



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Ν.4172/2013

του

ΜΑΡΚΟΥΣΗ ΝΙΚΟΛΑΟΥ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2019

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με την εκπόνηση της παρούσας μεταπτυχιακής εργασίας ολοκληρώνεται η φοίτηση μου στο Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών «Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής» του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας. Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου για τη συνεχή καθοδήγησή του στη συγγραφή της διπλωματικής μου, για την ευκαιρία που μου έδωσε, την κατανόηση, την υποστήριξή του και την άριστη συνεργασία που είχαμε. Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου, με τη βοήθεια των οποίων κατάφερα να ολοκληρώσω τη διπλωματική μου εργασία.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία στοχεύει στην επισκόπηση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων της Ελλάδας, ο οποίος εφαρμόζεται μέσω του Νόμου 4172/2013. Ο συγκεκριμένος νόμος, ο οποίος καθορίζει τη φορολογία των φυσικών προσώπων, καθώς και την φορολογία των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, προσδιορίζει τις κατηγορίες εισοδημάτων και τον τρόπο φορολόγησης τους καθώς επίσης και τον τρόπο απόδοσης και παρακράτησης των φόρων. Εξετάζοντας τον νέο αυτόν νόμο ο οποίος αποτελεί ένα διαφορετικό και πρωτόγνωρο για τα ελληνικά δεδομένα πλαίσιο, καθώς βασίζεται κατά κόρον σε βάσεις φορολογικών συστημάτων άλλων χωρών, θα διαπιστωθεί η διαφορετική οπτική που αντιμετωπίζει το νέο φορολογικό σύστημα τα διάφορα ζητήματα και περιπτώσεις που προκύπτουν στον τρόπο φορολόγησης για τα ελληνικά δεδομένα. Ο βασικό λόγος διεξαγωγής της συγκεκριμένης μελέτης είναι οι διαρκείς φορολογικές μεταβολές που υφίστανται το ισχύον φορολογικό νομοθέτημα από το έτος έναρξης του μέχρι και σήμερα, καθώς η συγκεκριμένη μελέτη προσπαθεί να παρουσιάσει τα δεδομένα που ισχύουν σήμερα στη χώρα, μετά από τις εκτενείς αλλαγές σε φορολογικούς συντελεστές και την αναπροσαρμογή άλλων φορολογικών παραμέτρων. Η διάρθρωση της εργασίας βασίζεται στην παρουσίαση και στην ανάλυση του Νόμου 4172/2013 και κυρίως στα άρθρα που αναφέρονται στη φορολογία των φυσικών προσώπων και των νομικών προσώπων και οντοτήτων της χώρας μας. Εν κατακλείδι, επιχειρείται η παράθεση ορισμένων φορολογικών παραδειγμάτων που παρουσιάζουν τον τρόπο φορολόγησης των φυσικών και των νομικών προσώπων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος καθώς και με την παράθεση συμπερασμάτων που προκύπτουν από την μελέτη του συγκεκριμένου φορολογικού νόμου.

Λέξεις Κλειδιά: Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Νόμος 4172/2013, Φυσικά Πρόσωπα, Νομικά Πρόσωπα, Ελλάδα, Φορολόγηση, Αλλαγές

ABSTRACT

This master thesis aims to study the Income Tax Code of natural and legal persons of Greece, which is implemented through Law 4172/2013. This law, which defines the taxation of natural persons as well as the taxation of legal persons and legal entities, specifies the categories of income and how they are taxed, as well as the manner in which taxes are paid and withheld. By looking at this new law, which is a different and unprecedented form of Greek data, as it is based largely on tax bases of other countries, one will see the different perspectives of the new tax system on the various issues and cases that arise in the way of taxation, for the Greek standards. The main reason for conducting this study is the constant tax changes that have been under the current tax legislation since its inception until today, as this study tries to present the current data in the country, after extensive changes in tax rates and the adjustment of other tax parameters. The structure of the thesis is based on the presentation and analysis of Law 4172/2013 and mainly on articles referring to the taxation of natural persons and legal entities and entities of our country. In conclusion, it is attempted to cite some tax examples that show how natural and legal person are taxed in accordance with the applicable provisions of the Income Tax Code, as well as the conclusions drawn from the study of this tax law.

Keywords: Income Tax Code, Law 4172/2013, Natural Person, Legal Person, Greece, Taxation, Changes

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΕΡΜΗΝΕΙΑΣ ΑΚΡΩΝΥΜΙΩΝ	vii
ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	viii
<i>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ</i>	1
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις	1
1.2 Σκοπός της Εργασίας.....	2
1.3 Διάρθρωση της Εργασίας	3
<i>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΦΟΡΟΥ & ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</i>	4
2.1 Έννοια του Φόρου	4
2.2 Κυριότερες διακρίσεις του Φόρου.....	4
2.3 Οι Κανόνες της Φορολογίας.....	5
2.4 Τα Συστήματα Φορολογίας.....	7
2.5 Οι Επιπτώσεις της Φορολογίας στην Οικονομική και Κοινωνική Ζωή.....	10
2.6 Ιστορική Αναδρομή της Φορολογίας στην Ελλάδα	11
2.7 Ο Νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος	13
2.7.1 Αλλαγές του νέου Κ.Φ.Ε.....	14
<i>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ</i>	16
3.1 Γενικά χαρακτηριστικά περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.....	16
3.1.1 Ορισμοί του Κ.Φ.Ε.....	16
3.1.2 Υποκείμενο του Φόρου	18
3.1.3 Φορολογική Κατοικία	18
3.1.4 Φορολογητέο Εισόδημα	19
3.1.5 Φορολογικό Έτος	19
3.1.6 Χρόνος Κτήσης του Εισοδήματος.....	20
3.1.7 Πρόσωπα που επιβαρύνουν τον φορολογούμενο	21
3.2 Κατηγορίες Εισοδημάτων Φυσικών Προσώπων.....	22
3.2.1 Μισθωτή Εργασία & Συντάξεις	22
3.2.2 Κέρδη από Επιχειρηματική Δραστηριότητα	28
3.2.3 Εισόδημα από Κεφάλαιο	35
3.2.4 Εισόδημα από Υπεραξία Μεταβίβασης Κεφαλαίου.....	40
3.3 Εισφορά Αλληλεγγύης Φυσικών Προσώπων.....	46
3.4 Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας - Τεκμήρια.....	48
<i>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ & ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ</i>	51

4.1 Γενικά χαρακτηριστικά περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων	51
4.1.1 Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων	51
4.1.2 Υποκείμενα του φόρου	51
4.1.3 Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα	52
4.1.4 Φορολογική κατοικία νομικών προσώπων ή οντοτήτων.....	53
4.1.5 Μόνιμη Εγκατάσταση νομικών προσώπων ή οντοτήτων.....	54
4.2 Φορολογητέο Εισόδημα Νομικών Προσώπων & Νομικών Οντοτήτων	55
4.2.1 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.....	55
4.2.2 Απαλλαγή Ενδοομιλικών Μερισμάτων.....	56
4.2.3 Υποκεφαλαιοδότηση	58
4.2.4 Ενδοομιλικές Συναλλαγές	60
4.3 Φορολογικοί Συντελεστές	64
4.4 Παρακράτηση Φόρου	65
4.4.1 Υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου	65
4.4.2 Συντελεστές παρακράτησης και χρόνος απόδοσης φόρου	67
4.5 Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος	70
4.5.1 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα	70
4.5.2 Μείωση προκαταβλητέου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα.....	72
4.5.3 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων .	73
4.6 Διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής & της φοροαποφυγής	75
4.6.1 Συναλλαγές με εταιρείες σε μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς	75
4.6.2 Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες	80
<i>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΙΣΗ ΤΟΥ Κ.Φ.Ε – Ν.4172/2013</i>	<i>84</i>
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	93
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	96

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΕΡΜΗΝΕΙΑΣ ΑΚΡΩΝΥΜΙΩΝ

A.E	Ανώνυμη Εταιρεία
A.K	Αστικός Κώδικας
A.Π	Απόφαση Αρείου Πάγου
E.E	Ευρωπαϊκή Ένωση
E.A.E	Ελεγχόμενη Αλλοδαπή Εταιρεία
E.K	Εταιρικό Κεφάλαιο
E.Λ.Π	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
E.O.X	Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος
E.Π.Ε	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
I.K.E	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
K.N	Κωδικοποιημένος Νόμος
K.Φ.Ε	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
N.Δ	Νομοθετικό Διάταγμα
N.Π.Δ.Δ.	Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
N.Π.Ι.Δ.	Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου
N.4172/2013	Νόμος 4172/2013
O.A.Σ.A	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
O.E	Ομόρρυθμη Εταιρεία
Οπ.π	Όπως παραπάνω
Π.Δ	Προεδρικό Διάταγμα
Φ.Π.Α	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
EBITDA	Κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ

<u>A/A</u>	<u>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</u>	<u>ΣΕΛΙΔΑ</u>
Πίνακας 1	Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων	26
Πίνακας 2	Ελάχιστες Δαπάνες με Ηλεκτρονικές Συναλλαγές για την Έκπτωση Φόρου Εισοδήματος	27
Πίνακας 3	Συντελεστές Φορολογίας εφάπαξ Αποζημίωσης	28
Πίνακας 4	Συντελεστές Φορολογικών Αποσβέσεων	34
Πίνακας 5	Κλίμακα Ποσοστών Επισημασμένων Απαιτήσεων	35
Πίνακας 6	Συντελεστές Φορολόγησης Εισοδήματος από Κεφάλαιο	41
Πίνακας 7	Συντελεστές Απομείωσης Υπεραξίας	45
Πίνακας 8	Συντελεστές Εισφοράς Αλληλεγγύης	48
Πίνακας 9	Ενωσιακός Κατάλογος Μη Συνεργάσιμων Περιοχών Φορολογικής Δικαιοδοσίας	79
Πίνακας 10	Λίστα Κρατών με Προνομιακό Καθεστώς	80

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Ανέκαθεν ο φόρος αποτελούσε την αδιαμφισβήτητη πηγή εισοδήματος ενός κράτους για να ανταπεξέλθει στις ανάγκες και στις υποχρεώσεις του, υποχρεώνοντας τους πολίτες τους σε καταβολή των εκάστοτε φόρων. Έτσι, το φορολογικό σύστημα ενός ανεπτυγμένου και σύγχρονου κράτους εξυπηρετεί ποικίλους στόχους οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής.

Πέραν από την εξασφάλιση των πόρων για την λειτουργία της δημόσιας διοίκησης που προσφέρει ένα φορολογικό σύστημα, δεν παύει να αποτελεί μία αρκετά σύνθετη υπόθεση, μέσω της οποίας λειτουργεί το οργανωμένο κοινωνικό σύνολο, καθώς επηρεάζει τα κίνητρα για εργασία, αποταμίευση, επενδύσεις και επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών αλλά και των νομικών προσώπων στην οικονομία, την ασφάλεια καθώς και την ανάπτυξη της χώρας και της οικονομίας.

Για τον σχεδιασμό ενός συστήματος φορολογίας θα πρέπει να λαμβάνονται σοβαρά υπόψη ταυτόχρονα οι ανάγκες για την σωστή λειτουργία του κράτους αλλά και οι ανάγκες των πολιτών για ευημερία και δικαιοσύνη απέναντι στα φορολογικά βάρη. Παρατηρείται συνεχώς και ειδικότερα στις μέρες μας πως δεν είναι αρκετό ένα σύνολο διατάξεων, όσο καλομελετημένο και να είναι, αλλά ούτε ένας καλύτερος φορολογικός μηχανισμός, αλλά απαιτείται και τα δύο να είναι ορθά ανεπτυγμένα με απώτερο σκοπό την καθοριστική βοήθεια. Το θέμα ενός δίκαιου φορολογικού συστήματος θα αποτελεί συνέχεια το ζητούμενο αλλά και το φλέγων θέμα για όλα τα κράτη του κόσμου.

Η Ελλάδα, ως κράτος αριθμεί μόλις διακοσίων χρόνων από την απελευθέρωση της από τις ξένες κυριαρχίες, προσπαθεί μέσα σε αυτό το χρονικό πλαίσιο να αναπτύσσει και να εφαρμόζει ένα φορολογικό σύστημα που θα αποφέρει ωφέλει ως προς τις ανάγκες του κράτους αλλά και ως προς τους έλληνες πολίτες. Η πρώτη προσπάθεια για την ύπαρξη ενός φορολογικού συστήματος στη χώρα έγινε το 1919 και από τότε μέχρι σήμερα έχουν εφαρμοστεί περίπου πέντε διαφορετικά συστήματα φορολόγησης του εισοδήματος των φυσικών και των νομικών προσώπων.

Σήμερα στην Ελλάδα εφαρμόζεται ο Νόμος 4172/2013 ο οποίος μέσω των διατάξεων του εισάγει τον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος των φυσικών και των νομικών προσώπων στην Ελλάδα, καθώς καθορίζει την φορολογία τους, τον τρόπο φορολόγησης τους αλλά και τον τρόπο απόδοσης, καταβολή, προκαταβολής και παρακράτησης του φόρου από αυτούς. Το νέο αυτό φορολογικό σύστημα αποτελεί καινοτομία για τα δεδομένα της χώρας καθώς εισάγει νέους τρόπους και έννοιες ως προς την φορολογία φυσικών και νομικών προσώπων και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Παρόλα αυτά, η διαχρονική παθογένεια που αντιμετωπίζει το εκάστοτε φορολογικό σύστημα της χώρας όπως και αυτό, είναι η μη ύπαρξη της σταθερότητας στις θεσμοθετημένες διατάξεις του καθώς οι συνεχείς αλλαγές που γίνονται το καθιστούν σε πολλές περιπτώσεις μη αποδοτικό, μη αποτελεσματικό και περίπλοκο.

1.2 Σκοπός της Εργασίας

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η επισκόπηση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ο οποίος εισήχθη στις 23 Ιουλίου του 2013 με την ψήφιση του Νόμου 4172/2013 «περί Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» και με ισχύει από το 2014 και έκτοτε.

Συγκεκριμένα με την παρουσίαση των εκάστοτε διατάξεων φορολογίας των φυσικών και των νομικών προσώπων και οντοτήτων στοχεύει στην καλύτερη κατανόηση και ερμηνεία του νέου αυτού φορολογικού συστήματος που εφαρμόζεται στη χώρα. Η συγκεκριμένη εργασία επιχειρεί να παρακολουθήσει και να αναδείξει τα νέα δεδομένα που ισχύουν στην φορολόγηση του εισοδήματος καθώς αλληπάλλληλες νομοθετικές διατάξεις αλλάζουν διαρκώς την ροή και τα δεδομένα του φορολογικού συστήματος της χώρας, δημιουργώντας έτσι σοβαρές επιφυλάξεις ως προς την αποτελεσματικότητα αλλά και στις μεταβολές που θα επέλθουν στην οικονομική κατάσταση των πολιτών αλλά και των επιχειρήσεων της χώρας.

Εν τέλει, η χρησιμότητα της παρούσας εργασίας είναι σημαντική καθώς παρουσιάζει την φορολόγηση του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ισχύει εν έτη 2019, στοχεύοντας στην ανάδειξη των νέων δεδομένων που ισχύουν σήμερα.

1.3 Διάρθρωση της Εργασίας

Η παρούσα εργασία αποτελείται από πέντε κεφάλαια τα οποία έχουν ως εξής:

Αρχικά, το 1^ο Κεφάλαιο είναι εισαγωγικό και παρουσιάζει ορισμένες εισαγωγικές παρατηρήσεις επί της φορολογίας καθώς και του φορολογικού καθεστώτος της χώρας μας. Επίσης, παρουσιάζεται ο σκοπός της εργασίας και ο λόγος της σημαντικότητας που την διακατέχει. Τέλος, στο παρόν κεφάλαιο αναδεικνύεται και ο τρόπος διάρθρωσης των κεφαλαίων και των εννοιών που ακολουθήθηκε.

Στο 2^ο Κεφάλαιο, γίνεται αναφορά στις εισαγωγικές έννοιες του φόρου και της φορολογίας καθώς αναπτύσσονται η έννοια και οι διακρίσεις του φόρου, οι κανόνες και τα συστήματα φορολογίας καθώς και οι επιπτώσεις της φορολογίας στην οικονομική και κοινωνική ζωή των πολιτών. Επιπλέον, επιχειρείται η παρουσίαση μιας σύντομης ιστορικής αναδρομής της φορολογίας στην Ελλάδα αλλά του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος της Ελλάδας.

Στο 3^ο Κεφάλαιο της παρούσας εργασίας, αναπτύσσεται η φορολογία του εισοδήματος των νομικών προσώπων. Συγκεκριμένα, αναφέρονται τα γενικά χαρακτηριστικά περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, οι κατηγορίες εισοδήματος που φορολογούνται, οι διατάξεις περί Εισφοράς Αλληλεγγύης που υποχρεώνονται τα φυσικά πρόσωπα να καταβάλλουν καθώς και ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας.

Εν συνεχεία, στο 4^ο Κεφάλαιο, παρουσιάζεται η φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, αναφέρονται επίσης τα γενικά χαρακτηριστικά περί φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και οντοτήτων, οι κατηγορίες του φορολογητέου εισοδήματος τους καθώς και οι φορολογικοί συντελεστές που εφαρμόζονται στα κέρδη των νομικών προσώπων. Επιπλέον, αναφέρονται οι διατάξεις περί παρακράτησης φόρου και προκαταβολής φόρου του εισοδήματος τους αλλά και οι διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

Τέλος, στο 5^ο Κεφάλαιο, επιχειρείται να παρουσιαστεί ο τρόπος φορολόγησης των φυσικών και νομικών προσώπων της χώρας μέσω της χρήσης φορολογικών παραδειγμάτων με σκοπό την καλύτερη κατανόηση της αρχιτεκτονικής του φορολογικού μας συστήματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΦΟΡΟΥ & ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

2.1 Έννοια του Φόρου

Ως φόρος ορίζεται, η αναγκαστική εισφορά που καταβάλλεται από τον πολίτη, προς το κράτος, χωρίς ειδική αντιπαροχή και το κράτος τον εισπράττει για να αντιμετωπίσει τις δημόσιες δαπάνες του, σύμφωνα με τον Γάλλο οικονομολόγο Gaston Zeze. Αποτελεί λοιπόν αναγκαστική εισφορά και επιβάλλεται μόνο με νόμο ψηφισμένο από την βουλή¹.

Ειδικότερα, το Σύνταγμα της Ελλάδος ορίζει ότι 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 τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος².

Έτσι, αυτή η υλική θυσία που υπόκεινται οι πολίτες αποσκοπεί στην ομαλή λειτουργία του κρατικού μηχανισμού με απώτερο σκοπό την κάλυψη των εκάστοτε δημοσίων δαπανών του σε εθνική άμυνα, υγεία, παιδεία, δικαιοσύνη, πρόνοια, κτλ. Άρα, ο φόρος συμπερασματικά χαρακτηρίζεται από³ :

- Υποχρεωτική εισφορά του πολίτη προς το Δημόσιο
- Έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος
- Μέσο άσκησης του κράτους της κοινωνική και οικονομικής πολιτικής του
- Πραγματοποίηση των κρατικών σκοπών.

2.2 Κυριότερες διακρίσεις του Φόρου

Οι κυριότερες διακρίσεις των φόρων όπως αναφέρονται στη Δημόσια Οικονομία είναι η διάκριση τους σε:

- Άμεσους και
- Έμμεσους

¹ Γκίνογλου Δ., (2014), Φορολογική Λογιστική II

² Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

³ Φλώρος Α.,(2010), Φορολογική Λογιστική

Η διάκριση αυτή βασίζεται είτε στον τρόπο που εισπράττονται (διοικητική άποψη) είτε στη φύση του φορολογικού αντικειμένου (δημοσιονομική άποψη). Στην δημοσιονομική άποψη βασικό στοιχείο αποτελεί και η επίρριψη του φόρου στον τελικό καταναλωτή όπως ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ). Στους άμεσους φόρους σύμφωνα με τις αναφερόμενες απόψεις (διοικητική και δημοσιονομική) κατατάσσονται:

- Ο φόρος εισοδήματος
- Ο φόρος κληρονόμων, δωρεών, γονικών παροχών.

Ωστόσο, στους έμμεσους φόρους κατατάσσονται:

- Οι δασμοί
- Φόροι κατανάλωσης
- Τέλη χαρτοσήμου κ.α
- Φόρος Προστιθέμενης Αξίας κ.α

Τα πλεονεκτήματα από την επιβολή των άμεσων φόρων είναι ο δικαιότερος χαρακτήρας τους, η σταθερότητα στην απόδοση τους από τους πολίτες, το μικρό κόστος είσπραξης τους καθώς και η ακριβής γνώση των ποσών από τους φορολογούμενους. Στον αντίποδα, τα μειονεκτήματα τους είναι, ότι ευνοούν την φοροδιαφυγή, γίνονται αντικείμενο πολιτικής εκμετάλλευσης (αλλαγή βάσης κ.λ.π.) καθώς και η δυσκολότερη διαδικασία είσπραξης τους.

Όσον αφορά τους έμμεσους φόρους, τα πλεονεκτήματα από την επιβολή τους είναι η εύκολη είσπραξη και καταβολής τους, η μεγαλύτερη απόδοση τους καθώς υπάρχει δυσκολία στη φοροδιαφυγή τους και τέλος ότι μπορούν να εισπραχθούν ακόμα και από αλλοδαπούς που βρίσκονται στη χώρα, παραδείγματος χάριν, οι τουρίστες. Ωστόσο, τα μειονεκτήματα των έμμεσων φόρων είναι η αβέβαιη είσπραξη τους σε περιόδους οικονομικής κρίσης και ανώμαλης ζήτησης ειδών⁴.

2.3 Οι Κανόνες της Φορολογίας

Η φορολογία στα κράτη επιβάλλεται σύμφωνα με ορισμένους κανόνες που είναι αναγνωρίσιμοι σε παγκόσμιο επίπεδο και αποτελούν τη σύζευξη της επιστήμης και

⁴ Γκίνωγλου Δ., (2014), Φορολογική Λογιστική II

της πείρας. Οι σπουδαιότεροι κανόνες είναι του Άγγλου οικονομολόγου Adam Smith όπου το 1776 στο έργο του « Ο πλούτος των Εθνών» τους διατύπωσε ως εξής:

➤ Κανόνας 1 : Φορολογική δικαιοσύνη και ισότητα

«Οι φορολογούμενοι πρέπει να εισφέρουν στις δαπάνες του κράτους ανάλογα με τις δυνάμεις τους», δηλαδή, ανάλογα με το εισόδημα που αποκτούν.

