



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ**

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ
(Ο.Ε. & Ε.Ε)**

Διπλωματική Εργασία
της

Τσαγκαλίδου Μαρία

Θεσσαλονίκη, Φεβρουάριος 2020

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ
(Ο.Ε. & Ε.Ε.)

Τσαγκαλίδου Μαρία

Πτυχίο Λογιστικής, Τεχνολογικό Ίδρυμα Σερρών ,2005

Διπλωματική Εργασία

υποβαλλόμενη για τη μερική εκπλήρωση των απαιτήσεων του

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟΥ ΤΙΤΛΟΥ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ

Επιβλέπων Καθηγητής
Σταυρόπουλος Αντώνιος

Εγκρίθηκε από την τριμελή εξεταστική επιτροπή την

ΣΤΑΥΡΟΠΟΥΛΟΣ
ΑΝΤΩΝΙΟΣ

ΔΡΙΤΣΑΚΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ

ΣΤΕΙΑΚΑΚΗΣ
ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ

.....

.....

.....

ΤΣΑΓΚΑΛΙΔΟΥ ΜΑΡΙΑ

.....

Περίληψη

Στην παρούσα διπλωματική εργασία γίνεται ανάλυση του φορολογικού καθεστώτος, όπως αυτό ισχύει στην Ελλάδα, για τις προσωπικές εταιρίες, ήτοι τις ομόρρυθμες και τις ετερόρρυθμες. Στα πλαίσια της εργασίας γίνεται παρουσίαση του Νόμου 4172/2013, ισχύοντος νόμου για την Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων από την έναρξη του φορολογικού έτους 2014 (01/01/2014) έως και σήμερα. Επιπρόσθετα, γίνεται αναφορά στο νομικό πλαίσιο που ορίζει τις ανωτέρας μορφής εταιρείες βάση του νόμου Ν.4072/2012.

Βασικός σκοπός της εργασίας είναι να παρουσιάσει την φορολογική μεταρρύθμιση των προσωπικών εταιριών. Για τον λόγο αυτό, γίνεται αναφορά στους φορολογικούς συντελεστές των προηγούμενων ετών και μέσα από μελέτη περίπτωσης, γίνεται σύγκριση της φορολογικής επιβάρυνσης στα έτη 2018 και 2019 με την πρόσφατη τροποποίηση του ισχύοντος νόμου από τον Ν.4646/2019. Από την σύγκριση αυτή, διαπιστώνεται ότι η μείωση των συντελεστών φορολόγησης, βάση του Ν.4646/2019, επιφέρει μία σημαντική φορολογική ελάφρυνση στις εταιρείες.

Ακολουθεί αναφορά στην οικονομία και το φορολογικό σύστημα των γειτονικών χωρών της Ελλάδας, και συγκεκριμένα της Βουλγαρίας και της Κύπρου.

Τέλος, διεξάγεται το συμπέρασμα, ότι η Ελλάδα καταλαμβάνει την 5η θέση με τους υψηλότερους συντελεστές φορολογίας εισοδήματος, μεταξύ των ευρωπαϊκών χωρών για το έτος 2019 και ότι τα φορολογικά έσοδα της χώρας το 2018 ξεπέρασαν τον ευρωπαϊκό κοινοτικό μέσο όρο.

Λέξεις Κλειδιά: φόρος, φορολογία εισοδήματος, προσωπικές εταιρίες, ομόρρυθμη εταιρία, ετερόρρυθμη εταιρία, νομικό πρόσωπο, φορολογικός συντελεστής

Abstract

The present bachelor's thesis analyzes the tax regime, as it is the case in Greece, for personal companies, namely general and limited partnership companies. As part of the work, Law 4172/2013, the current Law on Income Taxes for individuals and legal entities from the beginning of the tax year 2014 (01/01/2014) until today, is being introduced. In addition, reference is made to the legal framework that defines senior companies under Law 4072/2012.

The main purpose of this work is to present the tax reform of private companies. For this reason, reference is made to the tax rates of previous years, and through a case study, the tax burden is compared to the years 2018 and 2019 with the recent amendment of the applicable law by law 4646 / 2019. From this comparison, it is found that the reduction of tax rates, according to law 4646/2019, results in a significant tax relief for companies.

Furthermore follows a reference to the economy and tax system of the neighboring countries of Greece, namely Bulgaria and Cyprus.

Finally, it is concluded that Greece occupies the 5th place with the highest income tax rates among the European countries for 2019 and that the country's tax revenue in 2018 exceeded the European Community average.

Keywords: tax, taxation, personal companies, general partnership, limited partnership, legal entity, tax rate

Ευχαριστίες

Ευχαριστώ πολύ τον κ. Σταυρόπουλο Αντώνιο, Αναπληρωτή Καθηγητή του Πανεπιστημίου Μακεδονίας και επιβλέπων καθηγητή μου, ο οποίος με την καθοδήγηση και την υποστήριξη του, βοήθησε στην εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	6
ΕΝΟΤΗΤΑ ΠΡΩΤΗ	7
1.ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	7
1.1 Έννοια της Φορολογίας	7
1.2 Έννοια του φόρου	7
1.3 Διάκριση των Φόρων	8
1.3.1 Φόροι Εισοδήματος, Περιουσίας , Δαπάνης	8
1.3.2 Άμεσοι και Έμμεσοι φόροι	9
1.3.3 Προοδευτικοί , αναλογικοί , πάγιοι φόροι	9
1.3.4 Πραγματικοί και προσωπικοί φόροι	10
1.3.5 Ειδικοί και κατ' αξία φόροι	10
1.4 Το Φορολογικό Σύστημα της Ελλάδας	10
1.4.1 Οι βασικές αδυναμίες του φορολογικού συστήματος	12
1.4.2 Τα θετικά σημεία του φορολογικού συστήματος	12
1.4.3 Προτάσεις πολιτικής παρέμβασης	13
1.5 Ιστορική εξέλιξη της φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα	14
1.6 Ο κώδικας φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013	15
1.6.1 Σημαντικοί όροι του κώδικα	15
1.6.2 Υποκείμενοι σε φόρο	16
1.6.3 Φορολογική κατοικία	17
1.6.4 Φορολογικό έτος	17
1.6.5 Φορολογητέο εισόδημα	17
1.6.6 Αντικείμενο φορολογίας Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων- Υποκείμενα του φόρου	18
ΕΝΟΤΗΤΑ ΔΥΟ	19
2 ΕΤΑΙΡΙΕΣ	19
2.1 Ο ορισμός εταιρίας	19
2.1.1 Νομικές μορφές εταιριών	19
2.1.2 Νομικό πρόσωπο των εταιριών και χαρακτηριστικά	21
ΕΝΟΤΗΤΑ ΤΡΙΤΗ	22
3 ΤΟ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ	22
3.1 Νομοθετικό πλαίσιο των Ομορρύθμων εταιριών	22
Νόμος 4072/2012 , άρθρα 249 -270	22

3.1.1 Έννοια - Χαρακτηριστικά της Ομόρρυθμης Εταιρίας-Υποχρεώσεις και δικαιώματα των εταιρών.	22
3.1.2 Σύσταση ομόρρυθμης εταιρίας-Δημοσιότητα	23
3.1.3 Εκπροσώπηση και Διαχείριση της Ομόρρυθμης Εταιρίας	24
3.1.4 Ευθύνη Εταίρων	25
3.1.5 Μεταβίβαση εταιρικής συμμετοχής –Κέρδη και ζημίες	25
3.1.6 Λύση και εκκαθάριση	25
3.2 Νομοθετικό πλαίσιο των Ετερόρρυθμων εταιριών	26
Νόμος 4072/2012 , άρθρα 271 -284	26
3.2.1 Έννοια -Χαρακτηριστικά της Ετερόρρυθμης Εταιρίας	26
3.2.2 Σύσταση ετερόρρυθμης εταιρίας – Δημοσιότητα	27
3.2.3 Εκπροσώπηση και Διαχείριση της Ετερόρρυθμης Εταιρίας	28
3.2.4 Ευθύνη Εταίρων	28
3.2.5 Κέρδη και ζημίες	29
3.2.6 Λύση και εκκαθάριση	29
ΕΝΟΤΗΤΑ ΤΕΣΣΕΡΑ	31
4 ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ	31
4.1 Φορολογία εισοδήματος των ομόρρυθμων & ετερόρρυθμων	31
4.1.1 Σημαντικότερες Αλλαγές στον Ν.4172/2013	31
4.1.2 Σημαντικότερες Αλλαγές με το νέο Νόμο 4646/19 (12/12/2019)	33
4.1.3 Φορολογία εισοδήματος των ομόρρυθμων & ετερόρρυθμων με το νόμου 4172/2013	36
4.1.3.1 Κέρδη και έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	36
4.1.3.2 Μέθοδος προσδιορισμού κερδών	37
4.1.3.3 Εκπιπόμενες δαπάνες	37
4.1.3.4 Μη εκπιπόμενες δαπάνες	41
4.1.3.5 Φορολογικές αποσβέσεις	42
4.1.3.6 Φορολογικοί Συντελεστές	46
4.1.3.7 Παρακράτηση φόρου-υπόχρεοι	48
4.1.3.8 Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου	51
ΕΝΟΤΗΤΑ ΠΕΜΠΤΗ	53
5 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΟΝ Ν.4172/2013 ΚΑΙ Ν.4646/2019	53

5.1 Σύγκριση Φορολογίας κερδών με διπλογραφικά βιβλία για την χρήση 2018 και 2019 προσωπικών εταιριών.	53
5.2 Σύγκριση Φορολογίας κερδών με απλογραφικά βιβλία για την χρήση 2018 και 2019 προσωπικών εταιριών.	58
6 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΥΡΩΠΑΙΚΩΝ ΧΩΡΩΝ	64
6.1 Η οικονομία της Βουλγαρίας	64
6.2 Φορολογικό σύστημα Βουλγαρίας	65
6.3 Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων Βουλγαρίας	66
6.4 Φορολογική σύμβαση Ελλάδας-Βουλγαρίας	67
6.5 Η οικονομία της Κύπρου	68
6.6 Φορολογικό σύστημα Κύπρου	70
6.7 Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων Κύπρου	73
6.8 Φορολογική σύμβαση Ελλάδας- Κύπρου	74
ΕΝΟΤΗΤΑ ΕΠΤΑ	76
7 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ ΜΕ ΑΛΛΕΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΧΩΡΕΣ ΓΙΑ ΤΟ 2019	76
7.1 Έσοδα φόρων στην Ελλάδα το 2018 και σύγκριση με άλλες χώρες του Ο.Ο.Σ.Α.	78
7.2 Σύγκριση φορολογικών εσόδων της Ελλάδας με άλλες Ευρωπαϊκές χώρες ως ποσοστό του ΑΕΠ	82
ΕΝΟΤΗΤΑ ΟΚΤΩ	85
8 ΕΠΙΛΟΓΟΣ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	85
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	87
ΝΟΜΟΙ –ΠΟΛ-ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ	87
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ	88
ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ	89
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	90

ΠΙΝΑΚΕΣ

Πίνακας 1: Σημαντικότερες αλλαγές που έγιναν στο Ν.4172/13 από τον 4646/2019	344
Πίνακας 2: Συντελεστές φορολογικής απόσβεσης	44
Πίνακας 3: Φορολογικοί συντελεστές	47
Πίνακας 4: Φορολογικοί συντελεστές Βουλγαρίας	64
Πίνακας 5: Φορολογικοί συντελεστές Κύπρου	71
Πίνακας 6 : Έσοδα και επιστροφές εσόδων (σε εκατ. €) βάσει κρατικού προϋπολογισμού έτους 2018	809
Πίνακας 7: Αριθμός νομικών μονάδων ανά μονοψήφιο κλάδο οικονομικής δραστηριότητας και Νομική Μορφή στο σύνολο της Χώρας	909

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ

Γράφημα 1: Η διάκριση των επιχειρήσεων	20
Γράφημα 2: Συντελεστές φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων	48
Γράφημα 3: Φορολογικά έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ στην Βουλγαρία	65
Γράφημα 4: Φορολογικά έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ στην Κύπρο	71
Γράφημα 5: Φορολογικοί συντελεστές εταιρειών ευρωπαϊκής ένωσης 2019	76
Γράφημα 6: Στατιστικές εσόδων 2019-Ελλάδας	80
Γράφημα 7: Συνολικά έσοδα από φόρους και κοινωνικές εισφορές στα κράτη μέλη της ΕΕ, το 2018 (ως % του ΑΕΠ)	83

ΑΚΡΩΝΥΜΙΑ

e-ΥΜΣ	Υπηρεσία Μιας Στάσης
A.N.	Αναγκαστικός Νόμος
A.Σ	Αστικός Κώδικας
Γ.Γ.Δ.Ε.	Γενική Γραμματεία Δημόσιων Εσόδων
Γ.Ε.ΜΗ	Γενικό Εμπορικό Μητρώο
Δ.Π.Χ.Α	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
Ε.Γ.Λ.Σ.	Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Ε.Ε.	Ετερόρρυθμη Εταιρία
Ε.Λ.Π.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Ε.Ν.Φ.Ι.Α	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
Ε.Ο.Χ	Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος
Ι.Ο.Β.Ε.	Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών
Κ.Β.Σ.	Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων
Κ.Φ.Δ.	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
Κ.Φ.Ε	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
ΚΕΦιΜ	Κέντρο Φιλελεύθερων Μελετών
Ν.	Νόμος
Ν.Ο.	Νομική Οντότητα
Ν.Π.	Νομικό Πρόσωπο
ΝΣΚ	Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
Ο.Ε.	Ομόρρυθμη Εταιρία
Π.Ο.Λ.	Πολυγραφημένη Υπουργική Εγκύκλιος
Παρ.	Παράγραφος
Περ.	Περίπτωση
ΠΟΕ	Παρελθόντα οικονομικά έτη
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
Φ.Ε.Κ.	Φύλλο Εφημερίδας Κυβέρνησης
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην πρώτη ενότητα, της εργασίας παρουσιάζονται οι έννοιες της φορολογίας, του φόρου, η διάκριση των φόρων και το φορολογικό σύστημα της Ελλάδας. Έπειτα γίνεται μια ιστορική αναδρομή στην εξέλιξη της φορολογίας εισοδήματος και τελειώνει η ενότητα αναλύοντας κάποιους όρους του νόμου 4272/2013.

Στην δεύτερη ενότητα, αναφέρεται η έννοια της εταιρίας και αναλύονται οι νομικές μορφές των εταιρών, καθώς επίσης το νομικό πρόσωπο των εταιριών και τα χαρακτηριστικά τους..

Η τρίτη ενότητα, αναφέρεται στο νόμο 4072/2012 που ορίζει το νομοθετικό πλαίσιο των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών. Παρουσιάζονται οι έννοιες και τα χαρακτηριστικά των προσωπικών εταιριών, η διαδικασία σύστασης, η εκπροσώπηση και η διαχείριση των εταιρών, η ευθύνη των εταίρων, τα κέρδη και οι ζημίες και τελειώνει η ενότητα, με την λύση και την εκκαθάριση των προσωπικών εταιριών.

Στην τέταρτη ενότητα, παρουσιάζεται σύμφωνα πλέον με τον νέο νόμο φορολογίας εισοδήματος, Ν.4172/2013 το φορολογικό πλαίσιο των προσωπικών εταιριών και αναλύεται η εφαρμογή του νόμου. Διατυπώνονται, οι σημαντικές αλλαγές που επήλθαν από τον παλιό νόμο 2238/94 στον νέο νόμο 4172/2013 και έπειτα οι νεότερες αλλαγές που επήλθαν από τελευταία τροποποίηση του νόμου 4172/2013 από τον νόμο 4646/2019.

Στην πέμπτη ενότητα, παρουσιάζεται η μελέτη περίπτωσης εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος προσωπικών εταιριών για τα έτη 2018 έως και 2019 σύμφωνα με την ισχύουσα νομολογία ανά έτος.

Στην έκτη ενότητα, αναφέρονται η οικονομία και η φορολογία των ευρωπαϊκών χωρών και συγκεκριμένα της Βουλγαρίας και της Κύπρου και τέλος

Στην έβδομη ενότητα, γίνεται μία σύγκριση τόσο των φορολογικών συντελεστών όσο και των φορολογικών εσόδων της Ελλάδα σε σχέση με τις άλλες χώρες της ευρωπαϊκής ένωση.

Και τέλος στη όγδοη ενότητα, καταλήγουμε στα συμπεράσματα της φορολόγησης των εταιριών.

ΕΝΟΤΗΤΑ ΠΡΩΤΗ

1.ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1.1 Έννοια της Φορολογίας

Η φορολογία αποτελεί μια σημαντική δραστηριότητα των δημόσιων φορέων σε όλες τις χώρες του κόσμου, και ιδιαίτερα στις περισσότερο ανεπτυγμένες, αφού εξασφαλίζει συνήθως περισσότερο από το 90% των εσόδων τους.¹ Για το λόγο αυτό αποτελεί ένα ιδιαίτερα σημαντικό αντικείμενο μελέτης, με το οποίο ασχολούνται τόσο η οικονομική, όσο και άλλες επιστήμες, όπως η νομική επιστήμη, η πολιτική επιστήμη και η διοικητική επιστήμη.

1.2 Έννοια του φόρου

Κατά τον επικρατούντα στην νομική επιστήμη ορισμό του Gaston Jeze ²ο φόρος είναι αναγκαστική χρηματική παροχή των ιδιωτών προς το κράτος υπό μορφή οριστική και χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, με σκοπό την κάλυψη των δημοσίων βαρών.

Κατά συνέπεια , τα συστατικά στοιχεία του φόρου προκύπτουν , από τον ορισμό που παραθέσαμε, είναι τα εξής: α)Οριστική παροχή του Ιδιώτη προς το Κράτος ,β)Υποχρεωτική φύση της εισφοράς, γ)Ελλειψη του ειδικού ανταλλάγματος και δ)Πραγματοποίηση των κρατικών σκοπών.³

Ο φόρος καταβάλλεται από τους πολίτες ενός κράτους, αλλά και από άλλα πρόσωπα, όπως αλλοδαπούς προσωρινά ή μόνιμα εγκατεστημένους στο συγκεκριμένο κράτος.

Οι φόροι αποτελούν την κυριότερη πηγή εσόδων του κράτους για τη χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών. Η παροχή δημόσιων αγαθών και η λειτουργία της δημόσιας διοίκησης δεν θα ήταν εφικτές, χωρίς τη συγκέντρωση φορολογικών εσόδων. Αυτό συνεπάγεται ότι το επίπεδο των δαπανών, δηλαδή η άλλη πλευρά του κρατικού προϋπολογισμού, προσδιορίζει σε μεγάλο βαθμό το γενικό ύψος της φορολόγησης.

¹ Γεωργακόπουλος, Θεόδωρος, Πάσχος, Παναγιώτης, «Εισαγωγή στη Φορολογία», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα 2003

² Λ. Θεοχαρόπουλου Φορολογικό δίκαιο Γενικό 1980 σελ.3, Μ. Στασινόπουλου Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου 1966 σελ.257 , Κ. Δ. Φινokaλιώτη Φορολογικό Δίκαιο 1999 σελ.2.

³ Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο ,Λεονάρδος Αρ.Κοντός-Μάναλης , Τόμος I , Αθήνα 2002, Εκδόσεις Π.Ν.ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ ,σελ 25

Η επιβολή φόρων συνιστά, επίσης, ένα εργαλείο για τη διόρθωση των αρνητικών εσωτερικοτήτων που πηγάζουν από την παραγωγή ή την κατανάλωση ορισμένων αγαθών και υπηρεσιών. Η φορολογία αποτελεί, ουσιαστικό εργαλείο της μακροοικονομικής διαχείρισης και πολιτικής, επιδιώκοντας, ανάλογα με τις εκάστοτε ανάγκες, τη σταθεροποίηση της οικονομίας, στο πλαίσιο των βασικών στόχων επίτευξης πλήρους απασχόλησης και μεγέθυνσης της οικονομίας. Η φορολογική πολιτική επηρεάζει δραστικά τις επιδόσεις μιας οικονομίας, καθώς μεταβάλλει την κατανομή των πόρων μεταξύ δημόσιων και ιδιωτικών αγαθών, καθώς και τη διανομή του εισοδήματος και του πλούτου μεταξύ των νοικοκυριών.⁴

1.3 Διάκριση των Φόρων⁵

Η πολυπλοκότητα των φορολογικών συστημάτων και η πολυμορφία της φορολογικής επιβολής τους, επιβάλλουν την κατάταξη των φόρων σε κατηγορίες με βάση διάφορα κριτήρια. Το κριτήριο του φορολογητέου αντικειμένου, το κριτήριο του φορολογικού υποκειμένου, το κριτήριο του φορολογικού συντελεστή, το κριτήριο του τρόπου υπολογισμού της φορολογικής υποχρέωσης, το κριτήριο του τρόπου προσδιορισμού της φορολογικής βάσης. Αναλόγως του κριτηρίου που χρησιμοποιείται οι φόροι διακρίνονται, σε φόρους εισοδήματος, περιουσίας ή κεφαλαίου και δαπάνης, σε άμεσους και έμμεσους φόρους, σε αναλογικούς, προοδευτικούς φόρους και πάγιους, σε πραγματικούς και προσωπικούς φόρους, σε ειδικούς φόρους και φόρους κατ' αξία.

1.3.1 Φόροι Εισοδήματος, Περιουσίας, Δαπάνης

Οι φόροι εισοδήματος, υπολογίζονται με βάση το εισόδημα του φορολογουμένου προσώπου, που μπορεί να είναι κάποιο φυσικό πρόσωπο, δηλαδή κάποιος άνθρωπος, ή κάποιο νομικό πρόσωπο, δηλαδή μια επιχείρηση, μια οντότητα. Για τον προσδιορισμό του εισοδήματος, επί του οποίου καταβάλλεται ο φόρος, λαμβάνονται υπόψη διάφορες απαλλαγές και εκπτώσεις.⁶

Ο φόρος περιουσίας καταβάλλεται επί της καθαρής αξίας της περιουσίας, όπως ο φόρος ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) και ο ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ), καθώς και σε περιπτώσεις μεταβίβασης περιουσίας λόγω κληρονομιάς, δωρεάς και γονικών παροχών.

⁴Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, Fifth Edition., 1989

⁵Ι.Δ. Αναστασόπουλος- Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, Αθήνα 2003, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα σελ 63 έως 69

⁶<http://ebooks.edu.gr/modules/ebook/show.php/DSGL-C117/130/944,3465/>

Οι φόροι δαπάνης είναι ποσά που πληρώνει ο αγοραστής, όταν αγοράσει το προϊόν στο οποίο επιβάλλεται φόρος και έτσι η τιμή του προϊόντος αυξάνεται, ο φόρος αυτός ονομάζεται φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ). Στους φόρους δαπάνης, περιλαμβάνονται και οι δασμοί, που ουσιαστικά είναι φόροι επί εισαγόμενων προϊόντων. Σε πολλά εισαγόμενα προϊόντα, τα χαρακτηριζόμενα ως πολυτελή, ο δασμός είναι πολύ μεγάλος.⁷

1.3.2 Άμεσοι και Έμμεσοι φόροι

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

Έμμεση φορολόγηση έχουμε όταν η καταβολή των εισφορών γίνεται με μη άμεσο τρόπο. Αναφερόμαστε σε έμμεση φορολόγηση-έμμεσους φόρους, όταν τα έσοδα λαμβάνονται από όλες τις κοινωνικές ομάδες ανεξαρτήτως εισοδήματος. Στηρίζεται στο σκεπτικό άντλησης εσόδων σε περιπτώσεις που δεν είναι αυτό εφικτό ή εύκολο μέσω των κλιμάκων της άμεσης. Παραδείγματα έμμεσης φορολόγησης αποτελούν ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), ο φόρος κύκλου εργασιών (πλην ΦΠΑ), τέλη χαρτοσήμου, φόρος μεταβίβασης ακινήτων.⁸

1.3.3 Προοδευτικοί , αναλογικοί , πάγιοι φόροι

Προοδευτικός φόρος είναι εκείνος του οποίου ο φορολογικός συντελεστής αυξάνεται, καθώς αυξάνεται η φορολογική βάση.

