δεν εκτιμάται να καταργηθεί τα επόμενα χρόνια αλλά να μειωθεί υπό προϋποθέσεις.

7.2 Εκκαθάριση Φόρου Εισοδήματος Ομόρρυθμων Εταιριών από το έτος 2012 έως και το 2017

Με το Νόμο 4172/2014, όλες οι προσωπικές εταιρίες συνεπώς και οι ομόρρυθμες εφαρμόζουν την φορολογική κλίμακα για τα κέρδη που αποκτούν από την ενιαία κλίμακα για τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες. Στις περιπτώσεις που ακολουθούν θα εξετασθούν Ο.Ε. οι οποίες παρουσιάζουν καθαρά κέρδη και τηρούν απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία. Η μελέτη αφορά τους Νόμους 2238/1994, 2310/2013 και 4172/2014

7.2.1 Φορολογία Ο.Ε. τα φορολογικά έτη 2012 και 2013

Έστω οι ομόρρυθμες εταιρίες « ΑΛΦΑ Ο.Ε.» και «ΒΗΤΑ Ο.Ε.» οι οποίες τηρούν απλογραφικά βιβλία και στην περίοδο 01/01/2012 έως 31/12/2012 πραγματοποίησαν Καθαρά Κέρδη ίσα με, 40.000,00 και 60.000,00 ευρώ αντίστοιχα. Θεωρούμε επίσης, πως το επόμενο φορολογικό έτος τήρησαν και οι δύο διπλογραφικά στοιχεία πραγματοποιώντας κέρδη ίδιου ύψους. Ο συνολικός φόρος για τις δύο εταιρίες διαμορφώνεται ως εξής:

		2012	2013
		Απλογραφικά	Διπλογραφικά
ΑΛΦΑ Ο.Ε.	Φορολογητέα Κέρδη	40.000,00	40.000,00
	Φόρος	(26%) 10.400,00 ευρώ	(26%) 10.400,00 ευρώ

	Προκαταβολή	(55%) 5.720,00 ευρώ	(55%) 5.720,00 ευρώ
ΒΗΤΑ Ο.Ε.	Φορολογητέα Κέρδη	60.000,00	60.000,00
	Φόρος	(26%) 13.000,00	(26%) 15.600,00 ευρώ
		(33%) 3.300,00	
		16.300,00 ευρώ	
Προκαταβολή	(55%) 8.965,00 ευρώ	(55%) 8.580,00 ευρώ	

Με την υπόθεση ότι σε κάθε Ο.Ε. υπάρχουν από δύο ομόρρυθμα μέλη τα οποία συμμετέχουν ισόποσα με ποσοστό 50% ο καθένας, τότε το έτος 2013 όπου και οι δύο εταιρίες τηρούν διπλογραφικά βιβλία, μετά τη διανομή των κερδών, θα υπολογιστεί και φόρος μερισμάτων ποσού ίσου με το 10% των κερδών. Έτσι θα έχουμε τα εξής αποτελέσματα:

2013	« ΑΛΦΑ Ο.Ε.»	«ΒΗΤΑ Ο.Ε.»
Κέρδη	40.000,00 ευρώ	60.000,00 ευρώ
Φόρος επί των κερδών	10.400,00 ευρώ	15.600,00 ευρώ
Υπόλοιπο προς διανομή	29.600,00 ευρώ	44.400,00 ευρώ
Κέρδη που αναλογούν σε κάθε ομόρρυθμο μέλος	14.800,00 ευρώ	22.200,00 ευρώ
Φόρος μερισμάτων κάθε μέλους	1.480,00 ευρώ	2.220,00 ευρώ
ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ	11.880,00 ευρώ	17.820,00 ευρώ

Εφόσον θα γίνει επιπρόσθετη παρακράτηση φόρου το ποσό του φόρου μερισμάτων, το υπόλοιπο ποσό που απομένει δηλώνεται στη φορολογική δήλωση του κάθε φυσικού προσώπου και δεν φορολογείται ξανά.

Από το παραπάνω παράδειγμα φαίνεται πως για Ο.Ε. που ακολουθούν το απλογραφικό σύστημα τήρησης βιβλίων, ο φόρος κινείται αυξητικά ανάλογα με τους συντελεστές. Όμως για κέρδη που φορολογούνται όταν η Ο.Ε. τηρεί διπλογραφικά βιβλία και παρακρατείται και ο φόρος μερισμάτων, τότε συνολικά ο φόρος αυξάνεται από το ένα έτος στο επόμενο, ανεξάρτητα του ύψους καθαρών κερδών.

7.2.2 Φορολογία Ο.Ε. τα φορολογικά έτη 2014 και 2017

Έστω η προσωπική εταιρία « ΔΕΛΤΑ Ο.Ε.», η οποία το φορολογικό έτος 2014 συγκέντρωσε καθαρά κέρδη ύψους 40.000,00 ευρώ. Θα εξετασθεί το ποσό και η διαφορά στον τελικό φόρο όταν τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία. Αντίστοιχα, η « ΕΨΙΛΟΝ Ο.Ε.» πετυχαίνει καθαρά κέρδη 60.000,00 ευρώ και για το φορολογικό έτος 2017, θα εξετασθεί αντίστοιχα το τελικό ποσό φόρου που καλείται να καταβάλει. Με το νέο Κ.Φ.Ε. ο φόρος θα διαμορφωθεί ως εξής:

		2014	
		Απλογραφικά	Διπλογραφικά
ΔΕΛΤΑ Ο.Ε.	Φορολογητέα Κέρδη	40.000,00	60.000,00
	Φόρος	(26%) 10.400,00 ευρώ	(26%) 13.00,00 ευρώ (33%) 3.300,00 ευρώ 16.300,00 ευρώ
	Προκαταβολή	(75%) 7.800,00 ευρώ	(75%) 12.225,00 ευρώ
		2017	
		Απλογραφικά	Διπλογραφικά
ΕΨΙΛΟΝ Ο.Ε.	Φορολογητέα Κέρδη	40.000,00	60.000,00
	Φόρος	(29%) 11.600,00 ευρώ	(29%) 17.400,00 ευρώ
	Προκαταβολή	(100%) 11.600,00 ευρώ	(100%) 17.400,00 ευρώ

Με την υπόθεση ότι σε κάθε Ο.Ε. υπάρχουν από δύο ομόρρυθμα μέλη τα οποία συμμετέχουν ισόποσα με ποσοστό 50% ο καθένας, τότε πρέπει να υπολογισθεί και ο φόρος μερισμάτων 10% επί των αντίστοιχων κερδών. Τα αποτελέσματα είναι τα παρακάτω.