Σύμφωνα με το Σύνταγμα της Ελλάδος του άρθρου 4 παρ. 5 ορίζει ότι « Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Άρα, είναι εμφανής η υιοθέτηση αυτού του κανόνα από το ελληνικό σύνταγμα.

➤ Κανόνας 2 : Βεβαιότητα του φόρου

« Ο φόρος να είναι βέβαιος και όχι αυθαίρετος. Ο χρόνος και ο τρόπος πληρωμής του φόρου καθώς και το πληρωτέο ποσό του πρέπει να είναι σαφώς καθορισμένα, έτσι ώστε ο φορολογούμενος να μην αφήνεται στη διάθεση του δημόσιου εισπράκτορα».

Το ελληνικό σύνταγμα στο άρθρο 78 αναγνωρίζει τον παραπάνω κανόνα και θέτει τα εξής⁵:

1. Κανένας νόμος 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 τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.
2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.
3. Κατ' εξαίρεση, όταν επιβάλλεται ή αυξάνεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η είσπραξη τους από την ημέρα που κατατέθηκε στη Βουλή το σχετικό νομοσχέδιο, υπό τον όρο ότι ο νόμος θα δημοσιευθεί μέσα στην προθεσμία που ορίζει το άρθρο 42 παρ. 1 και πάντως το αργότερο μέσα σε δέκα ημέρες από τη λήξη της συνόδου.
4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης.

Δεν είναι αντίθετος προς την απαγόρευση αυτή ο καθορισμός με νόμο του τρόπου που βεβαιώνεται η συμμετοχή του Κράτους και των δημοσίων γενικά οργανισμών

⁵ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

στην αυτόματη υπερτίμηση, που προκαλείται αποκλειστικά από την εκτέλεση δημοσίων έργων στην προκείμενη ιδιωτική ακίνητη περιουσία.

5. Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται να επιβληθούν με εξουσιοδότηση νόμων, πλαισίων εξισωτικές ή αντισταθμιστικές εισφορές ή δασμοί, καθώς και να ληφθούν οικονομικά μέτρα στο πλαίσιο των διεθνών σχέσεων της Χώρας με οικονομικούς οργανισμούς ή μέτρα που αποβλέπουν στην εξασφάλιση της συναλλαγματικής θέσης της Χώρας.

➤ Κανόνας 3: Προσφορότητας ή καταλληλότητας του φόρου

« Ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σε χρόνο και με τρόπο που να είναι οι πιο πρόσφοροι για τον φορολογούμενο».

Από τα δημόσια όργανα και την πολιτεία επιβάλλεται να τηρούνται οι αρχές της χρηστής διοίκησης, έτσι ώστε να παρέχεται προστασία στους πολίτες είτε από πράξεις ή παραλήψεις της διοίκησης είτε από λανθασμένη εφαρμογή των κανόνων δικαίου από τα όργανα της Διοίκησης.

➤ Κανόνας 4: Οικονομικότητα του φόρου

«Ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σύμφωνα με την οικονομική αρχή, δηλαδή με τρόπο ώστε η διαφορά ανάμεσα στο φόρο που καταβάλλουν οι πολίτες και στο ποσό που εισπράττει το Δημόσιο να είναι η μικρότερη δυνατή».

Ωστόσο, σε περιόδους ύφεσης και οικονομικής κρίσης ο παραπάνω κανόνας εφαρμόζεται με δυσκολία λόγω των αυξημένων αναγκών ρευστότητας της οικονομίας από την μία πλευρά και των οικονομικών προβλημάτων που αντιμετωπίζουν οι πολίτες λόγω μείωσης της αγοραστικής τους δύναμης, ανεργίας, μείωσης της κατανάλωσης κ.ο.κ⁶.

2.4 Τα Συστήματα Φορολογίας

Ο συνδυασμός των παραμέτρων όπως η φορολογική βάση, οι συντελεστές φορολόγησης, οι φορολογικές δαπάνες, η ένταξη της φορολογίας εισοδήματος στο ευρύτερο σύστημα φόρων–παροχών, η συμμόρφωση των φορολογουμένων και η αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης, δημιουργούν διάφορους τρόπους

⁶ Γκίνογλου Δ., (2014), Φορολογική Λογιστική II

(συστήματα) φορολογίας του εισοδήματος με διαφορετικά χαρακτηριστικά, τα οποία, όταν αντιπαραβάλλονται με τα κριτήρια αξιολόγησης των φορολογικών συστημάτων, αποκαλύπτουν τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που διαθέτουν. Ειδικότερα, τα συστήματα φορολογίας του εισοδήματος μπορεί να έχουν την εξής μορφή⁷:

➤ Σύστημα Συνολικού - Ευρείας Κάλυψης (comprehensive system)

Στο συγκεκριμένο σύστημα, το εισόδημα, αφού αφαιρεθούν οι διάφορες εκπτώσεις και απαλλαγές, φορολογείται σύμφωνα με ενιαία προοδευτική κλίμακα συντελεστών, δηλαδή οι μισθοί και τα εισοδήματα από το κεφάλαιο και άλλες πηγές αθροίζονται και φορολογούνται με την ίδια κλίμακα συντελεστών. Το σύστημα αυτό είναι πιο δίκαιο, λόγω προοδευτικότητας, ωστόσο περιορίζει την οικονομική αποτελεσματικότητα. Η προοδευτικότητα του συστήματος συνεπάγεται, επίσης, ότι η αξία των φοροαπαλλαγών αυξάνεται με την αύξηση του εισοδήματος. Το σύστημα περιορίζει τις δυνατότητες μετατόπισης φόρων μεταξύ διαφορετικών πηγών εισοδήματος, κάτι που μπορεί να οδηγήσει ακόμα και σε μείωση του κόστους διαχείρισής του. Εγγενές πρόβλημα της προοδευτικότητας, από την οπτική της οριζόντιας ισότητας, είναι η διακριτική μεταχείριση που επιφυλάσσει στο μεταβλητό εισόδημα.

Στην πράξη το συγκεκριμένο σύστημα είναι δύσκολο να εφαρμοστεί χωρίς προσαρμογές – υπάρχουν ζητήματα σχετικά με τον ορισμό της φορολογικής βάσης, όπως π.χ. με τον προσδιορισμό των κεφαλαιακών κερδών σε ετήσια βάση και τη συμπερίληψή τους στο εισόδημα ή με τον συνυπολογισμό του εισοδήματος από ιδιοκατοίκηση, τις οικονομικές επιπτώσεις των ενιαίων συντελεστών για εισοδήματα από εργασία και κεφάλαιο, καθώς το κεφάλαιο έχει μεγαλύτερη κινητικότητα και μπορεί να αποφύγει πιο εύκολα τη φορολόγηση⁸.

➤ Διπλό Σύστημα (Dual System)

Αποτελεί μια προσπάθεια μείωσης των στρεβλώσεων στη φορολογία του κεφαλαίου, με διατήρηση της δυνατότητας αναδιανομής. Ο βασικός σχεδιασμός του περιλαμβάνει:

⁷ OECD, (2006), Fundamental Reform of Personal Income Tax, Tax Policy Study No. 13. Paris: OECD Publishing

⁸ Διανέσις, (2018), Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα – Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης, <https://www.eea.gr/system/uploads/asset/data/19392/forologia-eisodimatos-stin-Ellada.pdf>, (Ανάκτηση 10/08/2019)

A. τη φορολόγηση του (καθαρού) εισοδήματος από εργασία, συντάξεις ή κεφάλαιο, με ενιαίο αναλογικό (σταθερό) συντελεστή, ο οποίος εφαρμόζεται και για τη φορολογία των επιχειρήσεων

B. την επιπλέον φορολόγηση του εισοδήματος από εργασία και συντάξεις πάνω από κάποιο όριο, ώστε το σύστημα να είναι πιο προοδευτικό

Ταυτόχρονα, προβλέπει λιγότερες απαλλαγές και κίνητρα έναντι του συστήματος ευρείας κάλυψης, ενώ η αξία των φοροαπαλλαγών είναι ανεξάρτητη από το επίπεδο του εισοδήματος. Το διπλό σύστημα επιτυγχάνει, αλλά όχι απόλυτα, την οριζόντια ισότητα, ωστόσο οι διαφορετικοί συντελεστές εισοδήματος από κεφάλαιο μπορεί να παραβιάζουν την αρχή της κάθετης ισότητας. Περαιτέρω, η μεγάλη διαφορά μεταξύ του αναλογικού και του πρόσθετου οριακού συντελεστή στο εισόδημα από εργασία και συντάξεις, μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα, όπως η φορολογική μετατόπιση, ενώ σε τεχνικό επίπεδο φαίνεται ότι έχει αυξημένο διαχειριστικό κόστος.

➤ Ημι-διπλό Σύστημα (Semi-dual System)

Το συγκεκριμένο σύστημα αποτελεί μια ρεαλιστική παραλλαγή του διπλού συστήματος, και προβλέπει διαφορετικούς ονομαστικούς συντελεστές για διαφορετικές πηγές εισοδήματος. Σε αυτό το σύστημα το εισόδημα από κεφάλαιο (προσωπικό και εταιρικό) συνήθως φορολογείται με χαμηλότερο αναλογικό συντελεστή, ενώ τα εισοδήματα από άλλες πηγές (π.χ. μισθοί και συντάξεις) φορολογούνται με υψηλότερους προοδευτικούς συντελεστές που μπορεί να διαφοροποιούνται⁹.

➤ Γραμμικό Φορολογικό Σύστημα (Flat tax System)

Το γραμμικό φορολογικό σύστημα (flat tax system), στην απλούστερη μορφή του, προβλέπει τη φορολόγηση του εισοδήματος από όλες τις πηγές (και του εισοδήματος των επιχειρήσεων), χωρίς εκπτώσεις ή απαλλαγές, με ενιαίο και σταθερό συντελεστή. Ως αποτέλεσμα, το εισόδημα από εργασία και κεφάλαιο φορολογείται το ίδιο. Υπάρχουν διάφορες παραλλαγές του συστήματος:

⁹ Διανέοσις, (2018), Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα – Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης, <https://www.eea.gr/system/uploads/asset/data/19392/forologia-eisodimatos-stin-Ellada.pdf>, (Ανάκτηση 10/08/2019)

- A. σταθερός συντελεστής με αφορολόγητο όριο για το προσωπικό εισόδημα και φορολόγηση του εισοδήματος των επιχειρήσεων, αφού αφαιρεθούν το κόστος πωλήσεων, οι δαπάνες επενδύσεων και το συνολικό μισθολογικό κόστος ,
- B. περίπτωση βασικού εισοδήματος ή αρνητικού φόρου εισοδήματος.

➤ Σύστημα Φορολόγησης Δαπάνης (Expenditure System)

Το σύστημα φορολόγησης της δαπάνης, προβλέπει την αποκλειστική φορολόγηση της κατανάλωσης και όχι του εισοδήματος και έχει αποτελέσει τη βάση για την εισαγωγή έμμεσων φόρων, όπως ο φόρος προστιθέμενης αξίας. Είναι εναλλακτικό της φορολογίας εισοδήματος με κύρια πλεονεκτήματα:

- A. τη φορολόγηση τόσο της παρούσας, όσο και της μελλοντικής κατανάλωσης με τον ίδιο συντελεστή, κάτι που λειτουργεί ουδέτερα στα κίνητρα για αποταμίευση και
- B. τον πιο εύκολο προσδιορισμό της φορολογικής βάσης σε σύγκριση με άλλα συστήματα.

Όμως, η αποκλειστική στήριξη στη φορολόγηση της δαπάνης εμποδίζει τη χρήση του φορολογικού συστήματος για την εφαρμογή πολιτικών αναδιανομής, ενώ μπορεί να επηρεάσει αρνητικά τα έσοδα σε περίπτωση που μέρος της κατανάλωσης των φορολογούμενων κατευθυνθεί στο εξωτερικό¹⁰.

2.5 Οι Επιπτώσεις της Φορολογίας στην Οικονομική και Κοινωνική Ζωή

Ο υπόχρεος σε φόρο ειδικά με έμμεσο φόρο έχει πάντα την τάση να επιρρίπτει το φόρο σε άλλα πρόσωπα π.χ στους καταναλωτές και αυτό μπορεί να το κάνει ένας ελεύθερος επαγγελματίας, έμπορος, βιομήχανος κτλ. Ωστόσο, τον προσωπικό του φόρο, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να το επιρρίψει πουθενά και βαρύνει τον ίδιο και κατ' επέκταση την οικονομική του επιφάνεια και συνεπώς την επίδραση ολόκληρη της οικονομίας. Οι επιπτώσεις λοιπόν της φορολογίας στην οικονομική και κοινωνική ζωή εντοπίζονται:

- Στην αποταμίευση (μείωση)
- Στο βιοτικό επίπεδο (μείωση)

¹⁰ Διανέοσις, (2018), Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα – Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης, <https://www.eea.gr/system/uploads/asset/data/19392/forologia-eisodimatos-stin-Ellada.pdf>, (Ανάκτηση 10/08/2019)

➤ Στις επιχειρήσεις, περιορισμός των επενδύσεων κτλ.

Η μεγάλη φορολογία περιορίζει την αποταμίευση και άρα το πλεονάζον διαθέσιμο ποσό χρήματος στην οικονομία. Οι επιπτώσεις της μείωσης της αποταμίευσης έχει πολύ μεγάλη επίδραση στο τραπεζικό σύστημα το οποίο στηρίζεται στις αποταμιεύσεις αρκετών πολιτών του οικονομικού συστήματος, μειώνοντας το ίδιο από μεριάς του την χρηματοδότηση των νοικοκυριών και των επιχειρήσεων, με αποτέλεσμα να υπάρχει περιορισμός του χρήματος στην οικονομία και να παρατηρούνται φαινόμενα όπως μαζικά κύματα πτωχεύσεων επιχειρήσεων, αύξηση των μη- εξυπηρετούμενων δανείων (κόκκινα δάνεια) και η συνεχιζόμενη ύφεση της οικονομίας.

Επίσης, η επίδραση της φορολογίας στα χαμηλά εισοδήματα είναι ότι τα επηρεάζει αρνητικά διότι πλήττονται περισσότερο από την μεγάλη π.χ. φορολογία στα είδη πρώτης ανάγκης και σε άλλα βασικά είδη. Επιπλέον, όσον αφορά τις επιχειρήσεις, η μεγάλη φορολογία στα κέρδη τους μειώνει τις επιδόσεις και συνεπώς την επιχειρηματική δράση τους, και κατά συνέπεια την μείωση των εγχώριων επενδύσεων¹¹.

2.6 Ιστορική Αναδρομή της Φορολογίας στην Ελλάδα

Η Ελλάδα στην προσπάθεια της να φορολογήσει τους πολίτες, έχει εφαρμόσει και επιβάλει ποικίλους νόμους για την επίτευξη αυτού του σκοπού. Ωστόσο, η πλειοψηφία των νόμων του ελληνικού κράτους είναι επηρεασμένοι από φορολογικά συστήματα Ευρωπαϊκών χωρών όπως της Γαλλίας, Γερμανίας και Αγγλίας.

Αφετηρία στην προσπάθεια θέσπισης ενός φορολογικού συστήματος αποτέλεσε το έτος 1919, όπου ψηφίστηκε ο Ν.1640/1919 περί «Φορολογίας καθαρών προσόδων». Ο συγκεκριμένος νόμος εφαρμόστηκε για περίπου 35 χρόνια και το κύριο χαρακτηριστικό του ήταν η αναλυτική φορολογία εισοδήματος. Ειδικότερα, όποιος πολίτης εμφάνιζε εισόδημα από δύο διαφορετικές πηγές, ήταν υποχρεωμένος να υποβάλει δύο χωριστές δηλώσεις για κάθε εισόδημα ώστε να φορολογηθεί ξεχωριστά.

Εν συνεχεία, το 1955 μετά την λήξη του Β' Παγκοσμίου Πολέμου, εφαρμόζεται το Ν.Δ 3323/1955, με το οποίο καθιερώθηκε η επιβολή φόρου επί του συνολικού

¹¹ Γκίνωγλου Δ., (2014), Φορολογική Λογιστική II

καθαρού εισοδήματος για τα φυσικά πρόσωπα. Επίσης, τρία χρόνια αργότερα εφαρμόστηκε το Ν.Δ 3843/1958 όπου προέβλεπε την αναλογική φορολόγηση του εισοδήματος των νομικών προσώπων¹². Τα δύο αυτά Νομοθετικά Διατάγματα θεωρήθηκαν ως πυλώνες του τότε φορολογικού συστήματος στην χώρα και εφαρμόστηκαν από το κράτος έως το 1989 με παράλληλες ωστόσο τροποποιήσεις.

Το 1989 τα δύο νομοσχέδια 3323/55 και 3843/58 κωδικοποιήθηκαν με το προεδρικό διάταγμα (Π.Δ.) 129/89 σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο με τίτλο «Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (Κ.Φ.Ε.) με συνολικά 104 άρθρα, από τα οποία τα άρθρα 1-85 αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα 86-104 αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων. Αργότερα με νέα κωδικοποίηση (με το Ν.2238/94) τα άρθρα 1-97 αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα επόμενα 98-118 αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων¹³.

Το 1994, στη χώρα εφαρμόζεται ένας νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος με τον Ν. 2238/1994, όπου τα νομοθετικά διατάγματα (Ν.Δ. 3323/1955 και Ν.Δ. 3843/1958) κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο, και ρυθμίζει τα πάντα για την φορολογία φυσικών και νομικών προσώπων. Ειδικότερα, ο συγκεκριμένος νόμος ορίζει ότι ο φόρος των φυσικών προσώπων είναι προοδευτικός, απόλυτα προσωπικός και επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα. Επίσης, στα νομικά πρόσωπα ορίζει ότι ο φόρος είναι αναλογικός των κερδών¹⁴. Ο Ν.2238/1994 περί «Κύρωσης του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» είχε ισχύει μέχρι της 31/12/2012.

Τέλος, το 2013 εισάγεται με τον Ν.4172/2013 ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος όπου στοχεύει στη δημιουργία μιας δίκαιης βάσης αναδιανομής του εισοδήματος, μιας σταθερής πηγής χρηματοδότησης των δημόσιων υπηρεσιών και αγαθών και, παράλληλα, η δημιουργία ενός Κώδικα εύληπτου, κατανοητού και προσιτού στον κάθε πολίτη προκειμένου να επαναθεμελιωθούν συνθήκες εμπιστοσύνης και σταθερότητας στο κοινωνικό και οικονομικό περιβάλλον και να τεθούν οι προϋποθέσεις ώστε η φορολογική διοίκηση να μπορεί να αντιμετωπίσει τη μεγαλύτερη πηγή οικονομικής αδικίας που είναι η φοροδιαφυγή¹⁵. Αρκετές αλλαγές επήλθαν με την εφαρμογή του Ν.4172/2013 στο φορολογικό σύστημα της χώρας, ωστόσο παρατηρούνται σε πολλά σημεία των διατάξεων ασάφειες, νομοτεχνικές

¹² Accountancy Greece, (2017), Η Ιστορία της Φορολογίας στην Ελλάδα, Τεύχος 29

¹³ Γκίνιολου Δ., (2014), Φορολογική Λογιστική II

¹⁴ Οπ.π

¹⁵ Accountancy Greece, (2017), Η Ιστορία της Φορολογίας στην Ελλάδα, Τεύχος 29

αστοχίες ή ανεφάρμοστες επιδιώξεις καθώς και εμφανείς αδικίες¹⁶. Παρόλα αυτά, έχουν γίνει αρκετές προσπάθειες διορθώσεις και ανορθολογισμού του νόμου, με αλληπάλλληλες και συνεχείς νομοθετικές παρεμβάσεις.

2.7 Ο Νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

Στις 23 Ιουλίου του 2013, δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ο Ν. 4172/2013, ο οποίος μεταξύ άλλων περιέχει και τον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε εφεξής), ο οποίος θα είχε ισχύει από το 2014 και έκτοτε. Η σύνταξη του νέου Κ.Φ.Ε ήταν επιτακτική λόγω των μεγάλων οικονομικών προβλημάτων της χώρας και ταυτόχρονα ως στόχος που είχαν θέσει οι εξωτερικές εποπτικές αρχές (δανειστές) στην χώρα, ως προς την φορολογική μεταρρύθμιση του κράτους¹⁷.

Ο νέος Κ.Φ.Ε περιλαμβάνει έξι μέρη που αφορούν τις γενικές διατάξεις, τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και οντοτήτων, τα ζητήματα παρακράτησης φόρου, τις διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, καθώς και τα ζητήματα που αφορούν στην υποβολή δηλώσεων και την προκαταβολή του φόρου.

Μολονότι οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 δεν περιλαμβάνονται ρητώς στις καταργούμενες διατάξεις, ωστόσο, όπως παρατηρήθηκε από την Επιστημονική Επιτροπή της Βουλής, ο νέος Κ.Φ.Ε αντικαθιστά τον ισχύοντα τουλάχιστον κατά το μέρος που ρυθμίζει διαφορετικά ορισμένο ζήτημα σύμφωνα με τη γενική αρχή ότι ο νεότερος νόμος υπερισχύει του παλαιότερου. Εξάλλου, ρητά προβλέπεται ότι οι διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε θα εφαρμοσθούν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1-1-2014 και μετά με εξαίρεση τα ζητήματα, για τα οποία προβλέπεται ρητώς διαφορετική έναρξη ισχύος.

Έτσι, με τον νέο Κ.Φ.Ε έγινε η προσπάθεια της εισαγωγής ενός νέου συστήματος που διαπνέεται από διαφορετική φιλοσοφία όπως τη θέσπιση γενικών

¹⁶ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

¹⁷ Οπ.π

αρχών χωρίς εκτεταμένη περιπτώσιολογία και στη στροφή σε ένα πιο ουσιαστικό και ρεαλιστικό σύστημα (substance over form system)¹⁸.

2.7.1 Αλλαγές του νέου Κ.Φ.Ε

Οι μεταβολές από τον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος είναι αρκετές, καθώς δεν έχει καμία σχέση με όλα τα προηγούμενα ελληνικά νομοθετήματα περί φορολογίας εισοδήματος καθώς υιοθετεί καινούργιες αρχές προερχόμενες από χώρες της Ε.Ε και του ΟΟΣΑ. Ο νέος Κ.Φ.Ε αποτελεί σε γενικές γραμμές καινοτομία και παρουσιάζει μία νέα πραγματικότητα στην φορολογία του κράτους, με επιτακτική ανάγκη την απλούστευση, την αποτελεσματικότητα και την δικαιοσύνη ενός συστήματος φορολόγησης του εισοδήματος.