Ένας φόρος λέγεται αναλογικός, όταν ο φορολογικός συντελεστής είναι ο ίδιος, ανεξάρτητα από το μέγεθος της φορολογικής βάσης. Δηλαδή, ο φόρος είναι πάντοτε η ίδια αναλογία του εισοδήματος, ανεξάρτητα από το αν το εισόδημα αυξάνεται ή μειώνεται. Αναλογικός είναι ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων.⁹

⁷ <http://ebooks.edu.gr/modules/ebook/show.php/DSGL-C117/130/944.3465/>

⁸ <https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1>

⁹ <http://ebooks.edu.gr/modules/ebook/show.php/DSGL-C117/130/944.3465/>

Πάγιος φόρος είναι αυτός του οποίου το ποσό είναι σταθερό, ανεξάρτητα δηλαδή από το μέγεθος της φορολογητέας ύλης. Πάγιοι φόροι είναι τα τέλη χαρτοσήμου για τα έγγραφα γενικής φύσεως.¹⁰

1.3.4 Πραγματικοί και προσωπικοί φόροι¹¹

Πραγματικός φόρος είναι ο φόρος που επιβάλλεται σε συγκεκριμένο οικονομικό στοιχείο ή πράξη του φορολογουμένου χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου πολίτη. Πραγματικοί φόροι είναι οι φόροι κατανάλωσης (Φ.Π.Α. και οι Ειδικοί Φόροι) και ο Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.).

Προσωπικός φόρος είναι αυτός που επιβάλλεται σε ένα πρόσωπο λαμβάνοντας υπόψη τη γενική οικονομική κατάστασή του, όπως η οικογενειακή κατάσταση του ατόμου. Προσωπικός φόρος είναι ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, ο φόρος κληρονομιών και ο φόρος δωρεών ενόψει του ότι το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης εξαρτάται όχι μόνο από το ύψος της φορολογητέας ύλης αλλά και από το βαθμό συγγένειας του κληρονόμου προς τον κληρονομούμενο και του δωρεοδόχου προς το δωρητή αντίστοιχα.

1.3.5 Ειδικοί και κατ' αξία φόροι

Ειδικοί φόροι είναι οι φόροι των οποίων η βάση προσδιορίζεται ποσοτικά. Ειδικός φόρος πετρελαιοειδών (λίτρα), ειδικός φόρος αλκοόλης (βαθμοί Plato), ειδικοί φόροι επί των οινόπνευματων (βαθμοί Plato/hl)

Φόροι κατ' αξία είναι οι φόροι των οποίων η φορολογική βάση υπολογίζεται σε χρήμα, τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος και ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

1.4 Το Φορολογικό Σύστημα της Ελλάδας

"Ένα αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα", γράφουν οι ερευνητές από την το Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών (I.O.B.E.) "πρέπει να συγκεντρώνει επαρκή έσοδα με τις λιγότερες δυνατές στρεβλώσεις στην αποτελεσματικότητα κατανομής των πόρων και με την

¹⁰ <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=191582>

¹¹ <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=191582>

επίτευξη διανομής του εισοδήματος που να θεωρείται δίκαιη".¹² Ένας αυτονόητος στόχος, αλλά κάτι πολύ δύσκολο να επιτευχθεί στην πράξη. Βεβαίως, η αξιολόγηση ενός φορολογικού συστήματος δεν είναι απλό πράγμα. Πρώτα απ' όλα, πρέπει να οριστεί με σαφήνεια το τι πρέπει να κάνει, ποιος είναι ο ρόλος του στην οικονομία της χώρας. Σύμφωνα με την ανάλυση των ερευνητών, υπάρχουν πέντε βασικοί τομείς που το περιγράφουν και οι οποίοι, τελικά, αποτελούν τα κριτήρια της αξιολόγησής του:

1. Οικονομική αποτελεσματικότητα
2. Οικονομική δικαιοσύνη και καταπολέμηση των ανισοτήτων
3. Απλότητα και διαφάνεια
4. Ευελιξία και σταθερότητα
5. Διοικητικό κόστος και κόστος συμμόρφωσης

Το φορολογικό σύστημα της Ελλάδας καθορίζεται από το σύνολο των κανόνων του ουσιαστικού και διαδικαστικού φορολογικού δικαίου και περιλαμβάνει φορολογίες που επιβάλλονται όπως στο εισόδημα, στην περιουσία και στην δαπάνη.

Οι βασικότεροι, μεταξύ άλλων νόμων, που εφαρμόζονται σήμερα στην Ελλάδα είναι :

α) ο νόμος 4172/2013 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.)» ρυθμίζει την φορολογία εισοδήματος φυσικών, νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων¹³ β) ο νόμος 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας(Κ.Φ.Δ) ή αλλιώς 'ο κώδικας' » καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων του δημοσίου¹⁴ και γ) ο νόμος 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης αξία (Φ.Π.Α)» με τον οποίο επιβάλλεται φόρος στον κύκλο εργασιών φυσικών ή νομικών προσώπων και οντοτήτων¹⁵, δ) ο νόμος 4223/2013 «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων(Ε.Ν.Φ.Ι.Α.)» ρυθμίζει τον φόρο που επιβάλλεται σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους¹⁶

Σύμφωνα με την δημοσίευση του Tax Foundation και παρουσίαζε στη χώρα μας το ΚΕΦίΜ, η Ελλάδα καταλαμβάνει στον φετινό (2019) Δείκτη Διεθνούς Φορολογικής Ανταγωνιστικότητας, την 30η θέση ανάμεσα στις 36 χώρες του ΟΟΣΑ. Ο Δείκτης Διεθνούς Φορολογικής Ανταγωνιστικότητας, μετρά τον βαθμό που το φορολογικό σύστημα μιας χώρας

¹² Η φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης Απρίλιος 2018, Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών(Ι.Ο.Β.Ε.)

¹³ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ.4172, ΦΕΚ Α 167/23-7-2013, Άρθρο 1. Πεδίο Εφαρμογής

¹⁴ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4174, ΦΕΚ Α 170/26-7-2013

¹⁵ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2859, ΦΕΚ Α 248/7.11.2000, Άρθρο 1.Επιβολή Φόρου

¹⁶ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4223, ΦΕΚ Α 287/31-12-2013, Άρθρο 1.Αντικείμενο Φόρου

τηρεί τις δύο θεμελιώδεις αρχές της φορολογικής πολιτικής, την ανταγωνιστικότητα και την ουδετερότητα, χρησιμοποιώντας 43 μεταβλητές σε πέντε κατηγορίες: φόρος εισοδήματος εταιρειών, φόροι φυσικών προσώπων, φόροι κατανάλωσης, φόροι περιουσίας και κανόνες διεθνούς φορολόγησης. Ο φετινός Δείκτης χρησιμοποιεί τα πιο πρόσφατα διαθέσιμα δεδομένα τον Ιούλιο του 2019.¹⁷

Σε σχέση με την περσινή κατάταξη, η χώρα μας βελτίωσε τη θέση της κατά μία θέση.

Ωστόσο, παραμένουν πολύ χαμηλές οι επιδόσεις της στο μέτωπο της φορολογικής ανταγωνιστικότητας, το οποίο κρίνεται καθοριστικής σημασίας για την προσέλκυση επενδύσεων, αλλά και την τόνωση κατανάλωσης και ανάπτυξης.

1.4.1 Οι βασικές αδυναμίες του φορολογικού συστήματος

Οι συγγραφείς του Δείκτη Διεθνούς Φορολογικής Ανταγωνιστικότητας, επισημαίνουν τις εξής αδυναμίες του φορολογικού συστήματος της Ελλάδας:

- ◆ Η Ελλάδα έχει εταιρικό φορολογικό συντελεστή 28%, υψηλότερο από τον μέσο όρο του ΟΟΣΑ (23,6%).

- ◆ Στο 24% Ο ΦΠΑ, η Ελλάδα παρουσίασε ένα από τους υψηλότερους συντελεστές ΦΠΑ στον ΟΟΣΑ με μία από τις πιο περιορισμένες φορολογικές βάσεις.

- ◆ Οι εταιρείες δεν μπορούν να χρησιμοποιήσουν ζημιές για να μειώσουν προηγούμενο φορολογητέο εισόδημα.

- ◆ Οι εταιρείες αντιμετωπίζουν αυστηρούς περιορισμούς στα ποσά των καθαρών ζημιών χρήσης με τα οποία μπορούν να αντισταθμίσουν μελλοντικά κέρδη.

1.4.2 Τα θετικά σημεία του φορολογικού συστήματος

Αντιστοίχως, μεταξύ των θετικών σημείων του ελληνικού φορολογικού συστήματος, ξεχωρίζουν τα εξής:

- ◆ Η φορολόγηση της εργασίας είναι λιγότερο περίπλοκη από τον μέσο όρο του ΟΟΣΑ.

- ◆ Ο φορολογικός συντελεστής φυσικών προσώπων επί μερισμάτων, στο 15%, είναι κάτω από τον μέσο όρο του ΟΟΣΑ (23,8%).

¹⁷<https://www.kefim.org/30i-apo-tis-36-chores-toy-oosa-i-ellada-ston-deikti-diethnoys-forologikis-antagonistikotitas/>

♦ Οι κανονισμοί Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών στην Ελλάδα είναι ήπιοι και εφαρμόζονται μόνο στο παθητικό εισόδημα.¹⁸

1.4.3 Προτάσεις πολιτικής παρέμβασης¹⁹

Προκειμένου λοιπόν να βελτιωθεί το φορολογικό σύστημα της Ελλάδας, οι ερευνητές του IOBE κατέληξαν στα παρακάτω σενάρια αναμόρφωσης του φορολογικού συστήματος:

♦ Τη μείωση ύψους οριακών συντελεστών φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και του πλήθους (σε δύο το πολύ) των συντελεστών φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.

♦ Τη δραστική μείωση του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων το πολύ σε 20%.

♦ Τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης με επανεξέταση επιχειρηματικών δαπανών που εκπίπτουν.

♦ Τη μείωση των ασφαλιστικών εισφορών.

♦ Τη δυνατότητα συμψηφισμού ζημιών επιχειρήσεων με μελλοντικά κέρδη πέραν των 5 ετών.

♦ Την αφαίρεση του κόστους κεφαλαίου από τα έσοδα των επιχειρήσεων.

♦ Την προώθηση μηχανισμών αναδιανομής μέσω δημοσίων δαπανών και όχι μέσω της φορολογίας.

♦ Τη σταδιακή κατάργηση των τεκμηρίων διαβίωσης για τον προσδιορισμό της φορολογικής βάσης -αλλά τη χρήση τους για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των ελέγχων.

♦ Τη μη επιβολή εκτάκτων ή πρόσθετων φόρων στα δηλωθέντα εισοδήματα.

♦ Την περαιτέρω διάδοση χρήσης του πλαστικού χρήματος και της ηλεκτρονικής τιμολόγησης.

♦ Την εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων, της επιβολής κυρώσεων και την ταχεία επίλυση φορολογικών διαφορών.

♦ Την αξιολόγηση και απλούστευση της φορολογικής νομοθεσίας.

♦ Την υποχρεωτική ανάλυση επιπτώσεων σε κάθε φορολογικό νομοσχέδιο ή τροπολογία.

¹⁸ <https://www.epixeiro.gr/article/144821>

¹⁹Η φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης Απρίλιος 2018 , Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών(I.O.B.E.)

- ◆ Τον ετήσιο προγραμματισμό νομοθετικού έργου για τη φορολογία με αναφορές πεπραγμένων σε εξαμηνιαία βάση.
- ◆ Την αξιολόγηση της εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας μετά την ισχύ της.
- ◆ Την προώθηση μηχανισμών αναδιανομής μέσω δαπανών.
- ◆ Τη διοικητική αναδιοργάνωση των φορολογικών αρχών με ενίσχυση του αριθμού των εργαζομένων στον φορολογικό έλεγχο.
- ◆ Τον περαιτέρω εκσυγχρονισμό της φορολογικής διοίκησης και τη δημιουργία ηλεκτρονικής φορολογικής διοίκησης.

1.5 Ιστορική εξέλιξη της φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα

Το πρώτο νομοθέτημα σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα μπορεί να θεωρηθεί το ψήφισμα της 04/02/1830 με το οποίο επιβλήθηκε φόρος επιτηδεύματος επί των κερδών των αυτοαπασχολουμένων.

Το επόμενο βήμα έγινε με το νόμο ΧΚ (620) το 1877 ο οποίος καθιέρωσε φόρο εισοδήματος πάνω στα εισοδήματα που διένειμαν οι ελληνικές ανώνυμες εταιρείες καθώς και πάνω στα κέρδη που πραγματοποιούσαν στην Ελλάδα οι αλλοδαπές ανώνυμες εταιρείες. Οκτώ χρόνια αργότερα, το 1885, με τις διατάξεις του νόμου ΑΣΗ, επιβλήθηκε φόρος εισοδήματος υπό μορφή εισφοράς στους μισθούς και τις συντάξεις.

Σημαντική τομή στη φορολογία εισοδήματος αποτέλεσε ο Ν 1640/1919 «περί κώδικας φορολογίας καθαρών προσόδων» με τον οποίο έγινε εισαγωγή στην Ελλάδα ενός μικτούδιαδικού συστήματος άμεσης φορολόγησης, που ήταν βασισμένο πάνω στον αναλυτικό και στον πρόσθετο ή συνθετικό φόρο εισοδήματος .

Το μικτό φορολογικό σύστημα του ν 1640/1919 εφαρμόστηκε για 35 χρόνια περίπου. Το έτος 1955 με την ψήφιση του ΝΔ 3323, αλλάζει το φορολογικό πλαίσιο με την εισαγωγή του ενιαίου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων. Το ΝΔ 3323/1955 συμπληρώθηκε με το ΝΔ 3843/1958, το οποίο περιείχε διατάξεις σχετικές με τη φορολόγηση του εισοδήματος των νομικών προσώπων.

Οι παραπάνω νόμοι στην διάρκεια των ετών που ακολούθησαν υπέστησαν πάρα πολλές τροποποιήσεις κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο με το Ν 2238/1994, ο οποίος με τη σειρά του δέχθηκε αλλεπάλληλες τροποποιήσεις και ίσχυσε έως την 31/12/2013.²⁰

²⁰ [file:///C:/Users/user/Downloads/Swthrios_Mhtolidhs%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/Swthrios_Mhtolidhs%20(1).pdf)

Ο νόμος 2238/1994, όπως είχε διαμορφωθεί με τις αλληπάλληλες τροποποιήσεις που δέχθηκε, αντικαταστάθηκε για εισοδήματα και δαπάνες που προκύπτουν από 01/01/2014 μέχρι και σήμερα, από τις διατάξεις του Ν 4172/2013 που ψηφίστηκε στις 23-07-2013.

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε) εφαρμόζεται από 01/01/2014 και αποτελείται από 72 άρθρα και το τελευταίο αυτό άρθρο με τον τίτλο «μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος» κατά τη δημοσίευση είχε 17 παραγράφους και σήμερα αριθμεί 41 παραγράφους.

1.6 Ο κώδικας φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος:

α) των φυσικών προσώπων,

β) των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων.

Καθώς επίσης ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης για τις κατηγορίες εισοδημάτων, και τον τρόπο απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, την προκαταβολή του φόρου και την παρακράτησή του²¹.

1.6.1 Σημαντικοί όροι του κώδικα

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε οι όροι που χρησιμοποιούνται έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία.:

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

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

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

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

²¹ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ.4172, ΦΕΚ Α 167/23-7-2013, Άρθρο 1. Πεδίο Εφαρμογής.

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

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

ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

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

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

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.²²

1.6.2 Υποκείμενοι σε φόρο²³

Ο κώδικας Κ.Φ.Ε. ορίζει υποκείμενα του φόρου:

- ✓ Τον φορολογούμενου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, 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 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.
- ✓ Τον φορολογούμενο που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

²² ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ.4172, ΦΕΚ Α 167/23-7-2013, Άρθρο 2.Ορισμοί

²³ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ.4172, ΦΕΚ Α 167/23-7-2013, Άρθρο 3.Υποκείμενα του φόρου

1.6.3 Φορολογική κατοικία

Στο άρθρο 4 παράγραφος 3 εμφανίζεται ο όρος φορολογική κατοικία που ορίζει ότι ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον:

- α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο,
- β) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή γ) ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

1.6.4 Φορολογικό έτος

Σύμφωνα με το άρθρο 8 το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες.

Η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου αναφέρεται στο νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος στην ημεδαπή και ανήκει κατά ποσοστό που υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει ως φορολογικό έτος το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Επίσης αναφέρεται στον φόρο που επιβάλλεται, αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. Καθώς επίσης ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραχής του.

Όσον αφορά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2014 και μετά και εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται.

1.6.5 Φορολογητέο εισόδημα

Κατά το άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε φορολογητέο εισόδημα, είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.

Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.²⁴

1.6.6 Αντικείμενο φορολογίας Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων-Υποκείμενα του φόρου

Στο άρθρο 44 ο Κ.Φ.Ε μας χαρακτηρίζει τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ως τον φόρο που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.²⁵

Με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ίδιου νόμου Υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων υπόκεινται :

- α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,
- δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,
- ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- στ) κοινοπραξίες,
- ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

Στην περίπτωση των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 47 §4 του Ν.4172/2013.

²⁴ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ.4172, ΦΕΚ Α 167/23-7-2013, Άρθρο 7.Φορολογητέο εισόδημα

²⁵ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ.4172, ΦΕΚ Α 167/23-7-2013, Άρθρο 44. Αντικείμενο φορολογίας Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων

ΕΝΟΤΗΤΑ ΔΥΟ

2 ΕΤΑΙΡΙΕΣ

2.1 Ο ορισμός εταιρίας

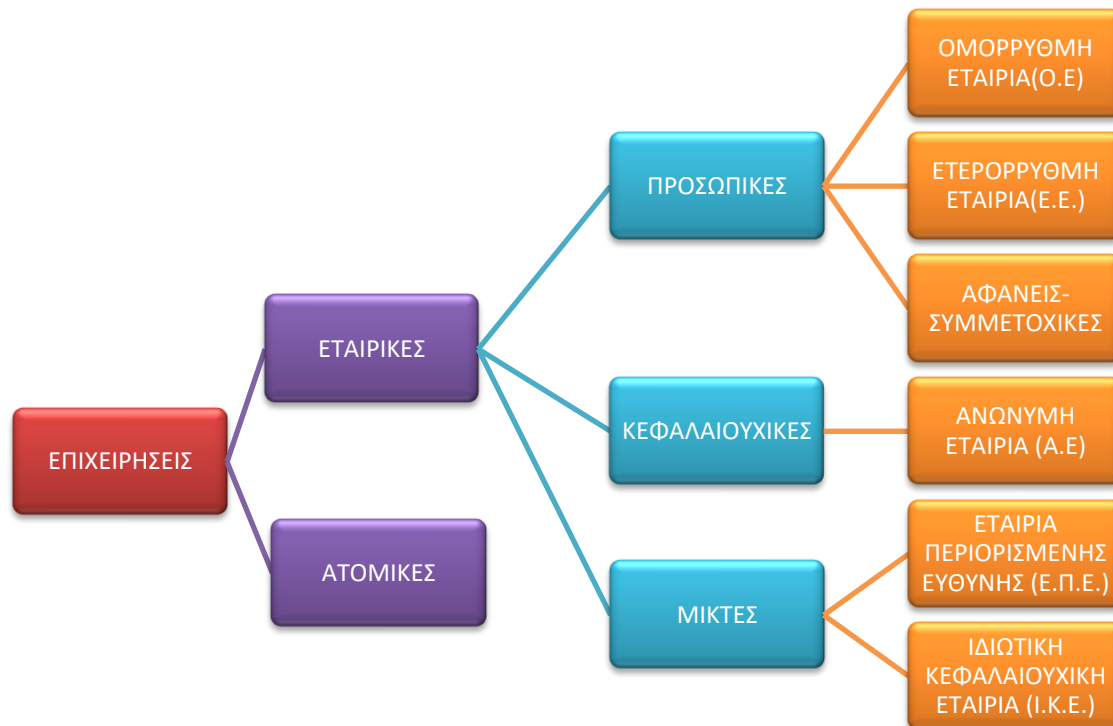
Κατά το άρθρο 741 του αστικού κώδικα η εταιρία ορίζει, **τη σύμβαση δύο ή περισσότερων φυσικών ή νομικών προσώπων, που έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές, κοινό σκοπό και κυρίως οικονομικό.** Το βασικό κριτήριο που συνθέτη την εταιρία είναι ο οικονομικός σκοπός της. Όσον αφορά, τις εισφορές των εταίρων σύμφωνα πάλι με το άρθρο 742 του αστικού κώδικα μπορούν να είναι είτε η εργασία τους, είτε χρήματα ή σε άλλα αντικείμενα, καθώς και σε κάθε άλλη παροχή. Αν δεν συμφωνήθηκε κάτι άλλο, οι εταίροι είναι υποχρεωμένοι σε ίσες εισφορές.

2.1.1 Νομικές μορφές εταιριών

Συμφώνα με την ελληνική νομοθεσία οι επιχειρήσεις διακρίνονται σε **Ατομικές** και σε **Εταιρικές**. Στις Ατομικές περιλαμβάνονται οι ατομικές επιχειρήσεις και με τη σειρά τους οι Εταιρικές επιχειρήσεις (εταιρείες) χωρίζονται σε τρεις υποκατηγορίες:

- **Προσωπικές** (Ομόρρυθμες Ν. 4072/2012 άρθ. 249 - 270, Ετερόρρυθμες Ν. 4072/2012 άρθ. 271 - 284, Αφανείς-Συμμετοχικές Ν. 4072/2012 άρθ. 285 - 292)
- **Κεφαλαιουχικές** (Ανώνυμες Ν. 2190/1920) και
- **Μικτές** (Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης Ν. 3190/1955, Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία Ν. 4072/2012).

Γράφημα 1: Η διάκριση των επιχειρήσεων



Στις προσωπικές εμπορικές εταιρείες, δύο ή περισσότερα φυσικά πρόσωπα συνενώνουν τις προσπάθειες τους για να επιτύχουν το καλύτερο δυνατό οικονομικό αποτέλεσμα. Είναι συνήθως ολιγομελείς και κυριαρχεί το προσωπικό στοιχείο καθώς και η εμπιστοσύνη μεταξύ των μελών τους. Στις προσωπικές εταιρείες βαρύνουσα σημασία έχει η προσωπική συμβολή του κάθε εταίρου στη λειτουργία της εταιρείας που είναι απεριόριστη και αλληλέγγυα ευθύνη για τα χρέη της εταιρείας. Δεν προβλέπεται ελάχιστο όριο εταιρικού κεφαλαίου από την ελληνική νομοθεσία γι' αυτές.

Στις κεφαλαιουχικές εταιρείες, σημαντικό ρόλο παίζει το «κεφάλαιο», οι εταίροι/μέτοχοι δεν κινδυνεύουν με την προσωπική τους περιουσία, στις περιπτώσεις που η εταιρεία δεν μπορεί να εξοφλήσει τις υποχρεώσεις της – εκτός της περίπτωσης των χρεών σε Δημόσιο και Ασφαλιστικά Ταμεία και εφόσον συμμετέχουν στην Διοίκηση.

Οι μικτές εταιρίες συνδυάζουν χαρακτηριστικά τόσο των κεφαλαιουχικών όσο και των προσωπικών εταιριών.²⁶

²⁶ <http://esea.gr>

2.1.2 Νομικό πρόσωπο των εταιριών και χαρακτηριστικά

Με βάση το άρθρο 61, του Αστικού Κώδικα η ένωση προσώπων που επιδιώκει ορισμένο σκοπό, μαζί με το σύνολο του κεφαλαίου που είναι συγκεντρωμένο για την εξυπηρέτηση του σκοπού αυτού, μπορεί να αποκτήσει προσωπικότητα ,δηλαδή γίνεται νομικό πρόσωπο, εφόσον τηρηθούν, οι κατά τον νόμο κανόνες. Δηλαδή, γίνεται ένας φορέας δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, όπως ένα φυσικό πρόσωπο. Η απόκτηση της νομικής προσωπικότητας είναι συνδεδεμένη πάντα με την τήρηση ορισμένης διαδικασίας ίδρυσης, κάθε εταιρείας. Για τον λόγο αυτό δεν αποκτούν νομική προσωπικότητα όλες οι μορφές εταιρικών επιχειρήσεων²⁷, αλλά όσες με τον τρόπο ίδρυσης (σύνταξη καταστατικού ή εταιρικού) πληρούν τους όρους του νόμου και πάντα από τον χρόνο δημοσιότητας της εταιρείας.

Επομένως, για να αποτελέσει κάθε εταιρεία νομικό πρόσωπο θα πρέπει να έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά : ■ **Η ονομασία της**, η επωνυμία της δηλαδή, με την οποία συναλλάσσεται με τους τρίτους, ξεχωριστή από το όνομα των εταίρων της ■ **Η περιουσία της**, η οποία είναι ξεχωριστή από τη περιουσία των εταίρων που την αποτελούν. ■ **Η κατοικία της**, αυτή που ορίζεται από το καταστατικό σαν έδρα της εταιρείας, ξεχωριστή από την κατοικία των εταίρων. ■ **Η εθνικότητα της**, ξεχωριστή από την εθνικότητα των εταίρων.

