



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

Διπλωματική Εργασία

**ΤΟ ΝΕΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ Ν. 3842/2010 ΚΑΙ Η
ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.
Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ ΑΠΟ ΧΩΡΕΣ ΜΕ
ΜΙΚΡΟΤΕΡΟΥΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΟΠΩΣ
ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ – ΚΥΠΡΟΣ**

της

ΠΑΡΑΣΚΕΥΗΣ ΚΑΚΑΛΗ

Επιβλέπων Καθηγητής : Δημήτριος Γκίνογλου

ΙΟΥΝΙΟΣ 2012

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Εισαγωγή.....	σελ.6
Προλεγόμενα.....	σελ.6

ΜΕΡΟΣ Α΄ ΤΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΠΡΙΝ ΤΟ Ν.3842/2010

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : Το πριν από το έτος 1955 καθεστώς φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων

1. Ιστορική Εξέλιξη.....	σελ.8
--------------------------	-------

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : Το καθεστώς φορολογίας φυσικών προσώπων, ημεδαπών και αλλοδαπών προσωπικών εταιριών και εταιριών περιορισμένης ευθύνης και λοιπών προσώπων από τα έτη 1955 και 1958 και μετά

1. Η φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων.....	σελ.9
2. Η φορολογία εισοδήματος ημεδαπών και αλλοδαπών προσωπικών εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης και λοιπών υπόχρεων	σελ.10
2.1. Γενικά.....	σελ.10
2.2. Υποκείμενα του φόρου.....	σελ.12
2.3. Εισόδημα και τρόπος εξεύρεσής του	σελ.13
2.4. Έννοια εισοδημάτων κάθε κατηγορίας, χρόνος απόκτησής τους, προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος. Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων.....	σελ.14
2.5. Υπολογισμός του φόρου.....	σελ.15
2.6. Μείωση συντελεστή φορολογίας.....	σελ.17
2.7. Παρακράτηση και απόδοση παρακρατούμενου φόρου.....	σελ.18
2.8. Προκαταβολή φόρου. Καταβολή κύριου φόρου και προκαταβολής.....	σελ.18
3. Η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ.....	σελ.18
3.1. Γενικά	σελ.18
3.2. Υποκείμενα του φόρου.....	σελ.20
3.3. Αντικείμενο του φόρου.....	σελ.21
3.4. Προσδιορισμός του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος.....	σελ.21
3.4.1. Προσδιορισμός του ακαθάριστου εισοδήματος.....	σελ.21
3.4.2. Εισοδήματα ρητώς απαλλασσόμενα του φόρου.....	σελ.22

3.4.3. Ο προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος.....	σελ.22
3.4.4. Ο υπολογισμός του φόρου.....	σελ.23
3.4.5. Μείωση συντελεστή φορολογίας	σελ.25
3.4.6. Παρακράτηση φόρου και απόδοση παρακρατηθέντος φόρου.....	σελ.25
3.4.7. Προκαταβολή φόρου. Καταβολή κύριου φόρου και προκαταβολής.....	σελ.26
4. Η φορολόγηση των συναλλαγών με εξωχώριες (offshore κλπ.) εταιρίες.....	σελ.26

ΜΕΡΟΣ Β΄ ΤΟ ΝΕΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡ. 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 2 ΚΑΙ ΤΗΣ ΠΑΡ. 1 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 101 ΤΟΥ ΚΦΕ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΤΟ Ν.3842/2010.

Γενικά	σελ.29
--------------	--------

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : Οι μεταβολές στον τρόπο φορολόγησης των υπόχρεων της παρ.4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ.