2014 και 2017	« ΔΕΛΤΑ Ο.Ε.»	« ΕΨΙΛΟΝ Ο.Ε.»
Κέρδη	60.000,00 ευρώ	60.000,00 ευρώ
Φόρος επί των κερδών	16.300,00 ευρώ	17.400,00 ευρώ
Υπόλοιπο προς διανομή	43.700,00 ευρώ	42.600,00 ευρώ
Κέρδη που αναλογούν σε κάθε ομόρρυθμο μέλος	21.850,00 ευρώ	21.300,00 ευρώ
Φόρος μερισμάτων κάθε μέλους	2.185,00 ευρώ	2.130,00 ευρώ
ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ	18.485,00 ευρώ	19.530,00 ευρώ

Εφόσον θα γίνει επιπρόσθετη παρακράτηση φόρου το ποσό του φόρου μερισμάτων, το υπόλοιπο ποσό που απομένει δηλώνεται στη φορολογική δήλωση του κάθε φυσικού προσώπου και δεν φορολογείται ξανά, όπως γινόταν και τα προηγούμενα έτη στο παράδειγμα που προηγήθηκε.

Με το Νόμο 4172/2014, και τις αλλαγές που πραγματοποιήθηκαν στους συντελεστές φορολόγησης, για τα ίδια ποσά καθαρών κερδών και ενώ τηρούνται βιβλία Β' κατηγορίας, ο φόρος αυξάνεται. Επιπρόσθετα, από το 2015 και έπειτα όπου η προκαταβολή του φόρου αφορά ολόκληρο το ποσό (100%), βαραίνει οικονομικά τις προσωπικές και κεφαλαιουχικές εταιρίες.

Αντίστοιχα, οι συντελεστές με τις αλλαγές που δέχθηκαν, επηρέασαν και το ύψος του φόρου στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας. Όπως φαίνεται η διαφορά υπολογίζεται ανάλογα με το ύψος των καθαρών κερδών πάνω από 1.000,00 ευρώ.

ΕΝΟΤΗΤΑ ΕΚΤΗ

8. ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

8.1 Περιγραφή κώδικα Προγράμματος

Για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος από κέρδη ατομικής επιχείρησης, δημιουργήθηκε ένα πρόγραμμα κωδικοποιημένο σε γλώσσα προγραμματισμού JAVA. Το έργο αποτελείται από δύο κλάσεις. Στην κύρια κλάση InputFrame γίνεται ο υπολογισμός τόσο του φόρου εισοδήματος που αντιστοιχεί στα κέρδη από ατομική επιχείρηση όσο και του φόρου από ενοίκια, ο οποίος αφορά εισόδημα από μίσθωση ακίνητης περιουσίας. Τέλος υπολογίζεται και το ποσό της δόσης που οφείλει το φυσικό πρόσωπο και η οποία καταβάλλεται σε τρία χρονικά σημεία μέχρι το τέλος του έτους. Στην δεύτερη κλάση Main γίνεται η κλήση του κώδικα και η εφαρμογή του.

Για την κωδικοποίηση σε Java χρησιμοποιήθηκε το πακέτο Eclipse. Στο πάνελ εισόδου υπάρχουν δύο πεδία εισαγωγής αριθμητικών δεδομένων από τον χρήστη. Στα πεδία (fields) «Εισόδημα από Μίσθωση Ακινήτων» και «Εισόδημα από Ατομική Επιχείρηση» αντιστοιχούν τα αντίστοιχα ετήσια εισοδήματα που έχει συγκεντρώσει το φυσικό πρόσωπο. Στη συνέχεια υπάρχουν τρία κουμπιά (buttons) με τα οποία γίνονται οι υπολογισμοί των ποσών του φόρου και της δόσης που αναφέρθηκαν. Με τις κλάσεις Button Listener και Action Listener, δίνονται οι εντολές για υπολογισμό και εμφάνιση του τελικού αποτελέσματος στο χρήστη εφόν ενεργοποιηθούν τα κουμπιά:

- «Υπολογισμός Φόρου από Ατομική Επιχείρηση»
- «Υπολογισμός Δόσης»
- «Υπολογισμός Φόρου από Μίσθωση Ακινήτων»

Η εφαρμογή του υπολογίζει με εύχρηστο τρόπο την δόση φόρο που καλείται να αποδώσει στο Κράτος ο φορολογούμενος, καλύπτοντας όλες τις κλίμακες εισοδημάτων και συντελεστών του φόρου.