²⁷ Εξάιρεση αποτελούν οι αφανής εταιρεία και οι συμπλοιοκτησία, που δεν έχουν νομική προσωπικότητα

ΕΝΟΤΗΤΑ ΤΡΙΤΗ

3 ΤΟ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

3.1 Νομοθετικό πλαίσιο των Ομορρύθμων εταιριών

Νόμος 4072/2012 , άρθρα 249 -270

Στις 11 Απριλίου 2012 ψηφίστηκε το πολυνομοσχέδιο με αριθμό Ν.4072 «Βελτίωση Επιχειρηματικού Περιβάλλοντος – Νέα Εταιρική Μορφή – Σήματα – Μεσίτης Ακινήτων – Ρύθμιση θεμάτων Ναυτιλίας, Λιμένων και Αλιείας και άλλες διατάξεις». Καλύφθηκαν με αυτό το νόμο, τα υπάρχοντα ρυθμιστικά κενά από τις διατάξεις των άρθρων 741-784 του Αστικού Κώδικα (ΑΚ), οι οποίες εφαρμόζονται αναλογικά και στις προσωπικές εμπορικές εταιρείες.

3.1.1 Έννοια - Χαρακτηριστικά της Ομόρρυθμης Εταιρίας-Υποχρεώσεις και δικαιώματα των εταιρών.

Το άρθρο 249 παράγραφος §1 του Ν.4072/12 ,ορίζει την **ομόρρυθμη εταιρία ως εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον**. Το κύριο χαρακτηριστικό της Ομόρρυθμης εταιρείας είναι η απεριόριστη και εις ολοκλήρου ευθύνη των εταίρων. Το «απεριόριστα» σημαίνει ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται με ολόκληρη την περιουσία τους, ενώ το «εις ολόκληρον» σημαίνει αλληλέγγυα ευθύνη μεταξύ όλων των εταίρων, δηλαδή ότι κάθε εταίρος ευθύνεται και για τις υποχρεώσεις των άλλων εταίρων. Ακόμα η ευθύνη είναι άμεση, διότι κάθε ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται άμεσα έναντι δανειστών για τα εταιρικά χρέη και όχι μέσω εταιρείας. Τα δευτερεύοντα στοιχεία μιας ομόρρυθμης εταιρίας είναι ότι έχει εταιρική περιουσία , έχει νομική προσωπικότητα , έχει εταιρική επωνυμία. Ένα ακόμα χαρακτηριστικό είναι ότι κάθε νέος ομόρρυθμος εταίρος, που εισέρχεται σε ομόρρυθμη εταιρία ευθύνεται για όλα τα χρέη αυτής, ασχέτως αν αυτά δημιουργήθηκαν πριν ή μετά την είσοδο του στην εταιρεία, εκτός αν υπάρχει αντίθετη μεταξύ των εταίρων συμφωνία για τα προγενέστερα , της εισόδου του, χρέη της εταιρείας.

Κάθε ομόρρυθμος εταίρος έχει τόσα δικαιώματα αλλά και τόσες υποχρεώσεις. Τα δικαιώματα του είναι τα εξής: α) Δικαίωμα διαχείρισης και εκπροσώπησης ,β) Δικαίωμα στη λήψη αποφάσεων και ελέγχου των εταιρικών υποθέσεων , γ) Δικαίωμα παραίτησης από την θέση του διαχειριστή μόνο για σπουδαίο λόγο ,δ) Δικαίωμα καταγγελίας εταιρικών συμβάσεων , ε) Δικαίωμα εκκαθάρισης της εταιρίας. Όσον αφορά τις υποχρεώσεις κάθε εταίρου έχουμε τις

εξής: α)Υποχρέωση άσκησης εταιρικής ιδιότητας, β)Υποχρέωση καταβολής εισφοράς σύστασης, γ)Υποχρέωση διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρίας , δ)Υποχρέωση διαφύλαξης των εταιρικών συμφερόντων

3.1.2 Σύσταση ομόρρυθμης εταιρίας-Δημοσιότητα

Οι σχέσεις των εταίρων μεταξύ τους καθορίζονται από την εταιρική σύμβαση. Η έγκυρη σύναψη εταιρικής σύμβασης των δύο ή περισσότερων συμβαλλόμενων προσώπων (φυσικά ή νομικά) ικανά για δικαιοπραξία, που υποχρεούνται στην επιδίωξη κοινού σκοπού. Στις σχέσεις αυτές οι εταίροι ευθύνονται για κάθε πταίσμα.²⁸ Η σύμβαση μπορεί να γίνει είτε με ιδιωτικό έγγραφο, δηλαδή με ιδιωτικό συμφωνητικό ή με δημόσιο έγγραφο με σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου. Συμβολαιογραφικός τύπος υπάρχει όταν η εισφορά που περιλαμβάνει εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου.

Η σύμβαση αυτή ονομάζεται καταστατικό της Ομόρρυθμης Εταιρείας, το οποίο πρέπει να αναφέρει την επωνυμία της εταιρείας, την έδρα της, τον σκοπό της, την διάρκεια της, το κεφάλαιο και τις εισφορές του κάθε συνεταίρου. Η επωνυμία της Ο.Ε. δημιουργείται από το όνομα ενός ή περισσότερων εταίρων. Σε πολλές περιπτώσεις αναφέρεται το όνομα μόνο του ενός και των υπολοίπων αντικαθίσταται από τη φράση "και ΣΙΑ". Στην επωνυμία της ομόρρυθμης εταιρείας πρέπει να περιέχονται σε κάθε περίπτωση ολογράφως οι λέξεις «Ομόρρυθμη Εταιρεία» ή το ακρωνύμιο «Ο.Ε.». Για τις διεθνείς συναλλαγές, οι ανωτέρω λέξεις εκφράζονται ως «General Partnership» ή/και το ακρωνύμιο «GP».²⁹ Ο διαχειριστής ορίζεται από το καταστατικό. Όταν δεν αναφέρεται, διαχειριστές είναι όλοι οι εταίροι, όμως μπορεί να οριστεί και τρίτο πρόσωπο μη εταίρος.

Η ομόρρυθμη εταιρεία καταχωρίζεται στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) με τη σύμπραξη όλων των εταίρων. Στοιχεία που καταχωρίζονται είναι, κατ' ελάχιστον, το όνομα και η κατοικία των εταίρων, η εταιρική επωνυμία, η έδρα και ο σκοπός της εταιρείας, καθώς και ο εκπρόσωπός της. Κάθε μεταβολή των στοιχείων αυτών καταχωρίζεται στο Γ.Ε.ΜΗ. Από την καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ. η ομόρρυθμη εταιρεία αποκτά νομική προσωπικότητα. Αν η εταιρεία αρχίσει την εμπορική της δραστηριότητα πριν από την καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ., οι διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου εφαρμόζονται αναλόγως και ως προς αυτήν. Η μη καταχωρισθείσα στο Γ.Ε.ΜΗ. εταιρεία, η οποία ασκεί εμπορική δραστηριότητα, έχει ικανότητα δικαίου και

²⁸ Ν.4072/2012 , άρθρο 252 . Η εταιρική σύμβαση

²⁹ Ν.4072/2012 , άρθρο 250 . Εταιρική επωνυμία

πτωχευτική ικανότητα.³⁰ Η σύσταση ολοκληρώνεται ηλεκτρονικά από την Υπηρεσία Μιας Στάσης (e-ΥΜΣ) του (Ν.3853/2010, άρθρο 5) και δεν απαιτείται ούτε φυσική παρουσία σε οποιαδήποτε δημόσια Υπηρεσία, ούτε η προσκόμιση δικαιολογητικών εγγράφων, καθώς συμπληρώνονται μόνο πεδία. Με την ολοκλήρωση της διαδικασίας, η εταιρεία αποκτά Αριθμό ΓΕΜΗ και ΑΦΜ και αποστέλλονται στους ιδρυτές ψηφιακά υπογεγραμμένα αντίγραφα της εταιρικής σύμβασης και της ανακοίνωσης σύστασης της εταιρείας.

3.1.3 Εκπροσώπηση και Διαχείριση της Ομόρρυθμης Εταιρίας

Συμφώνα με τον Ν.4072/2012 ο νομοθέτης χωρίζει την διαχείριση και την εκπροσώπηση της εταιρίας, σε εσωτερική και εξωτερική. Είναι δύο διαφορετικέ έννοιες.

Όταν μιλάμε για διαχείριση εννοούμε την εσωτερική σχέση μεταξύ της διοίκηση/εταίρων της εταιρίας και όταν αναφερόμαστε στην εκπροσώπηση μιλάμε για την συναλλαγή της εταιρία με το εξωτερικό περιβάλλον, δηλαδή τους τρίτους.

Το άρθρο 254 μας αναφέρει ότι, δικαίωμα και υποχρέωση διαχείρισης έχουν όλοι οι εταίροι, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση. Ακόμα δίνει το δικαίωμα στο κάθε διαχειριστή εταίρο να μπορεί να ενεργεί μόνος. Αν ένας από τους λοιπούς διαχειριστές εταίρους εναντιώνεται στην ενέργεια μιας πράξης πριν από την εκτέλεσή της, ο διαχειριστής οφείλει να μην την τελέσει. Η εξουσία διαχείρισης καταλαμβάνει όλες τις πράξεις συνήθους διοίκησης της εταιρείας. Για τη διενέργεια πράξεων που βρίσκονται εκτός της συνήθους διοίκησης απαιτείται η συναίνεση όλων των εταίρων. Ο διαχειριστής έχει υποχρέωση πληροφόρησης σχετικά με την πορεία των εταιρικών υποθέσεων, καθώς και υποχρέωση λογοδοσίας.

Τώρα, όσον αφορά, την εξωτερική εκπροσώπηση της εταιρίας το άρθρο 257 του ίδιου νόμου μας λέει, κάθε εταίρος έχει εξουσία εκπροσώπησης της εταιρείας, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση. Σε περίπτωση εκπροσώπησης από περισσότερους εταίρους, αρκεί η απευθυνθεί προς την εταιρεία δήλωση βουλήσεως να περιέλθει σε έναν από αυτούς. Η εκπροσωπευτική εξουσία εκτείνεται σε όλες τις δικαστικές και εξώδικες πράξεις που εμπύπτουν στην επιδίωξη του σκοπού της εταιρείας. Αν τελείται πράξη καθ' υπέρβαση του σκοπού της εταιρίας, η υπέρβαση αυτή μπορεί να προταθεί μόνο αν ο τρίτος τη γνώριζε ή όφειλε να τη γνωρίζει. Περιορισμοί της εκπροσωπευτικής εξουσίας με την εταιρική σύμβαση ή με απόφαση των εταίρων δεν προβάλλονται στους τρίτους.

³⁰ Ν.4072/2012 , άρθρο 251.Η δημοσιότητα

3.1.4 Ευθύνη Εταίρων

Κατά το άρθρο 258 του Ν.4072/2012 αναφέρεται ότι:

Α. Συμφωνία για περιορισμό ή αποκλεισμό της ευθύνης των εταίρων κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 249 δεν ισχύει έναντι των τρίτων.

Β. Ο εταίρος που ενάγεται για εκπλήρωση εταιρικής υποχρέωσης, μπορεί να προβάλλει ενστάσεις που δεν θεμελιώνονται στο πρόσωπο του, μόνον εφόσον θα μπορούσαν να προβληθούν από την εταιρεία.

Γ. Ο εταίρος που εισέρχεται στην εταιρεία ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον και για τα υπάρχοντα πριν από την είσοδο του εταιρικά χρέη. Αντίθετη συμφωνία δεν ισχύει έναντι των τρίτων. Κέρδη- Ζημίες της Ομόρρυθμης Εταιρίας

3.1.5 Μεταβίβαση εταιρικής συμμετοχής –Κέρδη και ζημίες

Το άρθρο 256 μας αναφέρει ότι η εταιρική συμμετοχή μεταβιβάζεται ολικά ή μερικά, αν τούτο προβλέπεται στην εταιρική σύμβαση ή συναινούν όλοι οι εταίροι.

Και κατά το άρθρο 255 , στο τέλος της εταιρικής χρήσης συντάσσεται λογαριασμός, από τον οποίο εμφανίζονται τα κέρδη ή οι ζημίες της εταιρείας. Στην εταιρική σύμβαση μπορεί να προβλέπεται ότι διανέμονται κέρδη και πριν από το τέλος της εταιρικής χρήσης με βάση προσωρινό λογαριασμό. Εκτός αντίθετης συμφωνίας, οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και τις ζημίες κατά το ποσοστό συμμετοχής τους.

3.1.6 Λύση και εκκαθάριση

Σύμφωνα με το άρθρο 259 § 1 Η ομόρρυθμη εταιρεία λύνεται:

- α) με την πάροδο του χρόνου διάρκειάς της,
- β) με απόφαση των εταίρων,
- γ) με την κήρυξή της σε πτώχευση και
- δ) με δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση εταίρου, εφόσον υπάρχει σπουδαίος λόγος.

Κατά το ίδιο άρθρο, προβλέπονται και άλλοι λόγοι λύσης της εταιρείας στην εταιρική σύμβαση. Λόγος λύσης και η μονοπρόσωπη εταιρεία κατά το άρθρο 267 του ν.4072: «Αν αποχωρήσουν για οποιονδήποτε λόγο ένας ή περισσότεροι εταίροι και παραμείνει μόνο ένας εταίρος, η εταιρεία λύνεται, εφόσον μέσα σε τέσσερις μήνες δεν δημοσιευτεί στο Γ.Ε.ΜΗ. η είσοδος νέου εταίρου».

Μετά τη λύση της εταιρίας ακολουθεί το στάδιο της εκκαθάρισης, το οποίο γίνεται για τη διευθέτηση των οικονομικών και κυρίως των περιουσιακών εκκρεμοτήτων που υφίστανται κατά τη λύση μεταξύ της εταιρείας, των εταίρων και των τρίτων, με σκοπό τη διανομή της περιουσίας που θα απομείνει στους εταίρους, κατά το λόγο συμμετοχής του καθενός στα κέρδη. Πραγματοποιείται από τους εκκαθαριστές, των οποίων η εξουσία άρχεται από τη λύση της εταιρείας, οπότε παύει η εξουσία των διαχειριστών. Οι εκκαθαριστές ορίζονται στο καταστατικό. Εάν δεν αναφέρονται, ορίζεται οποιοσδήποτε με ομόφωνη απόφαση των εταίρων. Σε περίπτωση διαφωνιών μεταξύ των εταίρων σχετικά με τον ορισμό των εκκαθαριστών, εκκαθαριστής ορίζεται από το αρμόδιο δικαστήριο. Όσον αφορά την διαδικασία της εκκαθάρισης, γίνεται με βάση το άρθρο 268 που αναφέρει ότι: Τα ονόματα και η κατοικία των εκκαθαριστών εγγράφονται στο Γ.Ε.ΜΗ. Το ίδιο ισχύει και σε κάθε περίπτωση αντικατάστασης εκκαθαριστή. Οι εκκαθαριστές υπογράφουν υπό την εταιρική επωνυμία με την προσθήκη των λέξεων «υπό εκκαθάριση». Κατά την έναρξη και την περάτωση της εκκαθάρισης οι εκκαθαριστές συντάσσουν ισολογισμό. Μετά την περάτωση της εκκαθάρισης η εταιρεία διαγράφεται από το Γ.Ε.ΜΗ. Τα βιβλία και τα έγγραφα της εταιρείας παραδίδονται προς φύλαξη σε έναν από τους εταίρους ή σε τρίτο. Σε περίπτωση διαφωνίας ο εταίρος ή ο τρίτος ορίζεται από το μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας κατά τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων.

3.2 Νομοθετικό πλαίσιο των Ετερόρρυθμων εταιριών

Νόμος 4072/2012 , άρθρα 271 -284

3.2.1 Έννοια -Χαρακτηριστικά της Ετερόρρυθμης Εταιρίας

Το άρθρο 271 παράγραφος §1 του Ν.4072/12 ορίζει ότι : «**Η Ετερόρρυθμη εταιρία είναι εταιρία με νομική προσωπικότητα, που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ένας τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται περιορισμένα (ετερόρρυθμος εταίρος), μέχρι του ποσού της εισφοράς του ή και μεγαλύτερου αυτής, που μπορεί να καθορισθεί στην εταιρική σύμβαση, ενώ ένας άλλος τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται απεριόριστα (ομόρρυθμος εταίρος)**».

Η περιορισμένη ευθύνη των ετερόρρυθμων εταίρων συνεπάγεται και κάποιους περιορισμούς: 1) Δεν μπορούν να αναλάβουν καθήκοντα διαχειριστή. 2) Δεν μπορεί να περιληφθεί το όνομα τους στην επωνυμία της επιχείρησης. 3) Δεν μπορούν να εισφέρουν

προσωπική εργασία, αλλά η κεφαλαιακή τους μερίδα πρέπει να εκφράζει υλική αξία³¹. Τα χαρακτηριστικά της ετερόρρυθμης εταιρίας είναι τα ίδια όπως της ομόρρυθμης εταιρίας, αφού αποτελεί παραλλαγή αυτής και οι ιδιαιτερότητές της ρυθμίζονται στα άρθ. 271 – 283 Ν 4072/2012. Η σημαντικότερη διαφορά της ετερόρρυθμης εταιρίας από την ομόρρυθμη εταιρία εντοπίζεται στην έκταση της ευθύνης των ετερόρρυθμων εταίρων έναντι των εταιρικών δανειστών, δηλαδή στην ύπαρξη εταίρων με ή χωρίς περιορισμένη προσωπική ευθύνη και στον περιορισμό της διαχείρισης των ετερόρρυθμων εταίρων (άρθ. 279 Ν 4072 / 2012)³²

3.2.2 Σύσταση ετερόρρυθμης εταιρίας – Δημοσιότητα

Για την ίδρυση ετερόρρυθμης εταιρείας πρέπει να συμπράξουν δύο τουλάχιστον μέρη, τα οποία κατά την έκφραση του νόμου υποχρεούνται αμοιβαίως στην επιδίωξη κοινού σκοπού (άρθρο 741, Αστικού Κώδικα). Τα μέλη της ετερόρρυθμης εταιρείας μπορεί να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Τα φυσικά πρόσωπα πρέπει να έχουν συμπληρώσει το δέκατο όγδοο (18ο) έτος της ηλικίας τους (σύμφωνα με το άρθρο 127 του Αστικού Κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 του Ν.1329/83). Συμμετοχή ανηλίκου στην ίδρυση προσωπικής εταιρείας επιτρέπεται μόνο κατόπιν δικαστικής άδειας.³³

Για την σύσταση ετερόρρυθμης εταιρίας, όπως και της ομόρρυθμης, απαιτείται εταιρική σύμβαση.

Όπως και στην ομόρρυθμη εταιρία έτσι και στην ετερόρρυθμη εταιρία, η σύμβαση μπορεί να γίνει είτε με ιδιωτικό έγγραφο, δηλαδή με ιδιωτικό συμφωνητικό ή με δημόσιο έγγραφο με σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου. Συμβολαιογραφικός τύπος υπάρχει όταν η εισφορά που περιλαμβάνει εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου. Όσον αφορά, τα κύρια στοιχεία του καταστατικού είναι η επωνυμία της εταιρείας, η έδρα της, ο σκοπός της, η διάρκεια της, το κεφάλαιο και τις εισφορές του κάθε συνεταίρου

Το άρθρο 272 του Ν. 4072/ 2012 αναφέρει για την εταιρική επωνυμία : Η επωνυμία της ετερόρρυθμης εταιρείας σχηματίζεται είτε από το όνομα ενός ή περισσότερων εταίρων είτε από το αντικείμενο της επιχείρησης είτε από άλλες λεκτικές ενδείξεις. Η επωνυμία της εταιρείας μπορεί να αποδίδεται ολόκληρη ή εν μέρει με λατινικούς χαρακτήρες. Στην επωνυμία της ετερόρρυθμης εταιρείας πρέπει να περιέχονται σε κάθε περίπτωση ολογράφως οι λέξεις «Ετερόρρυθμη Εταιρεία» ή το ακρωνύμιο «Ε.Ε.». Για τις διεθνείς συναλλαγές, οι ανωτέρω

³¹<https://eclass.teiemt.gr>

³²<http://gemi.ebeh.gr>

³³<https://www.anher.gr/documents/idrisi%20ee.pdf>

λέξεις εκφράζονται ως «Limited Partnership» ή/και το ακρωνύμιο «L.P.». Καθώς επίσης, αν στην επωνυμία ετερόρρυθμης εταιρείας περιληφθεί το όνομα ετερόρρυθμου εταίρου, τούτο έχει ως συνέπεια την απεριόριστη ευθύνη του, εκτός αν ο τρίτος που συναλλάχθηκε με την εταιρεία γνώριζε ότι είναι ετερόρρυθμος εταίρος. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζεται η παράγραφος 2 του άρθρου 250.

Η δημοσίευση του καταστατικού της ετερόρρυθμης εταιρείας γίνεται με την εγγραφή της στο Γ.Ε.ΜΗ, έτσι αποκτά και νομική προσωπικότητα. Στοιχεία που καταχωρίζονται, εκτός από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1, του άρθρου 251, είναι κατ' ελάχιστον το όνομα, η κατοικία και η αξία της εισφοράς των ετερόρρυθμων εταίρων. Και τέλος, όπως προαναφέραμε και στην ομόρρυθμη εταιρία η σύσταση της ολοκληρώνεται ηλεκτρονικά από την Υπηρεσία Μιας Στάσης (e-ΥΜΣ) του (Ν.3853/2010, άρθρο 5). Επίσης, στο Γ.Ε.ΜΗ. καταχωρίζεται και κάθε μεταβολή των στοιχείων αυτών.³⁴

3.2.3 Εκπροσώπηση και Διαχείριση της Ετερόρρυθμης Εταιρίας

Την διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων κατά το άρθρο 274 την έχουν αποκλειστικά οι ομόρρυθμοι εταίροι. Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν συμμετέχει στη διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων, ούτε στη λήψη των αποφάσεων, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση. Στο άρθρο 278 αναφέρετε ότι, ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν έχει εξουσία εκπροσώπησης της εταιρείας και υπεύθυνος είναι ο ομόρρυθμος εταίρος, αλλά με την εταιρική σύμβαση μπορεί να ανατίθεται σε ετερόρρυθμο εταίρο η εκπροσώπηση της εταιρείας. Για κάθε πράξη εκπροσώπησης από μέρους ετερόρρυθμου εταίρου ευθύνεται ο ίδιος ως ομόρρυθμος, εκτός αν ο τρίτος που συναλλάχθηκε μαζί του γνώριζε ότι είναι ετερόρρυθμος εταίρος.

3.2.4 Ευθύνη Εταίρων

Ο ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται προσωπικά, απεριόριστα και «εις ολόκληρον » προς τους πιστωτές. Ο ετερόρρυθμος εταίρος, που έχει καταβάλει στην εταιρεία την εισφορά του, δεν ευθύνεται για τα χρέη της εταιρείας.³⁵ Διαφορετικά ευθύνεται προσωπικά μέχρι του ποσού της εισφοράς του, δηλαδή όταν δεν θα έχει καταβάλλει την εισφορά του. Ο ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται ως ομόρρυθμος στις περιπτώσεις που αναγράφεται το όνομα του στην επωνυμία

³⁴ Ν.4072/2012 , άρθρο 273.Δημοσιότητα

³⁵ Ν.4072/2012 , άρθρο 279. Ευθύνη ετερόρρυθμου εταίρου

της εταιρείας ή συμμετέχει στη διαχείριση και εκπροσώπησή της.³⁶ Όσον αφορά την περίπτωση έναρξης λειτουργίας της εταιρείας πριν από την εγγραφή της στο Γ.Ε.ΜΗ., με βάση τις διατάξεις του άρθρου 280 Ν.4072/2012 κάθε ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται για τα χρέη που δημιουργήθηκαν κατά το διάστημα αυτό ως ομόρρυθμος, εκτός αν οι τρίτοι γνώριζαν ότι συμμετείχε στην εταιρεία ως ετερόρρυθμος εταίρος. Το ίδιο ισχύει και αν ο ετερόρρυθμος εταίρος εισήλθε στην εταιρεία μετά την έναρξη λειτουργίας της, αλλά πριν από την εγγραφή της στο Γ.Ε.ΜΗ. Η ευθύνη του αποχωρούντος εταίρου παρά την αποχώρηση του ετερόρρυθμου εταίρου λόγω αποκλεισμού ή εξόδου του, αυτός εξακολουθεί να ευθύνεται περιορισμένα για τα παλιά χρέη της εταιρείας μέχρι το χρόνο αποχώρησης από την εταιρία, με εφαρμογή για την παραγραφή των εταιρικών χρεών το άρθρ. 269 § 3 Ν 4072/2012 . Η απαλλαγή από την ευθύνη του για τα παλιά χρέη του είναι δυνατή αν υπάρχει συμφωνία απαλλαγής με την εταιρία.³⁷ Και τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 279 Ν.4072/2012 ο εισερχόμενος μετά τη σύσταση της εταιρείας ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται και για τα προ της εισόδου του χρέη. Αντίθετη συμφωνία όσον αφορά στην ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου, δεν ισχύει έναντι των τρίτων.