1. Μεταβολές ως προς τους συντελεστές του φόρου.....	σελ.29
1.1 Διευκρινίσεις ως προς τους συντελεστές του φόρου	σελ.31
1.2. Διευκρινίσεις ως προς την επιχειρηματική αμοιβή.....	σελ.33
1.3. Παραδείγματα φορολογίας προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε κτλ.).....	σελ.34
2. Μεταβολές ειδικότερα ως προς τον τρόπο φορολόγησης οικοδομικών επιχειρήσεων, επιχειρήσεων εκμετάλλευσης λεωφορείων ενταγμένων σε Κ.Τ.Ε.Λ., ΤΑΞΙ κλπ.....	σελ.37
2.1. Φορολογία οικοδομικών επιχειρήσεων.....	σελ.37
2.2. Φορολογία επιχειρήσεων εκμετάλλευσης επιβατικών λεωφορείων ενταγμένων σε Κ.Τ.Ε.Λ. και επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης (ΤΑΞΙ).....	σελ.38
2.3. Φορολογία επιχειρήσεων εκμετάλλευσης φορτηγών δημόσιας χρήσης (Φ.Δ.Χ.).....	σελ.40
2.4. Φορολογία επιχειρήσεων εκμετάλλευσης ενοικιαζόμενων επιπλωμένων δωματίων και διαμερισμάτων καθώς και κατασκηνωτικών κέντρων (κάμπινγκ).....	σελ.40
2.5. Φορολογία επιχειρήσεων αποκλειστικά πλανόδιων λιανοπωλητών, λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές και παραγωγών αγροτικών προϊόντων.....	σελ.41

3. Μεταβολές ως προς τη μείωση του συντελεστή φορολογίας	σελ.42
--	--------

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : Οι μεταβολές στον τρόπο φορολογίας των υπόχρεων της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ.

1. Φορολογία διανεμόμενων και αδιανεμήτων κερδών.....	σελ.42
1.1. Μεταβολές ως προς τους συντελεστές του φόρου.....	σελ.42
1.2. Μεταβολές ως προς τη μείωση του συντελεστή φορολογίας	σελ.45
1.3. Μεταβολές ως προς την παρακράτηση φόρου για τα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα κλπ).....	σελ.45
1.4. Μεταβολές ως προς την υποχρέωση παρακράτησης φόρου της παρ. 1 του άρθρου 114 του ΚΦΕ.....	σελ.46
1.5. Μεταβολές ως προς την έκπτωση ή αφαίρεση φόρου.....	σελ.46
2. Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών.....	σελ.47
3. Οι νεώτερες μεταβολές που επέφεραν οι Νόμοι 3943/2011 και 4038/2012.....	σελ.48
3.1. Μεταβολές ως προς τη συντελεστή φορολογίας.....	σελ.49
3.2. Μεταβολές ως προς την παρακράτηση φόρου για τα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα κλπ.).....	σελ.50
3.3. Μεταβολές ως προς την υποχρέωση παρακράτησης φόρου της παρ. 1 του άρθρου 114 του ΚΦΕ.....	σελ.51

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : Οι μεταβολές στη φορολόγηση των συναλλαγών με εξωχώριες (offshore κλπ.) εταιρείες

1. Εννοιολογικοί προσδιορισμοί.....	σελ.52
2. Αλλαγές στη φορολογία ακινήτων που ανήκουν σε εξωχώριες εταιρίες.....	σελ.53
3. Αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος.....	σελ.53
3.1. Ως προς τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων.....	σελ.54
3.2. Ως προς τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων και την έκπτωση ορισμένων δαπανών. Ειδικότερα :	
- Δαπάνες της περ. γ΄ της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ.....	σελ.54
- Δαπάνες της περ. δ΄ της ίδιας παρ.1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ.....	σελ.54
- Δαπάνες που καταβάλλονται ή οφείλονται από πρόσωπο που είναι, σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 101 του ΚΦΕ, υποκείμενο φόρου και το οποίο είναι κάτοικος ή έχει	

την έδρα του ή διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση, κατά την έννοια του άρθρου 100 στην Ελλάδα.....σελ.55	σελ.55
4. Αλλαγές ως προς τις υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις.....σελ.55	σελ.55

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο : Κριτική των νέων ρυθμίσεων του Ν. 3842/2010.....σελ.56

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο : Σύγκριση του νέου φορολογικού συστήματος του ν. 3842/2010 με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Αναβαλλόμενη Φορολογία.