8.2 Κώδικας Προγράμματος σε Java

```
import java.awt.Color;
import java.awt.Component;
import java.awt.GridLayout;
import java.awt.event.ActionListener;
import java.awt.event.ActionEvent;
import java.util.ArrayList;
import java.awt.event.*;

import javax.swing.JPanel;
import javax.swing.JButton;
import javax.swing.JFrame;
import javax.swing.JLabel;
import javax.swing.JList;
import javax.swing.JTextField;
import javax.swing.*;

public class InputFrame extends JFrame {

    private JPanel tPanel;
    private JPanel EisodimaPanel;
    private JPanel enoikiaPanel;
    private JPanel forosPanel;
    private JPanel buttonPanel1;
    private JPanel buttonPanel2;
    private JPanel buttonPanel3;

    private JPanel costPanel1;
    private JPanel costPanel2;
    private JPanel costPanel3;

    private JLabel titlosLabel;
    private JLabel EisodimaLabel;
    private JLabel enoikiaLabel;

    private JLabel costLabel1;
    private JLabel costLabel2;
    private JLabel costLabel3;
    private JLabel costLabel4;

    private JTextField eisodimaField;
    private JTextField enoikiaField;
    private JTextField forosField;

    private JTextField costField1;
    private JTextField costField2;
```

```

private JTextField costField3;
private JTextField costField4;

private JButton storeButton1;
private JButton storeButton2;
private JButton storeButton3;

public InputFrame() {

    tPanel = new JPanel();
    panel = new JPanel();
    buttonPanel1 = new JPanel();
    buttonPanel2 = new JPanel();
    buttonPanel3 = new JPanel();

    EisodimaPanel = new JPanel();
    enoikiaPanel = new JPanel();
    forosPanel = new JPanel();

    costPanel1 = new JPanel();
    costPanel2 = new JPanel();
    costPanel3 = new JPanel();

    titlosLabel = new JLabel("Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος");
    EisodimaLabel = new JLabel("Εισόδημα από Ατομική Επιχείρηση");
    enoikiaLabel = new JLabel("Εισόδημα από Μίσθωση Ακινήτων");

    costLabel1 = new JLabel("Φόρος Εισοδήματος από Ατομική Επιχείρηση");
    costLabel2 = new JLabel("Φόρος από Μίσθωση Ακινήτων");
    costLabel3 = new JLabel("Δόση Φόρου");

    eisodimaField = new JTextField("");
    enoikiaField = new JTextField("");
    forosField = new JTextField("");

    storeButton1 = new JButton("Υπολογισμός Φόρου από Ατομική Επιχείρηση");
    storeButton2 = new JButton("Υπολογισμός Φόρου από Μίσθωση Ακινήτων");
    storeButton3 = new JButton("Υπολογισμός Δόσης");

    costField1 = new JTextField("");
    costField2 = new JTextField("");
    costField3 = new JTextField("");
    costField4 = new JTextField("");

    tPanel.setLayout(new GridLayout(2, 0));
    tPanel.add(titlosLabel);

    EisodimaPanel.setLayout(new GridLayout(2, 0));

```

```

EisodimaPanel.add(EisodimaLabel);
EisodimaPanel.add(eisodimaField);
EisodimaPanel.setBorder(BorderFactory.createLineBorder(Color.blue));

enoikiaPanel.setLayout(new GridLayout(2, 0));
enoikiaPanel.add(enoikiaLabel);
enoikiaPanel.add(enoikiaField);
enoikiaPanel.setBorder(BorderFactory.createLineBorder(Color.blue));

costPanel1.setLayout(new GridLayout(0, 2));
costPanel1.add(costLabel1);
costPanel1.add(costField1);
costPanel1.setBorder(BorderFactory.createLineBorder(Color.yellow));

costPanel2.setLayout(new GridLayout(0, 2));
costPanel2.add(costLabel2);
costPanel2.add(costField2);
costPanel2.setBorder(BorderFactory.createLineBorder(Color.yellow));

costPanel3.setLayout(new GridLayout(0, 2));
costPanel3.add(costLabel3);
costPanel3.add(costField3);
costPanel3.setBorder(BorderFactory.createLineBorder(Color.red));

buttonPanel1.setLayout(new GridLayout(1, 0));
buttonPanel1.add(storeButton1);

buttonPanel2.setLayout(new GridLayout(1, 0));
buttonPanel1.add(storeButton2);

buttonPanel3.setLayout(new GridLayout(1, 0));
buttonPanel1.add(storeButton3);

buttonPanel1.setBorder(BorderFactory.createLineBorder(Color.MAGENTA));

buttonPanel2.setBorder(BorderFactory.createLineBorder(Color.MAGENTA));

buttonPanel3.setBorder(BorderFactory.createLineBorder(Color.MAGENTA));

panel.add(tPanel);
panel.add(EisodimaPanel);
panel.add(enoikiaPanel);
panel.add(forosPanel);
panel.add(buttonPanel1);
panel.add(buttonPanel2);
panel.add(buttonPanel3);

panel.add(costPanel1);
panel.add(costPanel2);

```

```

panel.add(costPanel3);

this.setContentPane(panel);

ButtonListener listener = new ButtonListener();

storeButton1.addActionListener(listener);
storeButton2.addActionListener(listener);
storeButton3.addActionListener(listener);

this.setVisible(true);
this.setSize(900, 520);
this.setLocation(300, 0);
this.setTitle("Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων");
this.setDefaultCloseOperation(JFrame.EXIT_ON_CLOSE);
}

class ButtonListener implements ActionListener {

    @Override
    public void actionPerformed(ActionEvent e) {
        String EisodimaString = eisodimaField.getText();
        double eisodima = Double.parseDouble(EisodimaString);

        String enoikiaString = enoikiaField.getText();
        double enoikia = Double.parseDouble(enoikiaString);

        double dosi = 0;
        double total = 0;
        double teisodima = 0;
        double tenoikia = 0;

        if (e.getSource().equals(storeButton1)) {

            if (eisodima <= 20000) {

                teisodima = eisodima * 22 / 100;
            } else if (eisodima >= 20001 && eisodima <= 30000) {

                teisodima = eisodima * 29 / 100;
            } else if (eisodima >= 300001 && eisodima <= 40000) {

                teisodima = eisodima * 37 / 100;
            } else if (eisodima >= 40001) {
                teisodima = eisodima * 45 / 100;
            }
        }

        System.out.println("Φόρος που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα:" +
teisodima);