3.2.5 Κέρδη και ζημίες

Όπως στην ομόρρυθμη εταιρία έτσι και στην ετερόρρυθμη εταιρία, κατά το άρθρο 255 , στο τέλος της εταιρικής χρήσης συντάσσεται λογαριασμός, από τον οποίο εμφανίζονται τα κέρδη ή οι ζημίες της εταιρείας. Στην εταιρική σύμβαση μπορεί να προβλέπεται ότι διανέμονται κέρδη και πριν από το τέλος της εταιρικής χρήσης με βάση προσωρινό λογαριασμό. Εκτός αντίθετης συμφωνίας, οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και τις ζημίες κατά το ποσοστό συμμετοχής τους. Η διαφορά είναι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 277 ότι ο ετερόρρυθμος εταίρος συμμετέχει στις ζημίες της εταιρείας έως το ποσό της εισφοράς του, εκτός αν στην εταιρική σύμβαση προβλέπεται η συμμετοχή του για ορισμένο μεγαλύτερο χρηματικό ποσό.

3.2.6 Λύση και εκκαθάριση

Σύμφωνα με το άρθρο 259 § 1 για την ομόρρυθμη εταιρία έτσι και η ετερόρρυθμη εταιρία λύνεται:

- α) με την πάροδο του χρόνου διαρκείας της,
- β) με απόφαση των εταίρων,

³⁶ Ν.4072/2012 , άρθρο 272. Εταιρική επωνυμία

³⁷ <https://www.anher.gr/documents/idrisi%20ee.pdf>

γ) με την κήρυξή της σε πτώχευση και

δ) με δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση εταίρου, εφόσον υπάρχει σπουδαίος λόγος.

Επίσης, με την έξοδο, αποκλεισμό ή θάνατο του μοναδικού ομόρρυθμου εταίρου, εκτός αν με τροποποίηση του καταστατικού, που πρέπει να καταχωρισθεί εντός 4 μηνών στο ΓΕΜΗ, ένας από τους ετερόρρυθμους εταίρους καταστεί ομόρρυθμος ή εισέλθει στην εταιρεία νέος εταίρος ως ομόρρυθμος (άρθ. 281 του ν.4072/2012) και τέλος αν στην εταιρική σύμβαση μπορεί να προβλέπονται και άλλοι λόγοι λύσης της εταιρείας.

Σύμφωνα πάλι με το ίδιο άρθρο, μετά την λύση της εταιρίας ακολουθεί το στάδιο της εκκαθάρισης της εταιρίας. Τα καθήκοντα εκκαθαριστή ασκεί και ο ετερόρρυθμος εταίρος, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση. Για να παραμείνει, όμως, η ευθύνη του ετερόρρυθμο εταίρου περιορισμένη απαιτείται να έχει δημοσιευθεί στο Γ.Ε.ΜΗ. η λύση της εταιρίας και τα ονόματα των εκκαθαριστών, προκειμένου οι εταιρικοί δανειστές να μην νομίζουν πως ο συγκεκριμένος εταίρος είναι εκπρόσωπος μίας κανονικά λειτουργούσας εταιρίας.³⁸

³⁸ <https://karayiannislaw.gr/>

ΕΝΟΤΗΤΑ ΤΕΣΣΕΡΑ

4 ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

4.1 Φορολογία εισοδήματος των ομόρρυθμων & ετερόρρυθμων

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω στην ενότητα 1.5 στην ιστορική εξέλιξη της φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, ο νόμος που ισχύει μέχρι και σήμερα είναι ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε) Ν.4172/2013 όποιος αντικατέστησε τον Ν.2238/1994.

4.1.1 Σημαντικότερες Αλλαγές στον Ν.4172/2013³⁹

Οι κυριότερες αλλαγές που έφερε ο Κ.Φ.Ε σε σύγκριση με τον Ν.2238/1994 ήταν οι ακόλουθες:

Α) Στο άρθρο 7 του νέου Κ.Φ.Ε μειώνονται σε τέσσερις (4) από έξι (6) οι κατηγορίες του εισοδήματος. Σύμφωνα με το νέο ΚΦΕ, τα ακαθάριστα εισοδήματα διακρίνονται στις εξής κατηγορίες: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Β) Με το άρθρο 8, αντικαθίστανται οι έννοιες «διαχειριστική περίοδος» και «οικονομικό έτος» που χρησιμοποιούσε με τον Ν. 2238/94, με το φορολογικό έτος, το οποίο ταυτίζεται κατά βάση με το ημερολογιακό έτος και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες.

Γ) Το άρθρο 22 μας αναφέρει ότι οι εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες είναι αυτές που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) 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». γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα

³⁹ Διατάξεις νόμου 4172/2013

δικαιολογητικά. Σε αντίθεση με το νόμο 2238/19 που οι εκπιπόμενες δαπάνες ήταν συγκεκριμένες.

Δ) Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες για τις εταιρείες είναι:

- 1) Άνω των 500 ευρώ που δεν εξοφλούνται μέσω τραπεζών.
- 2) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας και οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.
- 3) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.
- 4) Τα τέλη επιτηδεύματος, οι έκτακτες εισφορές και τα πρόστιμα.
- 5) Οι δαπάνες για ενημερωτικές ημερίδες και εορταστικές εκδηλώσεις, για σίτιση ή διαμονή πελατών ή εργαζομένων, που ξεπερνούν τα 300 ευρώ ανά άτομο και το 0,5% του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

Ε) Άρθρο 24 «Φορολογικές» Αποσβέσεις

Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι «φορολογικές» αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

- α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β',
- β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

Έχουμε αλλαγές στους συντελεστές αποσβέσεων των παγίων στοιχείων ως εξής:

- I. Εδαφικές εκτάσεις, 0%.
- II. Κτιριακές εγκαταστάσεις, γραφεία, οικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες, σταθμοί, μη κτιριακές εγκαταστάσεις και ειδικές εγκαταστάσεις, κατασκευές, εξοπλισμός και ειδικά οχήματα φορτοεκφόρτωσης, 4%.
- III. Μηχανήματα, εξοπλισμός, εκτός Η/Υ και λογισμικού, μέσα μεταφοράς ατόμων, 10%.
- IV. Άυλα στοιχεία, δικαιώματα, έξοδα πολυετούς απόσβεσης και λοιπά πάγια στοιχεία, 10%.
- V. Μέσα μεταφοράς φορτίων, 12%.
- VI. Εξοπλισμός Η/Υ (κύριος και περιφερειακός) και λογισμικό, 20%.

Και τέλος, τα πάγια με αποσβέσιμη αξία έως 1.500 ευρώ μπορούν να αποσβένονται εξ ολοκλήρου μέσα στο έτος απόσβεσης.

ΣΤ) Άρθρο 26 Επισφαλείς απαιτήσεις

Για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι του ποσού των 1.000 ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των 12 μηνών, η επιχείρηση θα μπορεί να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό 100% της απαίτησης αυτής, εφόσον έχει αναλάβει τις κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης.

Για τα ποσά άνω των €1.000 προβλέπεται κλιμακωτός σχηματισμός προβλέψεων ως εξής:

Η επιχείρηση θα μπορεί να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον πάντα έχει αναλάβει τις κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με την παρακάτω κλίμακα:

Χρόνος υπερημερίας μεγαλύτερος των 12 μηνών, ποσοστό 50%

Χρόνος υπερημερίας μεγαλύτερος των 18 μηνών, ποσοστό 75%

Χρόνος υπερημερίας μεγαλύτερος των 24 μηνών, ποσοστό 100%

Ζ)Άρθρο32 Από 01/01/2014 επανέρχεται το «πόθεν έσχες» για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων για την αγορά επιχειρήσεων, για τη σύσταση ή αύξηση κεφαλαίου των Ο.Ε., Ε.Ε., ΕΠΕ, Α.Ε. εταιρειών καθώς και την αγορά εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικώς.

Η) Άρθρο 45 Στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, υπάγονται πλέον και οι προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.) που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, με τον νόμο 2238/1994 εντάσσονταν στην φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων.

4.1.2 Σημαντικότερες Αλλαγές με το νέο Νόμο 4646/19 (12/12/2019)

Στις 12 Δεκεμβρίου 2019 ψηφίστηκε από την Βουλή ο νέος νόμος Κ.Φ.Ε . ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 4646 «Φορολογική μεταρρύθμιση με αναπτυξιακή διάσταση για την Ελλάδα του αύριο», ο οποίος επέφερε σημαντικές αλλαγές στο Ν.4172/13.Οι σημαντικότερες αλλαγές είναι οι κάτωθι:

Πίνακας 1: Σημαντικότερες αλλαγές που έγιναν στο Ν.4172/13 από τον 4646/2019

ΝΟΜΟΣ 4172/2013	ΝΟΜΟΣ 4646/2019
Φορολογικός συντελεστές νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων: 28%	Φορολογικός συντελεστές νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων: 24%
Φορολογική κλίμακα Εισόδημα Συντελεστής Έως 10.000 22% 10.001-20.000 22% 20.001-30.000 29% 30.001-40.000 37% 40.001+ 45%	Φορολογική κλίμακα Εισόδημα Συντελεστής Έως 10.000 9% 10.001-20.000 22% 20.001-30.000 28% 30.001-40.000 36% 40.001+ 44%
Τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).	Τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).
	α) Για τη δαπάνη αγοράς μηνιαίων ή ετήσιων καρτών απεριορίστων διαδρομών μέσω μαζικής μεταφοράς, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%). β) Για τη δαπάνη μίσθωσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 g CO ₂ /Km, με μέγιστη Λιανική Τιμή Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) έως τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%). γ) Για τη δαπάνη αγοράς, εγκατάστασης και λειτουργίας δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης οχημάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 g CO ₂ /Km, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα

	<p>έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%).</p>
	<p>Οι δαπάνες που θα πραγματοποιηθούν για τη λήψη υπηρεσιών που σχετίζονται με την ενεργειακή, λειτουργική και αισθητική αναβάθμιση κτιρίων, τα οποία δεν έχουν ήδη ενταχθεί ή δεν θα ενταχθούν σε πρόγραμμα αναβάθμισης κτιρίων, μειώνουν ισόποσα κατανεμημένες σε περίοδο τεσσάρων (4) ετών, σε ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) του ύψους τους, τον φόρο εισοδήματος των φυσικών προσώπων, μέχρι του αναλογούντος για κάθε φορολογικό έτος φόρου, με ανώτατο συνολικά όριο δαπάνης τις δεκαέξι χιλιάδες (16.000) ευρώ.</p>
<p>Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή δέκα τοις εκατό 10% χωρίς καμιά άλλη επιβάρυνση. Ο φόρος που οφείλεται αποδίδεται στο Δημόσιο με δήλωση, η οποία πρέπει να υποβληθεί σε έναν μήνα από την καταχώρηση στο ΓΕ.Μ.Η. της αύξησης του μετοχικού/εταιρικού κεφαλαίου και καταβάλλεται σε τέσσερις (4) ίσες εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Ο φόρος αυτός δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους μετόχους ή εταίρους της.</p>	<p>Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή πέντε τοις εκατό 5% χωρίς καμιά άλλη επιβάρυνση. Ο φόρος που οφείλεται αποδίδεται στο Δημόσιο με δήλωση, η οποία πρέπει να υποβληθεί σε έναν μήνα από την καταχώρηση στο ΓΕ.Μ.Η. της αύξησης του μετοχικού/εταιρικού κεφαλαίου και καταβάλλεται σε τέσσερις (4) ίσες εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Ο φόρος αυτός <u>βαρύνει την εταιρεία και</u> δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα <u>έσοδά της</u>, κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με <u>τον</u> φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την</p>

	εταιρεία ή τους μετόχους ή εταίρους της.
	Εφάπαξ διαγραφή οφειλών φυσικών και νομικών προσώπων συνολικής αξίας έως 10 ευρώ ανά φορολογούμενο
Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό 13%	Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί <u>του ν.4384/2016</u> και οι <u>νομικές οντότητες που αναγνωρίζονται από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων ως Ομάδες και Οργανώσεις παραγωγών του άρθρου 27 του Κανονισμού (Ε.Ε.) 1305/2013</u> φορολογούνται με συντελεστή δέκα τοις εκατό 10%.

4.1.3 Φορολογία εισοδήματος των ομόρρυθμων & ετερόρρυθμων με το νόμου 4172/2013

4.1.3.1 Κέρδη και έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Σύμφωνα με το άρθρο 21 του Κ.Φ.Ε 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.

Επίσης με βάση τις διατάξεις του άρθρου 47 του ίδιου νόμου, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται η περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων.

Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η

επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.⁴⁰

Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου, που σημαίνει ότι διέπονται από την ίδια νομοθεσία για τις ατομικές επιχειρήσεις.

Καθώς επίσης σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 47 ,όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4.1.3.2 Μέθοδος προσδιορισμού κερδών

Οι διατάξεις του άρθρου 28 ρυθμίζουν το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου αναφέρεται στο εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

4.1.3.3 Εκπιπτόμενες δαπάνες

Για να προσδιοριστεί το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα με το άρθρο 22 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την έκπτωση των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα.

⁴⁰ Ν.4172/2013 Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης,

β) 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,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.⁴¹

Αναλυτικά βάσει ΠΟΛ1113/2015
ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α').

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

Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή

⁴¹ Ν.4172/2013 Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό.

Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

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

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του

φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε.).

Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

Επίσης σύμφωνα με τον νέο νόμο 4646/19 έχουν προστεθεί το άρθρο 22β που καθορίζει επιπλέον δαπάνες.

Χορήγηση προσαυξημένης έκπτωσης για συγκεκριμένες δαπάνες που αφορούν τους εργαζόμενους και την προστασία του περιβάλλοντος

α) Για τη δαπάνη αγοράς μηνιαίων ή ετήσιων καρτών απεριόριστων διαδρομών μέσω μαζικής μεταφοράς, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%).

β) Για τη δαπάνη μίσθωσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 g CO₂/ Km, με μέγιστη Λιανική Τιμή Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) έως τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα

έσοδά της, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσ αυξημένης κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%).

γ) Για τη δαπάνη αγοράς, εγκατάστασης και λειτουργίας δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης οχημάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 g CO₂/Km, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσ αυξημένης κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%).

4.1.3.4 Μη εκπιπόμενες δαπάνες

Σύμφωνα με τις διατάξεις το άρθρου 23 οι δαπάνες που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των Φ.Π και Ν.Π και Ν.Ο.

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά 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,

β) 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,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσ αυξηήσεων,

στ) η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) 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,

η) 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,

θ) 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,

ι) 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,

ια) 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,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) 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.

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

ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών

4.1.3.5 Φορολογικές αποσβέσεις

Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

1.α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β΄,

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ε.Ε. δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. – υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.) ή κατά την έννοια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του ν. 4308/2014.

Σημ.: σύμφωνα με την παρ.12 του άρθρου 66 του ν.4646/2019:Οι διατάξεις της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 24, οι οποίες αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του παρόντος εφαρμόζονται για συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης που συνάπτονται από την 1.1.2020 και μετά.

2. Για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης, ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

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

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

γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα της παραγράφου 4 ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,

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

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

Στην περίπτωση της μίσθωσης οχημάτων στην έννοια του μισθώματος σύμφωνα με την περίπτωση δ΄ δεν συμπεριλαμβάνονται τα κόστη λειτουργίας και κυκλοφορίας του οχήματος.

3. Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση.

4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 2: Συντελεστές φορολογικής απόσβεσης

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης
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%
αεροσκάφη, σιδηροδρομικοί συρμοί, πλοία και σκάφη εκτός από μέσα μαζικής μεταφοράς ατόμων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 g CO ₂ /Km	5%
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10%
Μέσα μεταφοράς ατόμων εκτός από τα μέσα μεταφοράς μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 g CO ₂ /km	16%
Μέσα μεταφοράς ατόμων μηδενικών ρύπων	25%
Μέσα μεταφοράς ατόμων χαμηλών ρύπων έως 50 g CO ₂ /Km	20%
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων εκτός από μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 g CO ₂ /Km	12%
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων μηδενικών ρύπων	20%
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων χαμηλών ρύπων έως 50 g CO ₂ /Km	15%
Μέσα μαζικής μεταφοράς ατόμων μηδενικών ρύπων	15%
Μέσα μαζικής μεταφοράς ατόμων χαμηλών ρύπων έως 50 g CO ₂ /Km	10%
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς φορολογικής απόσβεσης	10%
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20%
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10%
Εξοπλισμός και όργανα, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας	40%

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

Για τη δαπάνη απόσβεσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 gr CO₂/ km, με μέγιστη Λιανική Τιμή Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) έως τις 40.000 ευρώ, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, προσαυξημένης κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%).

Σημ.: σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 84 του ν.4646/2019 : Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013, όπως προστίθενται με το άρθρο 78 του παρόντος, εφαρμόζονται για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά.

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4.

7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).

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

9. Ο υπολογισμός της τιμής κτήσης σύμφωνα με τα άρθρα 41 και 42 γίνεται με βάση τις φορολογικές αποσβέσεις.

10. Το συναφές με την ενεργειακή απόδοση ή εξοικονόμηση νερού κόστος, αποσβένεται με τους συντελεστές του πίνακα της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου προσαυξημένους κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%). Σε περίπτωση που ο αρχικός συντελεστής απόσβεσης είναι

ανώτερος του 10%, ο προσαυξημένος συντελεστής δεν δύναται να υπερβαίνει τις 10 ποσοστιαίες μονάδες.

4.1.3.6 Φορολογικοί Συντελεστές

Κατά το νέο νόμο Ν.4646/12-12-2019 για την τροποποίηση του νόμου 4172/2013 τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, εξαιρουμένων των πιστωτικών ιδρυμάτων που εμπίπτουν στην περίπτωση β' της παρούσας παραγράφου, καθώς και οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β', γ', δ', ε', στ' και ζ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2019 και εφεξής.

β) Τα πιστωτικά ιδρύματα της περίπτωσης 1 της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν. 4261/2014, εφόσον έχουν ενταχθεί και για τα φορολογικά έτη που υπάγονται στις ειδικές διατάξεις του άρθρου 27Α, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%).

Πίνακας 3: Φορολογικοί συντελεστές 2013-2020

Φορολογικό έτος	Φορολογητέο εισόδημα	Νομικά πρόσωπα με απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία	Παρακράτηση φόρου	Παρακράτηση φόρου μερισμάτων για διπλογραφικά βιβλία
Έως το 2013	Έως 50.000€ Υπερβάλλον	26% 33%	55%	25%
2014	Έως 50.000€ Υπερβάλλον Ανεξαρτήτως ποσού	26% (απλογραφικά) 33% (απλογραφικά) 26% (διπλογραφικά)	75%	10%
Από το 2015-2017	Ανεξαρτήτως ποσού	29%	100%	10%(2015-2016) 15%(2017)
2018	Ανεξαρτήτως ποσού	29%	95%	15%
2019	Ανεξαρτήτως ποσού	24% ⁴²	100%	10%
2020⁴³	Ανεξαρτήτως ποσού	24%	100%	5%

Πηγή : Ν 4172/13 και Ν.4646/19

Σε αυτό το σημείο θα μπορούσαμε να δούμε στο διάγραμμα που ακολουθεί την εξέλιξη των συντελεστών φορολογίας εισοδήματος από το 2000-2016. Παρατηρούμε ότι υπάρχει μια συχνή μεταβολή. Οι συχνές αλλαγές καθιστούν αβέβαιο το φορολογικό περιβάλλον για τις επιχειρήσεις.

⁴² Ν.4646/19 12-12-2019

⁴³ Ν.4646/19 12-12-2019



Πηγή: I.O.B.E

4.1.3.7 Παρακράτηση φόρου-υπόχρεοι

Με βάση το άρθρο 61 υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου είναι κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62, καθώς και οι συμβολαιογράφοι για τις συναλλαγές της περίπτωσης στ' του άρθρου 62 υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64.

Οι πληρωμές που υπόκεινται σε παρακράτηση είναι οι ακόλουθες(άρθρο 62):

- α) μερίσματα,
- β) τόκοι,
- γ) δικαιώματα (royalties),

δ) αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο,

ε) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,

στ) η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 41 εκτός της περίπτωσης του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της περίπτωσης ε' της παραγράφου 6 του άρθρου 41.

Στην συνέχεια του άρθρου 62 τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου και λαμβάνουν αμοιβές για τις υπηρεσίες που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 του άρθρου 64.

Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου βάσει του άρθρου 64 είναι οι εξής:

α) για μερίσματα πέντε τοις εκατό (5%),

β) για τόκους δεκαπέντε τοις εκατό (15%),

γ) για δικαιώματα (royalties) και λοιπές πληρωμές είκοσι τοις εκατό (20%),

δ) για αμοιβές για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες είκοσι τοις εκατό (20%). Κατ' εξαίρεση, για τις αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων ο συντελεστής είναι τρία τοις εκατό (3%) επί της αξίας του υπό κατασκευή έργου ή του μισθώματος ανεξαρτήτως αν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα.

Σε περίπτωση εισφοράς όλου ή μέρους δημόσιου τεχνικού έργου από τον αρχικό ανάδοχο σε κοινοπραξία ή εταιρεία στην οποία συμμετέχει και ο ίδιος, η προβλεπόμενη παρακράτηση τρία τοις εκατό (3%) της παρούσας περίπτωσης ενεργείται μόνο από τον εργοδότη κατά την καταβολή του εργολαβικού ανταλλάγματος στον αρχικό ανάδοχο. Ο φόρος αυτός που βαρύνει τον ανάδοχο συμψηφίζεται από τον αναλογούντα φόρο της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας με βάση βεβαίωση που χορηγεί ο ανάδοχος. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και σε περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από κοινοπραξία ή εταιρεία, στην οποία συμμετέχουν μόνο μέλη της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή εταιρείας. Επίσης, εφαρμόζονται και στην περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από εταιρεία μέλος της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή από κοινοπραξία επιχειρήσεων μέλους της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας

ε) για το ασφάλισμα που καταβάλλεται με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Για το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι του ποσού των σαράντα χιλιάδων (40.000) ευρώ δέκα τοις εκατό (10%) και για τα ποσά που

υπερβαίνουν τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ είκοσι τοις εκατό (20%). Οι συντελεστές των προηγούμενων εδαφίων της περίπτωσης αυτής αυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς.

Δεν θεωρείται πρόωρη εξαγορά κάθε καταβολή που: (α) πραγματοποιείται σε εργαζόμενο ο οποίος έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του, ή

(β) γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζόμενου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του εργαζόμενου, πτώχευσης του εργοδότη, ή

(γ) πραγματοποιείται λόγω συμμετοχής του εργαζόμενου σε πρόγραμμα εθελουσίας εξόδου.

στ) για την υπεραξία από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας που αποκτά φυσικό πρόσωπο δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

Όσον αφορά τους φορείς γενικής κυβέρνησης σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, 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:

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

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

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

Εξαιρούνται από την παρακράτηση φόρου οι υπόχρεοι του πρώτου εδαφίου:

αα) όταν προμηθεύονται αγαθά ή τους παρέχονται υπηρεσίες και δεν απαιτείται σύμβαση, εφόσον η καθαρή αξία αυτών, κατά συναλλαγή, δεν υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα (150) ευρώ,

ββ) όταν λαμβάνουν υπηρεσίες ή προμηθεύονται ηλεκτρικό ρεύμα, τηλεφωνικές συνδιαλέξεις, τηλεγραφήματα, γραμματόσημα, φωταέριο, νερό και εισιτήρια γενικά,

γγ) όπου προβλέπεται παρακράτηση ή προκαταβολή φόρου από άλλη διάταξη για το ίδιο έσοδο και

δδ) 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.).

Ακόμα στο ίδιο άρθρο στην παράγραφο 3 αναφέρεται ότι 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 και που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

4.1.3.8 Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου

Το άρθρο 68 ορίζει ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση.

Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έκτου (6) μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης. Για τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους.

Σημ.: σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 142 του ν.4537/2018 έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2017 και μετά.

Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης:

- α) του φόρου που παρακρατήθηκε,
- β) του φόρου που προκαταβλήθηκε,
- γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9.

Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος κατά το μέρος που αφορά στα

διανεμόμενα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που προβαίνει στη διανομή, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος.