Συγκεκριμένα, οι κύριες αλλαγές που επιφέρει ο νέος Ν.4172/2013 περί φορολογίας εισοδήματος είναι οι εξής:

- Εισάγεται ένα σύστημα γενικών αρχών και κανόνων αντί για χρήση περιπτώσιολογίας. Ειδικότερα, οι αρχές που υιοθετούνται είναι οι παρακάτω¹⁹:
 - Η αρχή της ανάλυσης ρευστότητας του Φορολογούμενου (Source and application of fund method)
 - Η αρχή των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (Bank deposits and cash expenditure method)
 - Η αρχή των αναλογιών (Mark – up method)
 - Η αρχή της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό κύκλο εργασιών (Unit and volume method)
 - Η αρχή της Καθαρής Θέσης του φορολογούμενου (Net worth method)
- Για τα φυσικά πρόσωπα εισάγονται 4 νέες κατηγορίες εισοδημάτων, η κάθε μία με το δικό της φορολογικό χειρισμό (δηλαδή, καταργείται η έννοια του συνολικού εισοδήματος)²⁰:
 - Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις
 - Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα
 - Εισόδημα από κεφάλαιο (μερίσματα, τόκοι, κλπ.)

¹⁸ PWC, (2013), Tax Bulletin – Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

¹⁹ Γκίνιγλου Δ., (2014), Φορολογική Λογιστική II

²⁰ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

- Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου (πώληση ακινήτων μετοχών, ομολόγων κλπ.)
- Εισάγεται με σαφήνεια ο ορισμός της φορολογικής κατοικίας και για τα νομικά πρόσωπα, περιλαμβάνοντας και τις περιπτώσεις άσκησης πραγματικής διοίκησης στην Ελλάδα.
- Εισάγεται γενικός τρόπος φορολόγησης με συντελεστή 15% της υπεραξίας από πώληση μετοχών, εισηγμένων ή μη, ομολόγων, παραγώγων, κλπ. αλλά και ακινήτων.
- Εκπίπτουν πλέον, υπό κάποιες γενικές προϋποθέσεις, όλες οι επιχειρηματικές δαπάνες, πλην κάποιων ρητά κατονομαζόμενων. Σημειώνεται πάντως ότι περιέχονται ιδιαίτερα αυστηρές προϋποθέσεις έκπτωσης τόκων δανείων.
- Διευρύνεται σημαντικά η απαλλαγή για μερίσματα που λαμβάνουν μητρικές εταιρείες από τη θυγατρική τους στην Ελλάδα και στο εξωτερικό – το ίδιο ισχύει και για τον παρακρατούμενο φόρο μερισμάτων.
- Εισάγονται νέες διατάξεις για τους επιχειρηματικούς μετασχηματισμούς, στα πρότυπα της αντίστοιχης Ευρωπαϊκής Οδηγίας (Merger Directive).
- Εισάγονται διάφοροι κανόνες για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, όπως για παράδειγμα η διάταξη για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες (CFC)²¹.

²¹ PWC, (2013), Tax Bulletin – Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

3.1 Γενικά χαρακτηριστικά περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

3.1.1 Ορισμοί του Κ.Φ.Ε

Οι όροι και οι ονομασίες που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, έχουν την έννοια και το περιεχόμενο που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, στο πλαίσιο πάντα της δημοσιονομικής και κοινωνικής πολιτικής που εφαρμόζει η εκάστοτε εκτελεστική εξουσία της χώρας, μέσω των αρμοδίων οργάνων της. Επομένως, για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε, χρησιμοποιούνται οι παρακάτω έννοιες, με τους αντίστοιχους ορισμούς²²:

➤ **Φορολογούμενος**

Κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε υπολογισμό και καταβολή φόρου εισοδήματος, δηλαδή το πρόσωπο που χαρακτηρίζεται ως υπόχρεος υποβολής φορολογικής δήλωσης και εν δυνάμει πρόσωπο επί του οποίου βεβαιώνονται φόροι.

➤ **Πρόσωπο**

Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα.

➤ **Νομικό Πρόσωπο**

Κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα, ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα.

➤ **Νομική Οντότητα**

Κάθε σχήμα εταιρικής ή μη, οργάνωσης κερδοσκοπικού ή μη, χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Τέτοιες περιπτώσεις είναι, ο συνεταιρισμός, ο

²² Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

οργανισμός, η υπεράκτια ή η εξωχώρια εταιρεία, η κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, το κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή το οποιοδήποτε σχήμα παρόμοιας φύσης, η κάθε μορφής προσωπική επιχείρηση ή η οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, η κάθε μορφή κοινής επιχείρηση, η κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, η κάθε μορφής εταιρείας αστικού δικαίου, οι συμμετοχικές, ή οι αφανείς εταιρείες καθώς και οι κοινωνικές αστικού δικαίου.

➤ Υπόχρεος σε παρακράτηση

Πρόκειται για κάθε πρόσωπο που υποχρεούται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή. Συγκεκριμένα, υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου είναι, κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει την φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης (Υπουργεία, ΝΠΔΔ, Οργανισμοί, ΟΤΑ, ΝΠΙΔ με δημόσιο χαρακτήρα), ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα και προβαίνει σε πληρωμές.

➤ Συγγενικό Πρόσωπο

Ο ή η σύζυγος και οι ανιόντες ή κατιόντες συγγενείς σε ευθεία γραμμή.

➤ Συνδεδεμένο Πρόσωπο

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν.4172/2013, συνδεδεμένα πρόσωπα θεωρούνται τα εξής²³:

- Κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον 33%, βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου.
- Δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον 33%, βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου.

²³ E-forelogia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν . 4046/2012, του Ν . 4093/2012 και του Ν . 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.e-forelogia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

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

3.1.2 Υποκείμενο του Φόρου

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Κ.Φ.Ε, ως υποκείμενα του φόρου ορίζονται:

1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά 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 Α. Ν. 89/1967, όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.
2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

Συνεπώς, φορολογείται το παγκόσμιο εισόδημα για κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, που έχει τόπο κατοικία του ή της συνήθους διαμονής του την χώρα μας²⁴.

3.1.3 Φορολογική Κατοικία

Ένας φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

- A. Έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή την συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του

²⁴ Γκίνογλου Δ., (2014), Φορολογική Λογιστική II

Β. Είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

Συνεπώς, σε ότι αφορά το φυσικό πρόσωπο, σύμφωνα με το άρθρο 4 του Κ.Φ.Ε, ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις 183 ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογούμενος κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα.

Ωστόσο, η παραπάνω διαπίστωση δεν ισχύει στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις 365 ημέρες (ένα έτος), συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό²⁵.

3.1.4 Φορολογητέο Εισόδημα

Ο Κ.Φ.Ε ορίζει ότι ως φορολογητέο εισόδημα, είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα. Επίσης, ο Κ.Φ.Ε, διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

1. Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
2. Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα
3. Εισόδημα από κεφάλαιο
4. Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου²⁶.

3.1.5 Φορολογικό Έτος

Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικό σύστημα, το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου και όχι στις 31/12. Τα πρόσωπα αυτά μπορούν να επιλέξουν ως διαχειριστική χρήση είτε την 1/1 – 13/12, είτε την 1/7 – 30/6 του επόμενου

²⁵ Σγουρινάκης Ν., Μιχαλινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

²⁶ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

ημερολογιακού έτους. Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους 12 μήνες. Συνεπώς, καταργείται από 1/1/2014 η υπερδωδεκάμηνη χρήση, η οποία ίσχυε για εκείνες τις επιχειρήσεις που κατά την έναρξη των εργασιών τους, τηρούσαν τα βιβλία τους κατά το διπλογραφικό σύστημα.

Κατά παρέκκλιση της παραπάνω υποχρέωσης, ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος στην Ελλάδα και ανήκει κατά ποσοστό που υπερβαίνει το 50% σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί ως φορολογικό έτος, το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Μπορεί δηλαδή, το κλείσιμο της διαχειριστικής του χρήσης να ταυτίζεται με ότι ισχύει στη χώρα που βρίσκονται τα συμφέροντα του και η κεφαλαιακή του εξάρτηση.

Τέλος, ο φόρος που επιβάλλεται, βάσει των διατάξεων του Κ.Φ.Ε, αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος²⁷.

3.1.6 Χρόνος Κτήσης του Εισοδήματος

Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του. Συνεπώς, αποσυσχετίζεται η ταμειακή εισπραξη του εισοδήματος από τον δεδουλευμένο σχηματισμό του. Άρα, η απαίτηση εισοδήματος από τον δικαιούχο, λόγω εκπλήρωσης του πλαισίου δημιουργίας του, τον υποχρεώνει σε υποβολή δήλωσης του εισοδήματος αυτού και στην φορολόγησή του, ανεξαρτήτως του γεγονότος, της μη εισπραξής του. Κατ'εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει με καθυστέρηση χρόνου 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 δικαιούχο²⁸.

Σε περίπτωση που τα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, δεν συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημα του, εφόσον έως την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης

²⁷ Σγουρινάκης Ν., Μιχαλινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

²⁸ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

φορολογίας εισοδήματος, έχει εκδοθεί σε βάρος του μισθωτή διαταγή πληρωμής ή διαταγή αποδοχής χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή έχει ασκηθεί εναντίον του μισθωτή αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων.

Τα εν λόγω εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε. Τα μη εισπραχθέντα εισοδήματα δηλώνονται σε ειδικό κωδικό ανείσπρακτων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος²⁹.

3.1.7 Πρόσωπα που επιβαρύνουν τον φορολογούμενο

Ένα φυσικό πρόσωπο ως γνωστόν, μπορεί να συνοικεί με άλλα πρόσωπα που δεν έχουν δικό τους εισόδημα και δικαιολογημένα τον επιβαρύνουν. Τα πρόσωπα αυτά, ο Κ.Φ.Ε τα χαρακτηρίζει ως εξαρτώμενα, με τις ανάλογες φορολογικές συνέπειες. Συνεπώς, ως «εξαρτώμενα μέλη» του φορολογούμενου, τα πρόσωπα δηλαδή που χαρακτηρίζονται προστατευόμενα, θεωρούνται ότι είναι:

1. Ο ή η σύζυγος, εφόσον δεν έχει ίδια φορολογητέα εισοδήματα οποιασδήποτε πηγής,
2. Άγαμα τέκνα, εφόσον:
 - Είναι ανήλικα έως 18 ετών
 - Είναι ενήλικα έως 25 ετών και φοιτούν σε σχολές ή σχολεία ή ινστιτούτα επαγγελματικής εκπαίδευσης ή κατάρτισης της ημεδαπής ή αλλοδαπής
 - Είναι ενήλικα έως 25 ετών και είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ
 - Υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους.
3. Τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα με ποσοστό νοητικής ή σωματικής αναπηρίας τουλάχιστον 67%, εφόσον είναι άγαμα, διαζευγμένα ή σε χηρεία:
 - Τέκνα του φορολογούμενου,
 - Αδελφοί και αδελφές των δύο συζύγων.
4. Ανιόντες, δηλαδή οι γονείς κλπ

²⁹ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

5. Ανήλικα ορφανά από πατέρα και μητέρα που έχουν έως τρίτου βαθμού συγγένεια με τον φορολογούμενο ή τον (την) σύζυγο.

Στον αντίποδα, τα φυσικά πρόσωπα που αναφέρθηκαν παραπάνω, δεν θεωρούνται εξαρτώμενα μέλη, εάν το ετήσιο φορολογητέο εισόδημα τους υπερβαίνει το ποσό των 3.000€ και εφόσον συνοικούν με τον φορολογούμενο. Επιπλέον, τα φυσικά πρόσωπα με αναπηρία τουλάχιστον 67%, δεν θεωρούνται εξαρτώμενα μέλη, εάν το ετήσιο εισόδημα τους υπερβαίνει το ποσό των 6.000€.

Υπογραμμίζεται ότι στα παραπάνω όρια εισοδημάτων (3.000 ή 6.000€) δεν λαμβάνονται υπόψη οι εξής κατηγορίες εισοδήματος:

- Η διατροφή που καταβάλλεται στο ανήλικο τέκνο με δικαστική απόφαση ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με ιδιωτικό έγγραφο, κατόπιν συμφωνίας.
- Το εξωϊδρυματικό επίδομα ή προνοιακά επιδόματα αναπηρίας που χορηγούνται από το κράτος.

Ειδικότερα, το εισόδημα των ανήλικων τέκνων προστίθεται στα εισοδήματα και φορολογείται στο όνομα του γονέα που ασκεί τη γονική μέριμνα και σε κάθε περίπτωση στο όνομα του συζύγου (πατέρα ή μητέρα), ο οποίος θεωρείται κατ αρχήν υπόχρεος για την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.

Ωστόσο, στις ακόλουθες κατηγορίες εισοδημάτων, το ανήλικο τέκνο υπέχει δική του φορολογική υποχρέωση για υποβολή φορολογικής δήλωσης:

- A. Όταν προκύπτει για το εισόδημα που αποκτά το ανήλικο από εργασιακή σχέση, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 12 περί Κ.Φ.Ε,
- B. Όταν πρόκειται για συντάξεις που περιήλθαν στο ανήλικο τέκνο, λόγω θανάτου του πατέρα ή της μητέρας του³⁰.

3.2 Κατηγορίες Εισοδημάτων Φυσικών Προσώπων

3.2.1 Μισθωτή Εργασία & Συντάξεις

Τα ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ν.4172/2013, περιλαμβάνει κάθε είδους εισοδήματα σε χρήμα ή σε

³⁰ Σγουρινάκης Ν., Μιχαλινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε, εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο συμπεριφέρεται εργασιακά, ως εξής:

- Παρέχει υπηρεσίες στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο
- Παρέχει υπηρεσίες βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,
- Παρέχει υπηρεσίες που ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,
- Παρέχει υπηρεσίες ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας
- Παρέχει υπηρεσίες ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,
- Παρέχει υπηρεσίες βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει από την κατοικία του. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις παραπάνω περιπτώσεις του παρόντος άρθρου³¹.

➤ Ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία & συντάξεις

Ακαθάριστο εισόδημα μισθωτής εργασίας ονομάζεται, οι προβλεπόμενες από διάταξη ή Συλλογική Σύμβαση Εργασίας αποδοχές, ή οι συμφωνηθείσες αποδοχές μεταξύ εργαζόμενου και εργοδότη, πριν από οποιαδήποτε υποχρεωτική κράτηση για την

³¹ E-forelogia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012, του Ν. 4093/2012 και του Ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.e-forelogia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

ασφαλιστική κάλυψη του μισθωτού. Το ακαθάριστο εισόδημα ονομάζεται και μικτό³². Ειδικότερα, ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής³³:

- Το ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και τα φιλοδωρήματα..
- Τα επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδιού.
- Η αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου.
- Η παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης.
- Οι αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης
- Οι συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο
- Το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων.
- Κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

➤ Παροχές σε είδος

Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε, οποιοσδήποτε παροχές σε είδος λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζεται στο φορολογητέο εισόδημα του και στην αγοραία αξία τους, εφόσον αυτή υπερβαίνει το ποσό των 300€ ανά φορολογικό έτος. Οι περιπτώσεις παροχής σε είδος είναι οι εξής:

- Παραχώρηση οχήματος προς εργαζόμενο, εταίρο ή μέτοχο
- Χορήγηση δανείου σε εργαζόμενο, εταίρο ή μέτοχο
- Προκαταβολή μισθών τριών μηνών σε εργαζόμενο
- Άσκηση δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών

³² Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

³³ E-forelogia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012, του Ν. 4093/2012 και του Ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.e-forelogia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

- Παραχώρηση κατοικίας σε εργαζόμενο, εταίρο ή μέτοχο.

➤ Τρόπος φορολόγησης του εισοδήματος από μισθωτή εργασία

Για το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία, συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα, εφαρμόζεται προοδευτική κλίμακα με 4 οριακούς φορολογικούς συντελεστές, οι οποίοι κυμαίνονται από 22% για εισοδήματα μέχρι 20.000€ έως 45% για εισοδήματα μεγαλύτερα από 40.000€. Συγκεκριμένα σύμφωνα με τον Πίνακα 1, οι φορολογικοί συντελεστές ακολουθούν την ακόλουθη κλίμακα:

Πίνακας 1: Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής (%)	Φόρος κλίμακας	Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος (€)	Σύνολο φόρου (€)
0,00-20.000	22	4.400	20.000	4.400
20.001-30.000	29	2.900	30.000	7.300
30.000-40.000	37	3.700	40.000	11.000
>40.000	45			

Πηγή: Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

Ωστόσο, επισημαίνεται ότι η κλίμακα μισθωτών – συνταξιούχων, δεν εφαρμόζεται για το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν³⁴:

- Α. Οι αξιωματικοί που υπηρετούν σε πλοία του εμπορικού ναυτικού και το οποίο φορολογείται με φορολογικό συντελεστή 15%
- Β. Το κατώτερο πλήρωμα που υπηρετεί σε πλοία εμπορικού ναυτικού και το οποίο φορολογείται με φορολογικό συντελεστή 10%.

Ο Κ.Φ.Ε ορίζει συγκεκριμένες μειώσεις φόρου όπως, για φορολογητέο εισόδημα μέχρι €20.000, ο φόρος που προκύπτει από την εφαρμογή των συντελεστών μειώνεται κατά €1.900 για τον φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα, κατά €1.950 για ένα εξαρτώμενο τέκνο, κατά €2.000 για δύο εξαρτώμενα τέκνα και κατά €2.100 ευρώ για τρία ή περισσότερα εξαρτώμενα τέκνα. Εάν το ποσό του αναλογούντος φόρου είναι μικρότερο της έκπτωσης, η μείωση του φόρου περιορίζεται στο ποσό του

³⁴ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

αναλογούντος φόρου. Για φορολογητέο εισόδημα που υπερβαίνει τις €20.000, το ποσό της έκπτωσης φόρου μειώνεται κατά €10 ανά €1.000 πρόσθετου εισοδήματος.

Προκειμένου να διατηρηθεί η μείωση φόρου σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο φορολογούμενος απαιτείται να πραγματοποιήσει δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών στην ημεδαπή ή σε κράτη – μέλη της Ε.Ε ή του Ε.Ο.Χ., οι οποίες να έχουν εξοφληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής (χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες). Ωστόσο, αν οι δαπάνες με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής δεν φθάνουν το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό, τότε ο φόρος εισοδήματος προσ αυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού, πολλαπλασιαζόμενης με συντελεστή 22%. Στον Πίνακα 2, παρουσιάζεται η κλίμακα με το ελάχιστο ποσό των οποίων προσδιορίζεται ως ποσοστό του φορολογητέου εισοδήματος:

Πίνακας 2: Ελάχιστες Δαπάνες με Ηλεκτρονικές Συναλλαγές για την Έκπτωση Φόρου Εισοδήματος

Κλιμάκιο εισοδήματος (€)	Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή και μέσα πληρωμής με κάρτα
1,00 – 10.000	10%
10.000 – 30.000	15%
>30.000	20%

Πηγή: Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*

Από την υποχρέωση χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής εξαιρούνται οι φορολογούμενοι με ηλικία μεγαλύτερη από 70 έτη, τα άτομα με ποσοστό αναπηρίας 80% και άνω, όσοι βρίσκονται σε δικαστική συμπαράσταση, όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας, σε ψυχιατρικό κατάστημα καθώς και οι φυλακισμένοι.

Επιπροσθέτως, εκτός από τη γενική έκπτωση του φόρου εισοδήματος, εκπτώσεις φόρου προβλέπονται επίσης³⁵:

- Για τα έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης, εφόσον αυτά υπερβαίνουν το 5% του φορολογητέου εισοδήματος του φυσικού προσώπου. Η έκπτωση φόρου είναι το 10% της δαπάνης με μέγιστο ποσό τα 3.000€.

³⁵ Διανέοσις, (2018), Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα – Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης, <https://www.eea.gr/system/uploads/asset/data/19392/forologia-eisodimatos-stin-Ellada.pdf>, (Ανάκτηση 10/08/2019)

- Για τις δωρεές προς φορείς οι οποίοι ορίζονται με απόφαση του υπουργού Οικονομικών και έχουν έδρα την ημεδαπή ή άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε ή του Ε.Ο.Χ, εφόσον τα ποσά των δωρεών κατατίθενται σε ειδικούς, για αυτό τον σκοπό λογαριασμούς τραπεζών. Προκειμένου να μειωθεί ο φόρος, οι δωρεές πρέπει να υπερβαίνουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους τα 100€. Η έκπτωση φόρου ισούται με το 10% για ποσά που δεν μπορεί να υπερβαίνουν το 5% του φορολογητέου εισοδήματος.

Για το σύνολο του ποσού που καταβάλλεται ως διατροφή από τον ένα σύζυγο στον άλλο, έως τα 1.500€.

- Πρόσθετη μείωση φόρου 200€ για εξαρτώμενα μέλη με αναπηρία, ανάπηρους αξιωματικούς και οπλίτες, θύματα πολέμου η τρομοκρατικών ενεργειών.

➤ Φορολόγηση της εφάπαξ αποζημίωσης λόγω διακοπής της εργασιακής σχέσης

Διαφορετικά, ωστόσο φορολογείται κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα, ιδιωτική επιχείρηση ή δημόσιο νομικό πρόσωπο για οποιονδήποτε λόγο, εξ' αιτίας διακοπής εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει το φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης³⁶. Η φορολόγηση είναι αυτοτελής, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ενώ ο φόρος υπολογίζεται με κλίμακα, όπως παρουσιάζεται στον Πίνακα 3:

Πίνακας 3: Συντελεστές Φορολογίας εφάπαξ Αποζημίωσης

Κλίμακιο αποζημίωσης (€)	Φορολογικός συντελεστής
<=60.000	0%
60.000 – 100.000	10%
100.000,01 – 150.000	20%
>150.000	30%

Πηγή: Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*

➤ Φορολόγηση στο ασφάλισμα καταβολής των ομαδικών ασφαλιστηρίων

Το ποσό του ασφαρίσματος το οποίο καταβάλλεται σε δικαιούχους συνταξιοδοτικών συμβολαίων, στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων, φορολογείται αυτοτελώς, με

³⁶ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με τους παρακάτω φορολογικούς συντελεστές:

1. Με συντελεστή 15% για κάθε περιοδικά καταβαλλόμενη παροχή,
2. Με συντελεστή 10% για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή μέχρι 40.000€,
3. Με συντελεστή 20% για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή που υπερβαίνει τις 40.000€.