```

```

String teisodimaString = Double.toString(teisodima);
costField1.setText(teisodimaString);
}

else if (e.getSource().equals(storeButton2)) {

    if (enoikia <= 12000) {
        tenoikia = enoikia * 15 / 100;
    }

    else if (enoikia >= 12001 && enoikia <= 30000) {

        tenoikia = enoikia * 35 / 100;
    }

    else if (enoikia >= 30001) {

        tenoikia = enoikia * 45 / 100;
    }

    System.out.println("Φόρος που αναλογεί εισόδημα από ακίνητα:" +
tenoikia);
    String tenoikiaString = Double.toString(tenoikia);
    costField2.setText(tenoikiaString);
}

else if (e.getSource().equals(storeButton3)) {

    if( enoikia < 120001){
        if (eisodima <= 20000) {

            dosi= eisodima*22/100+ enoikia*15/100;
        }
    else if ( eisodima >= 20001 && eisodima <=30000) {

            dosi = eisodima*29/100 + enoikia*15/100;
        }

        else if (eisodima >= 300001 && eisodima <= 40000 ) {

            dosi = eisodima*37/100 + enoikia*15/100;
        }

    else if ( eisodima >= 40001)
        {
            dosi = eisodima*45/100 + enoikia*15/100;
        }
    }
}

```



```

if( enoikia== 12001 && enoikia < 30001){

    if (eisodima <= 20000) {

        dosi= (eisodima*22/100+ enoikia*35/100);
        }

        else if ( eisodima >= 20001 && eisodima <=30000) {

            dosi = (eisodima*29/100 + enoikia*35/100);
            }

        else if (eisodima >= 300001 && eisodima <= 40000 ) {

            dosi =( eisodima*37/100 + enoikia*35/100);
            }

            else if ( eisodima >= 40001)
            {
                dosi =( eisodima*45/100 + enoikia*35/100);
            }

        }
    if ( enoikia>= 30001){

        if (eisodima <= 20000) {

            dosi= (eisodima*22/100+ enoikia*45/100);

            }

            else if ( eisodima >= 20001 && eisodima <=30000) {

                dosi = (eisodima*29/100 + enoikia*45/100);
                }

            else if (eisodima >= 300001 && eisodima <= 40000 ) {

                dosi = (eisodima*37/100 + enoikia*45/100);
                }

                else if ( eisodima >= 40001)
                {
                    dosi = (eisodima*45/100 + enoikia*45/100);
                }

            }

        total = dosi/3;
        System.out.println("Ποσό Δόσης:" + total );
    }

```

```
String totalString = Double.toString(total);
costField3.setText(totalString);

    }
}

}
```

Η κλάση main κωδικοποιήθηκε ως εξής:

```
public class main {

    public static void main (String[] args) {

InputFrame InputFrame = new InputFrame ();

    }

}
```

8.3 Εφαρμογή του Κώδικα – Μελέτη Περίπτωσης

Για την πρακτική εφαρμογή υπολογισμού του φόρου θα μελετηθεί η περίπτωση της ενότητας 7.2 για συνολικά κέρδη από ατομική επιχείρηση 40.000,00 ευρώ και εισόδημα από ενοίκια 10.000,00 ευρώ. Τα αποτελέσματα ήταν τα παρακάτω

Φορολογία Εισοδήματος 2016	
Εισόδημα από ατομική Επιχείρηση	40.000,00 ευρώ
Εισόδημα από Ακίνητα	10.000,00 ευρώ
Φόρος από ατομική επιχείρηση	(37%) 14.800,00 ευρώ
Φόρος ακίνητης περιουσίας	(15%) 1.500,00 ευρώ
Συνολικός Φόρος	16.300,00 ευρώ

Η εικόνα του παραθύρου όπου υπολογίζεται ο φόρος είναι η παρακάτω:

Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων

Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος

Εισόδημα από Ατομική Επιχείρηση

Εισόδημα από Μίσθωση Ακινήτων

Υπολογισμός Φόρου από Ατομική Επιχείρηση

Υπολογισμός Φόρου από Μίσθωση Ακινήτων

Υπολογισμός Δόσης

Φόρος Εισοδήματος από Ατομική Επιχείρηση

Φόρος από Μίσθωση Ακινήτων

Δόση Φόρου

Αρχικά , εισάγουμε τα συνολικά κέρδη στο πρώτο πεδίο.

The screenshot shows a window titled "Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων". At the top, there are two input fields: "Εισόδημα από Ατομική Επιχείρηση" with the value "40000" and "Εισόδημα από Μίσθωση Ακινήτων". Below these are three tabs: "Υπολογισμός Φόρου από Ατομική Επιχείρηση", "Υπολογισμός Φόρου από Μίσθωση Ακινήτων", and "Υπολογισμός Δόσης". The first tab is active. In the main area, there are two input fields: "Φόρος Εισοδήματος από Ατομική Επιχείρηση" and "Φόρος από Μίσθωση Ακινήτων". A "Δόση Φόρου" button is located below these fields.

Πατώντας το πρώτο κουμπί υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος από στομική επιχειρηματική δραστηριότητα.

This screenshot shows the same software interface as above, but with the calculation completed. The "Φόρος Εισοδήματος από Ατομική Επιχείρηση" field now displays the value "14800". The "Δόση Φόρου" button is highlighted with a red border, indicating it has been clicked.

Στη συνέχεια εισάγουμε στο δεύτερο πεδίο το εισόδημα από ενοίκια.

Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων

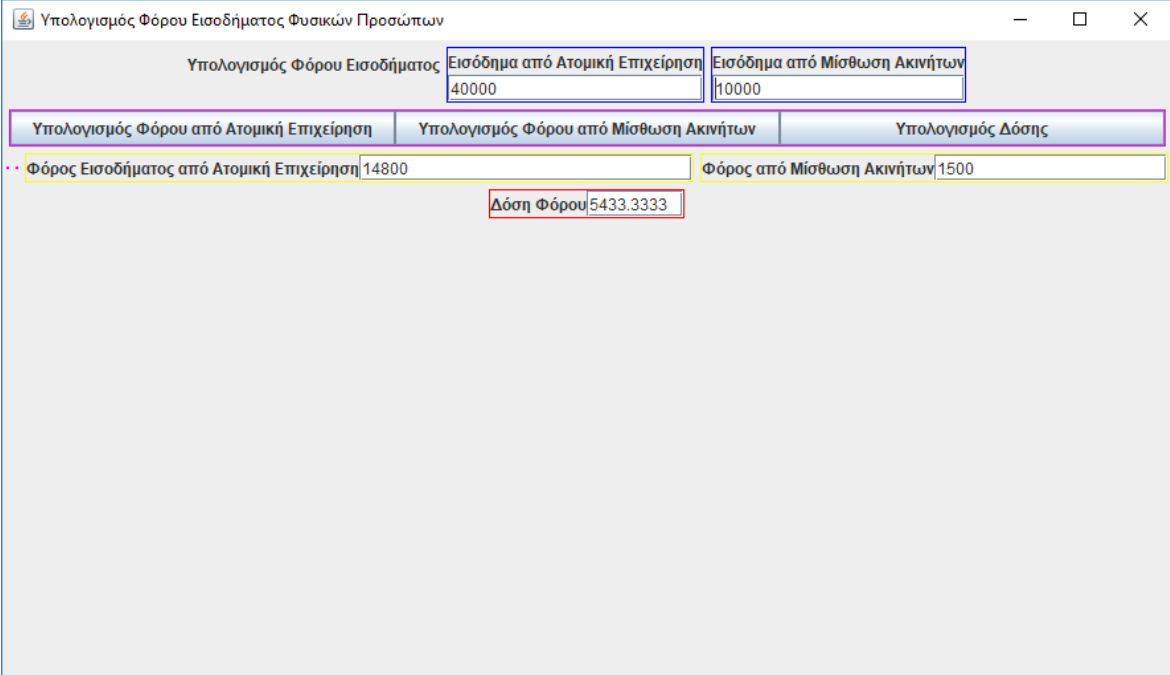
Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος	Εισόδημα από Ατομική Επιχείρηση 40000	Εισόδημα από Μίσθωση Ακινήτων 10000
Υπολογισμός Φόρου από Ατομική Επιχείρηση	Υπολογισμός Φόρου από Μίσθωση Ακινήτων	Υπολογισμός Δόσης
Φόρος Εισοδήματος από Ατομική Επιχείρηση	14800	Φόρος από Μίσθωση Ακινήτων
Δόση Φόρου		

Πατώντας ο χρήστης το δεύτερο κουμπί, υπολογίζεται και ο φόρος από μίσθωση ακινήτων.

Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων

Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος	Εισόδημα από Ατομική Επιχείρηση 40000	Εισόδημα από Μίσθωση Ακινήτων 10000
Υπολογισμός Φόρου από Ατομική Επιχείρηση	Υπολογισμός Φόρου από Μίσθωση Ακινήτων	Υπολογισμός Δόσης
Φόρος Εισοδήματος από Ατομική Επιχείρηση	14800	Φόρος από Μίσθωση Ακινήτων
1500		
Δόση Φόρου		

Τέλος με την αλληλεπίδραση του χρήστη, επιλέγοντας το τρίτο κουμπί, το πρόγραμμα εμφανίζει την συνολική δόση εισοδήματος που οφείλει το φυσικό πρόσωπο.



Υπολογισμός Φόρου από Ατομική Επιχείρηση	Υπολογισμός Φόρου από Μίσθωση Ακινήτων	Υπολογισμός Δόσης
Φόρος Εισοδήματος από Ατομική Επιχείρηση 14800	Φόρος από Μίσθωση Ακινήτων 1500	Δόση Φόρου 5433.3333

Όπως φαίνεται από το τελευταίο στιγμιότυπο της απεικόνισης, τα αποτελέσματα συμπίπτουν με αυτά που υπολογίστηκαν παραπάνω. Η λειτουργία του προγράμματος είναι σωστή.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η ελληνική οικονομία την τελευταία δεκαετία έχει παρουσιάσει σοβαρές αλλαγές αναφορικά με τον τρόπο φορολογικής πολιτικής που ακολουθεί, εξαιτίας των δημοσιονομικών και οικονομικών μέτρων που όφειλε να πραγματοποιήσει στα πλαίσια μνημονιακών αποφάσεων. Παρόλα αυτά, η υιοθέτηση φορολογικών μεταρρυθμίσεων και οικονομικής συμμόρφωσης ήταν απαραίτητη ανεξάρτητα των ιδιαίτερων συνθηκών που ακολούθησαν, έτσι ώστε η φορολογική επιβάρυνση να είναι ανεκτή για τα φυσικά όσο και για τα νομικά πρόσωπα.

Στο μεγαλύτερο ποσοστό της, η ελληνική οικονομία αποτελείται από πολύ μικρές (ατομικές επιχειρήσεις) και μικρές εταιρίες, οι οποίες έγιναν αποδέκτες των πολιτικών αναφορικά με τη φορολογία.