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

Η καταβολή του φόρου γίνεται σε έξι (6), κατ' ανώτατο όριο, ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης και οι υπόλοιπες πέντε (5) μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των πέντε (5) επόμενων μηνών, η οποία δεν μπορεί να εκτείνεται πέραν του ίδιου φορολογικού έτους. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν λυθεί ή έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση η καταβολή του φόρου γίνεται εφάπαξ και όχι αργότερα από την επόμενη εργάσιμη ημέρα από την υποβολή της δήλωσης.

Όταν ο φόρος που οφείλεται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης, παρέχεται έκπτωση δύο τοις εκατό (2%) στο συνολικό ποσό αυτού και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν.

Οι Σύλλογοι Γονέων και Κηδεμόνων που δεν αποκτούν έσοδα υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος, αλλά αποκλειστικά και μόνο έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και για τις άτυπες ενώσεις ιδιοκτητών και ενοίκων πολυκατοικίας, όταν δεν αποκτούν φορολογητέο εισόδημα.

ΕΝΟΤΗΤΑ ΠΕΜΠΤΗ

5 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΟΝ Ν.4172/2013 ΚΑΙ Ν.4646/2019

Παρακάτω θα αναλύσουμε μέσω παραδειγμάτων την διαφορά της φορολογικής επιβάρυνσης που θα προκύψει για τα έτη 2018 και 2019 για τις προσωπικές επιχειρήσεις, ώστε να καταλήξουμε στο αποτέλεσμα της φορολογικής επιβάρυνσης από την μία χρήση στην άλλη.

5.1 Σύγκριση Φορολογίας κερδών με διπλογραφικά βιβλία για την χρήση 2018 και 2019 προσωπικών εταιριών.

Η προσωπική εταιρία ΟΜΙΚΡΟΝ Ο.Ε τηρεί διπλογραφικά βιβλία, με εταίρους τον «Μ» με ποσοστό συμμετοχής 60% και τον «Κ» με ποσοστό συμμετοχής 40% για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 πραγματοποίησαν φορολογητέα κέρδη 160.000€.

Παρακάτω, θα διαπιστώσουμε την διαφορά των φορολογικών αποτελεσμάτων που θα προκύψει από την μία χρήση (2018) στην άλλη χρήση (2019).

Έτος 2018

	Φορολογικός συντελεστής	Φορολογικό έτος 2018
Φορολογητέα Κέρδη	160.000,00 € X 29%	46.400,00€
Μείον προκαταβολή προηγούμενης χρήσης (Θεωρούμε ότι είχαμε το ίδιο αποτέλεσμα το 2017)		46.400,00€
Πλέον προκαταβολή τρέχοντος έτους 95%		44.080,00€
Σύνολο πληρωτέου Φόρου		44.080,00€

Τα καθαρά κέρδη που μένουν μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος ανέρχονται στο ποσό των 113.600,00€, όπως προκύπτει αναλυτικά $160.000,00€ - 46.400,00€ = 113.600,00€$.

Το πόσο αυτό είτε παραμένει στην Ο.Ε. ως αποθεματικό ή αλλιώς υπόλοιπο κερδών εις νέο , είτε διανέμεται ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των εταιρών.

Στην συγκεκριμένη περίπτωση υποθέτουμε ότι τα κέρδη διανέμονται στους εταίρους. Συγκεκριμένα για τον «Μ» έχουμε:

Κέρδη που αναλογούν στον ομόρρυθμο εταίρο "Μ" Φυσικό πρόσωπο 2018	
Κέρδη χρήσης	160.000,00€
Μείον φόρος εισοδήματος	46.400,00€
Υπόλοιπο προς Διανομή	113.600,00€
Ποσοστό Συμμετοχής	60%
Κέρδη που αναλογούν στον "Μ"	68.160,00€
Φόρος μερισμάτων (10%)	6.816,00€

Τα κέρδη που αναλογούν στον εταίρο "Μ" είναι 68.160,00€ και ο φόρος παρακράτησης μερισμάτων 10% αξίας 6.816,00€.

Όσον αφορά στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμενων κερδών (μερισμάτων), όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους.⁴⁴

Το υπόλοιπο ποσό που απομένει μετά την παρακράτηση του φόρου μερισμάτων, δηλώνεται στην ατομική δήλωση του φυσικού προσώπου και δεν φορολογείται ξανά. Το ποσό αυτό συναθροίζεται με αλλά εισοδήματα του φυσικού προσώπου και υπόκεινται μόνο σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ανάλογα με την κλίμακα του συνολικού εισοδήματος του.

Για τον «Κ» έχουμε:

⁴⁴ΠΟΛ.1223/8.10.2015 Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)

Κέρδη που αναλογούν στον ομόρρυθμο εταίρο "Κ" Φυσικό πρόσωπο 2018	
Κέρδη χρήσης	160.000,00€
Μείον φόρος εισοδήματος	46.400,00€
Υπόλοιπο προς Διανομή	113.600,00€
Ποσοστό Συμμετοχής	40%
Κέρδη που αναλογούν στον "Κ"	45.440,00€
Φόρος μερισμάτων (10%)	4.544,00€

Τα κέρδη που αναλογούν στον εταίρο "Κ" είναι 45.440,00€ και ο φόρος παρακράτησης 10% αξίας 4.544,00€. Το υπόλοιπο ποσό που απομένει μετά την παρακράτηση του φόρου μερισμάτων, δηλώνεται στην ατομική δήλωση του φυσικού προσώπου και δεν φορολογείται ξανά. Το ποσό αυτό συναθροίζεται με αλλά εισοδήματα του φυσικού προσώπου και υπόκεινται μόνο σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ανάλογα με την κλίμακα του συνολικού εισοδήματος του.

Η συνολική φορολογική επιβάρυνση για την ΟΜΙΚΡΟΝ Ο.Ε. στο έτος 2018 είναι 55.440,00€ που αναλύεται παρακάτω:

Φόρος Εισοδήματος Πληρωτέος	44.080,00€
Φόρος Μερισμάτων "Μ"	6.816,00€
Φόρος Μερισμάτων "Κ"	4.544,00€
Συνολική Φορολογική Επιβάρυνση 2018	55.440,00€

Έτος 2019

	Φορολογικός συντελεστής	Φορολογικό έτος 2019
Φορολογητέα Κέρδη	160.000,00 € X 24%	38.400,00€
Μείον προκαταβολή προηγούμενης χρήσης 2018		44.080,00€
Πλέον προκαταβολή τρέχοντος έτους 100%		38.400,00€
Σύνολο πληρωτέου Φόρου		32.720,00€

Τα καθαρά κέρδη που μένουν μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος ανέρχονται στο ποσό των 121.600,00€, όπως προκύπτει αναλυτικά 160.000,00€-38.400,00€= 121.600,00€.

Στην συγκεκριμένη περίπτωση υποθέτουμε ότι τα κέρδη διανέμονται στους εταίρους. Συγκεκριμένα για τον «Μ» έχουμε:

Κέρδη που αναλογούν στον ομόρρυθμο εταίρο "Μ" Φυσικό πρόσωπο 2019	
Κέρδη χρήσης	160.000,00€
Μείον φόρος εισοδήματος	38.400,00€
Υπόλοιπο προς Διανομή	121.600,00€
Ποσοστό Συμμετοχής	60%
Κέρδη που αναλογούν στον "Μ"	72.960,00€
Φόρος μερισμάτων (5%)	3.648,00€

Τα κέρδη που αναλογούν στον εταίρο "Μ" είναι 72.960,00€ και ο φόρος παρακράτησης 5% αξίας 3.648,00€

Στα κέρδη που διανέμουν οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, για τα οποία ο χρόνος του δικαιώματος εισπραξής τους από τα μέλη των υπόψη νομικών οντοτήτων είναι μετά την 1.1.2020. Όπως έχει διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1223/2015 εγκύκλιό μας, ως χρόνος απόκτησης του δικαιώματος εισπραξής των διανεμόμενων κερδών (μερισμάτων), τα οποία αφορούν κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους, όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους.⁴⁵

Το υπόλοιπο ποσό που απομένει μετά την παρακράτηση του φόρου μερισμάτων, δηλώνεται στην ατομική δήλωση του φυσικού προσώπου και δεν φορολογείται ξανά. Το ποσό αυτό συναθροίζεται με άλλα εισοδήματα του φυσικού προσώπου και υπόκειται μόνο σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ανάλογα με την κλίμακα του συνολικού εισοδήματος του.

⁴⁵ Ε.2012/2020 Παροχή οδηγιών σχετικά με τη μείωση του συντελεστή φορολογίας και παρακράτησης φόρου μερισμάτων από 10% σε 5%, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4646/2019

Για τον "Κ"

Κέρδη που αναλογούν στον ομόρρυθμο εταίρο "Κ" Φυσικό πρόσωπο 2019	
Κέρδη χρήσης	160.000,00€
Μείον φόρος εισοδήματος	38.400,00€
Υπόλοιπο προς Διανομή	121.600,00€
Ποσοστό Συμμετοχής	40%
Κέρδη που αναλογούν στον "Κ"	48.640,00€
Φόρος μερισμάτων (5%)	2.432,00€

Τα κέρδη που αναλογούν στον εταίρο "Κ" είναι 48.640,00€ και ο φόρος παρακράτησης 5% αξίας 2.432,00€. Το υπόλοιπο ποσό που απομένει μετά την παρακράτηση του φόρου μερισμάτων, δηλώνεται στην ατομική δήλωση του φυσικού προσώπου και δεν φορολογείται ξανά. Το ποσό αυτό συναθροίζεται με άλλα εισοδήματα του φυσικού προσώπου και υπόκεινται μόνο σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ανάλογα με την κλίμακα του συνολικού εισοδήματος του.

Η συνολική φορολογική επιβάρυνση για την ΟΜΙΚΡΟΝ Ο.Ε. στο έτος 2019 είναι 38.800,00€ που αναλύεται παρακάτω:

Φόρος Εισοδήματος Πληρωτέος	32.720,00€
Φόρος Μερισμάτων "Μ"	3.648,00€
Φόρος Μερισμάτων "Κ"	2.432,00€
Συνολική Φορολογική Επιβάρυνση 2019	38.800,00€

Επομένως, διαπιστώνουμε ότι η εταιρία στο έτος 2018 είχε μια συνολική φορολογική επιβάρυνση αξίας 55.440,00€ και για το έτος 2019 με τα ίδια ακριβώς κέρδη θα επιβαρυνθεί φορολογικά στο ποσό των 38.800,00€. Είναι κατανοητό, ότι η μείωση του συντελεστή φορολόγησης από 29% που ήταν για το έτος 2018, σε 24% που είναι και το έτος 2019, καθώς και η μείωση του ποσοστού του μερίσματος από 10% για το έτος 2018, με διανομή κερδών το 2019, σε 5% που είναι για το έτος 2019, με διανομή κερδών το έτος 2020, θα επιφέρει μια φορολογική ελάφρυνση στην εταιρία της τάξεως των **16.640,00€**.

Φορολογητέα Κέρδη	Συνολική Φορολογική Επιβάρυνση <u>2018</u>	Συνολική Φορολογική Επιβάρυνση <u>2019</u>	Διαφορά
160.000,00€	55.440,00€	38.800,00€	16.640,00€

5.2 Σύγκριση Φορολογίας κερδών με απλογραφικά βιβλία για την χρήση 2018 και 2019 προσωπικών εταιριών.

Η προσωπική εταιρία ΩΜΕΓΑ Ο.Ε τηρεί απλογραφικά βιβλία, με εταίρους τον «Μ» με ποσοστό συμμετοχής 60% και τον «Κ» με ποσοστό συμμετοχής 40% για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 πραγματοποίησαν φορολογητέα κέρδη 160.000€.

Παρακάτω, θα διαπιστώσουμε την διαφορά των φορολογικών αποτελεσμάτων που θα προκύψει από την μία χρήση (2018) στην άλλη χρήση (2019).

Για το έτος 2018

	Φορολογικός συντελεστής	Φορολογικό έτος 2018
Φορολογητέα Κέρδη	160.000,00 € X 29%	46.400,00€
Μείον προκαταβολή προηγούμενης χρήσης (Θεωρούμε ότι είχαμε το ίδιο αποτέλεσμα το 2017)		46.400,00€
Πλέον προκαταβολή τρέχοντος έτους 95%		44.080,00€
Σύνολο πληρωτέου Φόρου		44.080,00€

Τα καθαρά κέρδη που μένουν μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος ανέρχονται στο ποσό των 113.600,00€, όπως προκύπτει αναλυτικά $160.000,00€ - 46.400,00€ = 113.600,00€$.

Το πόσο αυτό διανέμεται ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των εταιρών.

Στις προσωπικές εταιρείες που τηρούν απλογραφικά βιβλία δεν υπάρχει δυνατότητα μεταφοράς των κερδών εις νέον για τη δημιουργία αποθεματικού, επομένως όλα τα κέρδη θεωρούνται πως διανέμονται στους εταίρους στο τέλος της χρήσης.

Συγκεκριμένα για τον «Μ» έχουμε:

Κέρδη που αναλογούν στον ομόρρυθμο εταίρο "Μ" Φυσικό πρόσωπο 2018	
Κέρδη χρήσης	160.000,00€
Μείον φόρος εισοδήματος	46.400,00€
Υπόλοιπο προς Διανομή	113.600,00€
Ποσοστό Συμμετοχής	60%
Κέρδη που αναλογούν στον "Μ"	68.160,00€
Φόρος μερισμάτων	0

Τα κέρδη που αναλογούν στον εταίρο "Μ" είναι 68.160,00€. Το εισόδημα αυτό το δηλώνει στην ατομική του φορολογική δήλωση και δεν φορολογείται ξανά.

Ο φόρος παρακράτησης στα απλογραφικά βιβλία δεν υπάρχει. **Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία**, στην αιτιολογική έκθεση του ν.4223/2013 και συγκεκριμένα του άρθρου 23 αυτού, με το οποίο προστέθηκε παράγραφος 4 στο άρθρο 47 του ν.4172/2013, αναφέρεται ότι «για τα πιο πάνω πρόσωπα εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως 28 του Κεφαλαίου Γ' του ν.4172/2013 που αφορούν στα φυσικά πρόσωπα και επομένως, μεταξύ άλλων, προκύπτει ότι σε περίπτωση διανομής κερδών από τους εν λόγω υπόχρεους **δεν** εφαρμόζεται η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 58 ορίζεται, ότι τα κέρδη που αποκτούν οι υπόχρεοι που αναγράφονται σε αυτό το εδάφιο, σε περίπτωση τήρησης απλογραφικών βιβλίων, φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 29 (φυσικών προσώπων). Κατά συνέπεια, σε περίπτωση απόληψης κερδών από τα ανωτέρω πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, **δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου**,

καθόσον τα κέρδη αυτά φορολογούνται μόνο στο όνομα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.⁴⁶

Για τον «Κ» έχουμε:

Κέρδη που αναλογούν στον ομόρρυθμο εταίρο "Κ" Φυσικό πρόσωπο 2018	
Κέρδη χρήσης	160.000,00€
Μείον φόρος εισοδήματος	46.400,00€
Υπόλοιπο προς Διανομή	113.60000€
Ποσοστό Συμμετοχής	40%
Κέρδη που αναλογούν στον "Κ"	45.440,00€
Φόρος μερισμάτων	0

Τα κέρδη που αναλογούν στον εταίρο "Κ" είναι 45.440,00€. Το εισόδημα αυτό το δηλώνει στην ατομική του φορολογική δήλωση και δεν φορολογείται ξανά.

Ο φόρος παρακράτησης στα απλογραφικά βιβλία δεν υπάρχει, όπως εξηγήσαμε παραπάνω.

Η συνολική φορολογική επιβάρυνση για την ΩΜΕΓΑ Ο.Ε. στο έτος 2018 είναι 44.080,00€ που αναλύεται παρακάτω:

Φόρος Εισοδήματος Πληρωτέος	44.080,00€
Φόρος Μερισμάτων "Μ"	0
Φόρος Μερισμάτων "Κ"	0
Συνολική Φορολογική Επιβάρυνση 2018	44.080,00€

⁴⁶ΠΟΛ.1042/26.1.2015 Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)

Για το έτος 2019

	Φορολογικός συντελεστής	Φορολογικό έτος 2019
Φορολογητέα Κέρδη	160.000,00 € X 24%	38.400,00€
Μείον προκαταβολή προηγούμενης χρήσης 2018		44.080,00€
Πλέον προκαταβολή τρέχοντος έτους 100%		38.400,00€
Σύνολο πληρωτέου Φόρου		32.720,00€

Τα καθαρά κέρδη που μένουν μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος ανέρχονται στο ποσό των 121.600,00€, όπως προκύπτει αναλυτικά $160.000,00€ - 38.400,00€ = 121.600,00€$.

Για τον «Μ» έχουμε:

Κέρδη που αναλογούν στον ομόρρυθμο εταίρο "Μ" Φυσικό πρόσωπο 2019	
Κέρδη χρήσης	160.000,00€
Μείον φόρος εισοδήματος	38.400,00€
Υπόλοιπο προς Διανομή	121.600,00€
Ποσοστό Συμμετοχής	60%
Κέρδη που αναλογούν στον "Μ"	72.960,00€
Φόρος μερισμάτων	0

Τα κέρδη που αναλογούν στον εταίρο "Μ" είναι 72.960,00€. Το εισόδημα αυτό το δηλώνει στην ατομική του φορολογική δήλωση και δεν φορολογείται ξανά.

Ο φόρος παρακράτησης στα απλογραφικά βιβλία δεν υπάρχει, όπως εξηγήσαμε παραπάνω.

Για τον «Κ» έχουμε:

Κέρδη που αναλογούν στον ομόρρυθμο εταίρο "Κ" Φυσικό πρόσωπο 2019	
Κέρδη χρήσης	160.000,00€
Μείον φόρος εισοδήματος	38.400,00€
Υπόλοιπο προς Διανομή	121.600,00€
Ποσοστό Συμμετοχής	40%
Κέρδη που αναλογούν στον "Κ"	48.640,00€
Φόρος μερισμάτων	0

Τα κέρδη που αναλογούν στον εταίρο "Κ" είναι 48.640,00€. Το εισόδημα αυτό το δηλώνει στην ατομική του φορολογική δήλωση και δεν φορολογείται ξανά.

Ο φόρος παρακράτησης στα απλογραφικά βιβλία δεν υπάρχει, όπως εξηγήσαμε παραπάνω.

Η συνολική φορολογική επιβάρυνση για την ΩΜΕΓΑ Ο.Ε. στο έτος 2019 είναι 32.720,00€ που αναλύεται παρακάτω:

Φόρος Εισοδήματος	32.720,00€
Φόρος Μερισμάτων "Μ"	0
Φόρος Μερισμάτων "Κ"	0
Συνολική Φορολογική Επιβάρυνση 2019	32.720,00€

Επομένως, διαπιστώνουμε ότι η εταιρία στο έτος 2018 είχε μια συνολική φορολογική επιβάρυνση αξίας 44.080,00€ και για το έτος 2019 με τα ίδια ακριβώς κέρδη, θα επιβαρυνθεί φορολογικά στο ποσό των 32.720,00€. Είναι κατανοητό, ότι η μείωση του συντελεστή φορολόγησης από 29% που ήταν για το έτος 2018, σε 24% που είναι και το έτος 2019, θα επιφέρει μια φορολογική ελάφρυνση στην εταιρία της τάξεως των **11.360,00€**. Στην συγκεκριμένη περίπτωση λόγω των απλογραφικών βιβλίων ο φόρος μερισμάτων δεν υφίσταται.⁴⁷

⁴⁷ ΠΟΛ.1042/26.1.2015 Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)

Φορολογητέα Κέρδη	Συνολική Φορολογική Επιβάρυνση <u>2018</u>	Συνολική Φορολογική Επιβάρυνση <u>2019</u>	Διαφορά
160.000,00€	44.080,00€	32.720,00€	11.360,00€

Επομένως, με βάση τα προηγούμενα παραδείγματα μας και συγκρίνοντας τις κατηγορίες των βιβλίων, καθώς και την φορολογική επιβάρυνση που τα βαρύνει για τα έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, διαπιστώνουμε ότι :

	2018	2019	Διαφορά στα έτη
Φορολογητέα Κέρδη	160.000,00€	160.000,00€	
Φορολογική Επιβάρυνση Διπλογραφικά	55.440,00€	38.800,00€	16.640,00€
Φορολογική Επιβάρυνση Απλογραφικά	44.080,00€	32.720,00€	11.360,00€
Διαφορά στην κατηγορία βιβλίων	11.360,00€	6.080,00€	

Το τελικά συμπέρασμα είναι, ότι προσωπική εταιρία με εταίρους φυσικά πρόσωπα που τηρεί διπλογραφικά βιβλία έχει μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση από προσωπική εταιρία που τηρεί απλογραφικά βιβλία.

6 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΥΡΩΠΑΙΚΩΝ ΧΩΡΩΝ

6.1 Η οικονομία της Βουλγαρίας

Η οικονομία της Βουλγαρίας λειτουργεί με βάση τις αρχές της ελεύθερης αγοράς, με ένα μεγάλο ιδιωτικό και ένα μικρότερο δημόσιο τομέα. Η Βουλγαρία είναι μια βιομηχανική χώρα μεσαίου εισοδήματος, σύμφωνα με την Παγκόσμια Τράπεζα και είναι μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ), του Παγκόσμιου Οργανισμού Εμπορίου (ΠΟΕ), του Οργανισμού για την Ασφάλεια και τη Συνεργασία στην Ευρώπη (ΟΑΣΕ) και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας του Ευξείνου Πόντου(ΟΣΕΠ). Η βουλγαρική οικονομία έχει γνωρίσει ραγδαία ανάπτυξη τα τελευταία χρόνια, φτάνοντας το εκτιμώμενο Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν (ΑΕΠ) της στα 152 δισεκατομμύρια δολάρια (εκτίμηση 2017), με κατά κεφαλήν εισόδημα \$21.498 και μέσες μηνιαίες ακαθάριστες αποδοχές 1.123 λέβα (574 ευρώ) ανά κάτοικο (Δεκέμβριος 2017).