1. Το ισχύον φορολογικό καθεστώς στην Ελλάδα και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....σελ.59	σελ.59
2. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η εφαρμογή τους στην Ελλάδα.....σελ.60	σελ.60
3. Το ΔΛΠ 12. Τρέχουσα και αναβαλλόμενη φορολογία.....σελ.62	σελ.62
3.1. Το ΔΛΠ 12.....σελ.62	σελ.62
3.2. Εννοιολογική προσέγγιση.....σελ.62	σελ.62
3.3. Αναβαλλόμενη φορολογία.....σελ.64	σελ.64
3.4. Βασικές διαφορές του ΔΛΠ 12 και του ΕΓΛΣ στην απεικόνιση συγκεκριμένων φορολογικών γεγονότων.....σελ.66	σελ.66
4. Οι αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων με το Ν.3842/2010 και τα ΔΛΠ.....σελ.67	σελ.67

ΜΕΡΟΣ Γ΄ Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΟΥ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ ΑΠΟ ΧΩΡΕΣ ΜΕ ΜΙΚΡΟΤΕΡΟΥΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΟΡΟΥ, ΟΠΩΣ ΚΥΠΡΟΣ,ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ κλπ.....σελ.68

ΕΠΙΛΟΓΟΣ	σελ.71
ΠΙΝΑΚΕΣ	σελ.72
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ	σελ.72
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	σελ.72
ΑΡΘΡΑ-ΜΕΛΕΤΕΣ	σελ.73
ΗΛΕΚΤΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	σελ.73

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ένταξη της Ελλάδας στην Ευρωζώνη επέφερε θετικά αποτελέσματα για αρκετά χρόνια στη χώρα μας, με χαμηλά επιτόκια, με σχετικά χαμηλό πληθωρισμό και μεγάλη ανάπτυξη. Δε φρόντισε όμως, να δώσει λύση στα διαρθρωτικά της προβλήματα, έτσι ώστε να δημιουργήσει ένα σοβαρό, σταθερό και αξιόπιστο δημόσιο τομέα. Οποιοδήποτε φορολογικό σύστημα, έστω το τελειότερο σε νομικό επίπεδο, δεν είναι αποτελεσματικό, χωρίς αξιόπιστο φορολογικό μηχανισμό και αξιόπιστες γενικά φορολογικές υπηρεσίες. Η παγκόσμια οικονομική κρίση έκανε το πρόβλημα αυτό πιο αισθητό στον πολιτικό και οικονομικό κόσμο τη Ελλάδα, και άκρως αναγκαία την αντιμετώπιση του, με άμεσες και δραστικές λύσεις.

Το φορολογικό σύστημα είναι ένα πολύ σημαντικό μέρος του δημοσιονομικού προβλήματος που έχει η χώρα, καθώς η φορολογία είναι το σημαντικότερο εργαλείο ανάπτυξης της. Έτσι, το κλίμα της παγκόσμιας ύφεσης, βρίσκει το ελληνικό φορολογικό σύστημα να αδυνατεί να ελέγξει αποτελεσματικά τη φοροδιαφυγή και να αποτρέπει το δρόμο προς την ανάπτυξη.

Δεδομένης της παρούσας οικονομικής κρίσης στην οποία βρίσκεται η Ελλάδα, η κυβέρνηση, προκειμένου να αποκαταστήσει τη φορολογική δικαιοσύνη και να αντιμετωπίσει αποτελεσματικότερα την φοροδιαφυγή, έλαβε κάποια μέτρα ψηφίζοντας αρχικά τον Νόμο 3842/24-4-2010, αλλάζοντας με το νόμο αυτό τη φορολογία τόσο των φυσικών όσο και των νομικών προσώπων.

ΠΡΟΛΕΓΟΜΕΝΑ

Για την πληρέστερη παρουσίαση των πολλών, αλλά και σημαντικών αλλαγών, που επέφερε ο Ν.3842/2010 στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων (παρ.4 άρθρου 2 και παρ.1 άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), θεωρήσαμε αναγκαίο να αναφερθούμε, κάπως εκτενέστερα, στο προγενέστερο του νόμου αυτού ισχύσαν φορολογικό καθεστώς των ίδιων νομικών προσώπων.