Οι συντελεστές των ανωτέρω περιπτώσεων αυξάνονται κατά 50% σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς. Ωστόσο, δεν θεωρείται πρόωρη εξαγορά κάθε καταβολή που πραγματοποιείται σε εργαζόμενο ο οποίος έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60ο έτος της ηλικίας του, καθώς και κάθε καταβολή που γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζόμενου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του ή πτώχευσης του εργοδότη του³⁷.

3.2.2 Κέρδη από Επιχειρηματική Δραστηριότητα

Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή προϊόντων των παρακάτω τομέων:

- Γεωργικός
- Πτηνοτροφικός
- Κτηνοτροφικός
- Δασονομικός
- Υλοτομικός
- Αλιευτικός.

³⁷ Γκίνιου Δ., (2014), Φορολογική Λογιστική II

Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τον Ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.). Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

Για τους σκοπούς της φορολογίας του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Αξίζει να σημειωθεί, ότι κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται ως συστηματική διενέργεια πράξεων.

Επίσης, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013). Στην περίπτωση αυτή, η φορολόγηση γίνεται με συντελεστή 33% (άρθρο 29 του Κ.Φ.Ε).

➤ Εκπιπόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., με βάση τα παρακάτω κριτήρια³⁸:

1. Πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
2. Αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
3. Εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

³⁸ E-forelogia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012, του Ν. 4093/2012 και του Ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.e-forelogia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

Ειδικότερα, γίνεται ειδική αναφορά στον Κ.Φ.Ε για τις δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά το χρόνο της πραγματοποίησης τους προσαυξημένες κατά ποσοστό 30%. Ειδικά οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, προκειμένου να προσαυξηθούν κατά το παραπάνω ποσοστό, κατανέμονται ισόποσα στα επόμενα 3 έτη. Σημειώνεται, πως τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων. Αν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27 του παρόντος νόμου. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται μέσα σε χρονικό διάστημα 10 μηνών. Σε κάθε περίπτωση, το Υπουργείο Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών, σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στο προεδρικό διάταγμα³⁹.

➤ Μη Εκπιπόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες

Ο Κ.Φ.Ε αναφέρει ρητά τις επιχειρηματικές δαπάνες οι οποίες ενώ έχουν πραγματοποιηθεί και καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Οι δαπάνες – έξοδα αυτής της κατηγορίας, θα πρέπει να αναμορφώνονται κατά τον προσδιορισμό του φορολογικού αποτελέσματος χρήσης. Ειδικότερα, οι δαπάνες που δεν εκπίπτουν είναι⁴⁰:

- Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

³⁹ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

⁴⁰ E-forelogia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν . 4046/2012, του Ν . 4093/2012 και του Ν . 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.e-forelogia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17> , (Ανάκτηση 12/08/2019)

- Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,
- Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,
- Προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26
- Πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων
- Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,
- Το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,
- Οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- Οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- Οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,
- Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες
- Το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή

που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

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

➤ Φορολογικές Αποσβέσεις

Με την καθιέρωση του νέου Κ.Φ.Ε, από 1/1/2014 έπαψαν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του Π.Δ 299/2003 περί αποσβέσεων, και απλοποιούνται σε γενικές γραμμές οι συντελεστές προσδιορισμού των ποσών της απόσβεσης των παγίων, ενώ γίνεται μεγαλύτερη ομαδοποίηση των κατηγοριών των αποσβεστέων περιουσιακών στοιχείων. Υπό την ίδια έννοια, καταργείται η φθίνουσα μέθοδος υπολογισμού των αποσβέσεων, η οποία εφαρμοζόταν προαιρετικά, από συγκεκριμένες κατηγορίες επιχειρήσεων επί της αξίας καινούργιων μηχανημάτων και μηχανολογικού εξοπλισμού. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

- A. Τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης
- B. Τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

Η αξία που υπόκειται σε απόσβεση είναι το κόστος κτήσης ή κατασκευής, στο οποίο περιλαμβάνονται και το κόστος βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής. Οι κατηγορίες των περιουσιακών στοιχείων με τους αντίστοιχους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης, παρουσιάζονται στον Πίνακα 4 ως εξής:

Πίνακας 4: Συντελεστές Φορολογικών Αποσβέσεων

Κατηγορία Ενεργητικού Επιχείρησης	Συντελεστής Φορολογικής Απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4%
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5%
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5%
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10%
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16%
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)	12%
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10%
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20%
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10%

Πηγή: Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

➤ Επισφαλείς Απαιτήσεις

Σύμφωνα με τον νέο Κ.Φ.Ε, όπου καταργεί το προηγούμενο καθεστώς στον σχηματισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων καθώς υπολόγιζε το ποσό της πρόβλεψης με πολλαπλασιασμό του κύκλου εργασιών προς άλλους επιτηδευματίες, επί το ποσοστό 0,5% ή 1% κατά περίπτωση και σύμφωνα με τους περιορισμούς που

είχαν τεθεί⁴¹. Εφεξής, τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, θα εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς σύμφωνα με το άρθρο 26 του Ν.4172/2013, ως εξής:

- A. Για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,
- B. για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον Πίνακα 5:

Πίνακας 5: Κλίμακα Ποσοστών Επισφαλών Απαιτήσεων

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό%)
>12	50
>18	75
>24	100

Πηγή: Άρθρο 26 του Ν.4172/2013

Να σημειωθεί, ότι προϋπόθεση για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και στις 2 ως άνω περιπτώσεις είναι να έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης.

Ωστόσο, ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις κάτωθι περιπτώσεις:

- Για επισφαλείς απαιτήσεις των μετόχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής 10% και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής 10%, εκτός αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου, ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή σε βάρος του έχει εκκινήσει η διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης.

⁴¹ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

- Για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.

Τέλος, ο νέος Κ.Φ.Ε προβλέπει ότι η απαίτηση μπορεί να διαγραφεί, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

1. Έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
2. Έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και
3. Έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

➤ Φορολογικός Συντελεστής

Τα κέρδη φυσικών προσώπων από οποιαδήποτε επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται από το 2017 με την κλίμακα με την οποία φορολογούνται οι μισθοί και οι συντάξεις, αλλά χωρίς την εφαρμογή των μειώσεων του φόρου εισοδήματος. Εξαιρέση αποτελεί το εισόδημα από ατομική αγροτική επιχείρηση, το οποίο φορολογείται αυτοτελώς με την κλίμακα μισθωτών-συνταξιούχων με εφαρμογή των μειώσεων φόρου εισοδήματος.

Έτσι, όταν αποκτάται εισόδημα από μισθούς και συντάξεις μαζί με εισόδημα από ατομική αγροτική επιχείρηση, η μείωση φόρου υπολογίζεται μία φορά για το σύνολο των εισοδημάτων. Αν, όμως, αποκτάται εισόδημα και από άλλες επιχειρηματικές δραστηριότητες, η μείωση του φόρου είναι αυτή που αναλογεί μόνο στο μέρος του εισοδήματος που προέρχεται αποκλειστικά από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή και από ατομική αγροτική επιχείρηση⁴².

3.2.3 Εισόδημα από Κεφάλαιο

Με τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν.4172/2013, οι οποίες ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και έκτοτε, ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος, σε μετρητά ή σε είδος με τη μορφή μερισμάτων, τόκων, δικαιωμάτων και από εισόδημα από ακίνητη περιουσία, θεωρείται γενιά

⁴² Διανέοσις, (2018), Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα – Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης, <https://www.eea.gr/system/uploads/asset/data/19392/forologia-eisodimatos-stin-Ellada.pdf>, (Ανάκτηση 10/08/2019)

εισόδημα από κεφάλαιο. Το εισόδημα των 4 αυτών κατηγοριών δεν συναθροίζονται μεταξύ τους και φορολογούνται χωριστά και με ειδικό τρόπο το καθένα⁴³.

Το εισόδημα από κεφάλαιο περιλαμβάνει τα εξής:

➤ Μερίσματα

Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό. Συνεπώς, με τον όρο μερίσματα νοείται κάθε διανομή κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα.

Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο οικείο κεφάλαιο το Κ.Φ.Ε, ο παρακρατημένος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου.

➤ Τόκοι

Σύμφωνα με το άρθρο 37 του Κ.Φ.Ε, ο όρος «τόκοι» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από απαιτήσεις κάθε είδους, είτε εξασφαλίζονται με υποθήκη είτε όχι, και είτε παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη είτε όχι, και ιδιαίτερα εισόδημα από καταθέσεις, κρατικά χρεόγραφα, τίτλους και ομολογίες, με ή χωρίς ασφάλεια, και κάθε είδους δανειακή σχέση, συμπεριλαμβανομένων των πρόσθετων ωφελημάτων (premiums), των συμφωνιών επαναγοράς (repos/ reverse repos) και ανταμοιβών τα οποία απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή χρεόγραφα.

Ουσιαστικά, τόκος είναι ότι προκύπτει από την χρήση δανειακού κεφαλαίου, το οποίο χορηγείται από τον δανειστή προς τον δανειζόμενο. Μεν, για τον πρώτο συνιστά εισόδημα, δε για τον δεύτερο συνιστά δαπάνη – έξοδο⁴⁴.

Περαιτέρω, απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος οι τόκοι ομολογιακών δανείων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν φυσικά πρόσωπα.

⁴³ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

⁴⁴ Σγουρινάκης Ν., Μιχαλινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

Επιπλέον, κατά την ίδια έννοια και οι τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους τόκους που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο στην Ελλάδα. Για τους τόκους που προκύπτουν από τα ομόλογα αυτά προβλέπεται επίσης απαλλαγή από τον φόρο.

Τέλος, εάν οι τόκοι υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζει στο σχετικό κεφάλαιο του Κ.Φ.Ε, ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου.

➤ Δικαιώματα (Royalties)

Ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει το εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, προνομιών, σχεδίων ή υποδειγμάτων, σχεδιαγραμμάτων, απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, οι πληρωμές για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow, αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και οι πληρωμές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων, την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή, την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και λοιπών συναφών δικαιωμάτων.

Ωστόσο, σύμφωνα με το παλαιό καθεστώς φορολογίας εισοδήματος, το εισόδημα αυτό φορολογούνταν άλλοτε ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και άλλοτε ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα⁴⁵.

Τέλος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε, ομοίως και το εισόδημα από δικαιώματα αν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου.

➤ Εισόδημα από Ακίνητη Περιουσία

Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε, ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

- Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.
- Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης 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, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.
- Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.
- Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες, απαλλάσσεται από το φόρο.

⁴⁵ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν από το εισόδημα από την ακίνητη περιουσία, με τις ακόλουθες προϋποθέσεις⁴⁶:

1. Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό 5% για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.
2. Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και τα κάθε είδους ιδρύματα οι κάθε είδους δαπάνες εκπίπτουν σε ποσοστό 75%. Ειδικά για το Άγιο Όρος το ποσοστό της έκπτωσης για τις δαπάνες του προηγούμενου εδαφίου ανέρχεται σε ποσοστό 100%.
3. Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκπίπτουν σε ποσοστό 75%, οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες.
4. Το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης.
5. Οι δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών σε 10%.
6. Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου.

➤ Φορολογικός Συντελεστής για το Εισόδημα από Κεφάλαιο

Τα μερίσματα, οι τόκοι, τα δικαιώματα και το εισόδημα από εκμετάλλευση ακίνητης περιουσίας αποτελούν σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε, το εισόδημα από κεφάλαιο. Τα εισοδήματα των τεσσάρων αυτών κατηγοριών φορολογούνται διακριτά και δεν συναθροίζονται μεταξύ τους.

Οι συντελεστές φορολόγησης των φυσικών προσώπων για εισόδημα από κεφάλαιο παρουσιάζονται ως εξής στον παρακάτω πίνακα:

⁴⁶ Γκίνογλου Δ., (2014), Φορολογική Λογιστική II

Πίνακας 6: Συντελεστές Φορολόγησης Εισοδήματος από Κεφάλαιο

Κατηγορία Εισοδήματος	Ποσοστό Φορολόγησης		Φυσικά Πρόσωπα
Μερίσματα	10%		Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης
	15%		Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης
	20%		Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης
Τόκοι			Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης
Δικαιώματα			Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης
Εισόδημα από εκμετάλλευση ακίνητης περιουσίας	0 – 12.000€	15%	Εξάντληση
	12.001 – 35.000€	35%	φορολογικής υποχρέωσης
	>35.000€	45%	υποχρέωσης

Πηγή: Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*

3.2.4 Εισόδημα από Υπεραξία Μεταβίβασης Κεφαλαίου

Σύμφωνα με το άρθρο 41 του Ν.4172/2013, ορίζει ότι κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης με επαχθή αιτία ακίνητης περιουσίας ή ιδανικών μεριδίων αυτής ή εμπραγμάτων δικαιώματος επί ακίνητης περιουσίας ή ιδανικού μεριδίου αυτού ή συμμετοχών οι οποίες έλκουν άνω του 50% της αξίας τους άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία και δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Η υπεραξία προκύπτει ως η διαφορά ανάμεσα στην αξία πώλησης και την αξία κτήσης. Η αιτιολογική βάση της επιβολής του φόρου βρίσκεται στο γεγονός ότι κάποιος τίτλος ακίνητης ή κινητής περιουσίας, αυξάνει κατά κανόνα διαχρονικά την αξία του. Η αύξηση αυτή μπορεί σε κάποιο βαθμό να είναι ονομαστική, δηλαδή πληθωριστική και σε κάποιο βαθμό πραγματική⁴⁷.

⁴⁷ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2017), *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση*

Ειδικότερα, το κεφάλαιο του Κ.Φ.Ε, για την εφαρμογή των συγκεκριμένων διατάξεων περί εισοδήματος από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, διακρίνεται σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

- A. Μεταβίβαση ακίνητη περιουσίας
- B. Μεταβίβαση τίτλων ή κινητές αξίες

A. Εισόδημα από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας

Ο τρόπος προσδιορισμού της υπεραξίας μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας, προσδιορίζεται στο άρθρο 41 του Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα το αντικείμενο του φόρου είναι:

1. Κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης με επαχθή αιτία ακίνητης περιουσίας ή ιδανικών μεριδίων αυτής ή εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακίνητης περιουσίας ή ιδανικού μεριδίου αυτού ή συμμετοχών οι οποίες έλκουν άνω του 50% της αξίας τους άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία και δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα. Υποκείμενο του φόρου είναι το φυσικό πρόσωπο που αποκτά το εισόδημα, αφού για τα νομικά πρόσωπα και οντότητες το αποκτηθέν από αυτή την αιτία εισόδημα, θεωρείται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.
2. Η αγοραία αξία του κτίσματος που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου με δαπάνες του μισθωτή και περιέρχεται στην κατοχή του τρίτου με τη λήξη ή διακοπή της μισθωτικής σχέσης.
3. Ως μεταβίβαση θεωρείται και η εισφορά ακίνητης περιουσίας για την κάλυψη ή την αύξηση κεφαλαίου νομικού προσώπου ή οντότητας.

Γενικά, στην έννοια της μεταβίβασης για την εφαρμογή της συγκεκριμένης διάταξης περιλαμβάνονται⁴⁸:

- Η μεταβίβαση της πλήρους ή ψιλής κυριότητας, συμπεριλαμβανομένης της πραγματικής δουλείας, ανεξαρτήτως εάν πρόκειται για μεταβίβαση υπό αναβλητική ή διαλυτική αίρεση ή με τον όρο της εξώνησης.
- Η σύσταση επικαρπίας, οίκησης ή άλλης δουλείας.
- Η παραίτηση από την κυριότητα ακινήτου ή από εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου.

⁴⁸ E-forelogia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012, του Ν. 4093/2012 και του Ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.e-forelogia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

- Η μεταβίβαση του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης.
- Η μεταγραφή δικαστικής απόφασης σύμφωνα με το άρθρο 949 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, λόγω μη εκτέλεσης προσυμφώνου μεταβίβασης ή η απόκτηση οποιουδήποτε δικαιώματος των περιπτώσεων α' , β' και δ' της παρούσας παραγράφου με αυτοσύμβαση.
- Η εκποίηση ακινήτου συνεπεία εκούσιου ή πλειστηριασμού.

Ωστόσο, οι περιπτώσεις που δεν θεωρούνται μεταβιβάσεις ακίνητης περιουσίας είναι:

- Η μεταγραφή τελεσίδικης δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα κυριότητας επί ακινήτου στον εντολέα λόγω υπερβάσεως της εντολής από τον εντολοδόχο.
- Η μεταγραφή δικαστικής απόφασης με την οποία ακυρώνεται λόγω εικονικότητας σύμβαση μεταβίβασης ακινήτου.
- Η επικύρωση ανώμαλων δικαιοπραξιών, οι οποίες έχουν ήδη συμπεριληφθεί στις φορολογητέες μεταβιβάσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 41.
- Η αυτούσια διανομή ή συνένωση ακινήτων ή πράξη σύστασης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας, εφόσον δεν μεταβάλλονται τα ποσοστά συνιδιοκτησίας ανά συνιδιοκτήτη.
- Η ανταλλαγή ποσοστών ακίνητης περιουσίας επί κτηθέντων λόγω κληρονομικής διαδοχής ή γονικής παροχής ή από συζύγους κατά τη διάρκεια της έγγαμης συμβίωσης.

➤ Υπολογισμός Υπεραξίας

Ο γενικός τύπος υπολογισμού της υπεραξίας είναι:

$$\text{Υπεραξία} = \text{Τιμή κτήσης} - \text{Τιμή πώλησης ή αξία ανταλλάγματος}$$

Η τιμή πώλησης είναι το αναγραφόμενο στο συμβόλαιο τίμημα. Ειδικά στην περίπτωση της ανταλλαγής, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται η αντικειμενική αξία της ακίνητης περιουσίας που αποτελεί το αντάλλαγμα για κάθε συμβαλλόμενο και εφόσον αυτή δεν υφίσταται, η φορολογητέα αξία.

Όσον αφορά για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης θεωρείται:

1. Στην περίπτωση κτήσης λόγω μεταβίβασης με επαχθή αιτία (αγορά), το τίμημα ή η αξία του ανταλλάγματος, όπως προκύπτει από το οικείο συμβόλαιο.

2. Στην περίπτωση κτήσης λόγω κληρονομικής διαδοχής ή μεταβίβασης με χαριστική αιτία, είναι η αξία βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής ή χορηγήθηκε απαλλαγή από αυτόν, όπως η αξία αυτή προκύπτει από το οικείο συμβόλαιο ή οποιοδήποτε άλλο δημόσιο έγγραφο.
3. Σε κάθε άλλη περίπτωση, υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Τιμή κτήσης} = \text{Τιμή μεταβίβασης} * \Delta\text{ΤΚατ έτους κτήσης} / \Delta\text{ΤΚατ προηγούμενου της μεταβίβασης έτους}$$

Οπού, ΔΤΚατ νοείται, ο μέσος Δείκτης Τιμών Κατοικιών Αστικών Περιοχών της περιόδου Ιανουαρίου – Δεκεμβρίου κάθε έτους, όπως ανακοινώνεται από την Τράπεζα της Ελλάδος. Αν κατά το χρόνο της μεταβίβασης δεν έχει δημοσιευθεί ο μέσος ΔΤΚατ, λαμβάνεται υπόψη ο σχετικός δείκτης του αμέσως προηγούμενου έτους. Τέλος, αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί θεωρείται ότι είναι μηδενική.

Όσον αφορά τον χρόνο κτήσης του ακίνητου για τον υπολογισμό της αξίας κτήσης θεωρείται κατά περίπτωση:

1. Ο χρόνος κτήσης είναι ο χρόνος απόκτησης ποσοστού τουλάχιστον 75% του μεταβιβαζόμενου δικαιώματος επί της ακίνητης περιουσίας.
2. Επί μεταβίβασης κτίσματος που ανεγέρθηκε, με αυτεπιστασία ή με βάση το σύστημα της αντιπαροχής, ως χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος μετά την παρέλευση 5 ετών από την ημερομηνία έκδοσης ή 2 ετών από την ημερομηνία ανανέωσης της οικοδομικής άδειας ανέγερσης, εκτός εάν η μεταβίβαση γίνεται εντός των παραπάνω προθεσμιών.
3. Επί πολεοδομικής τακτοποίησης εξ ολοκλήρου αυθαίρετης κατασκευής, ως χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος που δηλώνεται ως χρόνος ανέγερσης και πιστοποιείται από το μηχανικό στη σχετική αίτηση τακτοποίησης και αν αυτός δεν προκύπτει, η λήξη των χρονικών περιόδων που ορίζονται στο Ν. 4178/2013.
4. Επί πολεοδομικής τακτοποίησης μερικώς αυθαίρετης κατασκευής, ως χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος κτήσης του νόμιμου κτίσματος.
5. Επί χρησικτησίας, ως χρόνος κτήσης θεωρείται η αντίστοιχη ημερομηνία του εικοστού πρώτου έτους, πριν από το χρόνο της μεταβίβασης.

Εν συνεχεία, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε, η υπεραξία που προκύπτει από την διαφορά των δύο τιμών, η οποία ανάλογα με τα έτη διακράτησης του ακινήτου από τον πωλητή, μειώνεται με τους εξής συντελεστές του παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 7: Συντελεστές Απομείωσης Υπεραξίας

Έτη διακράτησης	Συντελεστής Απομείωσης	Έτη διακράτησης	Συντελεστής Απομείωσης
1	100,0%	14	77,9%
2	98,2%	15	76,4%
3	96,4%	16	74,8%
4	94,7	17	73,2%
5	93,0%	18	71,75
6	91,2%	19	70,2%
7	89,5%	20	68,7%
8	87,85	21	67,2%
9	86,15	22	65,7%
10	84,55	23	64,2%
11	82,8%	24	62,8%
12	81,1%	25	61,5%
13	79,5%	26+	60%

Πηγή: Άρθρο 41 του Ν.4172/2013

Από την υπεραξία, όπως αυτή προκύπτει μετά την απομείωση της, αφαιρείται ποσό μέχρι 25.000€, εφόσον ο φορολογούμενος διακράτησε το ακίνητο για 5 τουλάχιστον έτη και επιβάλλεται φόρος υπεραξίας στο τυχόν υπόλοιπο ποσό.