Με το νέο Νόμο Φορολόγησης του Εισοδήματος, οι κλίμακες και οι συντελεστές ρύθμισης του συνολικού φόρου ακολούθησαν αυξητική τάση μέχρι και έτος 2017, όπου οι ομόρρυθμες εταιρίες φορολογούνται με 29% από το πρώτο λεπτό κέρδους. Αντίστοιχα και οι ατομικές επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν τις κλίμακες φορολόγησης των φυσικών προσώπων, οι οποίες κινούνται αυξητικά στην ίδια κατεύθυνση. Η τάση αυτή έχει ως αποτέλεσμα την άντληση μεγαλύτερων ποσών από τις νομικές οντότητες, πολιτική η οποία εντείνει το αίσθημα της φοροδιαφυγής. Η σταθερότητα του φορολογικού περιβάλλοντος μετατρέπει μια εγχώρια οικονομία σε προορισμό επενδυτικών ενεργειών και ανάπτυξης. Αντίθετα, η απουσία σταθερότητας την οδηγεί σε συρρίκνωση με αποτέλεσμα οι μικρές επιχειρήσεις να μην είναι ευέλικτες ως προς τις απαιτήσεις του κράτους.

Σημαντικό όμως είναι το γεγονός πως η αστάθεια του φορολογικού συστήματος δεν διευκολύνει ενέργειες που αφορούν την επιχειρηματικότητα, καθώς περιέχουν ρίσκο εξαιτίας των έντονων και πολύ συχνών αλλαγών. Έτσι, η συρρίκνωση της οικονομίας λόγω αδυναμίας καταβολής φόρων και μη ενθάρρυνσης του επιχειρείν διευρύνουν το οικονομικό πρόβλημα της χώρας.

Οι λύσεις που δύναται να θέσουν την οικονομία της Ελλάδας σε αναπτυξιακούς ρυθμούς είναι ένα σταθερό φορολογικό σύστημα, μειωμένοι φορολογικοί συντελεστές και παροχές για παρακίνηση δημιουργίας νέων εταιριών. Με τους τρόπους αυτούς, το Κράτος θα ωφεληθεί καθώς θα στηρίζεται σε φορολογούμενους οι οποίοι θα δείχνουν εμπιστοσύνη και συμμόρφωση απέναντι στις υποχρεώσεις τους. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι η πλειοψηφία των επιχειρήσεων να ανταπεξέρχεται στις φορολογικές υποχρεώσεις ώστε τα φορολογικά έσοδα να παραμένουν σε ικανοποιητικό επίπεδο.

Είναι σημαντικό οι επιχειρήσεις και συνεπώς τα φυσικά πρόσωπα να φορολογούνται σύμφωνα με το αποτέλεσμα της δραστηριότητάς τους, σύμφωνα με ένα εγκεκριμένο σχέδιο φορολογικής αξιολόγησης που θα επιβάλλουν οι φορολογικές αρχές.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης , «Φορολογικό Δίκαιο», Αθήνα – Θεσσαλονίκη, Ε' έκδοση, 2014, Εκδόσεις Σακκούλα Α.Ε.
2. Νεγκάκης Ι. Χρήστος , «Λογιστική Εταιριών, Σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Θεσσαλονίκη, 2016, Έκδοση ιδιωτική
3. Γεωργακόπουλος Α. Θεόδωρος , «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», Αθήνα, Δ' έκδοση, 2012, Εκδόσεις Ε. Μπένου
4. Ελίζα Δ. Αλεξανδρίδου , «Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών, Προσωπικές και Κεφαλαιουχικές εταιρίες», Αθήνα, Β' έκδοση, 2016, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη Α.Ε.Β.Ε.
5. Λεονάρδος Αρ. Κοντός- Μάναλης , «Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο: Θεμελιώσεις, Φορολογική διαδικασία, εφαρμογές», Αθήνα, 2007, Εκδόσεις Σάκκουλας Π.Ν.
6. Ανδρέας Γ. Κοψιάτης , «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων», Θεσσαλονίκη, 2015, Έκδοση ιδιωτική
7. Λογιστικός Ασφαλιστικός Φοροτεχνικός και Νομικός Σύμβουλος , «Κωδικοποίηση Βασικής Φορολογικής Νομοθεσίας 2017», Αθήνα, 2017, Εκδόσεις Ευάγγελος Αργυρίου Ρήγας και ΣΙΑ Ε.Ε.
8. Άγγελος Α. Τσακλάγκανος , «Χρηματοοικονομική Λογιστική, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Αθήνα, Β' έκδοση, 2011, Εκδόσεις Αδελφών Κυριακίδη Α.Ε.
9. David J. Barnes – Michael Kolling, « Αντικειμενοστραφής προγραμματισμός σε Java», Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις: Κλειδάριθμος.

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

1. Φίλιππος Δερδβενόπουλος, Λογιστής- Φοροτεχνικός « Φορολογικές κλίμακες 2018», 26 Απριλίου 2018, διαθέσιμο ηλεκτρονικά στον ιστότοπο: <https://.logistis-dervenopoulos.gr/klimakes2018>
2. Τάσος Σακελλαρόπουλος, « Η φορολογία για τις δηλώσεις του 2018», 26 Ιουλίου 2018, διαθέσιμο ηλεκτρονικά: <http://foroline.gr/archives/27596>
3. Κωνσταντίνος Δημ. Γραβιάς, « Ο τρόπος φορολόγησης των ομορρύθμων, ετερόρρυθμων κ.λ.π. εταιριών του άρθρου 10 του ν. 3842/2010» , 24 Μαρτίου 2011, διαθέσιμο ηλεκτρονικά: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/11866>