Το Α΄ Μέρος της εργασίας, με τίτλο, το καθεστώς φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων πριν το Ν.3842/2010, περιλαμβάνει το πριν από το έτος 1955 καθεστώς φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και το καθεστώς φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, ημεδαπών και αλλοδαπών προσωπικών εταιριών και εταιριών περιορισμένης ευθύνης και λοιπών νομικών προσώπων, από τα έτη 1955 και 1958 και μετά. Στο ίδιο μέρος, γίνεται ξεχωριστή αναφορά στη φορολογία των συναλλαγών με εξωχώριες (offshore κλπ) εταιρίες.

Στο Β΄ Μέρος, με τίτλο, το νέο καθεστώς φορολογίας εισοδήματος των υπόχρεων της παρ.4 του άρθρου 2 και της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ του Ν.3842/2010, γίνεται, στο 1^ο και 2^ο κεφάλαιο λεπτομερής αναφορά στις επελθούσες μεταβολές στον τρόπο φορολόγησης των ίδιων νομικών προσώπων, αλλά και στις νεώτερες μεταβολές που επέφεραν στην ίδια φορολογία μεταγενέστεροι νόμοι (Ν.3943/2011 κλπ.), ενώ στο 3^ο κεφάλαιο, παραθέτονται οι μεταβολές που επήλθαν στη φορολόγηση των συναλλαγών με εξωχώριες (offshore κλπ.) εταιρίες. Στο 4^ο κεφάλαιο του ίδιου μέρους, επιχειρήθηκε η κριτική όλων αυτών των μεταβολών σε σχέση με τις αρχές και τους κανόνες του Συντάγματος καθόσον αφορά τη φορολογία των εν λόγω προσώπων και την αρμονία τους με τις αρχές, αλλά και τους κανόνες του ευρωπαϊκού δικαίου, ενώ στο 5^ο κεφάλαιο γίνεται σύγκριση του νέου φορολογικού συστήματος του Ν.3842/2010 με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο. Στο ίδιο κεφάλαιο αναφερόμαστε στην Αναβαλλόμενη Φορολογία και τις μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων με το Ν.3842/2010 και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τέλος, το Γ΄ Μέρος αναφέρεται στην επίδραση των πιο πάνω μεταβολών στον ανταγωνισμό από Χώρες που έχουν μικρότερους συντελεστές φόρου, όπως Κύπρος και Βουλγαρία.

ΜΕΡΟΣ Α΄ ΤΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΠΡΙΝ ΤΟ Ν.3842/2010

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : Το πριν από το έτος 1955 καθεστώς φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων

1. Ιστορική Εξέλιξη

Ο φόρος στο καθαρό εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων, με την ολοκληρωμένη μορφή του, εισήχθη στο ελληνικό φορολογικό σύστημα, για πρώτη φορά, με το Ν.1640/1919 και τον τίτλο «Κώδιξ Φορολογίας των Καθαρών Προσόδων».

Πριν από το έτος 1919 το φορολογικό σύστημα ήταν απλό και το αποτελούσαν διάφοροι άμεσοι και έμμεσοι φόροι που είχαν ως αντικείμενο την έγγεια παραγωγή, τα επιτηδεύματα, τις οικοδομές, τις εισαγωγές από το εξωτερικό κλπ.¹

Ο πρώτος φόρος στα στοιχεία του καθαρού εισοδήματος ήταν ο φόρος στις κινητές αξίες, ο οποίος είχε εισαχθεί με το Ν. ΧΚ΄/1877 και είχε ως αντικείμενο τόσο τα ετήσια εισοδήματα που διανέμονταν από τις ελληνικές ανώνυμες εταιρίες στους μετόχους τους, όσο και τα ετήσια καθαρά κέρδη των αλλοδαπών ανώνυμων εταιριών που πραγματοποιούνταν στην Ελλάδα.

Το έτος 1909 είχε επιβληθεί ένας προοδευτικός φόρος στα εισοδήματα των προσώπων που διέθεταν μεγάλη φοροδοτική ικανότητα², ο οποίος το 1911 αντικαταστάθηκε με έναν φόρο εισοδήματος που υπολογίζονταν τεκμαρτώσ³, με βάση το τεκμαρτό μίσθωμα της κατοικίας του φορολογούμενου.