➤ Φορολογικός συντελεστής

Η σύμφωνα με τα παραπάνω προσδιοριζόμενη υπεραξία υπάγεται σε φόρο με συντελεστή 15%, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Ο τρόπος και ο συντελεστής φορολόγησης αυτός, δεν αφορά πρόσωπα που αποκτούν το εισόδημα αυτό στα πλαίσια της άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. Όταν ο πωλητής είναι φυσικό πρόσωπο, ο φόρος παρακρατείται κατά τη σύνταξη του συμβολαίου⁴⁹.

⁴⁹ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

B. Εισόδημα από Μεταβίβαση Τίτλων

Η δεύτερη περίπτωση επιβολής φόρου υπεραξίας, αφορά αυτή που προέρχεται από την μεταβίβαση τίτλων. Για τον τρόπο προσδιορισμού της υπεραξίας έχουν ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 42 του Κ.Φ.Ε. Και σε αυτή την περίπτωση ο ειδικός τρόπος φορολόγησης εφαρμόζεται εφόσον το εισόδημα αυτό δεν συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επί παραδείγματι, ένα νομικό πρόσωπο το οποίο αποκτά εισόδημα υπεραξίας από την μεταβίβαση μετοχών που κατείχε, θα φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις που ισχύουν για τα πρόσωπα αυτά και όχι με τον ειδικό τρόπο φορολόγησης του συγκεκριμένου άρθρου.

Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε, ως τίτλοι θεωρούνται:

- Μετοχές σε εταιρεία μη εισηγμένη σε χρηματιστηριακή αγορά
- Μετοχές και άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά, εφόσον ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό τουλάχιστον 0,5%, και οι μεταβιβαζόμενες έχουν αποκτηθεί από 1/1/2009
- Μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες
- Κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα
- Παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα

Ως υπεραξία νοείται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της τιμής πώλησης που εισέπραξε. Τυχόν δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την αγορά ή την πώληση των τίτλων συμπεριλαμβάνονται στην τιμή κτήσης και την τιμή πώλησης.

➤ Τρόποι προσδιορισμού της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης

- Εισηγμένοι Τίτλοι

Σε περίπτωση που οι μεταβιβαζόμενοι τίτλοι είναι εισηγμένοι σε χρηματιστηριακή αγορά, η τιμή κτήσης και η τιμή πώλησης καθορίζονται από τα δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών, τα οποία εκδίδει η χρηματιστηριακή εταιρεία ή το πιστωτικό ίδρυμα ή οιοσδήποτε φορέας που διενεργεί συναλλαγές.

- Μη Εισηγμένοι Τίτλοι

Σε περίπτωση μεταβίβασης μη εισηγμένων τίτλων, η τιμή πώλησης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους

τίτλους κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή το τίμημα ή αγοραία αξία που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι υψηλότερο.

Η τιμή κτήσης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο απόκτησης ή το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης κατά το χρόνο της απόκτησης των τίτλων, εφόσον οποιοδήποτε από τα ανωτέρω είναι χαμηλότερο⁵⁰.

3.3 Εισφορά Αλληλεγγύης Φυσικών Προσώπων

Με τις διατάξεις του άρθρου 112 του Ν.4387/2016, η Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης που προβλεπόταν στο άρθρο 29 του Ν.3986/2011, ενσωματώνεται πλέον με αλλαγές στον Κ.Φ.Ε ως άρθρο 43Α του Ν.4172/2013 και ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2016 και έκτοτε⁵¹.

Ειδικότερα, για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των επιμέρους εισοδημάτων:

- από μισθωτή εργασία και συντάξεις
- από επιχειρηματική δραστηριότητα
- από Κεφάλαιο
- από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου

και είναι φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα.

Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε, στα εισοδήματα άνω των 12.000€, μόνο των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Έτσι, η επιβολή της εισφοράς αλληλεγγύης διενεργείται σύμφωνα με ακόλουθη κλίμακα:

⁵⁰ E-forologia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012, του Ν. 4093/2012 και του Ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

⁵¹ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

Πίνακας 8: Συντελεστές Εισφοράς Αλληλεγγύης

Εισόδημα €	Εισφορά Αλληλεγγύης (Συντελεστής %)
0 – 12.000	0
12.001 – 20.000	2,2
20.001 – 30.000	5,00
30.00 – 40.000	6,50
40.001 – 65.000	7,50
65.001 – 220.000	9,00
>220.000	10,00

Πηγή: Άρθρο 43Α του Ν.4172/2013

Ωστόσο, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε, τα εισοδήματα που εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται για τον υπολογισμό της Εισφοράς Αλληλεγγύης είναι τα εξής⁵²:

- Τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από 80% και άνω.
- Η αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης, της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013.
- Η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του δημοσίου, καθώς και επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο, στους ασφαλισμένους και τα εξαρτώμενα μέλη του ασφαλισμένου, της περίπτωσης στ΄ της παραγράφου. 1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013.
- Τα εισοδήματα των μακροχρόνια ανέργων που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσων λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το έτος της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Με τις διατάξεις του άρθρου 138 του ν. 4052/2012, οι άνεργοι του ΕΤΑΠ ΜΜΕ και του ΓΕΝΕ εξομοιώνονται φορολογικά με τους άνεργους του ΟΑΕΔ.

Επιπλέον, δινεργείται κατά την καταβολή, παρακράτηση από τους εργοδότες ή από τους φορείς που καταβάλλουν κύριες συντάξεις έναντι ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, δηλαδή:

⁵²Taxheaven.gr, (2018), Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης (Ε.Ε.Α), <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/39351#>, (Ανάκτηση 23/08/2019)

- οι αμειβόμενοι με μηνιαίο μισθό, στο εισόδημα που αποκτούν από μισθωτές εργασίες,
- οι συνταξιούχοι από φορείς κύριας σύνταξης,
- οι αμειβόμενοι με ημερομίσθιο οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου,
- οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα του εμπορικού ναυτικού που παρέχουν υπηρεσίες σε εμπορικά πλοία.

Τέλος, η παρακράτηση διενεργείται κατά την καταβολή και υπολογίζεται με συντελεστή μετά από προηγούμενη αναγωγή του μισθού ή της σύνταξης ή του ημερομίσθιου ή της αμοιβής που ορίζεται με άλλη βάση, σε ετήσιο καθαρό εισόδημα. Η ειδική εισφορά, καταβάλλεται κάθε χρόνο μαζί με τον φόρο εισοδήματος σε τρεις ισόποσες διμηνιαίες δόσεις, σύμφωνα με το άρθρο 43Α του Κ.Φ.Ε.

3.4 Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας - Τεκμήρια

Με τις διατάξεις των άρθρων 30 – 34 του Κ.Φ.Ε, παρέχεται η δυνατότητα εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, προκειμένου να ενισχυθεί η δυνατότητα αντιμετώπισης της φοροαποφυγής διαμέσου αντικειμενικών κριτηρίων. Η διαδικασία αυτή βασίζεται στη χρήση αντικειμενικών κριτηρίων προκειμένου να υπολογιστεί το τεκμαρτό εισόδημα⁵³.

Ειδικότερα, το συνολικό εισόδημα ενδέχεται να προσδιορίζεται, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, όταν το συνολικό ποσό δαπανών αυτών πλέον των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (τεκμήρια κτήσης), είναι μεγαλύτερο από το σύνολο των πραγματικών εισοδημάτων, πλέον των ποσών που προκύπτουν από πώληση περιουσιακών στοιχείων ή από δωρεές, ή από επικαλούμενη ανάλωση κεφαλαίου. Τα πραγματικά εισοδήματα είναι αυτά που προκύπτουν από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων του άρθρου 7 του Κ.Φ.Ε⁵⁴.

⁵³ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

⁵⁴ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

Για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού (τεκμαρτού) εισοδήματος, λαμβάνονται υπόψη συγκεκριμένες κατηγορίες δαπανών διαβίωσης για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος, όπως:

- Για την κύρια κατοικία (ιδιοκατοικούμενη ή μισθωμένη ή δωρεάν παραχωρούμενη), με βάση τα τετραγωνικά μέτρα των κύριων και βοηθητικών χώρων της,
- Για μια ή περισσότερες δευτερεύουσες κατοικίες (ιδιοκατοικούμενες ή μισθωμένες ή δωρεάν παραχωρούμενες), σύμφωνα με τα τετραγωνικά μέτρα των κύριων και βοηθητικών χώρων τους,
- Για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, προσωπικά ή εταιρικά, ανάλογα με τα κυβικά εκατοστά και την παλαιότητά τους,
- Για ιδιωτικά σχολεία, στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης,
- Για σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, ανάλογα με το είδος τους (μηχανοκίνητα ανοικτού τύπου, ιστιοφόρα ή μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη με χώρο ενδιαίτησης κ.ά.), το μήκος τους, την παλαιότητά τους, το εάν έχουν μόνιμο πλήρωμα ναυτολογημένο,
- Για οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό,
- Για αεροσκάφη και ελικόπτερα, ανάλογα με την ιπποδύναμή τους ή τις λίμπρες ώθησης, καθώς και για ανεμόπτερα,
- Για πισίνες, ανάλογα με το εάν είναι εξωτερικές ή εσωτερικές και τα τετραγωνικά της επιφάνειάς τους,
- Για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων όπως:
 - i. Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας,
 - ii. Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης,
 - iii. Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε και
 - iv. Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής.

Σε περίπτωση υπέρβασης του δηλωθέντος εισοδήματος από το τεκμαρτό, η διαφορά προστίθεται στο πρώτο και φορολογείται με τους συντελεστές που ισχύουν για την κυριότερη πηγή εισοδήματος του. Εάν ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις, η φορολόγηση των

εισοδημάτων του πραγματοποιείται βάσει των συντελεστών, οι οποίοι ισχύουν για φυσικά και νομικά πρόσωπα με επιχειρηματική δραστηριότητα τα οποία τηρούν απλογραφικά βιβλία⁵⁵.

⁵⁵ Διανέοσις, (2018), Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα – Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης, <https://www.eea.gr/system/uploads/asset/data/19392/forologia-eisodimatos-stin-Ellada.pdf>, (Ανάκτηση 10/08/2019)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ & ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

4.1 Γενικά χαρακτηριστικά περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων

4.1.1 Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων

Ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες είναι το αντικείμενο φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Ως κέρδη, στα οποία επιβάλλεται ο φόρος, νοούνται τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση το άρθρο 47 του Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου 47, ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα αναφερόμενα στο άρθρο 45 του Ν.4172/2013 νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς τα κέρδη τους θεωρούνται από επιχειρηματική δραστηριότητα⁵⁶.

4.1.2 Υποκείμενα του φόρου

Σύμφωνα με το άρθρο 45 του Κ.Φ.Ε (Ν.4172/2013) σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται⁵⁷:

- Οι κεφαλαιουχικές εταιρείες (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ) που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή.
- Οι προσωπικές εταιρείες (ΟΕ,ΕΕ) που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή.
- Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου (ΝΠΔΔ, ΝΠΙΔ) που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία

⁵⁶ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

⁵⁷ Σακέλλη Ε, (2014), Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013

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.

- Οι συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,
- Οι κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- Οι κοινοπραξίες,
- Οι νομικές οντότητες που δεν περιλαμβάνονται σε μία από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

Αξίζει να σημειωθεί πως, ο Ν.4172/2013 εισήγαγε στο Ελληνικό φορολογικό δίκαιο την έννοια της νομικής οντότητα. Με το προϊσχύον καθεστώς του Ν.2238/1994, οι φορολογούμενοι διακρίνονταν σε φυσικά πρόσωπα και νομικά πρόσωπα (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, κλπ.). Έτσι, με τον Ν.4172/2013, οι παραπάνω μορφές εταιρειών εντάσσονται κατά κάποιο τρόπο φορολογικά, στην κατηγορία των νομικών προσώπων. Δεν χαρακτηρίζονται ωστόσο νομικά πρόσωπα, αλλά χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό τους ο όρος νομικές οντότητες⁵⁸.

4.1.3 Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα

Με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Κ.Φ.Ε, ορίζονται τα νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος. Τα νομικά πρόσωπα ή οντότητες είναι τα εξής⁵⁹:

- Οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης δεν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, εκτός από αυτές στις οποίες το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου συμμετέχει με ποσοστό 100%.
- Η Τράπεζα της Ελλάδος,
- Οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή

⁵⁸ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

⁵⁹ Σακέλλη Ε, (2014), Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013

ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.

- Οι διεθνείς οργανισμοί, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή από το φόρο προβλέπεται βάσει διεθνούς συμβάσεως που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας,
- Το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου (ΤΑΙΠΕΔ) Α. Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει,
- Οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης.

4.1.4 Φορολογική κατοικία νομικών προσώπων ή οντοτήτων

Με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.4172/2013, ορίζεται ότι ένα νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος εφόσον⁶⁰:

1. Συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο
2. Έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή
3. Ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα, οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Συγκεκριμένα, στο άρθρο 4 του Κ.Φ.Ε, ορίζονται τα κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του τόπου άσκησης πραγματικής διοίκησης στην Ελλάδα, με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες, όπως:

1. Τον τόπο άσκησης καθημερινής διοίκησης
2. Τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων
3. Τον τόπο ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων
4. Τον τόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων
5. Τον τόπο συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης
6. Την κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης

Σε συνδυασμό με τη συνδρομή των παραπάνω περιστατικών και συνθηκών είναι δυνατόν να συνεκτιμάται και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων.

⁶⁰ Σακέλλη Ε, (2014), Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013

4.1.5 Μόνιμη Εγκατάσταση νομικών προσώπων ή οντοτήτων

Οι διατάξεις του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε, ορίζεται ως μόνιμη εγκατάσταση, ο τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης. Ειδικότερα, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει κυρίως⁶¹:

- Τόπο της διοίκησης,
- Υποκαταστήματα,
- Γραφείο,
- Εργοστάσιο,
- Εργαστήριο και
- Ορυχείο, μεταλλείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων.

Ειδικά στην περίπτωση του εργοταξίου αναφέρεται ότι για τη θεμελίωση νόμιμης εγκατάστασης του στην Ελλάδα απαιτείται χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριών μηνών αντί του χρονικού διαστήματος των δώδεκα μηνών που προβλέπεται στο Μοντέλο Σύμβασης του ΟΟΣΑ για τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.

Εν συνεχεία, ανεξάρτητα από τις διατάξεις του άρθρου 6, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» θεωρείται ότι δεν περιλαμβάνει τα εξής:

- Τη χρήση εγκαταστάσεων αποκλειστικά για το σκοπό της αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης των αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση,
- Τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση,
- Τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την επεξεργασία από άλλη επιχείρηση,
- Τη διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό την αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων ή τη συλλογή πληροφοριών για την επιχείρηση,

⁶¹ Σακέλλη Ε, (2014), Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013

- Τη διατήρηση ενός καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό τη διεξαγωγή για την επιχείρηση κάθε άλλης δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα,
- Τη διατήρηση ενός καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό το συνδυασμό εργασιών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' έως ε' της, εφόσον η συνολική δραστηριότητα του καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που προκύπτει από τον εν λόγω συνδυασμό έχει προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα.

Τέλος, το γεγονός ότι μία επιχείρηση που είναι φορολογικός κάτοικος στην Ελλάδα ελέγχει ή ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση που είναι κάτοικος άλλου κράτους ή που διεξάγει εργασίες μέσω μόνιμης εγκατάστασης ή με άλλον τρόπο σε αυτό το άλλο κράτος δεν καθιστά από μόνο του την πρώτη επιχείρηση μόνιμη εγκατάσταση της δεύτερης⁶².

4.2 Φορολογητέο Εισόδημα Νομικών Προσώπων & Νομικών Οντοτήτων

4.2.1 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 47, το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, ΟΕ, ΕΕ κ.λ.π.) προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως 29 του Ν.4172/2013 (Κεφάλαιο Γ', του Μέρους Δεύτερου «Φόρος Εισοδήματος φυσικών Προσώπων» του Κ.Φ.Ε), εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στον παρόν κεφάλαιο⁶³.

Δηλαδή, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων και οντοτήτων προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως 28 του Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα, τα άρθρα αυτά είναι:

21. «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα»
22. «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες»

⁶² E-forelogia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012, του Ν. 4093/2012 και του Ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.e-forelogia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

⁶³ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

- 22Α. «Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας»
- 23. «Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες»
- 24. «Φορολογικές Αποσβέσεις»
- 25. «Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων»
- 26. «Επισφαλείς απαιτήσεις»
- 27. «Μεταφορά ζημιών»
- 28. «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων»

Τα προαναφερθέντα άρθρα εφαρμόζονται και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Επίσης, 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 οντοτήτων⁶⁴.

Επιπροσθέτως, το άρθρο 47 του Κ.Φ.Ε ορίζει, ότι τα έσοδα και τα έξοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια των αντίστοιχων μέσων, σύμφωνα και με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. 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.

Τέλος, ορίζεται επίσης από το παρόν άρθρο ότι, ειδικά το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και δεν έχουν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση απαλλάσσεται του φόρου⁶⁵.

4.2.2 Απαλλαγή Ενδοομιλικών Μερισμάτων

Στην περίπτωση της απαλλαγής των ενδοομιλικών μερισμάτων, οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε ορίζει την απαλλαγή από το φόρο

⁶⁴ Γκίνογλου Δ., (2014), Φορολογική Λογιστική II

⁶⁵ E-forologia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν . 4046/2012, του Ν . 4093/2012 και του Ν . 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

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

A. Το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή (καταβάλλον):

- i. Περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα I Μέρους Α της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει,
- ii. Είναι φορολογικός κάτοικος κράτους – μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος και
- iii. Υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα I Μέρους Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς και

B. Το νομικό πρόσωπο που λαμβάνει τα μερίσματα (λήπτης):

- i. Κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 10% βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει και
- ii. Διακρατεί το ως άνω ποσοστό τουλάχιστον 24 μήνες.

Επομένως, προκειμένου με για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, ο καταβάλλον μπορεί να είναι νομικό πρόσωπο είτε της ημεδαπής είτε της αλλοδαπής (Ε.Ε) και περαιτέρω, προκειμένου για νομικά πρόσωπα της ημεδαπής, αυτά μπορεί να είναι, πέρα από τα ρητά κατονομαζόμενα στο Παράρτημα της Οδηγίας (Α.Ε και Ε.Π.Ε) οι ΙΚΕ, καθώς και οι προσωπικές εταιρίες, οι οποίες υπόκεινται σε φορολογία εταιρειών στην Ελλάδα⁶⁶.

Ωστόσο, ο λήπτης των μερισμάτων, φορολογικό κάτοικο Ελλάδος, επισημαίνεται ότι και αυτός πρέπει να είναι, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, νομικό πρόσωπο. Ως τέτοιο νοείται, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν και προηγουμένως, τα οριζόμενα στην περ. γ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε πρόσωπα, ήτοι επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα (κεφαλαιουχικές και προσωπικές εταιρείες).

Κατά συνέπεια, τα μερίσματα που εισπράττει συνεταιρισμός, νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κοινωνία κ.λπ. από συνδεδεμένη με αυτή πρόσωπο,

⁶⁶ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου αυτού και ως εκ τούτου, δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος⁶⁷.

Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι εάν διανέμονται κέρδη από νομικό πρόσωπο σε λήπτη φορολογούμενο που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί 24 μήνες, αλλά πληρούται η προϋπόθεση γ' της παραγράφου 1, ή αυτή της παραγράφου 2, ο λήπτης φορολογούμενος μπορεί προσωρινά να ζητήσει την απαλλαγή που προβλέπεται στις εν λόγω παραγράφους, εφόσον καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής. Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται 24 μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής.

Ωστόσο, εάν ο φορολογούμενος παύει να διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής πριν τη συμπλήρωση των 24 μηνών, η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία αυτή.

4.2.3 Υποκεφαλαιοδότηση

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε, εισήχθησαν, για την αντιμετώπιση καταχρήσεων, κανόνες υποκεφαλαιοδότησης (thin capitalization)⁶⁸ σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική και τα οριζόμενα στις οδηγίες Ψηφίσματος του Συμβουλίου της Ε.Ε. της 8^{ης} Ιουνίου 2010 για τον συντονισμό των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών και περί υποκεφαλαιοδότησης ενός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ωστόσο, το άρθρο 49 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε) τροποποιήθηκε από το άρθρο 11 του Ν.4607/2019 και έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01/01/2019 και έκτοτε.