Το εθνικό νόμισμα της χώρας, το λέβα, έχει αναλογία 1,95583 λέβα για 1 ευρώ. Οι μεγαλύτεροι εμπορικοί εταίροι της Βουλγαρίας πάνω στις εισαγωγές και εξαγωγές είναι η Γερμανία, η Ιταλία, η Ρουμανία, η Τουρκία, η Ελλάδα, η Ρωσία, η Γαλλία, η Ισπανία, η Πολωνία, οι Κάτω Χώρες, η Κίνα, η Ουγγαρία και το Βέλγιο. Η Σόφια είναι η πρωτεύουσα και ο οικονομικός πυρήνας της Βουλγαρίας, καθώς και η έδρα για τις περισσότερες μεγάλες βουλγαρικές και διεθνείς εταιρείες.⁴⁸

Η βουλγαρική οικονομία αναπτύχθηκε σημαντικά τα τελευταία 26 χρόνια, παρά τις δυσκολίες μετά τη διάλυση της Κομεκόν, το 1991. Το Δεκέμβριο του 1996 η Βουλγαρία εντάχθηκε στον Παγκόσμιο Οργανισμό Εμπορίου. Μετά από αυτό το γεγονός και για τα επόμενα έτη η Βουλγαρία θα αρχίσει να προσελκύει σημαντικές ξένες επενδύσεις. Μόνο το 2004 επένδυναν πάνω από 2,72 δισεκατομμύρια ευρώ πολλές ξένες εταιρείες.⁴⁹

Σημαντικό σημείο ανάπτυξης της οικονομίας υπήρξε το 2007 όταν προσχώρησε στην ευρωπαϊκή ένωση. Συγκεκριμένα, η Παγκόσμια Τράπεζα κατατάσσει την οικονομία της χώρας ως «οικονομία άνω του μεσαίου εισοδήματος», ενώ σύμφωνα με την ετήσια έρευνά της Ease Doing Business, την τοποθετεί στην διόλου ευκαταφρόνητη 59η θέση ανάμεσα σε 190 χώρες από όλο τον κόσμο.⁵⁰

⁴⁸ <https://el.wikipedia.org>

⁴⁹ <https://el.wikipedia.org>

⁵⁰ <https://www.taxexperts.gr>

6.2 Φορολογικό σύστημα Βουλγαρίας

Οι σημαντικότεροι φόροι στην Βουλγαρία εισπράττονται σε κρατικό επίπεδο. Οι φόροι αυτοί περιλαμβάνουν φόρο εισοδήματος, κοινωνικής ασφάλισης, φόρους εταιρειών και φόρο προστιθέμενης αξίας. Σύμφωνα με την Βουλγαρική Νομοθεσία υπάρχουν δύο ομάδες φορολογικά υπόχρεες που είναι τα φυσικά πρόσωπα και οι εταιρείες.⁵¹ Η βουλγαρική νομοθεσία διαχωρίζει τα φυσικά πρόσωπα που είναι μόνιμοι κάτοικοι ή είναι πολίτες των χωρών της ΕΕ και εκείνων που δεν είναι πολίτες των χωρών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.⁵²

Οι βασικότεροι φόροι της Βουλγαρικής φορολογίας είναι:

Πίνακας 4: Φορολογικοί συντελεστές Βουλγαρίας

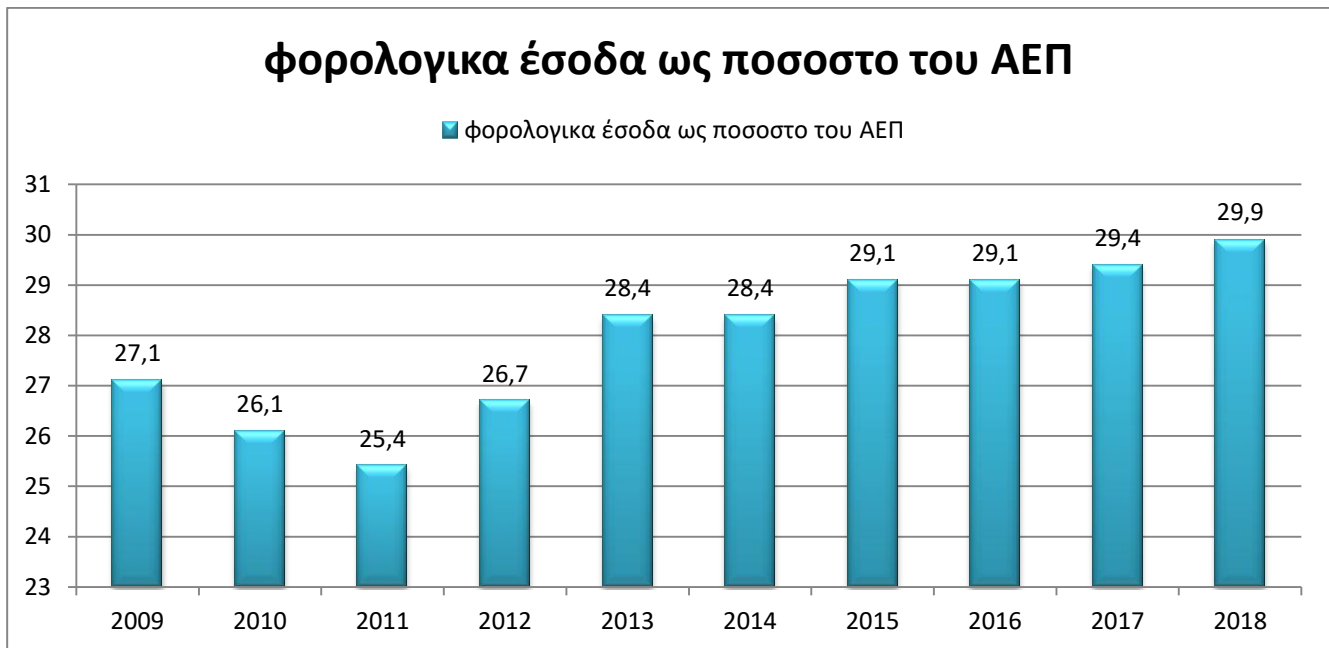
ΦΟΡΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ (%)
Φ.Π.Α	0% /9%/20%
Δικαιώματα	10%
Φόρος Φυσικών Προσώπων	10%
Εταιρικός Φόρος	10%
Κεφαλαιακά κέρδη	10%
Τόκοι	10%
Μερίσματα	0% / 5%

Στο παρακάτω διάγραμμα βλέπουμε τα φορολογικά έσοδα και κοινωνικές εισφορές ως ποσοστά του ΑΕΠ για τα έτη 2009-2018.

⁵¹ <https://www.taxexperts.gr>

⁵² <https://bulgaria.accountinghellenic.com/forologia-eteriwn-sthn-boulgaria/>

Γράφημα 3: Φορολογικά έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ στην Βουλγαρία



Πηγή: Eurostat

6.3 Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων Βουλγαρίας

Οι εταιρείες που νοούνται ως φορολογικοί κάτοικοι Βουλγαρίας υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους, ενώ οι μόνιμες εγκαταστάσεις και οι μη κάτοικοι φορολογούνται μόνο για το εισόδημα που προέρχεται από βουλγαρικές πηγές.

Σύμφωνα με το Νόμο περί φόρου εισοδήματος εταιρειών (ΝΦΕΕ) όλα τα νομικά πρόσωπα και ενώσεις χωρίς νομική προσωπικότητα οι οποίοι συναλλάσσονται εμπορικά στη χώρα φορολογούνται με φόρος εισοδήματος σε ποσό από 10%. Οι πληρωμές σε μη κατοίκους Βουλγαρίας υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου. Αναλυτικότερα, στα μερίσματα και στο προϊόν της εκκαθάρισης βουλγαρικής εταιρείας εφαρμόζεται συντελεστής 5%, ενώ δεν εφαρμόζεται παρακράτηση αν ο δικαιούχος είναι εταιρεία με έδρα σε άλλη χώρα της ΕΕ. Στην περίπτωση των τόκων, των δικαιωμάτων και των τεχνικών αμοιβών, ο συντελεστής παρακράτησης ανέρχεται σε 10%.⁵³

Ο Νόμος περί φόρου προστιθεμένης αξίας ισχύει από την 1/1/2007, η ημερομηνία της ένταξης της Βουλγαρίας στην Ευρωπαϊκή ένωση. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 20%, εκτός

⁵³ <https://www.taxexperts.gr/>

των προϊόντων και υπηρεσιών που στο νόμο ρητά αναφέρονται ως φορολογούμενες με συντελεστή μηδέν. Ένα μικρό ποσοστό 9% ισχύει μόνο για τις ξενοδοχειακές υπηρεσίες.⁵⁴

Οι Βουλγάρικες εταιρείες που είναι εγγεγραμμένες στο μητρώο ΦΠΑ και υποκείμενες στον φόρο, μπορούν να διεξάγουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές μέσω του συστήματος VIES.

Οι κυριότερες μορφές επιχειρήσεων στην Βουλγαρία είναι: η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (дружество с ограничена отговорност, OOD, με ελάχιστο απαιτούμενο κεφάλαιο 1λεν (€2) και η Ανώνυμη Εταιρεία (дружество с ограничена отговорност, AD, με ελάχιστο απαιτούμενο κεφάλαιο 50.000 BGN(€25.000)).⁵⁵

6.4 Φορολογική σύμβαση Ελλάδας-Βουλγαρίας⁵⁶

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με την Βουλγαρία Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας από το 1994, η οποία κυρώθηκε με τον Ν. 2255/1994. Η Σ.Α.Δ.Φ. ρυθμίζει τη φορολόγηση των μισθωτών υπηρεσιών, τα κέρδη των επιχειρήσεων, των μερισμάτων,⁵⁷ των τόκων και των δικαιωμάτων.⁵⁸ Τα ανώτερα όρια παρακράτησης φόρου σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία της Ελλάδας, της Βουλγαρίας και βάσει της ΣΑΔΦ είναι:

Για πληρωμές από την Βουλγαρία προς την Ελλάδα
Μερίσματα:0% ,Τόκοι: 5%, Δικαιώματα: 5%

Για πληρωμές από την Ελλάδα προς την Βουλγαρία
Μερίσματα: 0%/10%, Τόκοι: 0%/10%, Δικαιώματα: 0% / 10%

Η Βουλγαρία ανήκει στα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

⁵⁴ http://sofiafinance.bg/index.php?option=com_content&view=article&id=20&Itemid=23&lang=gr

⁵⁵ <https://www.taxexperts.gr/>

⁵⁶ <https://www.taxexperts.gr/>

⁵⁷ Ο όρος "μερίσματα", όπως χρησιμοποιείται σε αυτό το άρθρο, σημαίνει το εισόδημα από μετοχές, μετοχές "επικαρπίας" ή δικαιώματα "επικαρπίας", μετοχές μεταλλείων, ιδρυτικούς τίτλους ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη που δεν αποτελούν απαιτήσεις από χρέη, καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα το οποίο έχει την ίδια φορολογική μεταχείριση όπως και το εισόδημα από μετοχές, σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους του οποίου η εταιρεία που διενεργεί τη διανομή είναι κάτοικος. (ΣΥΜΒΑΣΗ ΕΛΛΑΔΑΣ – ΒΟΥΛΓΑΡΙΑΣ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2255ΦΕΚ 195/18.11.1994/τ.Α´

⁵⁸ Ο όρος "δικαιώματα", όπως χρησιμοποιείται στο παρόν άρθρο, σημαίνει πληρωμές κάθε φύσης που εισπράχθηκαν ως αντάλλαγμα για τη χρήση, ή το δικαίωμα χρήσης, οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας, περιλαμβανόμενων κινηματογραφικών ταινιών ή μαγνητοταινιών για τηλεοπτικές ή ραδιοφωνικές εκπομπές, οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, σχεδίου ή τύπου, μηχανολογικού σχεδίου, δίπλωμα νεωτερισμού ή πιστοποιητικό εφεύρεσης μυστικού τύπου ή διαδικασίας παραγωγής ή για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν βιομηχανικό, εμπορικό ή επιστημονικό εξοπλισμό.(ΣΥΜΒΑΣΗ ΕΛΛΑΔΑΣ – ΒΟΥΛΓΑΡΙΑΣ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2255ΦΕΚ 195/18.11.1994/τ.Α´

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:

α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή

β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος από το εξήντα τοις εκατό (60%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο οποίος 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 ΚΦΕ στην Ελλάδα.⁵⁹

Συνεπώς, οι συναλλαγές με την Βουλγαρία ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς δεν αναγνωρίζονται αυτόματα προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των Ελληνικών επιχειρήσεων.

6.5 Η οικονομία της Κύπρου⁶⁰

Κατά τη διάρκεια των πενήντα χρόνων από την ανεξαρτησία του νησιού το 1960, η Κύπρος έχει σταδιακά μετατραπεί από μία κατά βάση κλειστή οικονομία, που στηριζόταν στη γεωργία και την εξόρυξη μεταλλευμάτων, σε μία οικονομία παροχής υπηρεσιών, με προσανατολισμό στις εξαγωγές. Μεγάλο μέρος αυτής της αλλαγής επιτεύχθηκε λόγω του ανοίγματος της οικονομίας.

Κατά το μεγαλύτερο διάστημα της περιόδου μετά την ανεξαρτησία, η κυπριακή οικονομία έχει επιδείξει αξιοσημείωτη πορεία. Βασική κινητήρια δύναμη υπήρξε η ευελιξία της, η προσαρμοστικότητα της και η ετοιμότητα ανταπόκρισής της στις διεθνείς τάσεις των αγορών καθώς και η επιτυχημένη συνεργασία μεταξύ του ιδιωτικού και του δημόσιου τομέα. Η κυβέρνηση επένδυσε σε υποδομές απαραίτητες για την ανάπτυξη, ενώ ο ιδιωτικός τομέας εκμεταλλεύτηκε εξωγενείς ευκαιρίες.

Η Κύπρος προσχώρησε στην Ευρωπαϊκή Ένωση το 2004 και στις 13 Φεβρουαρίου 2007 υπέβαλε αίτημα προσχώρησης στην Ευρωζώνη. Η χώρα έγινε δεκτή στην Ευρωζώνη και αντικατέστησε την κυπριακή λίρα με το ευρώ την 1η Ιανουαρίου 2008.

⁵⁹ Ν.4172/2013 Άρθρο 65 §6 Κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς

⁶⁰ http://www.businessincyprus.gov.cy/mcit/psc/psc.nsf/ekte17_gr/ekte17_gr?OpenDocument

Η εκδήλωση της παγκόσμιας οικονομικής κρίσης το 2008 δεν άφησε ανεπηρέαστη την κυπριακή οικονομία. Κατάφερε να ανατρέψει την αναπτυξιακή πορεία, πλήττοντας περισσότερο τους τομείς των κατασκευών και του τουρισμού με τα δημόσια οικονομικά να παρουσιάζουν σημαντική επιδείνωση. Η συνεχιζόμενη δύσκολη παγκόσμια οικονομική κατάσταση, με το δεύτερο κύμα κρίσης, οδήγησε στην κατάρρευση του τραπεζικού τομέα της Κύπρου.

Σημαντικότεροι εμπορικοί εταίροι της Κύπρου είναι τα κράτη μέλη της ΕΕ, και ιδιαίτερα η Ελλάδα, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Γερμανία και η Ρωσία.

Η οικονομία της Κύπρου μπορεί γενικά να χαρακτηριστεί ως μικρή, ανοικτή και δυναμική, με τον τομέα των υπηρεσιών να αποτελεί την κινητήρια δύναμή της. Ο τομέας των υπηρεσιών είναι ο πλέον ραγδαία αναπτυσσόμενος τομέας με την συνεισφορά του στο ΑΕΠ του 2017 να ξεπερνά το 80%.

Από τη μια πλευρά, ο ιδιωτικός τομέας, ο οποίος αποτελείται, κυρίως, από μικρομεσαίες επιχειρήσεις, έχει πρωτεύοντα ρόλο στη διαδικασία παραγωγής. Από την άλλη πλευρά, ο ρόλος του κράτους είναι η υποστήριξη του ιδιωτικού τομέα και η ρύθμιση και εποπτεία των αγορών, προκειμένου να διατηρηθούν οι συνθήκες μακροοικονομικής σταθερότητας και ευνοϊκού επιχειρηματικού περιβάλλοντος, μέσω της συνεχής βελτίωσης του απαραίτητου νομικού και θεσμικού πλαισίου και διασφάλισης συνθηκών δικαίου ανταγωνισμού.

Πριν από την εμφάνιση της παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, η Κύπρος είχε επιδείξει ικανοποιητικούς ρυθμούς οικονομικής ανάπτυξης, χαμηλή ανεργία και σχετικά σταθερές μακροοικονομικές συνθήκες. Ωστόσο, αυτές οι καλές οικονομικές συνθήκες ήταν εν μέρει αποτέλεσμα της υπερβολικής πιστωτικής επέκτασης και των μη βιώσιμων επιπέδων κατανάλωσης στην οικονομία, τα οποία οδήγησαν στη δημιουργία υπερβολικών μακροοικονομικών ανισορροπιών. Το αποτέλεσμα αυτών των ανισορροπιών ήταν η απώλεια της πρόσβασης στις διεθνείς χρηματαγορές τον Ιούνιο του 2011. Επιπλέον, το ανεπαρκές ρυθμιστικό και εποπτικό πλαίσιο του χρηματοπιστωτικού τομέα όπως και η σημαντική έκθεση των κυπριακών τραπεζών στην ελληνική οικονομία και τα ελληνικά κρατικά ομόλογα, έχουν συνεισφέρει στην κατάρρευση του χρηματοπιστωτικού τομέα και της κυπριακής οικονομίας. Κατά συνέπεια, η Κυπριακή Δημοκρατία υπέβαλε τον Ιούνιο του 2012 επίσημο αίτημα στον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Στήριξης και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο για χρηματοοικονομική στήριξη.

Η συμφωνία που επιτεύχθηκε με την Ευρωπαϊκή Ένωση και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο για την εφαρμογή ενός Μακροοικονομικού Προγράμματος Προσαρμογής το Μάρτιο του 2013 διασφαλίζοντας ένα πρόγραμμα χρηματοοικονομικής στήριξης για μια περίοδο τριών χρόνων συνείσφερε στη σταδιακή σταθεροποίηση της κυπριακής οικονομίας και τη σταθερή ανάκαμψη στα επίπεδα εμπιστοσύνης. Το Μάρτιο του 2016, η Κύπρος ολοκλήρωσε επιτυχώς το

Πρόγραμμα Προσαρμογής και είναι τώρα σε μεταμνημονιακή παρακολούθηση (PPS) μέχρι να αποπληρωθεί τουλάχιστον το 75% της οικονομικής βοήθειας που έχει ληφθεί.

Το 2017 η κυπριακή οικονομία παρουσίασε θετικό ρυθμό ανάπτυξης για 3η συνεχόμενη χρονιά παρουσιάζοντας αύξηση της τάξης του 3,9%, μετά από 3,4% το 2016 και 2% το 2015. Η οικονομική δραστηριότητα αναμένεται να διατηρηθεί σε υψηλά επίπεδα κατά τα επόμενα χρόνια.

Η ανεργία επίσης δεν επιδεινώθηκε στα επίπεδα που αναμένονταν αρχικά καθώς κορυφώθηκε στο 16% περίπου το 2014, παρά τις αρχικές προβλέψεις για πέραν του 20% του εργατικού δυναμικού. Ένα θέμα που προβληματίζει παρόλα αυτά είναι το ψηλό ποσοστό ανεργίας μεταξύ των νέων και των μακροχρόνια ανέργων. Η ανεργία των νέων είναι σε καθοδική πορεία από το 2013 ενώ τη μακροχρόνια ανεργία από το 2015. Κατά το 2017, η ανεργία περιορίστηκε στο 11,1% από το 12,9% τον προηγούμενο χρόνο και αναμένεται να συνεχίσει την καθοδική αυτή πορεία.

Για το 2017, ο πληθωρισμός (ΔTK) κυμάνθηκε στο 0,5%, δηλαδή περιβάλλον χαμηλού πληθωρισμού, όπως και η ΕΕ στο σύνολο της. Στην περίπτωση της Κύπρου, ο χαμηλός πληθωρισμός αντανάκλα σε μεγάλο βαθμό την προσαρμογή της αγοράς εργασίας και των τιμών, εξέλιξη που θεωρείται αναγκαία για τη βελτίωση της παραγωγικότητας και ανάκτηση της ανταγωνιστικότητας για επαναφορά της οικονομίας σε πορεία ανάπτυξης.

Όσον αφορά τα δημόσια οικονομικά, οι στόχοι έχουν επιτευχθεί με σημαντικά περιθώρια κατά το 2016 και το 2017. Το 2017, το δημοσιονομικό πλεόνασμα ανήλθε σε 1,8% του ΑΕΠ από πλεόνασμα 0,3% του ΑΕΠ το 2016.

Σε σχέση με τον τραπεζικό τομέα, η πρόοδος που έχει επιτευχθεί είναι σημαντική, αφού παρουσιάζει πλέον σημάδια σταθεροποίησης. Εντούτοις, οι προκλήσεις που αντιμετωπίζει ο τραπεζικός τομέας συνεχίζουν να είναι σημαντικές. Η αντιμετώπιση του ψηλού επιπέδου των μη εξυπηρετούμενων δανείων παραμένει η κύρια πρόκληση.

6.6 Φορολογικό σύστημα Κύπρου⁶¹

Για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος «Κάτοικος Κύπρου» ορίζεται :

⁶¹ http://www.businessincyprus.gov.cy/mcit/psc/psc.nsf/eke10_gr/eke10_gr?OpenDocument

- Άτομο (φυσικό πρόσωπο) που παραμένει στην Κύπρο για μια ή περισσότερες περιόδους που υπερβαίνουν στο σύνολο τις 183 ημέρες στο φορολογικό έτος, ή Άτομο (φυσικό πρόσωπο) που πληροί όλες τις πιο κάτω προϋποθέσεις σε κάθε φορολογικό έτος:

(i) παραμένει στην Κύπρο για μία ή περισσότερες περιόδους που συμποούνται σε τουλάχιστον 60 ημέρες·

(ii) δεν παραμένει σε άλλο κράτος για μία ή περισσότερες περιόδους που υπερβαίνουν στο σύνολο τις 183 ημέρες·

(iii) δεν είναι φορολογικός κάτοικος σε άλλο κράτος·

(iv) ασκεί επιχείρηση στην Κύπρο ή / και εργοδοτείται στην Κύπρο ή / και κατέχει αξίωμα σε εταιρεία φορολογικό κάτοικο Κύπρου, κατά τις 31 Δεκεμβρίου του κάθε φορολογικού έτους, δηλαδή η επιχείρηση ή η εργοδότηση ή η κατοχή αξιώματος δεν τερματίζονται πριν το τέλος του φορολογικού έτους·

(v) διατηρεί μόνιμη κατοικία στην Κύπρο που του ανήκει ή την ενοικιάζει.

- Εταιρεία (νομικό πρόσωπο) της οποίας ο έλεγχος και η διεύθυνση ασκούνται στην Κύπρο.

Σε κάθε πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) που είναι κάτοικος Κύπρου, για κάθε φορολογικό έτος, επιβάλλεται φόρος στο εισόδημα που αποκτάται ή προκύπτει από πηγές τόσο εντός όσο και εκτός Κύπρου.

Σε κάθε πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) που δεν είναι κάτοικος Κύπρου, για κάθε φορολογικό έτος, επιβάλλεται φόρος στο εισόδημα που αποκτάται ή προκύπτει από πηγές εντός Κύπρου μόνο.

Νομικό Πρόσωπο – Εταιρεία μη κάτοικος, που έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Κυπριακή Δημοκρατία, μπορεί να επιλέξει να τύχει φορολογικής μεταχείρισης ως κάτοικος Κύπρου.

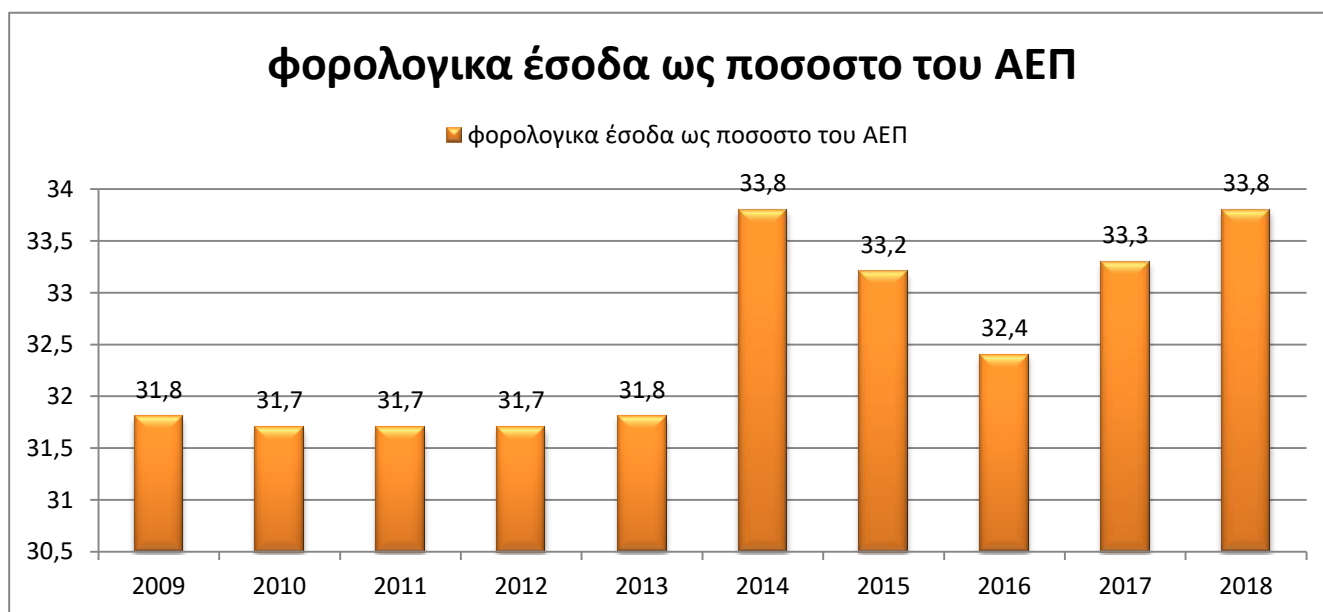
Εθελοντική εγγραφή στο μητρώο του Τμήματος Φορολογίας (για σκοπούς Φ.Π.Α.) μπορεί να πραγματοποιηθεί κάτω από όρους και προϋποθέσεις, π.χ. πρόσωπο που δεν είναι μόνιμα εγκατεστημένο στην Κυπριακή Δημοκρατία αλλά ασκεί φορολογητέες δραστηριότητες στην Κυπριακή Δημοκρατία.

Στον επόμενο πίνακα αναλύουμε τους φορολογικές συντελεστές που υπάρχουν στην Κυπριακή Δημοκρατία.