ΝΟΜΟΙ-ΠΟΛ

1. Νόμος 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/16-0-1994)
2. Νόμος 4172/2013 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013)
3. Νόμος 4223/2013 «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 287/31-12-2013)
4. Νόμος 4308/2014 « Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014)
5. Νόμος 4305/2014 «Ανοικτή διάθεση και περαιτέρω χρήση εγγράφων, πληροφοριών και δεδομένων του δημόσιου τομέα, τροποποίηση του ν. 3448/2006 (Α'57), προσαρμογή της εθνικής νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας 2013/37/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, περαιτέρω ενίσχυση της διαφάνειας, ρυθμίσεις θεμάτων Εισαγωγικού Διαγωνισμού Ε.Σ.Δ.Δ.Α. και άλλες διατάξεις - Ρύθμιση των οφειλών προς τη φορολογική διοίκηση - Ρύθμιση των οφειλών προς τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης» (ΦΕΚ Α' 237/31-10-2014)
6. Νόμος 4072/2012 «Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος – Νέα εταιρική μορφή – Σήματα – Μεσίτες Ακινήτων – Ρύθμιση θεμάτων ναυτιλίας, λιμένων και αλιείας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 86/11-04-2012)
7. Νόμος 3986/2011 «Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012 – 2015» (ΦΕΚ Α' 152/1-7-2011)
8. Νόμος 2190/1955 «Περί Ανωνύμων Εταιριών» (ΦΕΚ Α' 37/30.3.1963)
9. Νόμος 4110/2013 «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013)
10. Νόμος 4334/2015 «Επείγουσες ρυθμίσεις για τη διαπραγμάτευση και σύναψη συμφωνίας με τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Στήριξης (Ε.Μ.Σ.) (ΦΕΚ Α' 80/16-07-2015)
11. Νόμος 4387/2016 «Ενιαίο Σύστημα Κοινωνικής Ασφάλειας – Μεταρρύθμιση ασφαλιστικού – συνταξιοδοτικού συστήματος – Ρυθμίσεις φορολογίας εισοδήματος και τυχερών παιγνίων και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 85/12-05-2016)
12. Νόμος 4472/2017 «Συνταξιοδοτικές διατάξεις Δημοσίου και τροποποίηση διατάξεων του ν. 4387/2016, μέτρα εφαρμογής των δημοσιονομικών στόχων και μεταρρυθμίσεων, μέτρα κοινωνικής στήριξης και εργασιακές ρυθμίσεις, Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2018-2021 και λοιπές διατάξεις» (Α' 74/19-5-2017)
13. ΠΟΛ 1010/02-01-2014 « Καθορισμός των Φορέων που αναγνωρίζονται για το σκοπό του προσδιορισμού της μείωσης φόρου επί του ποσού των χορηγουμένων σε αυτούς δωρεών (αρθρ.19 Ν.4172/13) »

14. ΠΟΛ 1003/31-12-2014 « Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις ».
15. ΠΟΛ 1042/26-01-2015 « Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013). »
16. ΠΟΛ 1044/10-02-2015 « Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 44, 45 και 46 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013)»
17. ΠΟΛ 1223/08-10-2015 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013).»
18. ΠΟΛ 1069/23-03-2015 « Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 και 40 ν.4172/2013)»
19. ΠΟΛ 1071/31-03-2015 « Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό)
20. ΠΟΛ 1113/02-06-2015 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')»

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΟΙ ΙΣΤΟΤΟΠΟΙ

1. Ελληνική Στατιστική Υπηρεσία: www.statistics.gr
2. Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, « Έκθεση για την εξέλιξη και διακύμανση των Φορολογικών Εσόδων, Απολογιστικό δελτίο έτους 2016», www.publicrevenue.gr
3. Ελληνική Δημοκρατία Υπουργείο Οικονομικών, « Ερώτηση 08: Νέα κλίμακα για Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης έτους 2015-2016», www.minfin.gr
4. www.gemi.ebeh.gr
5. www.weforum.org
6. www.taxheaven.gr
7. www.dfn.gr
8. www.money-money.gr
9. www.javacodex.com

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Πίνακας 19: Αριθμός νομικών ομάδων ανά κλάδο οικονομίας και Νομική Μορφή στο σύνολο της χώρας

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ						
Κωδικός NACE Rev2	Περιγραφή	ΑΤΟΜΙΚ Η	ΟΕ	ΕΕ	ΕΠΕ	ΑΕ	ΚΟΙΝΟΠΡ ΑΕΙΑ	ΛΟΙΠΕΣ
A	ΓΕΩΡΓΙΑ, ΔΑΣΟΚΟΜΙΑ ΚΑΙ ΑΛΙΕΙΑ	466.176	783	158	169	442	27	2.531
B	ΟΡΥΧΕΙΑ ΚΑΙ ΛΑΤΟΜΕΙΑ	244	131	53	44	181	3	22
C	ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗ	40.258	10.275	2.000	1.908	5.378	32	1.649
D	ΠΑΡΟΧΗ ΗΛΕΚΤΡΙΚΟΥ ΡΕΥΜΑΤΟΣ, ΦΥΣΙΚΟΥ ΑΕΡΙΟΥ, ΑΤΜΟΥ ΚΑΙ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	1.683	1.990	1.132	817	1.047	24	351
E	ΠΑΡΟΧΗ ΝΕΡΟΥ· ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΛΥΜΑΤΩΝ, ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΠΟΒΛΗΤΩΝ ΚΑΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤ ΕΣ ΕΞΥΓΙΑΝΣΗΣ	1.050	152	44	109	180	58	442
F	ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ	54.243	6.128	2.281	1.228	2.852	2.902	830
G	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΚΑΙ ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ· ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΜΗΧΑΝΟΚΙΝΗ ΤΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΜΟΤΟΣΥΚΛΕΤ ΩΝ	190.937	29.422	8.456	7.759	8.536	24	5.544
H	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΚΑΙ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗ	53.050	1.153	479	1.232	1.061	255	6.358
I	ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤ ΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΚΑΤΑΛΥΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΕΣΤΙΑΣΗΣ	93.365	10.156	3.454	1.432	4.590	25	2.028
J	ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ	13.570	1.358	880	1.180	1.412	7	1.202
K	ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤ ΩΤΙΚΕΣ ΚΑΙ	14.998	391	623	382	734		555