⁶⁷ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

⁶⁸ Ως «Thin capitalization», νοείται η πρακτική με την οποία μια εταιρία εντός ενός ομίλου δανείζει μία άλλη εταιρεία του ίδιου ομίλου ποσά μεγαλύτερα της δανειοληπτικής της ικανότητας ή μεγαλύτερα των αναγκών της, ώστε η δανειζόμενη να εμφανίζει λόγω υπέρογκων τόκων μειωμένα κέρδη ή ζημιές. Πηγή: Διανέοσις, (2018), Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα – Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης, <https://www.eea.gr/system/uploads/asset/data/19392/forologia-eisodimatos-stin-Ellada.pdf>, (Ανάκτηση 10/08/2019)

Έτσι, σύμφωνα με το αναθεωρημένο άρθρο 49 του Κ.Φ.Ε, ορίζει σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου ότι, το υπερβαίνον κόστος δανεισμού εκπίπτει κατά το φορολογικό έτος στο οποίο προκύπτει και μόνο έως ποσοστό 30% των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου, ορίζονται οι εξής ορισμοί⁶⁹:

- «*Υπερβαίνον κόστος δανεισμού*»: Το ποσό, κατά το οποίο το εκπεστέο κόστος δανεισμού ενός φορολογουμένου, υπερβαίνει τα φορολογητέα έσοδα από τόκους και άλλα οικονομικά ισοδύναμα φορολογητέα έσοδα τα οποία λαμβάνει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο,
- «*Κόστος δανεισμού*»: Περιλαμβάνει δαπάνες για τόκους κάθε μορφής χρέους, άλλες δαπάνες οικονομικά ισοδύναμες με τόκους και έξοδα που προκύπτουν από την άντληση χρηματοδότησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ελληνικό δίκαιο, περιλαμβανομένων ενδεικτικά των πληρωμών στο πλαίσιο δανείων με συμμετοχή στο κέρδος, των τεκμαρτών τόκων επί προϊόντων, όπως τα μετατρέψιμα ομόλογα και τα ομόλογα μηδενικού τοκομεριδίου, των χορηγήσεων στο πλαίσιο εναλλακτικών χρηματοδοτικών ρυθμίσεων, του στοιχείου του χρηματοοικονομικού κόστους από χρηματοδοτικά μισθώματα, των κεφαλαιοποιημένων τόκων που καταχωρίζονται ως αξία στον ισολογισμό του αντίστοιχου περιουσιακού στοιχείου ή της απόσβεσης των κεφαλαιοποιημένων τόκων, των χορηγήσεων που υπολογίζονται με βάση την επιστροφή κεφαλαίων στο πλαίσιο των κανόνων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές κατά περίπτωση, των πλασματικών τόκων βάσει παραγώγων ή συμφωνιών αντιστάθμισης κινδύνου σχετικά με τον δανεισμό μιας οντότητας, ορισμένων συναλλαγματικών κερδών και ζημιών επί δανείων και προϊόντων που συνδέονται με την άντληση χρηματοδότησης, των εγγυήσεων για χρηματοδοτικές ρυθμίσεις, των τελών διακανονισμού και συναφών δαπανών που σχετίζονται με τον δανεισμό κεφαλαίων.

Επιπροσθέτως, για τον υπολογισμό των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA), η παράγραφος 3 του αναθεωρημένου άρθρου 49 ορίζει, πως ο υπολογισμός τους πραγματοποιείται προσθέτοντας στο φορολογητέο εισόδημα τα

⁶⁹ E-forelogia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν . 4046/2012, του Ν . 4093/2012 και του Ν . 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.e-forelogia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

ποσά που αντιστοιχούν στο υπερβαίνον κόστος δανεισμού και τις φορολογικές αποσβέσεις, όπως αυτά προκύπτουν μετά τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε.. Το απαλλασσόμενο από φόρους εισόδημα δεν συνυπολογίζεται στα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου.

Κατά συνέπεια, σύμφωνα με την παράγραφο 1, αναγνωρίζεται στο φορολογούμενο το δικαίωμα έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού μέχρι του ποσού των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ. Επί της ουσίας, οι δαπάνες τόκων εκπίπτουν όταν οι τόκοι δεν υπερβαίνουν τα 3 εκατ. Ευρώ. Ωστόσο, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του παρόντος άρθρου, το υπερβαίνον κόστος δανεισμού που δεν μπορεί να εκπέσει κατά το τρέχον φορολογικό έτος, με βάση τις παραγράφους 1 έως 5 μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό.

Τέλος, οι διατάξεις περί υποκεφαλαιοδότησης δεν εφαρμόζονται στις χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις όπως, πιστωτικά ιδρύματα, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εταιρίες, σε ιδρύματα συνταξιοδοτικών παροχών, σε οργανισμούς εναλλακτικών επενδύσεων (ΟΕΕ) και σε αντίστοιχες ρυθμιστικές αρχές άλλων κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του αναθεωρημένου άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε⁷⁰.

4.2.4 Ενδοομιλικές Συναλλαγές

Το άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε, είναι άλλη μία προσπάθεια στην θέσπιση κανόνων που αποσκοπούν στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής στο επίπεδο των νομικών προσώπων και ειδικότερα στον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε, τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές (πωλήσεις αγαθών, υπηρεσιών μεταξύ των επιχειρήσεων, οικονομικές και εμπορικές σχέσεις, υλικά, άυλα, κοινή χρήση αγαθών κλπ.), μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε με οικονομικούς

⁷⁰ E-forelogia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν . 4046/2012, του Ν . 4093/2012 και του Ν . 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.e-forelogia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

Για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η «αρχή της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», όπως αναφέρθηκε παραπάνω. Η αρχή αυτή αποτυπώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (OECD Model Tax Convention on Income and Capital) και έχει ως ακολούθως⁷¹:

«Εάν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δύο (συνδεδεμένων) επιχειρήσεων όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη τα οποία, αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δε πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα.»

Επί της ουσίας, σκοπός αυτού του νόμου είναι, να εντοπιστούν περιπτώσεις στις οποίες οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών αποκλίνουν σημαντικά από τις αντίστοιχες τιμές παρόμοιων συναλλαγών που πραγματοποιούν ανεξάρτητες επιχειρήσεις ή συνδεδεμένα πρόσωπα του ομίλου με άλλα (τρίτα) ανεξάρτητα πρόσωπα. Σε περίπτωση που οι ανωτέρω ενδοομιλικές συναλλαγές δεν βρίσκονται εντός αποδεκτών πλαισίων, τότε ο νόμος προσδιορίζει το πλαίσιο επιβολής επιπλέον φόρου.

Αξίζει να αναφερθεί πως η έννοια των συνδεδεμένων προσώπων είναι διαφορετική σε αυτή την περίπτωση (σε σχέση με την απαλλαγή ενδοομιλικών μερίσματος) καθώς ως συνδεδεμένο πρόσωπο θεωρείται κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα που θεωρούνται συνδεδεμένα είναι:

⁷¹ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

1. Κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον 33%, βάσει αξίας ή αριθμού ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου.
2. Δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον 33%, βάσει αξίας ή αριθμού ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου.
3. Κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

Όταν δύο εταιρείες είναι συνδεδεμένες σύμφωνα με τα παραπάνω, έχουν και υποχρεώσεις έναντι του δημοσίου, προκειμένου να τεκμηριώσουν το γεγονός ότι οι μεταξύ τους συναλλαγές τηρούν την «αρχή των ίσων αποστάσεων»⁷².

Με βάση την προηγούμενη παράγραφο, για τις μεταξύ συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κ.Φ.Ε, τα συνδεδεμένα πρόσωπα, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης. Επίσης, Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή⁷³. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης αποτελείται από:

1. Το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης
2. Τον Ελληνικό Φάκελο τεκμηρίωσης
3. Τον Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως την λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή

⁷² Σγουρινάκης Ν., Μιχαλινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

⁷³ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

εντός 30 ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο. Επιπροσθέτως, ο Φάκελος Τεκμηρίωσης συνοδεύεται από τον Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση έως την λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους⁷⁴.

Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 του άρθρου 50, απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου τεκμηρίωσης, εφόσον:

1. Οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι 100.000€ ανα φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα 5 εκατ.€ ανά φορολογικό έτος, ή
2. Οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι 20.000€ ανα φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα 5 εκατ.€ ανά φορολογικό έτος.

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα (ΓΓΕ), καθορίζονται και εξειδικεύονται το ακριβές περιεχόμενο και τα στοιχεία που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, οι περιπτώσεις, κατά τις οποίες οι παραπάνω φάκελοι θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, οι αποδεκτές μέθοδοι καθορισμού των τιμών των συναλλαγών και οι μέθοδοι καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωριακού κέρδους. Ειδικότερα, οι αποδεκτές μέθοδοι προσδιορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών θεωρούνται οι εξής⁷⁵:

- «Μέθοδος της σύγκρισης μη ελεγχόμενης τιμής», όπου η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με τη τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.
- «Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης», όπου η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι ίση με την τιμή μεταπώλησης προϊόντος ή υπηρεσίας που έχει αγοράσει από συνδεδεμένη επιχείρηση σε ανεξάρτητη επιχείρηση, μείον το μικρό περιθώριο κέρδους που θα πραγματοποιείτο σε παρόμοια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

⁷⁴ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2017), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

⁷⁵ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

- «Μέθοδος κόστους πλέον περιθωριακού κέρδους», όπου η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής καθορίζεται εφαρμόζοντας επί του κόστους ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους, όπως αυτό θα ίσχυε μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.
- «Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής», όπου με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό παρόμοιες συνθήκες. Το περιθώριο καθαρού κέρδους εξετάζεται σε συνάρτηση προς ορισμένο οικονομικό μέγεθος, όπως κύκλο εργασιών, κόστος κτήσης, χρησιμοποιούμενα πάγια.
- «Μέθοδος επιμερισμού κερδών», όπου το καθαρό κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από μία ενδοομιλική συναλλαγή κατανέμεται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ανάλογα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή.

Εν τέλει, εάν βάσει των τηρούμενων στοιχείων και των ελεγκτικών επαληθεύσεων η φορολογική διοίκηση κρίνει ότι δεν τηρείται η «αρχή των ίσων αποστάσεων» θα πρέπει να προσδιορίσει την απόκλιση και να επαναπροσδιορίσει τα κέρδη.

4.3 Φορολογικοί Συντελεστές

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε, ορίζεται ότι τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β', γ', δ', ε', στ' και ζ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία, φορολογούνται με συντελεστή 29% για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2018, ο οποίος μειώνεται σταδιακά σε 28% για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2019, σε 27% για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2020, σε 26% για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2021 και σε 25% για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2022 και επομένων. Ωστόσο, τα πιστωτικά ιδρύματα της περίπτωσης 1 της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Ν.4261/2014 φορολογούνται με συντελεστή 29%.

Επίσης, εφαρμόζεται ειδικός μειωμένος φορολογικός συντελεστής όπου ισχύει στις παρακάτω περιπτώσεις:

- Σε κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή (13%).

- Για τους φορολογούμενους των περιπτώσεων α', β', δ', ε' και στ' του άρθρου 45 οι συντελεστές της παραγράφου 1 μειώνονται κατά 40% για τα κέρδη που προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους.
- Τα κέρδη των επιχειρήσεων των περιπτώσεων α' , β' , δ' , ε' και στ' του άρθρου 45, εφόσον αυτές εμπίπτουν στην έννοια των πολύ μικρών επιχειρήσεων, όπως ορίζονται στη Σύσταση 2003/361/EK της Επιτροπής της 6ης Μαΐου 2003, από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας προς την εταιρεία «Δ.Ε.Η. Α.Ε.» ή άλλο προμηθευτή, μετά από την ένταξή τους στο «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) Kw», κατόπιν απόφασης των Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 14 του Ν. 3468/2006 (Α' 8), απαλλάσσονται του φόρου.

Η εν λόγω απαλλαγή χορηγείται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό με την ονομασία «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) Kw». Σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους, φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος κώδικα κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους αντίστοιχα.

Τέλος, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου, ο φορολογούμενος που αποκτά εισόδημα το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 62 περιλαμβάνει το εισόδημα αυτό στα φορολογητέα κέρδη του πριν την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου. Ο πληρωτέος από το φορολογούμενο φόρος σε σχέση με το εν λόγω εισόδημα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε⁷⁶.

4.4 Παρακράτηση Φόρου

4.4.1 Υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου

⁷⁶ E-forelogia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012, του Ν. 4093/2012 και του Ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.e-forelogia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του Ν.4172/2013, υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου είναι οι εξής:

- Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες
- Φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (με φορολογική κατοικία την Ελλάδα)
- Αλλοδαπή επιχείρηση που δραστηριοποιείται στη χώρα μας (μέσω μόνιμης εγκατάστασης)
- Συμβολαιογράφοι (λόγω υπεραξίας από την μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας)

Τα παραπάνω πρόσωπα – υπόχρεοι προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου όταν καταβάλλουν τις παρακάτω πληρωμές σύμφωνα με το άρθρο 62:

- i. Μερίσματα,
- ii. Τόκοι,
- iii. Δικαιώματα (Royalties),
- iv. Αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο,
- v. Το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,
- vi. Η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 41.

Επισημαίνεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή σε κράτος-μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και λαμβάνουν αμοιβές για τις υπηρεσίες που αναφέρονται σε τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου, κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα ή σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και λαμβάνει αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες υπόκειται σε παρακράτηση φόρου. Το ως άνω νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή το φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να επιλέξει να φορολογηθεί για το εισόδημα από δικαιώματα

και τις αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες σύμφωνα με το καθεστώς που ισχύει για τους φορολογικούς κατοίκους που λαμβάνουν τέτοιες αμοιβές και να πιστώσει τον παρακρατηθέντα φόρο έναντι του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος.

Τέλος, το φυσικό πρόσωπο που αποκτά υπεραξία από τη μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 41 καταβάλλει στο συμβολαιογράφο κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στην υπεραξία σύμφωνα με το άρθρο 43 του Κ.Φ.Ε⁷⁷.

4.4.2 Συντελεστές παρακράτησης και χρόνος απόδοσης φόρου

Με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Ε, ορίζουν πως οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής⁷⁸:

1. Για μερίσματα: 10%
2. Για τόκους: 15%
3. Για δικαιώματα (royalties) και λοιπές πληρωμές: 20%
4. Για αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες: 20%
5. Για αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων, ο συντελεστής είναι 3% επί της αξίας του υπο κατασκευή έργου ή του μισθώματος,
6. Για το ασφάλισμα που καταβάλλεται με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε 15%.

Ωστόσο, για το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι του ποσού των 40.000€ σε 10% και για τα ποσά που υπερβαίνουν τις 40.000€ σε 20%. Οι συντελεστές των προηγούμενων εδαφίων της περίπτωσης αυτής αυξάνονται κατά 50% σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς. Δεν θεωρείται πρόωρη εξαγορά κάθε καταβολή που πραγματοποιείται σε εργαζόμενο

⁷⁷ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

⁷⁸ E-forelogia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012, του Ν. 4093/2012 και του Ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.e-forelogia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

ο οποίος έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του, καθώς και κάθε καταβολή που γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζομένου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του εργαζομένου ή πτώχευσης του εργοδότη,

7. Για την υπεραξία από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας που αποκτά φυσικό πρόσωπο: 15%.

Επίσης, οι φορείς γενικής κυβέρνησης εκτός από τις κεφαλαιουχικές εταιρείες κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή υπηρεσιών από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, υποχρεούνται, κατά την καταβολή ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής της αξίας αυτών, να παρακρατούν φόρο εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών με συντελεστή ως ακολούθως:

- Ποσοστό 1% για τα υγρά καύσιμα και τα προϊόντα καπνοβιομηχανίας,
- Ποσοστό 4% για τα λοιπά αγαθά,
- Ποσοστό 8% για την παροχή υπηρεσιών.

Ωστόσο, οι φορείς γενικής κυβέρνησης εξαιρούνται από την παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου, στις παρακάτω περιπτώσεις⁷⁹:

- Όταν προμηθεύονται αγαθά ή τους παρέχονται υπηρεσίες και δεν απαιτείται σύμβαση, εφόσον η καθαρή αξία αυτών, κατά συναλλαγή, δεν υπερβαίνει το ποσό των 150€,
- Όταν λαμβάνουν υπηρεσίες ή προμηθεύονται ηλεκτρικό ρεύμα, τηλεφωνικές συνδιαλέξεις, τηλεγραφήματα, γραμματόσημα, φωταέριο, νερό και εισιτήρια γενικά,
- Όπου προβλέπεται παρακράτηση ή προκαταβολή φόρου από άλλη διάταξη για το ίδιο έσοδο
- Όταν προμηθεύονται αγαθά ή τους παρέχονται υπηρεσίες από τις πολεμικές βιομηχανίες ΕΑΒ, ΕΒΟ, ΠΥΡΚΑΛ και ΕΛΘΟ, καθώς και από το Κέντρο Επιχειρηματικής Πολιτιστικής Ανάπτυξης (Κ.Ε.Π.Α.) και την Αναπτυξιακή Ένωση Μακεδονίας (ΑΝ.Ε.Μ.).

⁷⁹ E-forologia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012, του Ν. 4093/2012 και του Ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου, η παρακράτηση φόρου εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση της παραγράφου 1 σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την πληρωμή, εκτός από τις αμοιβές που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου είναι φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η παρακράτηση φόρου δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του φόρου εισοδήματος που πρέπει να βεβαιωθεί από επιχειρηματική δραστηριότητα ή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, κατά περίπτωση, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 64.

Επιπροσθέτως, οι πληρωμές τόκων δανείων που χορηγούν πιστωτικά ιδρύματα, περιλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας, καθώς και οι τόκοι διατραπεζικών καταθέσεων απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου.

Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.

Σημειώνεται επίσης, ότι σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 (δηλαδή, αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα), όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο και είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% και ενεργείται μόνον εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα 300€.

Τέλος, επισημαίνεται στην παράγραφο 10 του παρόντος άρθρου ότι σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα αλλάζει κατηγορία βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά, τα μη διανεμηθέντα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, κατά περίπτωση, όπως αυτά εμφανίζονται κατά το χρόνο αλλαγής της κατηγορίας βιβλίων, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με το συντελεστή της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, δηλαδή σε 10%. Ο οφειλόμενος φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη του φορολογικού έτους μέχρι το οποίο τα βιβλία τηρούνταν με τη διπλογραφική μέθοδο. Τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια ισχύουν και όταν ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία μετατρέπεται σε προσωπική εταιρεία, με αποτέλεσμα να αλλάζει κατηγορία βιβλίων από

διπλογραφικά σε απλογραφικά. Στην περίπτωση αυτή, ο οφειλόμενος φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ολοκλήρωση της μετατροπής⁸⁰.

4.5 Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος

4.5.1 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα

Το άρθρο 69 του Κ.Φ.Ε ορίζει, ότι με βάση τη δήλωση που υποβάλλει ο φορολογούμενος και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με το 100% του φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. Αν στη δήλωση περιλαμβάνονται και εισοδήματα για τα οποία ο φόρος παρακρατείται ή καταβάλλεται κατά τις διατάξεις των επόμενων παραγράφων, 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.

Ωστόσο, όταν αποκτάται για πρώτη φορά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, το προς βεβαίωση ποσό της προκαταβολής φόρου περιορίζεται στο 50%.

Ακολούθως, δεν υπολογίζεται προκαταβολή φόρου όταν το ποσό που πρέπει να βεβαιωθεί δεν υπερβαίνει τα 30€. Υπογραμμίζεται ότι προκαταβολή φόρου υπολογίζεται μόνο επί του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Συνεπώς, προκαταβολή φόρου, ως προς τα φυσικά πρόσωπα, υπολογίζεται πλέον μόνο εφόσον αποκτάται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

⁸⁰ E-forelogia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012, του Ν. 4093/2012 και του Ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.e-forelogia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

Το ποσό της προκαταβολής του φόρου συμψηφίζεται κατά το επόμενο φορολογικό έτος και εφόσον υφίσταται οι προϋποθέσεις, επιβάλλεται εκ νέου επί του ποσού του προκύπτοντος φόρου για το έτος αυτό.

Επιπλέον, αν δεν υποβληθεί δήλωση, η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει στη βεβαίωση του προκαταβλητέου ποσού φόρου, με βάση την υπάρχουσα εγγραφή για το εγγύτερο, πριν από την παράλειψη υποβολής της δήλωσης οικονομικό έτος, εφόσον διαπιστώνεται ότι ο υπόχρεος εξακολουθεί να αποκτά το εισόδημα.

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου, ειδικά για τους αρχιτέκτονες και τους μηχανικούς, ο προκαταβλητέος φόρος υπολογίζεται ως εξής:

- A. Σε 4% της συμβατικής αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων,
- B. Σε 10% της συμβατικής αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αφορούν οποιασδήποτε άλλης φύσης έργα και για την επίβλεψη της εκτέλεσης αυτών, καθώς και των έργων της προηγούμενης περίπτωσης και της ενέργειας πραγματογνωμοσύνης κ.λπ. για τα έργα αυτά.

Κατ' εξαίρεση, για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για την επίβλεψη της εκτέλεσης κάθε είδους τεχνικών έργων που ορίζονται στις προηγούμενες περιπτώσεις, ο προκαταβλητέος φόρος επιβάλλεται πριν από τη θεώρηση των οικείων εργασιών από την αρμόδια αρχή στο ποσό της αμοιβής επίβλεψης του δικαιούχου, και προκειμένου για εκπόνηση μελετών ή σχεδίων και επίβλεψη έργων του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και των κοινωφελών ή θρησκευτικών ιδρυμάτων, ο προκαταβλητέος φόρος κατά τα ποσοστά της παραγράφου αυτής υπολογίζεται στο ποσό της συμβατικής αμοιβής.

Όσον αφορά, την προκαταβολή φόρου επί των αμοιβών των δικηγόρων, το παρόν άρθρο ορίζει προκαταβολή φόρου 15%. Ωστόσο, δεν υπολογίζεται προκαταβλητέος φόρος επί των αμοιβών για παραστάσεις, καθώς και για κάθε άλλη νομική υπηρεσία που παρέχουν δικηγόροι οι οποίοι συνδέονται με τον εντολέα τους με σύμβαση έμμισθης εντολής και αμείβονται με πάγια αντιμισθία.

Ομοίως, δεν υπολογίζεται και δεν αποδίδεται προκαταβλητέος φόρος στις περιπτώσεις που ενεργείται παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64.

Κάθε δικηγορικός σύλλογος ή ταμείο συνεργασίας ή διανεμητικός λογαριασμός οποιασδήποτε νομικής μορφής υποχρεούται να παρακρατεί φόρο εισοδήματος με συντελεστή 15% επί οποιουδήποτε ποσού καταβάλλει ως μέρος σε δικηγόρο.

Τέλος, αν με την έγγραφη συμφωνία περί αμοιβής για την παροχή των δικηγορικών υπηρεσιών η αμοιβή ή το ύψος της συναρτάται με το αποτέλεσμα των δικηγορικών υπηρεσιών ή της δίκης, κατά την απόδοση του προκαταβλητέου φόρου υποβάλλονται και τα στοιχεία που αποδεικνύουν το ύψος της αμοιβής, όπως ειδικότερα καθορίζεται με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών⁸¹.