ΦΟΡΟΙ	ΠΟΣΟΣΤΟ (%)
Εταιρικός Φόρος	12,5%
Φόρος Φυσικών Προσώπων	Έως 19.500 €: 0 19.501 € έως 28.000 € : 20% 28.001€ έως 36.300 € : 25% 36.301€ έως 60.000 € : 30% Πάνω από 60.001 € : 35%
Κεφαλαιακά κέρδη	20%
Τόκοι	0%
Φ.Π.Α	0% / 5% / 9% / 19%
Μερίσματα	0%
Δικαιώματα	5% / 10%

Στο παρακάτω διάγραμμα βλέπουμε τα φορολογικά έσοδα και τις κοινωνικές εισφορές ως ποσοστά του ΑΕΠ για τα έτη 2009-2018.

Γράφημα 4: Φορολογικά έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ στην Κύπρο



Πηγή: Eurostat

6.7 Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων Κύπρου⁶²

Η Κύπρος προσφέρει ένα ευρύ φάσμα φορολογικών πλεονεκτημάτων στις εταιρείες που διεξάγουν εργασίες στην Κύπρο. Τα πλεονεκτήματα αυτά πηγάζουν από την ευνοϊκή φορολογία της Κύπρου που είναι σύμφωνη με τις απαιτήσεις του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (OECD) και της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και από το εκτενές δίκτυο συμβάσεων αποφυγής Διπλής Φορολογίας με πάνω από 60 χώρες.

Εν συντομία οι κύριες πρόνοιες της εταιρικής φορολογίας είναι:

- Ομοίομορφος φορολογικός συντελεστής Εταιρικού Φόρου 12.5%. Το χαμηλότερο ποσοστό στην ΕΕ·
- Μη φορολόγηση των εισοδημάτων από μερίσματα η/και τόκους, προσώπου που ΔΕΝ είναι κάτοικος της Δημοκρατίας, καθώς και προσώπου που είναι κάτοικος της Δημοκρατίας αλλά δεν θεωρείται “Domiciled” στη Δημοκρατία.⁶³
- Μη παρακράτηση φόρου για δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας (royalties) αναφορικά με τη χρήση των δικαιωμάτων αυτών εκτός Κύπρου·
- Μη φορολόγηση κέρδους από μόνιμη εγκατάσταση που διατηρείται στο εξωτερικό κάτω από όρους και προϋποθέσεις·
- Μη επιβολή φόρου επί κεφαλαιουχικών κερδών από τη διάθεση χρεογράφων σε αναγνωρισμένο Χρηματιστήριο·
- Απαλλάσσονται από την φορολογία, στις περιπτώσεις αναδιοργάνωσης εταιρειών, τα κέρδη που προκύπτουν από τη μεταβίβαση ιδιοκτησίας ή μετοχών, και η καταβολή τελών χαρτοσήμου·
- Αφορολόγητος επαναπατρισμός κερδών και κεφαλαίου.

Στην Κύπρο υπάρχει ο «θεσμός των εμπιστευμάτων», τα οποία συνίστανται στην υποχρέωση που έχει ένα πρόσωπο (ο επίτροπος - trustee) να διαχειρίζεται για καθορισμένη χρονική περίοδο περιουσία (η περιουσία του εμπιστεύματος – trust property), την οποία του μεταβιβάζει ο ιδιοκτήτης της περιουσίας και δημιουργός του εμπιστεύματος (ο δημιουργός - settlor), προς όφελος συγκεκριμένου προσώπου ή προσώπων (ο δικαιούχος - beneficiary) με

⁶² http://www.businessincyprus.gov.cy/mcit/psc/psc.nsf/eke10_gr/eke10_gr?OpenDocument

⁶³ «κάτοικος της Δημοκρατίας», όταν ο όρος αυτός εφαρμόζεται στην περίπτωση ατόμου, σημαίνει άτομο που είναι κάτοικος της Δημοκρατίας, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου, το οποίο επιπλέον έχει κατοικία (domicile) στη Δημοκρατία·

βάση τις επιθυμίες του δημιουργού, προφορικές ή γραπτές οι οποίες, εκφράζονται σε έγγραφο (έγγραφο εμπιστεύματος - trust deed) ή σε διαθήκη (will).

Όσον αφορά, για τα Κυπριακά Διεθνή Καταπιστεύματα απολαμβάνουν σημαντικά φορολογικά πλεονεκτήματα τα οποία προσφέρουν σημαντικές δυνατότητες φορολογικού προγραμματισμού:

- Το εισόδημα και τα κέρδη ενός Κυπριακού Διεθνούς Καταπιστεύματος τα οποία προκύπτουν από πηγές εκτός Κύπρου εξαιρούνται από οποιοδήποτε φορολογία που επιβάλλεται στην Κύπρο·
- Μερίσματα και τόκοι που λαμβάνονται από ένα καταπίστευμα από μια Κυπριακή εταιρεία διεθνών δραστηριοτήτων δεν υπόκεινται σε φορολογία ούτε σε παρακράτηση φόρου·
- Απαλλαγή από τη φορολογία σε περίπτωση αλλοδαπού που δημιουργεί ένα διεθνές καταπίστευμα στην Κύπρο και αφυπηρετεί στη χώρα, υπό τον όρο ότι όλη η ακίνητη περιουσία και το εισόδημα που κερδίζεται βρίσκεται στο εξωτερικό, ακόμη και αν το φυσικό πρόσωπο είναι δικαιούχος.

Επιβάλλεται φόρος Προστιθέμενης Αξίας σε συντελεστή 19% (κανονικός), 9% / 5% (μειωμένος), όπως και 0% (μηδενικός συντελεστής) πάνω σε συγκεκριμένα αγαθά και υπηρεσίες, σε όλες τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στην Δημοκρατία, στις αποκτήσεις αγαθών από άλλα κράτη μέλη και στις εισαγωγές αγαθών από Τρίτες χώρες.

6.8 Φορολογική σύμβαση Ελλάδας- Κύπρου⁶⁴

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με τη Κύπρο Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, από το 1967, που κυρώθηκε με το Α. Ν. 573/1968. Η Σ.Α.Δ.Φ. ρυθμίζει τη φορολόγηση των συντάξεων, των μισθωτών υπηρεσιών, των μερισμάτων, των τόκων και των δικαιωμάτων. Τα ανώτερα όρια παρακράτησης φόρου σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία της Ελλάδας, της Κύπρου και βάσει της ΣΑΔΦ είναι:

Για πληρωμές από την Κύπρο προς την Ελλάδα:
Μερίσματα:0%, Τόκοι:0%, Δικαιώματα: 0%

Για πληρωμές από την Ελλάδα προς την Κύπρο:
Μερίσματα: 0% (εάν εφαρμόζεται η Οδηγία της Ε.Ε.) / 10%

⁶⁴ <https://www.taxexperts.gr/>

Τόκοι: 0% (εάν εφαρμόζεται η Οδηγία της Ε.Ε.) / 10%

Δικαιώματα: 0%

Συντάξεις και άλλες παρόμοιας φύσης αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδας έναντι προηγούμενης έμμισθης υπηρεσίας, θα φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα. Συντάξεις που καταβάλλονται από το Κράτος της Κύπρου σε οποιοδήποτε άτομο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό, κατά την άσκηση λειτουργήματος Κυβερνητικού χαρακτήρα, φορολογούνται μόνο στην Κύπρο. Στην περίπτωση που το άτομο είναι υπήκοος Ελλάδας χωρίς να είναι επίσης υπήκοος Κύπρου, φορολογούνται και στα δύο Κράτη.

Η Κύπρος ανήκει στα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Συνεπώς, οι συναλλαγές με την Κύπρο ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς δεν αναγνωρίζονται αυτόματα προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των Ελληνικών επιχειρήσεων.

ΕΝΟΤΗΤΑ ΕΠΤΑ

7 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ ΜΕ ΑΛΛΕΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΧΩΡΕΣ ΓΙΑ ΤΟ 2019

Μετά την παρουσίαση του φορολογικού συστήματος της Ελλάδας και την αναφορά στο φορολογικό σύστημα της Βουλγαρίας και της Κύπρου, θα κάνουμε μια σύγκριση μεταξύ αυτών και άλλων χωρών της Ευρωπαϊκής ένωσης.

Η φορολογία αποτελεί βασικό κίνητρο για επενδύσεις.

Στο παρακάτω διάγραμμα παρουσιάζονται οι διαφορές στους συντελεστές φορολογίας εταιρειών.

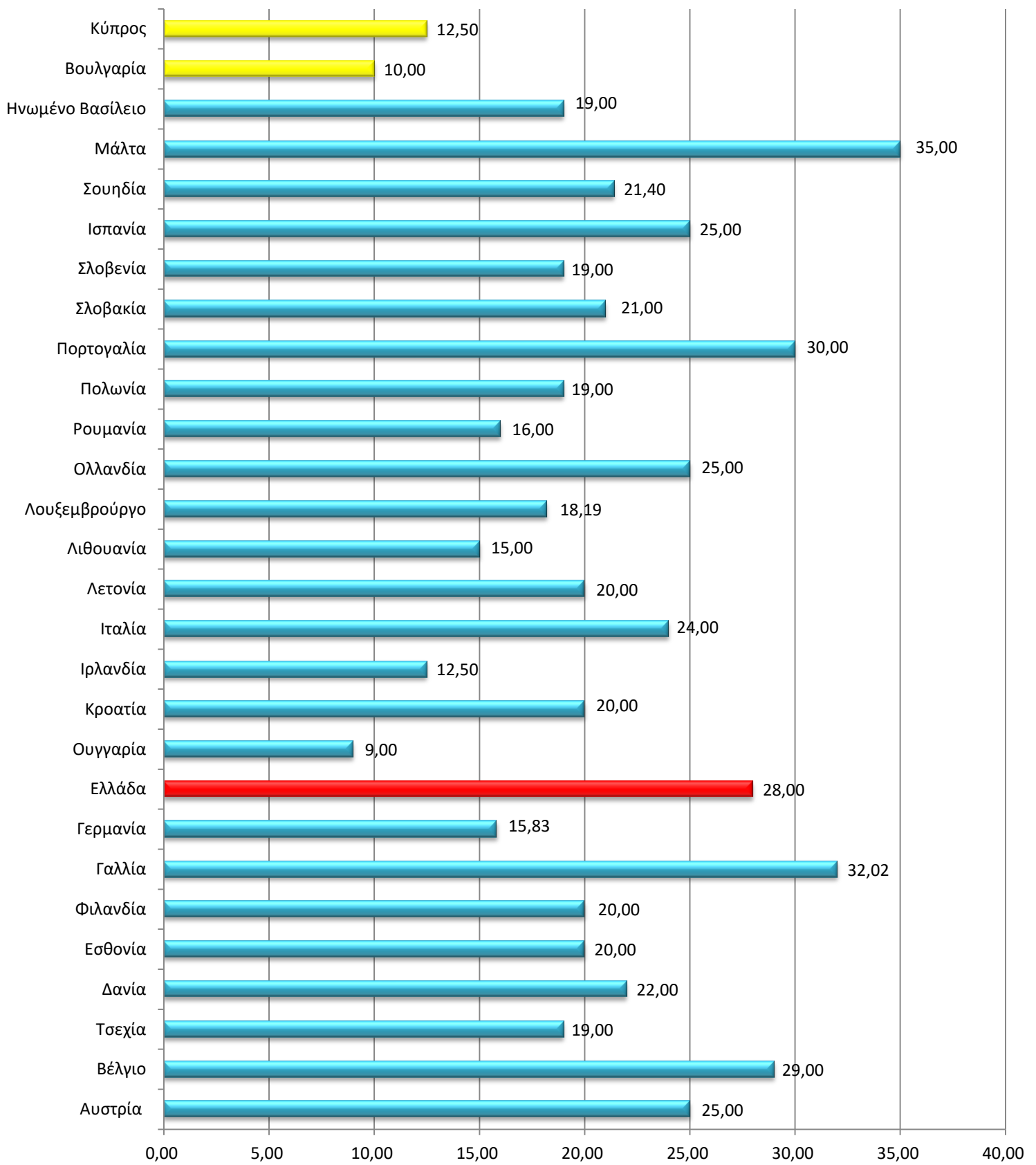
Οι συντελεστές φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για το έτος 2019 κυμαίνονται από 9% έως 35%. Συγκεκριμένα, η Μάλτα (35%), Γαλλία (32,02%), Πορτογαλία (30,00%) και το Βέλγιο με 29,00% κατέχουν τις τέσσερις πρώτες θέσεις χωρών της Ε.Ε. με τους υψηλότερους συντελεστές φορολόγησης εταιριών.

Η Ελλάδα βρίσκεται στην 5η θέση των χωρών με τους υψηλότερους συντελεστές φορολογίας εισοδήματος για επιχειρήσεις.

Η Βουλγαρία (10%) και η Κύπρος (12,5%) έχουν από τους χαμηλότερους συντελεστές στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ακόμα, παρατηρούμε ότι χώρες όπως το Βέλγιο, Γαλλία και Φιλανδία με αυξημένο βιοτικό επίπεδο παρουσιάζουν υψηλούς φορολογικές συντελεστές και αντίστοιχα χώρες με χαμηλό βιοτικό επίπεδο, όπως η Βουλγαρία, η Τσεχία και Σλοβακία παρουσιάζουν χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές. Οπότε, καταλαβαίνουμε ότι υπάρχει μια ανάλογη σχέση φορολογίας και κρατικών παροχών.

Γράφημα 5: Φορολογικοί συντελεστές εταιρειών ευρωπαϊκής ένωσης 2019

Συντελεστές φόρου εισοδήματος εταιρειών 2019



Πηγή :Ο.Ο.Σ.Α

7.1 Έσοδα φόρων στην Ελλάδα το 2018 και σύγκριση με άλλες χώρες του Ο.Ο.Σ.Α.⁶⁵

Το 2018 οι εισπράξεις εσόδων από την Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων Α.Α.Δ.Ε. ξεπέρασαν τους στόχους της, ενώ σε μεγάλο ποσοστό καταγράφηκε εμπρόθεσμη πληρωμή των φόρων και υψηλά ποσοστά συμμόρφωσης των πολιτών στην τακτοποίηση των φορολογικών εκκρεμοτήτων τους.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τα αποτελέσματα του ελεγκτικού και εισπρακτικού μηχανισμού της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων για το 2018, στην απολογιστική έκθεση της Αρχής, η οποία δόθηκε στη δημοσιότητα, αποτυπώνονται:

- ◆ Οι εισπράξεις εσόδων από την Α.Α.Δ.Ε. έφθασαν στα 51,867 δισ. ευρώ, έναντι στόχου 51,05 δισ. ευρώ.
- ◆ Το 57,3% των οφειλετών του Δημοσίου με νέες ληξιπρόθεσμες οφειλές εξόφλησαν ή ρύθμισαν τα χρέη τους. Ο στόχος ήταν το 52%.
- ◆ Το 90,9% του φόρου Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, ο ΕΝΦΙΑ και ο ΦΠΑ εισπράχθηκαν εμπρόθεσμα.
- ◆ Διενεργήθηκαν 26.364 φορολογικοί έλεγχοι από τα Ελεγκτικά Κέντρα και τις Δ.Ο.Υ., έναντι στόχου 24.750.
- ◆ Εισπράχθηκαν 439,3 εκατ. ευρώ από τους ελέγχους, έναντι 343,5 εκατ. ευρώ το 2017.
- ◆ Κατά 52,5% σε σχέση με το 2017 μειώθηκαν οι κατασχέσεις στα χέρια τρίτων λόγω ληξιπρόθεσμων χρεών. Έφθασαν τις 816.721, έναντι 1.719.733 το 2017.
- ◆ Κατά 13,6% μειώθηκαν σε σχέση με το 2017 τα προγράμματα πλειστηριασμού, αντιθέτως αύξηση 97,8% παρουσίασαν οι εγγραφές υποθήκης για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων.
- ◆ Από το συνολικό ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο την 1η Ιανουαρίου 2019, που διαμορφώθηκε σε 104, 365 δισ. ευρώ, σε ρύθμιση έχει υπαχθεί ποσό 3,698 δισ. ευρώ, δηλαδή ποσοστό 3,5%. Το πραγματικό, αφαιρούμενων των χαρακτηρισμένων ως ανεπίδεκτων είσπραξης οφειλών, συνολικό ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο της 01/01/2019 ανέρχεται σε 86,255 δισ. ευρώ. Ωστόσο, «το συνολικό «αποτελεσματικό» ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο, δηλαδή το πλέον

⁶⁵ Έκθεση Απολογισμού Α.Α.Δ.Ε 2018 και προγραμματισμού δραστηριοτήτων για το έτος 2019, Μάρτιος 2019.

εισπράξιμο μέρος του, ανήλθε την 01/01/19 σε 8,484 δισ. ευρώ κι αποτελεί το 8,1% του συνολικού ληξιπρόθεσμου υπολοίπου».

- ◆ Από το συνολικό ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο της 01/01/2019, το 47,7% αφορά μη φορολογικά έσοδα (πρόστιμα ΚΒΣ, δάνεια κλπ), το 27,5% αφορά έμμεσους φόρους (ΦΠΑ, πρόστιμα έμμεσων φόρων κλπ), το 22% άμεσους φόρους (φόροι εισοδήματος, φόροι περιουσίας κλπ) και το 2,8% αφορά λοιπά μη φορολογικά έσοδα.
- ◆ Περίπου 43.000 οφειλέτες χρωστούν περισσότερα από 93 δισ. ευρώ, ενώ σχεδόν 3,5 εκατομμύρια μικροοφειλέτες χρωστούν μόλις 2,5 δισ. ευρώ. Ειδικότερα, ποσοστό 87,4% των οφειλετών (3.554.463 οφειλέτες), με βασική οφειλή μικρότερη των 5.000 ευρώ, οφείλουν το 2,4% (2,465 δισ. ευρώ) του συνολικού ληξιπρόθεσμου υπολοίπου, ποσοστό 1,1% των οφειλετών (42.877 οφειλέτες) με βασική οφειλή μεγαλύτερη των 100.000 ευρώ χρωστούν το 89,5% (93.378 δις ευρώ).
- ◆ Ο συνολικός αριθμός οφειλετών με ληξιπρόθεσμες οφειλές το 2018 ανήλθε σε 4.064.750, έναντι 4.068.857 το 2017.
- ◆ Το πλήθος των οφειλετών για τους οποίους λήφθηκαν μέτρα το 2018 ανήλθε σε 1.168.438 ,έναντι 1.050.077 το 2017. Το ποσοστό των οφειλετών υπό αναγκαστικά μέτρα είσπραξης της φορολογικής διοίκησης ανήλθε το 2018 σε 64%, έναντι στόχου 59%.

Σύμφωνα με την Α.Α.Δ.Ε., η μείωση του πλήθους των κατασχέσεων εις χείρας τρίτων περιόδου 2018 σε σχέση με το 2017 οφείλεται στην αξιοποίηση του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών, με το οποίο πραγματοποιείται αποτελεσματική και στοχευόμενη χρήση των μέτρων αναγκαστικής είσπραξης.

Οι στόχοι εσόδων για είσπραξη από την ΑΑΔΕ, και συγκεκριμένα οι ποσοτικοί στόχοι (α) εσόδων για είσπραξη στο συνολικό ποσό των 51.053,0 εκατ. € και (β) επιστροφών εσόδων στο συνολικό ποσό των 3.648,0 εκατ. €. Έναντι της τεθείσας αυτής στοχοθεσίας τα έσοδα ανήλθαν σε 51.867,3 εκατ. € (παρουσιάζοντας θετική απόκλιση κατά 814,3 εκατ. €) και οι επιστροφές εσόδων σε 5.582,0 εκατ. €.

Στον παρακάτω πίνακα 1. παρουσιάζονται αναλυτικά (κατά είδος φόρου) ο στόχος προϋπολογισμού 2018, τα πραγματοποιηθέντα έσοδα 2018 και οι επιστροφές εσόδων, καθώς και οι διαμορφούμενες αποκλίσεις.

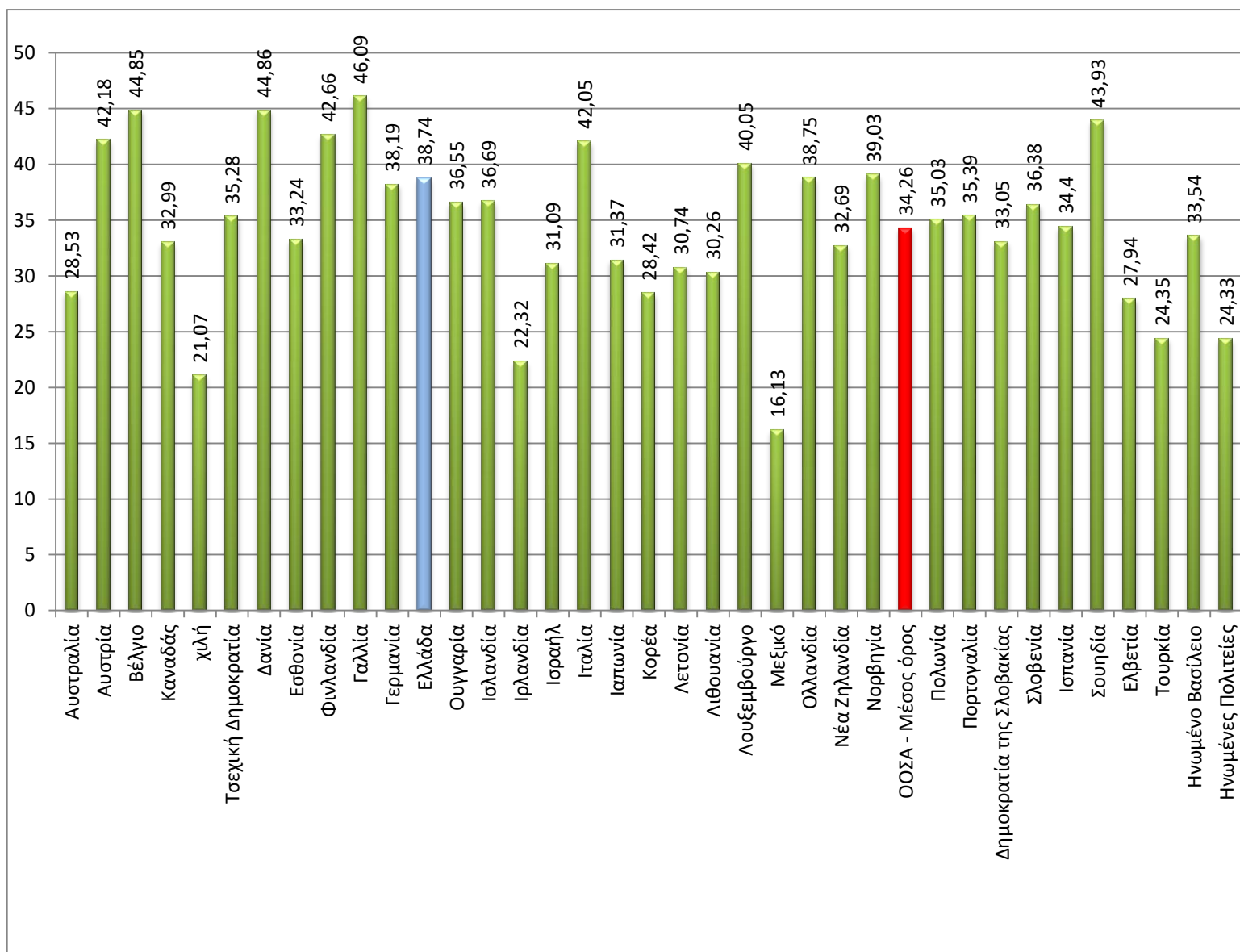
Πίνακας 6 : Έσοδα και επιστροφές εσόδων (σε εκατ. €) βάσει κρατικού προϋπολογισμού έτους 2018

	Στόχος Προϋπολογισμού	Αποτέλεσμα 2018	Αποκλίσεις
Άμεσοι φόροι	20.766,0	20.886,5	120,5
Φόρος εισοδήματος	13.307,0	13.563,1	256,1
Φόροι περιουσίας	3.379,0	3.217,4	-161,6
Άμεσοι φόροι ΠΟΕ	1.718,0	1.764,2	46,2
Λοιποί άμεσοι φόροι	2.362,0	2.341,9	-20,1
Έμμεσοι φόροι	27.390,0	27.966,0	576,0
Φόροι συναλλαγών	16.441,0	16.885,2	444,2
ΦΠΑ	15.845,0	16.220,1	375,1
Λοιποί φόροι συναλλαγών	596,0	665,2	69,2
Φόροι κατανάλωσης	9.706,0	9.484,9	-221,1
Έμμεσοι φόροι ΠΟΕ	851,0	1.138,9	287,9
Λοιποί έμμεσοι	392,0	456,9	64,9
(α)Σύνολο εσόδων	51.053,0	51.867,3	814,3
(β)Επιστροφές εσόδων	3.648,0	5.582,0	1.934,0

Πηγή: Έκθεση Απολογισμού Α.Α.Δ.Ε 2018 και προγραμματισμού δραστηριοτήτων για το έτος 2019, Μάρτιος 2019.