	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ							
L	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	2.706	678	384	842	2.389	14	1.549
M	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΕΣ, ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	138.099	3.125	2.009	2.169	2.078	200	3.240
N	ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΥΠΟΣΤΗΡΙΚΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	14.298	1.673	772	1.253	912	39	2.040
O	ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΑΜΥΝΑ· ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΗ				10	38		959
P	ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ	17.312	2.263	577	281	275	21	1.728
Q	ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΘΡΩΠΙΝΗ ΥΓΕΙΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΜΕΡΙΜΝΑ	52.861	804	398	594	578	2	1.641
R	ΤΕΧΝΕΣ, ΔΙΑΣΚΕΔΑΣΗ ΚΑΙ ΨΥΧΑΓΩΓΙΑ	16.115	1.289	456	306	314	10	3.770
S	ΆΛΛΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	27.503	1.700	554	181	100	8	10.399
W	ΑΓΝΩΣΤΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	638	37	14	30	35	15	663

Πίνακας 20: Αριθμός φορολογούμενων και εισόδημα από εμπορικές, βιομηχανικές και γεωργικές επιχειρήσεις

ΕΤΟΣ	2016	
	ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΙ (φορολογικές δηλώσεις)	
ΚΛΙΜΑΚΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ(%)
01. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 1.000	329.515	1,85%
02. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 2.000	433.521	4,38%
03. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 3.000	500.105	7,15%
04. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 4.000	548.106	9,96%
05. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 5.000	584.925	12,75%
06. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 6.000	614.639	15,49%

07. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 7.000	638.470	18,10%
08. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 8.000	658.253	20,59%
09. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 9.000	674.875	22,97%
10. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 10.000	689.413	25,30%
11. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 11.000	701.989	27,52%
12. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 12.000	712.675	29,59%
13. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 13.000	721.718	31,50%
14. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 14.000	729.795	33,34%
15. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 15.000	737.235	35,16%
16. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 16.000	743.905	36,90%
17. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 17.000	749.772	38,53%
18. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 18.000	755.315	40,17%
19. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 19.000	760.393	41,75%
20. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 20.000	765.098	43,30%
21. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 22.000	773.043	46,11%
22. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 24.000	779.784	48,73%
23. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 26.000	785.658	51,20%
24. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 28.000	790.903	53,59%
25. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 30.000	795.567	55,87%
26. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 33.000	801.503	59,02%
27. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 36.000	806.285	61,80%
28. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 39.000	810.469	64,45%
29. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 42.000	814.071	66,90%
30. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 45.000	817.244	69,23%
31. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 50.000	821.721	72,82%
32. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 55.000	824.740	75,48%
33. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 60.000	827.074	77,75%
34. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 65.000	828.989	79,76%
35. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 70.000	830.553	81,54%
36. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 75.000	831.779	83,04%
37. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 80.000	832.882	84,48%
38. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 85.000	833.764	85,70%
39. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 90.000	834.462	86,74%
40. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 95.000	835.109	87,74%
41. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 100.000	835.608	88,57%
42. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 110.000	836.338	89,85%
43. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 120.000	836.928	91,00%
44. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 130.000	837.374	91,94%
45. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 140.000	837.728	92,74%
46. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 150.000	838.018	93,45%
47. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 160.000	838.247	94,05%
48. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 170.000	838.412	94,51%
49. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 180.000	838.558	94,94%
50. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 200.000	838.784	95,66%
51. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 220.000	838.957	96,27%
52. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 250.000	839.128	96,94%
53. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 280.000	839.237	97,43%
54. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 310.000	839.308	97,78%

55. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 340.000	839.367	98,11%
56. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 370.000	839.396	98,28%
57. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 400.000	839.421	98,44%
58. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 450.000	839.452	98,66%
59. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 500.000	839.483	98,91%
60. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 550.000	839.500	99,06%
61. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 600.000	839.513	99,19%
62. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 650.000	839.525	99,31%
63. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 700.000	839.537	99,45%
64. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 800.000	839.549	99,60%
65. ΚΑΤΩ ΑΠΟ 900.000	839.554	99,67%
66. ΑΝΩ ΑΠΟ 900.000	839.569	100,00%

Πηγή: www.aade.gr

Πίνακας 21: Στατιστικά στοιχεία φορολογικών δηλώσεων προσωπικών εταιριών φορολογικού έτους 2015

ΚΛΙΜΑΚΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΣΕ €			ΠΛΗΘΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΖΗΜΙΟΓΟΝΕΣ			53.602
ΖΗΜΙΟΓΟΝΕΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ			45
ΜΗΔΕΝΙΚΕΣ			13.179
0 <	-	10.000	21.529
10.001	-	15.000	5.669
15.001	-	22.000	5.935
22.001	-	30.000	5.036
30.001	-	45.000	6.210
45.001	-	60.000	3.736
60.001	-	90.000	3.721
90.001	-	120.000	1.837
120.001	-	150.000	1.090
150.001	-	220.000	1.334
220.001	-	300.000	621
300.001	-	450.000	454
450.001	-	600.000	146
600.001	-	750.000	98
750.001	-	900.000	45
900.001	-	1.200.000	56
1.200.001	-	1.500.000	33
1.500.001	-	1.800.000	17
1.800.001	-	2.100.000	8
2.100.001	-	2.400.000	8
2.400.001	-	2.700.000	5
2.700.001	-	3.000.000	2
3.000.001	-	3.500.000	5
3.500.001	-	4.000.000	3
4.000.001	-	4.600.000	4

4.600.001	-	5.200.000	2
5.200.001	-	5.800.000	0
5.800.001	-	7.500.000	4
	>	7.500.000	3
ΣΥΝΟΛΑ			124.437

Πηγή: www.aade.gr