4.5.2 Μείωση προκαταβλητέου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα

Σύμφωνα με το άρθρο 70 του Κ.Φ.Ε, σε περίπτωση που τυχόν μειωθεί το εισόδημα άνω του 25%, ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει με αίτηση του τη μείωση του φόρου που βεβαιώθηκε κατά τις διατάξεις περί προκαταβολής. Η αίτηση υποβάλλεται μέχρι το τέλος του μήνα Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους στο οποίο έγινε η βεβαίωση και αφορά στα ποσά του φόρου για τις δόσεις που δεν έγιναν ληξιπρόθεσμες κατά το χρόνο της υποβολής της αίτησης. Κατά την εκτίμηση της μείωσης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα λαμβάνονται ενδεικτικά υπόψη:

- i. Το ποσό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης στο τρέχον φορολογικό έτος, συγκρινόμενο με τα ακαθάριστα έσοδα της αντίστοιχης περιόδου του προηγούμενου φορολογικού έτους.
- ii. Το ποσοστό των δαπανών και εξόδων διαχείρισης επί των ακαθάριστων εσόδων του τρέχοντος φορολογικού έτους σε σύγκριση με το αντίστοιχο ποσοστό του προηγούμενου φορολογικού έτους.
- iii. Οι ουσιώδεις μεταβολές που τυχόν επήλθαν στους παράγοντες διαμόρφωσης του μικτού κέρδους της επιχείρησης κατά το τρέχον φορολογικό έτος σε σχέση με το προηγούμενο.
- iv. Κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο πιθανολογείται μείωση του κέρδους του τρέχοντος φορολογικού έτους.

Η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει στην επαλήθευση της αίτησης που υποβλήθηκε και υποχρεούται, μέσα σε προθεσμία 3 μηνών από την υποβολή της, να ανακοινώνει στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του ελέγχου. Αν διαπιστώσει ότι

⁸¹ Σγουρινάκης Ν., Μιχαλινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

το εισόδημα μειώθηκε πραγματικά κατά το ποσοστό της προηγούμενης παραγράφου, η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει στην έκπτωση ανάλογου, με τη μείωση που επήλθε, ποσού φόρου από τις επόμενες δόσεις που οφείλονται.

Αν περάσει άπρακτη η προθεσμία της προηγούμενης παραγράφου, ο φορολογούμενος μπορεί να καταβάλλει τις, από τη λήξη της προθεσμίας και μετά, απαιτητές δόσεις του φόρου μειωμένες κατά το ποσοστό της μείωσης των εισοδημάτων του, όπως αυτόν αναφέρεται στην αίτησή του που υπέβαλε για το σκοπό αυτόν, με επιφύλαξη να καταβάλει τον τυχόν επιπλέον οφειλόμενο φόρο κατά τον έλεγχο της δήλωσης και την οριστική εκκαθάρισή του.

Αν γίνει νέα εκκαθάριση λόγω υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, εφόσον μειωθεί ο φόρος μειώνεται αναλόγως και η προκαταβολή του φόρου⁸².

4.5.3 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

Οι διατάξεις του άρθρου 71 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε), ορίζουν ότι με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με 100% του φόρου που προκύπτει για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους.

Για τα παρακάτω νομικά πρόσωπα η προκαταβολή φόρου υπολογίζεται επίσης με συντελεστή 100%⁸³:

- Προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- 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,
- Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- Κοινοπραξίες (μόνο για τις κοινοπραξίες των προσωπικών εταιρειών).

⁸² E-forelogia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012, του Ν. 4093/2012 και του Ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.e-forelogia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

⁸³ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

Τα ποσοστά των προηγούμενων παραγράφων μειώνονται κατά 50% για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα 3 πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών τους. Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου.

Επίσης, η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει δήλωση ή οριστικός τίτλος, ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση το φόρο που προκύπτει από στοιχεία του εγγύτερου φορολογικού έτους. Οι ίδιες διατάξεις εφαρμόζονται και επί των προσωρινών δηλώσεων που υποβάλλουν τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση.

Σύμφωνα με την παράγραφο 7 του παρόντος άρθρου, αν μειωθεί το φορολογητέο εισόδημα, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 70. Η εννεάμηνη προθεσμία για την υποβολή της αίτησης μείωσης του προκαταβλητέου ποσού φόρου αρχίζει από την ημέρα έναρξης του νέου φορολογικού έτους.

Οι διατάξεις των παραγράφων 4, 5 και 6 του άρθρου 69 εφαρμόζονται και στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες. Αν το προκαταβλητέο ποσό φόρου εισοδήματος που υπολογίζεται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι μικρότερο της προκαταβολής φόρου που οφείλεται με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, η διαφορά που προκύπτει βεβαιώνεται στο όνομα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ως προκαταβολή φόρου.

Τέλος, σύμφωνα με την παράγραφο 9 του παρόντος άρθρου, οι διατάξεις για την προκαταβολή φόρου νομικών προσώπων και οντοτήτων δεν υπολογίζεται στις παρακάτω περιπτώσεις⁸⁴:

- i. Για τις εταιρείες που μετασχηματίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 και 54 του παρόντος, του Ν.Δ. 1297/1972 και του Ν. 2166/1993 κατά περίπτωση,
- ii. Για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες που συγχωνεύονται σε ανώνυμη εταιρεία ή διασπώνται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68, 80 και 81, κατά περίπτωση, του Κ.Ν. 2190/1920

⁸⁴ E-forelogia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012, του Ν. 4093/2012 και του Ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.e-forelogia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

- iii. Για τις ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που συγχωνεύονται σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν. 3190/1955
- iv. Για τις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις που συγχωνεύονται σε νέα ή υφιστάμενη αγροτική συνεταιριστική οργάνωση, καθώς και τις δευτεροβάθμιες ή τριτοβάθμιες αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις που μετατρέπονται σε ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 2810/2000,
- v. Για τα νομικά πρόσωπα που μετασχηματίζονται, σύμφωνα με ειδικές διατάξεις νόμου, σε άλλο νομικό πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις της ίδιας παραγράφου,
- vi. Για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη ανωνύμων εταιρειών, που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, βάσει ειδικών διατάξεων νόμων.

4.6 Διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής & της φοροαποφυγής

4.6.1 Συναλλαγές με εταιρείες σε μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς

Εκτός από τις παραπάνω γενικές διατάξεις που έχουν θεσπιστεί για την φορολογία των φυσικών και των νομικών προσώπων και οντοτήτων, έχουν ενσωματωθεί στη φορολογική νομοθεσία τα τελευταία έτη και ειδικότερες διατάξεις που αποβλέπουν στην αποτροπή διενέργειας συναλλαγών που έχουν ως αποτέλεσμα την φοροαποφυγή.

Συγκεκριμένα έχει προβλεφθεί ήδη από τον Ν.2238/1994 και πλέον για τις χρήσεις από 01/01/2014 και μετά, με τον Ν.4172/2013, η στέρηση της δυνατότητας έκπτωσης κατά τον προσδιορισμό των επιχειρηματικών κερδών, του συνόλου των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή την φοροδιαφυγή.

Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος – μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ, εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους – μέλους⁸⁵.

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου, ως μη συνεργάσιμα κράτη είναι εκείνα που δεν είναι κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάστασή τους, σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα, έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και δεν έχει χαρακτηριστεί "ως σε μεγάλο βαθμό συμμορφούμενη", και τα οποία:

- A. Δεν έχουν συνάψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα ή δεν έχουν υπογράψει την Κοινή Σύμβαση Συμβουλίου της Ευρώπης - ΟΟΣΑ για αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα και
- B. Δεν έχουν δεσμευθεί για αυτόματη ανταλλαγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών με έναρξη το έτος 2018, το αργότερο.

Εν συνεχεία, τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους ως εξής:

- Αφαιρούνται τα κράτη που μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης έχουν συνάψει και εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής.
- Προστίθενται τα κράτη που:
 - i. Ενώ έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, οι διατάξεις της εν λόγω σύμβασης ή η εφαρμογή τους δεν επέτρεψαν στην ελληνική φορολογική διοίκηση να λάβει τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας,
 - ii. Δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, αν και η Ελλάδα είχε προτείνει, πριν την 1η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους, τη σύναψη τέτοιας σύμβασης.

⁸⁵Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

Αφαιρούνται ή προστίθενται τα κράτη που δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, στα οποία η Ελλάδα δεν είχε προτείνει τη σύναψη τέτοιας σύμβασης πριν την 1η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους και για τα οποία το Παγκόσμιο Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα που συστήθηκε με απόφαση του Ο.Ο.Σ.Α. της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, θεωρεί ότι αντίστοιχα προβαίνουν ή όχι στην ανταλλαγή όλων των πληροφοριών που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των φορολογικών νομοθεσιών των συμβαλλόμενων μερών.

Ωστόσο, πέραν των διατάξεων του Κ.Φ.Ε, η Ευρωπαϊκή Ένωση για να βελτιώσει τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση ενέκρινε στις 05/12/2017 έναν ενωσιακό κατάλογο μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας ο οποίος τηρείται από όλα τα κράτη – μέλη όπου για το 2019 είναι⁸⁶:

⁸⁶ Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, (2019), Συμπεράσματα του Συμβουλίου σχετικά με τον αναθεωρημένο ενωσιακό κατάλογο μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7441-2019-INIT/el/pdf> (Ανάκτηση 31/08/2019)

Πίνακας 9:Ενωσιακός Κατάλογος Μη Συνεργάσιμων Περιοχών Φορολογικής Δικαιοδοσίας

Μη Συνεργάσιμες Περιοχές	
Αμερικανική Σαμόα	Νήσοι Μάρσαλ
Αρούμπα	Ομάν
Μπαρμπάντος	Σαμόα
Μπελίτζε	Τρινιδάδ και Τομπάγκο
Βερμούδες	Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα
Ντομίνικα	Αμερικανικές Παρθένοι νήσοι
Φίτζι	Βανουάτου
Γκουάμ	

Πηγή: Ευρωπαϊκό Συμβούλιο – Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Εν συνεχεία, αξιοσημείωτη είναι η ομάδα κρατών που αναφέρονται ως κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, καθώς σε αυτή την ομάδα περιλαμβάνονται και κράτη – μέλη της της Ε.Ε. και γενικά κράτη με τα οποία υπάρχουν αρκετές συναλλαγές από Ελληνικές εταιρείες.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε, ορίζεται ότι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς σε κράτος εκτός της Ελλάδας, όταν η φορολογική κατοικία τους βρίσκεται σε οποιοδήποτε κράτος, ακόμη και σε κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος:

- A. Δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή
- B. Υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος από το πενήντα τοις εκατό (50%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. στην Ελλάδα.

Με τους ισχύοντες σήμερα φορολογικούς συντελεστές, εντάσσονται στην κατηγορία αυτή, όλα τα κράτη στα οποία ο φορολογικός συντελεστής είναι μικρότερος ή ίσος με 13%.

Τα κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους. Έτσι, τα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς για το φορολογικό έτος 2018 είναι⁸⁷:

Πίνακας 10: Λίστα Κρατών με Προνομιακό Καθεστώς

Κράτη με Προνομιακό Καθεστώς	
Άγιος Ευστάθιος	Μολδαβία
Αλβανία	Μονακό
Ανδόρα	Μονσεράτ
Αγκουίλα	Μπαχάμες
Βανουάτου	Μπαχρέϊν
Βερμούδες	Μπελίτζε
Βοσνία – Ερζεγοβίνη	Μπονέρ
Βουλγαρία	Ναούρου
Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι	Νήσοι Κεϋμαν
Γιβραλτάρ	Νήσοι Μάρσαλ
Γκέρνσευ	Νήσοι Τερκς και Κάϊκος
Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα	Νήσος του Μαν
Ιορδανία	Ουγγαρία
Ιρλανδία	Ουζμπεκιστάν
Κατάρ	Ομάν
Κόσσοβο	Παραγουάη
Κύπρος	ΠΓΔΜ
Λιχτενστάιν	Σαουδική Αραβία
Μακάο	Σεϋχέλλες
Μαλδίβες	Σρι – Λάνκα
Μαυροβούνιο	Τζέρσεϋ

Πηγή: Taxheaven

⁸⁷ Taxheaven.gr, (2019), Τα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς για το 2018, <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/44251>, (Ανάκτηση 31/08/2019)

Τέλος, όπως ήδη προαναφέρθηκε, οι δαπάνες που καταβάλλονται σε εταιρεία ή φυσικό πρόσωπο φορολογικό κάτοικο κάποιας από αυτές τις χώρες, δεν αναγνωρίζεται κατ' αρχήν για έκπτωση και θα πρέπει να αναμορφωθούν φορολογικά. Ωστόσο, υπάρχει η δυνατότητα για τον φορολογούμενο να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης, εφόσον αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό την φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή.

4.6.2 Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες

Μία άλλη ειδική κατηγορία φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής είναι αυτή που ασκείται μέσω των ελεγχόμενων off – shore εταιρειών. Στον Ν.4172/2013 έχει προστεθεί ειδικό άρθρο (άρθρο66) σχετικά με την δυνατότητα της φορολογικής διοίκησης να φορολογήσει κατά ειδικό τρόπο το εισόδημα που προέρχεται από τέτοιου είδους εταιρείες. Για τις ανάγκες του νόμου, οι εταιρείες αυτές ονομάζονται Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες (ΕΑΕ).

Σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Ε, που αναθεωρήθηκε από τον Ν.4607/2019 και οι διατάξεις του ισχύουν από το 2019 και μετά, ως ΕΑΕ νοείται το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η αλλοδαπή νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, τα κέρδη της οποίας δεν φορολογούνται ή απαλλάσσονται του φόρου στην ημεδαπή, όταν συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις⁸⁸:

- i. Στην περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ο φορολογούμενος μόνος του ή από κοινού με τις συνδεδεμένες με αυτόν επιχειρήσεις, κατέχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή σε ποσοστό άνω του 50% των δικαιωμάτων ψήφου ή έχει την άμεση ή έμμεση κυριότητα επί ποσοστού άνω του 50% του κεφαλαίου ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του 50% των κερδών του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,
- ii. Ο πραγματικός εταιρικός φόρος που έχει καταβάλει για τα κέρδη του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, είναι μικρότερος από τη διαφορά μεταξύ του φόρου που θα οφειλόταν από το νομικό

⁸⁸ Taxheaven.gr, Νόμος 4607/2019 - Κύρωση της Συμφωνίας για την Ασιατική Τράπεζα Υποδομών και Επενδύσεων, Εναρμόνιση του Κώδικα Φ.Π.Α. με την Οδηγία (ΕΕ) 2016/1065, Ενσωμάτωση των σημείων 1, 2, 4 και 5 του άρθρου 2 και των άρθρων 4,6,7 και 8 της Οδηγίας 1164/2016, Τροποποίηση του ν. 2971/2001 και άλλες διατάξεις, https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/925#load_article_31628, (Ανακτήθηκε 31/08/2019)

πρόσωπο ή τη νομική οντότητα ή τη μόνιμη εγκατάσταση, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, αν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κ.Φ.Ε στην Ελλάδα και του πραγματικού εταιρικού φόρου που έχει καταβάλει για τα κέρδη του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση. Για τον υπολογισμό της διαφοράς της παρούσας, η μόνιμη εγκατάσταση μίας ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας που δεν υπόκειται σε φόρο ή απαλλάσσεται του φόρου στη χώρα της ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας δεν λαμβάνεται υπόψη. Ο φόρος που θα οφειλόταν στην ημεδαπή υπολογίζεται σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία,

- iii. Άνω του 30% του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις κατηγορίες που ορίζονται στο παρόν άρθρο (παράγραφο 3).

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ως συνδεδεμένη επιχείρηση νοείται:

- A. Νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στην οποία ο φορολογούμενος κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού 25% και άνω
- B. Φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού 25% και άνω σε έναν φορολογούμενο. Αν ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού 25% και άνω σε έναν φορολογούμενο και σε ένα ή περισσότερα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, όλα τα σχετικά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, περιλαμβανομένου του φορολογουμένου, θεωρούνται επίσης συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Εν συνεχεία, με την παράγραφο 3 ορίζονται ότι στο φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου περιλαμβάνεται το μη διανεμηθέν εισόδημα της ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, που προκύπτει από τις εξής κατηγορίες εισοδήματος:

- i. τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα που παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,
- ii. δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα που παράγεται από πνευματική ιδιοκτησία,

- iii. μερίσματα και εισόδημα από την εκποίηση μετοχών,
- iv. εισόδημα από χρηματοδοτική μίσθωση
- v. εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες,
- vi. εισόδημα από εταιρείες τιμολόγησης που αποκομίζουν έσοδα από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και υπηρεσιών που αγοράζονται και πωλούνται σε συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις και δεν προσθέτουν καμία ή προσθέτουν ελάχιστη οικονομική αξία.

Όταν το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα διανέμει κέρδη ή, σε περίπτωση μόνιμης εγκατάστασης, αποδίδει κέρδη στον φορολογούμενο, τα οποία περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα του τελευταίου, τα ποσά του εισοδήματος που είχαν περιληφθεί σε προηγούμενο φορολογικό έτος στη φορολογητέα βάση σύμφωνα με την παράγραφο 3 αφαιρούνται από τη φορολογητέα βάση κατά τον υπολογισμό του ύψους του οφειλόμενου φόρου επί των διανεμομένων κερδών. Ωστόσο, Σε περίπτωση εκποίησης των συμμετοχών του φορολογουμένου στο αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή της δραστηριότητας της μόνιμης εγκατάστασης στην αλλοδαπή, κατά τον υπολογισμό του ύψους του οφειλόμενου φόρου, αφαιρείται από τη φορολογητέα βάση το μέρος εκείνο που έχει ήδη φορολογηθεί σε προηγούμενα φορολογικά έτη με βάση τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.

Ο φόρος αλλοδαπής που έχει καταβάλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση, καθώς και οι συνδεδεμένες εταιρείες σε περίπτωση έμμεσης συμμετοχής, μειώνει τη φορολογική υποχρέωση του φορολογουμένου. Η μείωση αυτή δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Εν τέλει, οι διατάξεις της 8^{ης} παραγράφου του άρθρου 66, δεν εφαρμόζονται όταν η ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία, όπως ορίζεται στην παράγραφο 1, ασκεί ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα που υποστηρίζεται από προσωπικό, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία και εγκαταστάσεις, όπως αποδεικνύεται από συναφή πραγματικά στοιχεία και περιστάσεις. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται όταν η ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία έχει φορολογική κατοικία ή

μόνιμη εγκατάσταση σε τρίτη χώρα η οποία δεν είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον ΕΟΧ⁸⁹.

⁸⁹ Taxheaven.gr, Νόμος 4607/2019 - Κύρωση της Συμφωνίας για την Ασιατική Τράπεζα Υποδομών και Επενδύσεων, Εναρμόνιση του Κώδικα Φ.Π.Α. με την Οδηγία (ΕΕ) 2016/1065, Ενσωμάτωση των σημείων 1, 2, 4 και 5 του άρθρου 2 και των άρθρων 4,6,7 και 8 της Οδηγίας 1164/2016, Τροποποίηση του ν. 2971/2001 και άλλες διατάξεις, https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/925#load_article_31628, (Ανάκτηση 31/08/2019)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΙΣΗ ΤΟΥ Κ.Φ.Ε – Ν.4172/2013

Στον παρόν κεφάλαιο, γίνεται προσπάθεια απεικόνισης της πρακτικής εφαρμογής του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος μέσω σχετικών φορολογικών παραδειγμάτων – περιπτώσεων.

➤ **Παράδειγμα 1^ο : Περίπτωση Φορολογίας Φυσικού Προσώπου από Μισθωτή Εργασία**

Ο φορολογούμενος Λεωνίδας Π., είναι μισθωτός, άγαμος και για το φορολογικό έτος 2018 έχει λάβει τα παρακάτω με βάση σχετική βεβαίωση αποδοχών:

Μικτές Αποδοχές	30.000,00€
Κρατήσεις υπέρ ασφαλιστικών ταμείων (ΙΚΑ)	4.000,00€
Αναλογούν φόρος στην παρακράτηση	4.100,00€
Παρακρατηθείς φόρος	4.038,50€

Να υπολογιστεί η εκκαθάριση φόρου για το 2018.

Λύση

Αρχικά σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν.4172/2013, αναφέρει από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος, περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο. Επομένως, για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος έχει ως εξής:

Μικτές Αποδοχές	30.000,00€
Μείον (-): Κρατήσεις υπέρ ασφαλιστικών ταμείων (ΙΚΑ)	-4.000,00€
Φορολογητέο εισόδημα προ φόρων	26.000.00€

Η φορολόγηση του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 15 έχει ως εξής:

Φορολογητέο εισόδημα			26.000,00€
0-20.000,00€	22%	4.400,00€	=6.140,00€
6.000€	29%	1.740,00€	
Αρχικός Φόρος			6.140,00€

Μικτές Αποδοχές	30.000,00€
Μείον (-): Κρατήσεις υπέρ ασφαλιστικών ταμείων (ΙΚΑ)	-4.000,00€
Φορολογητέο εισόδημα προ φόρων	26.000,00€

Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 16, 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. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 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. Στην προκειμένη περίπτωση:

Φορολογητέο εισόδημα	26.000,00€
Ποσό μείωσης: (26.000-20.000=6.000, 6.000*10/1000=60, 1.900-60=1.840	1.840,00€
Ποσό μείωσης άρθρο 16	1.840,00€

Άρα, ο τελικός υπολογισμός του οφειλόμενου φόρου θα είναι:

Αρχικός φόρος	6.140,00€
Ποσό μείωσης από άρθρο 16	-1.840,00€
Αναλογούν φόρος στην παρακράτηση	-4.100,00€
Οφειλόμενος Φόρος για το 2018	200,00€

➤ **Παράδειγμα 2^ο : Περίπτωση Φορολογίας Αντικειμενικής Δαπάνης - Τεκμήρια Φυσικού Προσώπου Χωρίς Εισόδημα**

Η φορολογούμενη Γεωργία Β., δεν έχει καθόλου εισόδημα λόγω ανεργία και είναι εγγεγραμμένη στα μητρώα του ΟΑΕΔ. Ωστόσο, διαθέτει διαμέρισμα 90 τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας 100% και τιμή ζώνης 1.500€. Επίσης, διαθέτει ένα αυτοκίνητο 1.200 κ.ε. με έτος 1^{ης} κυκλοφορίας το 2000. Τέλος, επισύναψε αποδείξεις οικογενειακών δαπανών 3.000,00€. Να πραγματοποιηθεί η εκκαθάριση φόρου για το 2018.