Όσον αφορά τα έσοδα του ελληνικού κράτους από τους φόρους σε σύγκριση με τις άλλες χώρες του Ο.Ο.Σ.Α ,η Ελλάδα κατέχει την 11^η θέση από τις 36 χώρες. Το 2018, η Ελλάδα είχε λόγο φόρου προς ΑΕΠ 38,7% σε σύγκριση με τον μέσο όρο του ΟΟΣΑ που είχε 34,3%.

Γράφημα 6: Στατιστικές φορολογικών εσόδων 2019 Ελλάδας



Πηγή: Ο.Ο.Σ.Α

Σύμφωνα με δημοσίευμα της Καθημερινής, το 2010, με το ξέσπασμα της κρίσης και την έλευση των μνημονίων, η Ελλάδα βρισκόταν στον μέσο όρο του ΟΟΣΑ, με τα φορολογικά έσοδα να ανέρχονται στο 32% του ΑΕΠ. Δύο χρόνια μετά, το 2012, η φορολογική επιβάρυνση έφθασε στο 35,5%, το 2014 με μικρή αύξηση ανήλθε το 35,7% του ΑΕΠ για να εκτοξευτεί στο 38,7% του ΑΕΠ το 2018.

Την περίοδο των μνημονίων 2010-2018, καταγράφεται στη χώρα μας αύξηση φόρων κατά 6,7 ποσοστιαίες μονάδες του ΑΕΠ. Πρόκειται για τη μοναδική χώρα που επιβάρυνε σε τόσο μικρή χρονική περίοδο τους φορολογουμένους. Συγκεκριμένα, οι φορολογικές επιβαρύνσεις από το 32% του ΑΕΠ που ήταν το 2010 έφθασαν στο 38,7% του ΑΕΠ το 2018, όταν ο μέσος όρος του ΟΟΣΑ ήταν 34,3% του ΑΕΠ.

Η υψηλή φορολογία σε συνδυασμό με τη χαμηλή ανταποδοτικότητα και την έλλειψη παροχών οδήγησε τους πολίτες στη φοροδιαφυγή.⁶⁶

Σε ανάλυση του διαγράμματος παρατηρούμε, ότι πρωταθλήτρια στα φορολογικά έσοδα είναι σταθερά η Γαλλία. Το 2018 ανήλθαν στο 46,1% του ΑΕΠ. Ακολουθούν η Δανία (44,9%) και το Βέλγιο (44,8%), ενώ την πρώτη πεντάδα συμπληρώνουν ακόμη δύο ευρωπαϊκές χώρες, η Σουηδία (43,9%) και η Φινλανδία (42,7%). Υψηλότερα φορολογικά έσοδα (ως ποσοστό του ΑΕΠ) από την Ελλάδα εμφανίζουν επίσης η Ιταλία, το Λουξεμβούργο και η Νορβηγία, ενώ πολύ κοντά μας είναι η Ολλανδία (38,8%) και η Γερμανία (38,2%).

Στη μεγάλη πλειονότητα των κρατών- μελών του ΟΟΣΑ τα φορολογικά έσοδα κινούνται μεταξύ 30% και 40% του ΑΕΠ. Ωστόσο σε πέντε χώρες είναι κάτω από το 25%. Πρόκειται για την Τουρκία, το Μεξικό, τη Χιλή, την Ιρλανδία και τις ΗΠΑ.⁶⁷

7.2 Σύγκριση φορολογικών εσόδων της Ελλάδας με άλλες Ευρωπαϊκές χώρες ως ποσοστό του ΑΕΠ

Σύμφωνα με την Eurostat, ο συνολικός λόγος φόρου προς ΑΕΠ, δηλαδή το άθροισμα των φόρων και των καθαρών κοινωνικών εισφορών ως ποσοστό του ακαθάριστου εισοδήματος του Εγχώριου προϊόντος, ανήλθε στο 40,3% στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) το 2018, μια μικρή αύξηση σε σύγκριση με το 2017(40,2%). Στη ζώνη του ευρώ, τα φορολογικά έσοδα ανήλθαν στο 41,7% του ΑΕΠ το 2018, από 41,5% το 2017.

Ο υψηλότερος λόγος φόρου προς ΑΕΠ τον έχει η Γαλλία, το Βέλγιο και τη Δανία.

Ο λόγος του φόρου προς το ΑΕΠ ποικίλλει σημαντικά μεταξύ των κρατών μελών, με το μεγαλύτερο μερίδιο των φόρων και των κοινωνικών συνεισφορών σε ποσοστό του ΑΕΠ το 2018 να καταγράφονται στη Γαλλία (48,4%), στο Βέλγιο (47,2%) και στη Δανία (45,9%), και ακολουθεί η Σουηδία (44,4%), η Αυστρία (42,8%), η Φινλανδία (42,4%) και η Ιταλία (42,0%).

Στο τέλος της κλίμακας που κατέγραψαν τις χαμηλότερες αναλογίες βρίσκονται την Ιρλανδία (23,0%) και την Ρουμανία (27,1%), οι οποίες βρίσκονται μπροστά από τη Βουλγαρία (29,9%), τη Λιθουανία (30,5%) και τη Λετονία (31,4%).

Σε σύγκριση με το 2017, ο λόγος φόρου προς ΑΕΠ αυξήθηκε σε δεκαέξι κράτη μέλη το 2018, με τη μεγαλύτερη αύξηση που σημειώθηκε παρατηρείται στο Λουξεμβούργο (από 39,1% το 2017 σε 40,7% το 2018), έναντι της Ρουμανίας (από 25,8% σε 27,1%) και Πολωνία (από 35,0%

σε

36,1%).

⁶⁶ <https://www.voria.gr/article/oosa-stis-protis-thesis-se-forous-i-ellada-gia-tin-periodo-tis-krisis>

⁶⁷ <https://m.naftemporiki.gr/story/1539848/oosa-sto-387-tou-aep-oi-foroi-stin-ellada>

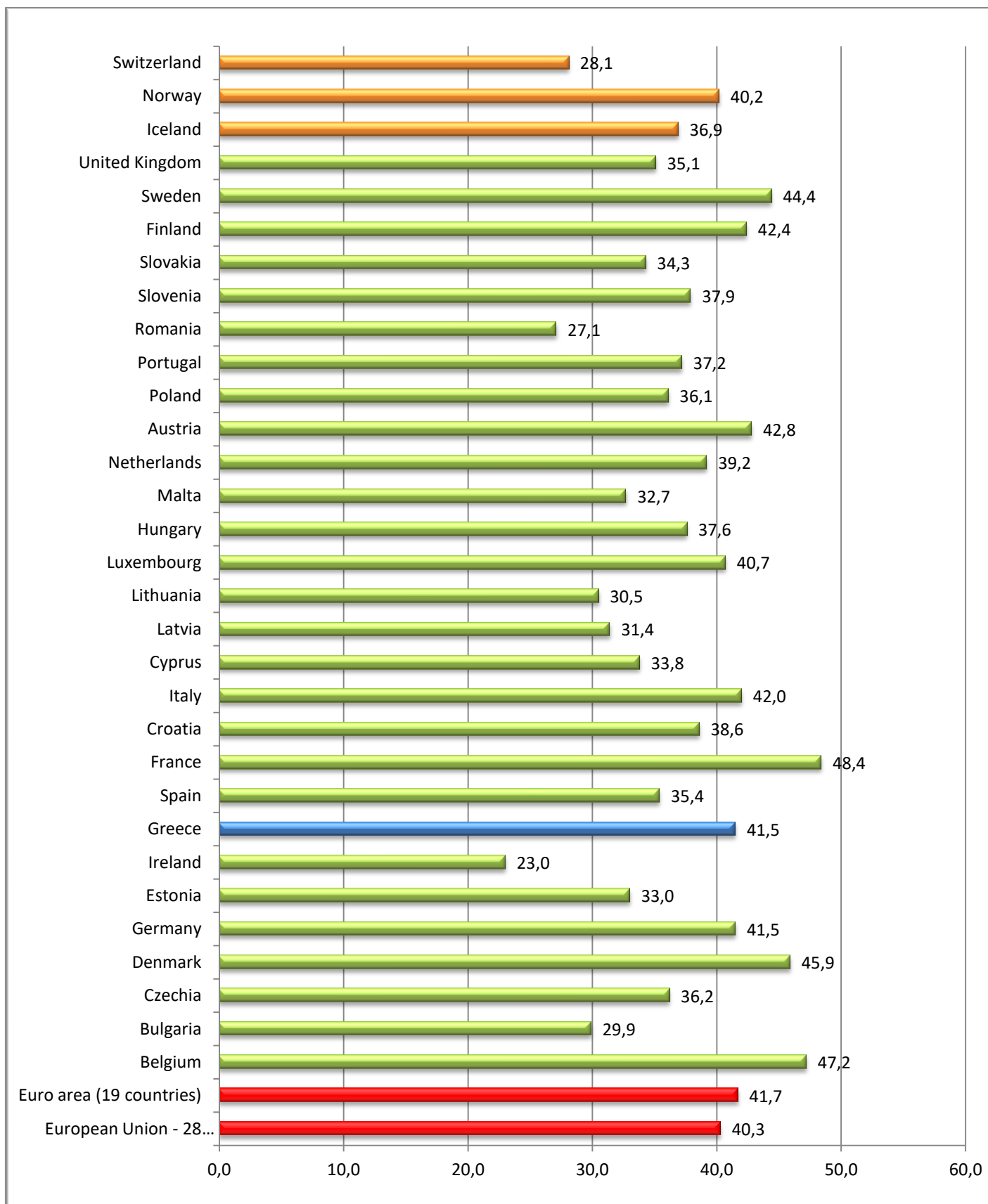
Αντίθετα, μειώσεις σημειώθηκαν σε επτά κράτη μέλη, ιδίως στη Δανία (από 46,8% το 2017 σε 45,9% το 2018), την Ουγγαρία (από 38,4% σε 37,6%) και τη Φινλανδία (από 43,1% σε 42,4%).

Το 41,5% του ΑΕΠ έφθασαν τα φορολογικά έσοδα στη χώρα μας το 2018, σύμφωνα με τη Eurostat, δίνοντας στην Ελλάδα την 8η θέση στην Ε.Ε. και ξεπερνώντας τον κοινοτικό μέσο όρο.

Την υπέρογκη αύξηση των φορολογικών και ασφαλιστικών βαρών που επωμίστηκαν οι πολίτες και οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα στη διάρκεια της κρίσης αναδεικνύουν τα στοιχεία της Eurostat για το άθροισμα των φόρων και των καθαρών ασφαλιστικών εισφορών ως ποσοστό του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος (ΑΕΠ) το 2018.⁶⁸

⁶⁸ <https://www.newmoney.gr/roh/palmos-oikonomias/oikonomia/protathlitria-stin-afxisi-ton-forologikon-varon-i-ellada-metaxi-2007-2018/>

Γράφημα 7: Συνολικά έσοδα από φόρους και κοινωνικές εισφορές στα κράτη μέλη της ΕΕ, το 2018 (ως% του ΑΕΠ)



Πηγή: eurostat.ec.europa.eu

8 ΕΠΙΛΟΓΟΣ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η ανάγκη για αύξηση των φορολογικών εσόδων με απώτερο σκοπό την καλύψει του δημόσιου χρέους, είχε ως αποτέλεσμα τις πολύ συχνές αλλαγές στο φορολογικό σύστημα της χώρας. Οι αλλαγές αυτές, μαζί με την πολιτική αστάθεια, την πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος, την αναποτελεσματική κυβερνητική γραφειοκρατία, την ανεπαρκή χρηματοδότηση από τα τραπεζικά συστήματα και τέλος, την αστάθεια της διακυβέρνησης, είναι οι παράγοντες που εμποδίζουν την επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα. Οι παράγοντες αυτοί οδηγούν τις επιχειρήσεις το λιγότερο στην φοροδιαφυγή, μέχρι και το οριστικό κλείσιμο. Οι φορολογούμενοι έχουν χάσει πλέον την εμπιστοσύνη τους προς το Κράτος.

Το φορολογικό σύστημα ενός σύγχρονου κράτους, εκτός από την εξασφάλιση των πόρων για τη λειτουργία της δημόσιας διοίκησης, επηρεάζει τα κίνητρα για επενδύσεις, εργασία, αποταμίευση, και επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών και νομικών προσώπων στην οικονομία, με φυσικό επακόλουθό να επηρεάζει τον ρυθμό ανάπτυξης της Ελληνικής οικονομίας.

Προκειμένου να πραγματοποιήσουμε μια ανοδική οικονομική ανάκαμψη προτείνουμε :

- Ακόμα, χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή τόσο στα φυσικά, όσο και στα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.
- Την μείωση των ασφαλιστικών εισφορών.
- Την εντατικοποίηση φορολογικών ελέγχων.
- Την ταχεία επίλυση φορολογικών διαφορών.
- Την ενίσχυση φορολογικής συμμόρφωσης των πολιτών.
- Την ενίσχυση εμπιστοσύνης των φορολογούμενων για το φορολογικό σύστημα.
- Την Απλοποίηση φορολογικής νομοθεσίας.
- Την Σταθερότητα φορολογικού πλαισίου.

Με την εφαρμογή του Ν.4172/2013 από το 2014, έχουμε μια αύξηση στον συντελεστή φορολογικού εισοδήματος των εταιριών στο 29%, με τον Νόμο όμως, Ν. 4646/2019, από την μελέτη περίπτωσης που αναλύσαμε, διαπιστώνουμε ότι η μείωση των συντελεστών φορολόγησης στο 24%, μαζί με μια σειρά φοροελαφρύνσεων, όπως αναλύσαμε στην παρούσα

εργασία, θα φέρει μια πολύ σημαντική φορολογική ελάφρυνση στις εταιρίες. Ας ελπίσουμε ότι έχει γίνει μια νέα φορολογική αρχή προς τον δρόμο της οικονομικής ανάπτυξης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave , «*Public Finance in Theory and Practice* », Fifth Edition,.., 1989
2. Γεωργακόπουλος, Θεόδωρος, Πάσχος, Παναγιώτης, «*Εισαγωγή στη Φορολογία*», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα 2003
3. Ι.Δ. Αναστασόπουλος- Θ.Π. Φορτσάκης, «*Φορολογικό Δίκαιο*» , Αθήνα 2003, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα
4. Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., Καραγιάννης Ιωάννης Δ.«Φορολογικά - φοροτεχνικά: Υπολογισμός του φόρου εισοδήματος. Φορολογικές δηλώσεις - Παραδείγματα - εφαρμογές στην πράξη: (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., Ατομικές κλπ)» 2015,έκδοση Καραγιάννης.
5. Λ. Θεοχαρόπουλου «*Φορολογικό δίκαιο Γενικό*» 1980 σελ.3, Μ. Στασινόπουλου «*Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου*» 1966 σελ.257 , Κ. Δ. Φινοκαλιώτη «*Φορολογικό Δίκαιο*»
6. Λεονάρδος Αρ.Κοντός-Μάναλης , «*Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο*» , Τόμος Ι, Αθήνα 2002, Εκδόσεις Π.Ν.ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ

ΝΟΜΟΙ –ΠΟΛ-ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ

1. **Νόμος 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος»** , (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994)
2. **Νόμος 4172/2013 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος»** (ΦΕΚ Α 167/13-07-2013)
3. **Νόμος 2255/1994 «Σύμβαση Ελλάδας-Βουλγαρίας»**. (ΦΕΚ 195/18.11.1994/τ.Α')
4. **Νόμος 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας»** (ΦΕΚ Α 248/7.11.2000)
5. **Νόμος 4072/2012 «Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος – Νέα εταιρική μορφή – Σήματα – Μεσίτες Ακινήτων – Ρύθμιση θεμάτων ναυτιλίας, λιμένων και αλιείας και άλλες διατάξεις»** (ΦΕΚ Α' 86/11-04-2012)
6. **Νόμος 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις»** (ΦΕΚ 170/Α/26-7-2013)
7. **Νόμος 4223/2013 «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις»** (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013)
8. **Νόμος 4646/2019 «Φορολογική μεταρρύθμιση με αναπτυξιακή διάσταση για την Ελλάδα του αύριο.»** (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019)
9. **Νόμος 89/1967 «Περί εγκαταστάσεως εν Ελλάδι, αλλοδαπών Εμποροβιομηχανικών Εταιρειών»**.(ΦΕΚ Α'132/1.8.1967)

10. **ΠΟΛ 1003/2014** «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» άρθρο 2 παρ.3
11. **ΠΟΛ 1049/2016** «Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2015»
12. **ΠΟΛ 1060/19.03.2015** «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 68 και 71 του Ν. 4172/2013.
13. **ΠΟΛ.1044/10.2.2015** «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 44, 45 και 46 του νέου Κ.Φ.Ε».(ν.4172/2013)
14. **ΠΟΛ.1073/31.3.2015** «Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013»
15. **ΠΟΛ.1113/2.6.2015** «Εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του ΚΦΕ(ν.4172)»
16. **ΠΟΛ.1042/26.1.2015** «Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)»
17. **ΠΟΛ.1223/8.10.2015** «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) »
18. **Ε.2012/2020** «Παροχή οδηγιών σχετικά με τη μείωση του συντελεστή φορολογίας και παρακράτησης φόρου μερισμάτων από 10% σε 5%, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4646/2019»

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

1. Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών(Ι.Ο.Β.Ε.) «*Η φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης*», Απρίλιος 2018.(προσπελάστηκε 20/12/2019)
2. Ουραγός η Ελλάδα στον Δείκτη Διεθνούς Φορολογικής Ανταγωνιστικότητας <https://www.epixeiro.gr/article/144821>.(προσπελάστηκε 27/12/2019)
3. Σωτήριος Μητολίδης, «*Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα – Προβλήματα, προβληματισμοί και προοπτικές*» [file:///C:/Users/user/Downloads/S,wthrios_Mhtolidhs%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/S,wthrios_Mhtolidhs%20(1).pdf) (προσπελάστηκε 27/12/2019)

4. Γραφείο στήριξης επιχειρηματικότητας νομού Ηρακλείου «*Διαδικασία Ίδρυσης – Σύστασης Ετερόρρυθμης Εταιρείας (Ε.Ε.)*» <https://www.anher.gr/documents/idrisi%20ee.pdf> (Προσπελάστηκε 24/12/2019)
5. Α.Α.Δ.Ε. «*Εκθεση Απολογισμού Α.Α.Δ.Ε 2018 και προγραμματισμού δραστηριοτήτων για το έτος 2019 ,Μάρτιος 2019.*» <https://www.aade.gr/sites/default/files/2019->(Προσπελάστηκε 23/12/2019)
6. Ευρωπαϊκή Επιτροπή, «*Taxation in 2018 Tax-to-GDP ratio up to 40.3% in EU A one-to-two ratio across Member States , 166/2019 - 30 October 2019* »<https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/10190755/2-30102019-AP-EN.pdf/68739572-f06a-51e4-3a5b-86e660a23376> (Προσπελάστηκε 06/01/2020)
7. Ελληνική Στατιστική Αρχή, Στατιστικό Μητρώο Επιχειρήσεων, «*Ενιαία Μορφή Δομής Μεταδεδομένων*»,19-04-2018 <https://www.statistics.gr/documents/20181/979884/>

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

1. <http://www.taxheaven.gr> (Προσπελάστηκε 20/12/2019)
2. <http://esea.gr/> (Προσπελάστηκε 29/12/2019)
3. <https://el.wikipedia.org/> (Προσπελάστηκε 30/12/2019)
4. <http://ebooks.edu.gr/modules/ebook/show.php/DSGL-C117/130/944,3465/> (Προσπελάστηκε 30/12/2019)
5. <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=191582>(Προσπελάστηκε 20/12/2019)
6. <http://www.forin.gr/analysis> (Προσπελάστηκε 29/12/2019)
7. <https://eclass.teiimt.gr> (Προσπελάστηκε 27/12/2019)
8. <http://gemi.ebeh.gr> (Προσπελάστηκε 26/12/2019)
9. <https://karayiannislaw.gr/> (Προσπελάστηκε 26/12/2019)
10. <https://www.taxexperts.gr> (Προσπελάστηκε 02/01/2020)
11. <https://bulgaria.accountinghellenic.com/forologia-eteriwn-sthn-boulgaria/>(Προσπελάστηκε 02/01/2020)
12. http://sofiafinance.bg/index.php?option=com_content&view=article&id=20&Itemid=23&lang=gr (Προσπελάστηκε 02/01/2020)
13. http://www.businessincyprus.gov.cy/mcit/psc/psc.nsf/cke17_gr/cke17_gr?OpenDocument (Προσπελάστηκε 03/01/2020)
14. <https://www.voria.gr/article/oosa-stis-protis-thesis-se-forous-i-ellada-gia-tin-periodo-tis-krisis>(Προσπελάστηκε 04/01/2020)

15. <https://m.naftemporiki.gr/story/1539848/oosa-sto-387-tou-aep-oi-foroi-stin-ellada>(Προσπελάστηκε 04/01/2020)
16. <https://www.newmoney.gr/roh/palmos-oikonomias/oikonomia/protathlitria-stin-afxisi-ton-forologikon-varon-i-ellada-metaxi-2007-2018/>(Προσπελάστηκε 04/01/2020)
17. <https://www.statistics.gr/el/statistics/-/publication/SBR01/> (Προσπελάστηκε 04/01/2020)
18. <https://ec.europa.eu/eurostat/> (Προσπελάστηκε 04/01/2020)
19. <https://www.kefim.org/30i-apo-tis-36-chores-toy-oosa-i-ellada-ston-deikti-diethnoys-forologikis-antagonistikotitas/> (Προσπελάστηκε 18/01/2020)

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Πίνακας7:Αριθμός νομικών μονάδων ανά μονοψήφιο κλάδο οικονομικής δραστηριότητας και Νομική Μορφή στο σύνολο της Χώρας

ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΟ ΜΗΤΡΩΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ - ΕΤΟΣ 2016								
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ						
Κωδικός NACE Rev2	Περιγραφή	ΑΤΟΜΙΚΗ	ΟΕ	ΕΕ	ΕΠΕ	ΑΕ	ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ	ΛΟΙΠΕΣ
A	ΓΕΩΡΓΙΑ, ΔΑΣΟΚΟΜΙΑ ΚΑΙ ΑΛΙΕΙΑ	525.236	702	141	137	372	19	2.172
B	ΟΡΥΧΕΙΑ ΚΑΙ ΛΑΤΟΜΕΙΑ	211	105	50	32	153	x	19
C	ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗ	38.010	9.556	1.860	1.634	4.800	32	1.677
D	ΠΑΡΟΧΗ ΗΛΕΚΤΡΙΚΟΥ ΡΕΥΜΑΤΟΣ, ΦΥΣΙΚΟΥ ΑΕΡΙΟΥ, ΑΤΜΟΥ ΚΑΙ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	1.707	1.936	1.067	729	856	21	305
E	ΠΑΡΟΧΗ ΝΕΡΟΥ· ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΛΥΜΑΤΩΝ, ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΠΟΒΛΗΤΩΝ ΚΑΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΕΞΥΓΙΑΝΣΗΣ	985	139	36	93	156	40	410
F	ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ	48.585	5.157	1.951	914	2.264	1.503	813
G	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΚΑΙ ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ· ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΜΗΧΑΝΟΚΙΝΗΤΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΜΟΤΟΣΥΚΛΕΤΩΝ	180.744	27.506	7.924	6.481	7.533	12	5.688
H	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΚΑΙ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗ	51.140	1.121	461	1.063	980	216	5.915
I	ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΚΑΤΑΛΥΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΕΣΤΙΑΣΗΣ	89.555	9.512	3.266	1.148	4.195	19	2.271
J	ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΚΑΙ	12.282	1.214	807	966	1.237	6	1.224

	ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ							
K	ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	14.438	345	520	305	648		547
L	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	2.527	573	335	701	2.158	8	2.246
M	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΕΣ, ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	128.491	2.912	1.870	1.785	1.785	115	3.287
N	ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΥΠΟΣΤΗΡΙΚΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	13.269	1.543	719	1.055	791	23	1.940
O	ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΑΜΥΝΑ· ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΗ				5	32	x	929
P	ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ	16.106	2.095	531	238	251	11	1.573
Q	ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΘΡΩΠΙΝΗ ΥΓΕΙΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΜΕΡΙΜΝΑ	53.586	807	389	563	559		1.530
R	ΤΕΧΝΕΣ, ΔΙΑΣΚΕΔΑΣΗ ΚΑΙ ΨΥΧΑΓΩΓΙΑ	14.696	1.243	415	246	248	13	3.761
S	ΆΛΛΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	26.888	1.612	523	143	91	5	7.069
W	ΑΓΝΩΣΤΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	492	7	4	5	13		377

Πηγή : Ελληνική Στατιστική Αρχή