Λύση:

Ο υπολογισμός των αντικειμενικών δαπανών σύμφωνα με το άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε έχει ως εξής:

Α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη της κατοικίας, με βάση τα τ.μ. έχει ως εξής:

Κύριοι χώροι	Ποσό τεκμηρίου €
Για τα πρώτα τ.μ= 80 τ.μ.*40,00€/τ.μ	3.200,00€
Για τα επόμενα τ.μ= 10 τ.μ*65,00€/τ.μ	650,00€
Σύνολο αντικειμενικής δαπάνης κατοικίας	3.850,00€

Β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη του επιβατηγού αυτοκινήτου σύμφωνα με το άρθρο 31 έχει ως εξής:

Κυβισμός κ.ε.	Ποσό τεκμηρίου €
Μέχρι 1.200 κ.ε	4.000,00€
Μείωση 50% λόγω παλαιότητας	-2.000.00€
Σύνολο αντικειμενικής δαπάνης αυτοκινήτου	2.000,00€

Γ) Σύμφωνα με το άρθρο 31, η ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου ορίζεται σε 3.000€ προκειμένου για τον άγαμο και σε 5.000€ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα.

Συνεπώς η συνολική ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου έχει ως εξής:

Αντικειμενικές δαπάνες	Ποσά €
Δαπάνη κατοικίας	3.850,00€
Δαπάνη Αυτοκινήτου	2.000.00€
Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη	3.000,00€
Συνολική ετήσια αντικειμενική δαπάνη	8.850,00€

Για τον υπολογισμό του φόρου προς καταβολή για το έτος 2018 προκύπτει σύμφωνα με το άρθρο 34 του Κ.Φ.Ε, ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος για την συγκεκριμένη φορολογούμενο, σύμφωνα με την κλίμακα των μισθωτών, εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του ΟΑΕΔ.

Επί παραδείγματι, η φορολογούμενος Γεωργία Β. θα φορολογηθεί για το ποσό των 8.850,00€ που είναι το σύνολο της αντικειμενικής δαπάνης με την κλίμακα των μισθωτών διότι είναι εγγεγραμμένη στον ΟΑΕΔ.

Άρα, ο τελικός υπολογισμός του οφειλόμενου φόρου θα είναι:

Αρχικός φόρος (8.850,00*22%)	1.940,00€
Ποσό μείωσης από άρθρο 16	-1.900,00€
Αναλογούν φόρος στην παρακράτηση	0,00€
Οφειλόμενος Φόρος για το 2018	40,00€

➤ **Παράδειγμα 3^ο : Περίπτωση Φορολογίας Φυσικού Προσώπου με Εισόδημα από Επαγγελματική Δραστηριότητα**

Ο φορολογούμενος Δημήτρης Α. έχει ατομική εμπορική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας την πώληση αντρικών ενδυμάτων, τηρεί απλογραφικά βιβλία και έκανε έναρξη εργασιών το 2005. Στις 31/12/2018 είχε τα παρακάτω στοιχεία:

Πωλήσεις Λιανικής	350.000€
Αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού	140.000€
Εισαγωγές εμπορευμάτων	100.000€
Απογραφή Αποθεμάτων έναρξης (1/1/2018)	80.000€
Απογραφή Αποθεμάτων λήξης	70.000€

(31/12/2018)	
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	21.000€
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	5.000€
Παροχές τρίτων	5.000€
Φόροι – Τέλη	10.000€
Διάφορα έξοδα	5.000€
Τόκοι και συναφή έξοδα	10.000€
Αποσβέσεις Παγίων	15.000€

Να υπολογιστούν τα κέρδη της επιχείρησης καθώς και η εκκαθάριση φόρου για το 2018.

Λύση:

Α) Προσδιορισμός καθαρών κερδών με λογιστικό τρόπο ως εξής:

Αρχικό απόθεμα εμπορευμάτων	80.000€
Πλέον: Αγορές εμπορευμάτων χρήσης (εσωτερικού + εισαγωγής)	+240.000€
Μείον: Τελικό απόθεμα χρήσης	-70.000€
Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	=250.000€

Επίσης:

Δαπάνες Χρήσης:	
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	21.000€
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	+5.000€
Παροχές τρίτων	+5.000€
Φόροι – Τέλη	+10.000€
Διάφορα έξοδα	+5.000€
Τόκοι και συναφή έξοδα	+10.000€
Αποσβέσεις Παγίων	+15.000€
Σύνολο Δαπανών Χρήσης	71.000€

Άρα:

Πωλήσεις εμπορευμάτων	350.000€
Μείον: Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	-250.000€
Μείον: Δαπάνες Χρήσης	71.000€

Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	29.000€
--	----------------

Άρα, το κέρδος της επιχείρησης που θα φορολογηθεί είναι 29.000€

Β) Υπολογισμός φόρου κλίμακας επιχειρηματικής δραστηριότητας :

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φόρος
29.000€*29%=8.410	8.410€

Γ) Υπολογισμός Φόρου Υπόχρεου

Φόρος Εισοδήματος	8.410€
Πλέον: προκαταβολή για το επόμενο έτος (8.410*100%)	+8.410€
Πλέον: Εισφορά Αλληλεγγύης (29.000€*5%)	+1.450€
Πλέον: Τέλος Επιτηδεύματος	+650€
Σύνολο Φόρου προς καταβολή	18.920€

➤ **Παράδειγμα 4^ο : Περίπτωση Φορολογίας Νομικών Προσώπων**

Η εμπορική εταιρεία «ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε» με έδρα στην Αθήνα και έναρξη εργασιών 1/5/2005, στη χρήση 2018 είχε τα εξής δεδομένα:

Ακαθάριστα Έσοδα	2.000.000€
Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού χρήσης	240.000€
Προσαυξήσεις ασφαλιστικών ταμείων	11.730€
Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (δήλωση προηγούμενου έτους)	8.000€
Ως εταίροι της Ε.Π.Ε είναι:	
Α. Παπαδόπουλος – Διαχειριστής εταίρος	70% ποσοστό συμμετοχής
Γ.Ανδρέου - Διαχειριστής εταίρος	30% ποσοστό συμμετοχής

Η πρόταση του διοικητικού συμβουλίου προς τη Γενική Συνέλευση των εταίρων σχετικά με τη διανομή των κερδών της χρήσης είχε ως ακολούθως:

- Να σχηματιστεί το τακτικό αποθεματικό

- Να διανεμηθεί στους εταίρους συνολικά το ποσό των 40.000€ από τα κέρδη της χρήσης 2018.
- Από το υπόλοιπο των κερδών, ότι ποσό είναι σε χιλιάδες ευρώ να γίνει έκτακτο αποθεματικό και ότι ποσό είναι κάτω των 1.000€ να παραμείνει στο λογαριασμό «υπόλοιπο εις νέο».

Με βάση τα ανωτέρω να προσδιοριστούν για την φορολογική χρήση 2018 τα παρακάτω:

1. Τα φορολογητέα κέρδη
2. Ο φόρος εισοδήματος
3. Η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος
4. Το τακτικό αποθεματικό
5. Τα διανεμόμενα κέρδη και ο φόρος των διανεμόμενων κερδών
6. Να συνταχθεί ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων χρήσης
7. Η τελική εκκαθάριση φόρου για το 2018

Λύση:

1) Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών:

Καθαρά κέρδη ισολογισμού		240.000,00€
Μείον: Μη εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδηματικές δαπάνες	-11.730,00€	
Σύνολο Φορολογητέων Κερδών (μετά τη φορολογική αναμόρφωση)		251.730,00€

2) Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος

Σύνολο Φορολογητέων Κερδών		251.730,00€
Επί συντελεστή φορολογίας	29%	
Κύριος Φόρος Εισοδήματος		73.001,70€
Μείον φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε	8.000€	
Χρεωστικό ποσό		65.001,70€

3) Προσδιορισμός Προκαταβολής Φόρου Εισοδήματος

Κύριος Φόρος Εισοδήματος		73.001,70€
Επί συντελεστή προκαταβολής	100%	
Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		73.001,70€

4) Προσδιορισμός τακτικού αποθεματικού

Καθαρά Κέρδη ισολογισμού		240.000€
Μείον: Φόρος Εισοδήματος	73.001,70€	
Υπόλοιπο για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού		166.998,30€
Επί συντελεστή	5%	
Τακτικό Αποθεματικό		8.349,91€

5) Προσδιορισμός διανεμόμενων κερδών – φόρος διανεμόμενων κερδών

ΕΤΑΙΡΟΙ	ΠΟΣΟΣΤΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ Σ	ΚΕΡΔΗ ΠΟΥ ΔΙΑΝΕΜΟΝΤΑ Ι	ΦΟΡΟΣ 10%	ΚΕΡΔΗ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΛΛΟΝΤ ΑΙ
Παπαδόπουλος	70%	28.000,00€	2.800,00	25.200,00€
Ανδρέου	30%	12.000,00€	1.200,00	10.800,00€
ΣΥΝΟΛΑ	100%	40.000,00€	4.000,00	36.000,00€

6) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων χρήσης

Καθαρά Κέρδη ισολογισμού		240.000
Μείον κύριος φόρος εισοδήματος	73.001,70€	
Κέρδη προς διάθεση		166.988.30€
Τα κέρδη διατίθενται ως εξής:		
Τακτικό Αποθεματικό	8.349,91€	
Διανεμόμενα Κέρδη	40.000€	

Έκτακτο αποθεματικό	(118.648,39 – 648,39)	118.000,00€
Υπόλοιπο κερδών εις νέο		648,39€
Σύνολο		166.988,30€

7) Υπολογισμός Συνολικού Ποσού Φόρων προς Καταβολή

Κύριος Φόρος		73.001,70€
Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε	-8.000€	
Χρεωστικό Υπόλοιπο		65.001,70€
Προκαταβολή φόρου τρέχουσας χρήσης		73.001,70€
Τέλος Επιτηδεύματος		1.000€
Συνολικός Φόρος για καταβολή		139.003,40€

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Αντικείμενο έρευνας της παρούσας διπλωματικής εργασίας ήταν η επισκόπηση του Νόμου 4172/2013 καθώς αποτελεί το νομοθέτημα στην θέσπιση του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος στην Ελλάδα από το 2013 και μετά.

Αποτελεί γεγονός ότι ψήφιση του εξεταζόμενου νόμου προέκυψε υπό την πίεση των δύσκολων οικονομικών συγκυριών της χώρας με σκοπό την βελτίωση της φορολογικής αποτελεσματικότητας καθώς το προηγούμενο καθεστώς φορολόγησης (Ν.2238/1994) δεν ήταν αρκετά ορθολογικό, δίκαιο και σύγχρονο και τελικά, η ανάγκη για αλλαγή ύστερα από δύο δεκαετίες ήταν επιτακτική.

Σημαντικές αλλαγές προέκυψαν με την εφαρμογή του νέου νόμου 4172/2013 και συγκεκριμένα στον τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος των φυσικών προσώπων σύμφωνα με το 3^ο Κεφάλαιο της παρούσας εργασίας. Ειδικότερα, εφαρμόστηκαν συντελεστές φορολόγησης ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος του φυσικού προσώπου το οποίο προέρχεται από μισθωτή εργασία, επιχειρηματική δραστηριότητα, ενοίκια, συντάξεις κτλ, καθώς δεν εφαρμόζεται πια ενιαία κλίμακα φορολογία εισοδήματος για όλα τα εισοδήματα ανεξάρτητα την πηγή προέλευσης τους. Επιπλέον, καταργήθηκε το θεσμοθετημένο αφορολόγητο και η επίτευξη του γίνεται μέσω των δαπανών που γίνονται με την χρήση ηλεκτρονικών μέσων δηλαδή μέσω του πλαστικού χρήματος (κάρτες).

Άλλη μία αλλαγή του νόμου ήταν, η θέσπιση της Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ως μέρος του νέου Κ.Φ.Ε, εισφορά η οποία εφαρμόζεται κλιμακωτά (συντελεστές εισφοράς ανάλογα με το εισόδημα) μόνο επί του φορολογητέου εισοδήματος των φυσικών προσώπων. Τέλος, άλλη μία αξιοσημείωτη αλλαγή είναι οι αναπροσαρμογές στον υπολογισμό της ελάχιστης φορολογίας, προκειμένου να ενισχυθεί η δυνατότητα αντιμετώπισης της φοροαποφυγής διαμέσου αντικειμενικών κριτηρίων. Η διαδικασία αυτή βασίζεται στη χρήση αντικειμενικών κριτηρίων προκειμένου να υπολογιστεί το τεκμαρτό εισόδημα, το οποίο αν είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό τότε η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και του πραγματικού συνυπολογίζεται στο πραγματικό εισόδημα και φορολογείται με την εκάστοτε φορολογική κλιμάκωση. Ωστόσο, η φορολόγηση του εισοδήματος των φυσικών προσώπων στην Ελλάδα συγκαταλέγεται στις υψηλότερες φορολογίες στην Ε.Ε.

Όσον αφορά στον τρόπο φορολόγησης των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στη χώρα, ο Ν.4172/2013 επέφερε και σε αυτόν τον τομέα αρκετές αλλαγές. Συγκεκριμένα, με βάση το 4^ο Κεφάλαιο της παρούσας εργασίας διακριτή αλλαγή έγινε στον συντελεστή φορολόγησης των καθαρών κερδών των εταιρειών ο οποίος διαμορφώθηκε στο 29% καθώς αποτελεί έναν αρκετά υψηλό συντελεστή φορολόγησης σε σχέση με τον μέσο όρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς αν ληφθεί υπόψη και οι επιβαρύνσεις από τις εργοδοτικές εισφορές κοινωνικής ασφάλισης το αποτέλεσμα είναι αρκετά υψηλό σε πανευρωπαϊκό επίπεδο. Επιπλέον, σε αρκετά υψηλό βαθμό κυμαίνεται και ο συντελεστής προκαταβολής φόρου από τα νομικά πρόσωπα καθώς ο Ν.4172/2013 επιβάλλει την 100% προκαταβολή φόρου για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του φορολογικού έτους. Εν συνεχεία, αλλαγές ο νόμος επέφερε στις ενδοομιλικές συναλλαγές και ειδικότερα στον τρόπο τεκμηρίωσης στην τήρηση της «αρχής των ίσων αποστάσεων» μέσω τήρησης φακέλου ενδοομιλικών συναλλαγών καθώς εισήχθησαν και νέες διατάξεις στην αντιμετώπιση του φαινομένου της υποκεφαλαιοδότησης των εταιρειών, και γενικότερα γίνεται εμφανής η προσπάθεια του νέου κώδικα φορολογίας εισοδήματος στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

Επομένως, σύμφωνα με όλα τα παραπάνω η επιβάρυνση της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, ιδιαίτερα όταν ληφθούν υπόψη και οι εισφορές για κοινωνική ασφάλιση, μπορεί να χαρακτηριστεί ως υψηλή στην Ελλάδα, με αρνητικές επιδράσεις στα κίνητρα για εργασία, καινοτομία, επιχειρηματική δραστηριότητα και επενδύσεις.

Ένα αξιοσημείωτο φαινόμενο το οποίο παρατηρήθηκε κατά την εκπόνηση της παρούσας εργασίας ήταν η πολυπλοκότητα του φορολογικού μας συστήματος καθώς αλληπάλληλες και συνεχείς αλλαγές μέσω νομοθετικών παρεμβάσεων και αναθεωρήσεων το χαρακτηρίζουν ως ασταθές και αποτελεί μία διαχρονική παθολογία του. Το πρόβλημα αυτό είναι αρκετά σοβαρό, καθώς οι νομοθετικές παρεμβάσεις δεν περιορίστηκαν στους αμιγώς φορολογικούς νόμους, αλλά ψηφίστηκαν και ψηφίζονται ακόμα συναφείς με την φορολογία διατάξεις διάσπαρτα σε άλλους νόμους ανά έτος. Με βάση τα προηγούμενα, ο κίνδυνος για λάθη και παρερμηνεία του νόμου είναι αρκετά μεγάλος. Επιπροσθέτως, οι τόσο συχνές αλλαγές στη νομοθεσία περιορίζουν σημαντικά την προβλεψιμότητα του φορολογικού συστήματος και αυξάνουν την αβεβαιότητα στη διαδικασία λήψης αποφάσεων των φορολογουμένων φυσικών και νομικών προσώπων, με αρνητικές

επιδράσεις στα κίνητρα ανάληψης επιχειρηματικών πρωτοβουλιών και γενικότερα στην οικονομική αποτελεσματικότητα.

Συμπερασματικά, ο νόμος 4172/2013 αδιαμφισβήτητα έχει μία αρκετά διαφορετική οπτική της φορολόγησης των εισοδημάτων των φυσικών και των νομικών προσώπων καθώς διαθέτει αρκετές καινοτομίες σε σχέση με τα προηγούμενα φορολογικά καθεστάτα της χώρας δεδομένου του γεγονότος να συμφωνήσει με τις ανάγκες του παγκοσμιοποιημένου οικονομικού περιβάλλοντος. Με αφετηρία το έτος 2013 όπου τότε ψηφίστηκε το νέο φορολογικό καθεστώς της χώρας, παρατηρείται μία καλύτερευση του εγχώριου φορολογικού συστήματος ως προς την οικονομική αποτελεσματικότητα, τη δικαιοσύνη του αλλά και στην πρόοδο του στο να εφαρμόζει νέες μεθόδους αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής που πλήττει την χώρα. Ωστόσο, οι υψηλοί συντελεστές φορολογίας, η πολυπλοκότητα του καθώς και οι συνεχείς αλλαγές που επιβάλλονται «εν ριπή οφθαλμού» το χαρακτηρίζουν ως μη ικανοποιητικό σε θέματα σταθερότητας και απλότητας, με άμεσες επιπτώσεις που αντανακλούν στην ταχύτητα ανάπτυξης της οικονομία και της χώρας.

Περιθώρια βελτίωσης του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος αλλά και της οικονομίας θα υπάρξουν εφόσον πραγματοποιηθούν μειώσεις των φορολογικών συντελεστών και η αναπροσαρμογή του αριθμού των οριακών συντελεστών επί του ύψους των εισοδημάτων καθώς θα έχει ευήμερις συνέπειες στα ζητήματα οικονομικής δικαιοσύνης και ισότητας καθώς η κατανομή των βαρών από την φορολογία θα γινόταν πιο λογική με θετικό αντίκτυπο την φορολογική συμμόρφωση. Επιπλέον, η χρήση σύγχρονων μέσων ελέγχου θα κάνει το φορολογικό σύστημα πιο αποτελεσματικό στην τεκμηρίωση των τεκμαρτών εισοδημάτων και θα βελτιώνει αρκετά την ποιότητα των φορολογικών ελέγχων. Εν κατακλείδι, η αύξηση και η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων στην αγορά, η καλύτερη εξυπηρέτηση των φορολογούμενων από τις εκάστοτε φορολογικές αρχές (εφορίες), η βελτίωση της ηλεκτρονικών φορολογικών πλατφορμών, η μείωση του κόστους συμμόρφωσης των φορολογούμενων και κυρίως η σταθεροποίηση του φορολογικού συστήματος θα επιφέρει μείωση της διαφθοράς και θα δημιουργήσει ένα αμφότερα καλύτερο κλίμα εμπιστοσύνης και συνεργασίας μεταξύ πολίτη και κράτους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

Γκίνογλου Δ. (2014), «Φορολογική Λογιστική ΙΙ», *Αυτοέκδοση, Θεσσαλονίκη*

Φλώρος Α. (2010), «Φορολογική Λογιστική», Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, *Αθήνα*

Σακέλλη Ε. (2014), «Ο Νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», *Εκδόσεις Βρυκούς, Αθήνα*

Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β. (2017), «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία και Λογιστική Αντιμετώπιση», 7^η Έκδοση, *Εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα*

Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α. (2017), «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων – Ανάλυση και Ερμηνεία», Β' Έκδοση, *Εκδόσεις Forin Σταματόπουλος, Αθήνα*

Αρθρογραφία

Accountacy Greece, (2017), *Η Ιστορία της Φορολογίας στην Ελλάδα*, Τεύχος 29, *Εκδόσεις Accountacy Greece, Αθήνα*

OECD (2006), *Fundamental Reform of Personal Income Tax*, Tax Policy Study No.13. Paris: OECD Publishing

Ηλεκτρονικές Πηγές

Διανέοσις (2018), *Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα – Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης*, Πηγή από το Διαδίκτυο: <https://www.eea.gr/system/uploads/asset/data/19392/forologia-eisodimatos-stin-Ellada.pdf>, (Τελευταία Ανάκτηση 10/08/2019)

Ευρωπαϊκό Συμβούλιο (2019), Συμπεράσματα του Συμβουλίου σχετικά με τον αναθεωρημένο ενωσιακό κατάλογο μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας, Πηγή από το Διαδίκτυο: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7441-2019-INIT/el/pdf> (Τελευταία Ανάκτηση 31/08/2019)

E-forologia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν . 4046/2012, του Ν . 4093/2012 και του Ν . 4127/2013 και άλλες διατάξεις, Πηγή από το Διαδίκτυο: <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Τελευταία Ανάκτηση 12/08/2019)

PWC (2013), Tax Bulletin – Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Πηγή από το Διαδίκτυο: <https://www.pwc.com/gr/en/tax-services/news/assets/tax-bulletin-17sept13-gr.pdf>, (Τελευταία Ανάκτηση 12/08/2019)

Taxheaven.gr (2018), Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης (Ε.Ε.Α), Πηγή από το Διαδίκτυο: <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/39351#>, (Τελευταία Ανάκτηση 23/08/2019)

Taxheaven.gr, Νόμος 4607/2019 - Κύρωση της Συμφωνίας για την Ασιατική Τράπεζα Υποδομών και Επενδύσεων, Εναρμόνιση του Κώδικα Φ.Π.Α. με την Οδηγία (ΕΕ) 2016/1065, Ενσωμάτωση των σημείων 1, 2, 4 και 5 του άρθρου 2 και των άρθρων 4,6,7 και 8 της Οδηγίας 1164/2016, Τροποποίηση του ν. 2971/2001 και άλλες διατάξεις, Πηγή από το Διαδίκτυο: https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/925#load_article_31628, (Τελευταία Ανάκτηση 31/08/2019)

Taxheaven.gr (2019), Τα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς για το 2018, Πηγή από το Διαδίκτυο: <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/44251>, (Τελευταία Ανάκτηση 31/08/2019)