1. Π. Β. Δερτιλή, Γενικά Αρχαία Δημοσιονομικού Δικαίου, τόμος Α΄, Θεσσαλονίκη – Αθήνα 1962, σελ. 152. Λ. Γ. Θεοχαρόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, τόμος ΙΙ, Ειδικό, Ημίτομος Α΄, Θεσσαλονίκη 1994, σελ. 48 επ.

2. Ανάλογα με τους προβλεπόμενους συντελεστές, οι φόροι διακρίνονταν σε **αναλογικούς** και **προοδευτικούς**, δηλαδή συντελεστές σταθερούς, ανεξάρτητα από το μέγεθος της φορολογητέας ύλης (π.χ. ο φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων ή ο ΦΠΑ) και συντελεστές που αυξάνουν όταν αυξάνει και η φορολογητέα ύλη (π.χ. ο φόρος εισοδήματος των φυσικών προσώπων ή ο φόρος κληρονομιών, δωρεών κλπ). Βλ. Λ. Γ. Θεοχαρόπουλου, Δημόσια Οικονομική, τόμος πρώτος, τόμος Α΄, Θεσσαλονίκη 1975, σελ. 112 επ. και Φορολογικόν Δίκαιον, τόμος Ι, Γενικόν, σελ. 55. Κ. Δ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, Β΄ Έκδοση, Αθήνα - Θεσσαλονίκη 1999, σελ. 55 επ. και Κ. Δ. Φινοκαλιώτη – Ν. Ι. Μπάρμπα, Δημόσια Οικονομικά, Φόροι – Δημόσια Δάνεια, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2001, σελ. 54 επ.

3. Από την άποψη της μεθόδου ποσοτικού καθορισμού της φορολογητέας ύλης, η φορολογία διακρίνεται σε **πραγματική** και **τεκμαρτή**, δηλαδή ανάλογα με το αν η σύλληψη της φορολογητέας ύλης γίνεται με τρόπο άμεσο, δηλαδή με βάση τα στοιχεία που έχουν άμεση σχέση με τη φορολογητέα ύλη και καθορίζουν το πραγματικό ύψος της ή η σύλληψή της γίνεται με τρόπο έμμεσο, δηλαδή με τη μέθοδο των ενδείξεων ή εξωτερικών (π.χ. με βάση τις δαπάνες διαβίωσης) ή εσωτερικών στοιχείων (π.χ. όταν καθορίζουν το πραγματικό ύψος της ή η σύλληψή της γίνεται με τρόπο έμμεσο, δηλαδή με τη μέθοδο των ενδείξεων ή εξωτερικών (π.χ. με βάση τις δαπάνες διαβίωσης) ή εσωτερικών στοιχείων (π.χ. όταν για

Πιο συστηματική μορφή φόρου εισοδήματος επιβλήθηκε για πρώτη φορά το έτος 1919, με την υιοθέτηση ενός **μικτού τύπου** φορολογίας εισοδήματος στα εισοδήματα των φυσικών και νομικών προσώπων (εταιριών κλπ), τα οποία υπόκεινταν στον αναλογικό φόρο ξεχωριστά σε κάθε μία από τις επτά κατηγορίες – πηγές εισοδήματος⁴. Ο τύπος της φορολογίας αυτής εφαρμόστηκε, με διάφορες τροποποιήσεις και συμπληρώσεις, για μεν τα εισοδήματα των **φυσικών προσώπων** μέχρι το έτος 1955, οπότε και υιοθετήθηκε το σύστημα του **ενιαίου προοδευτικού φόρου** (άρθρα 1, 2, 3, 4 και 9 του ν.δ.3323/1955, ΦΕΚ Α' 214), για δε τα εισοδήματα των **νομικών προσώπων** μέχρι το έτος 1958, οπότε υιοθετήθηκε για τα νομικά πρόσωπα το σύστημα του **ενιαίου αναλογικού φόρου** (άρθρα 1, 2 και 10 του ν.δ.3843/1958, ΦΕΚ Α' 148).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : Το καθεστώς φορολογίας φυσικών προσώπων, ημεδαπών και αλλοδαπών προσωπικών εταιριών και εταιριών περιορισμένης ευθύνης και λοιπών προσώπων από τα έτη 1955 και 1958 και μετά

1. Η φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Με το ν.δ.3323/1955 «περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων», εισήχθη στη χώρα μας το σύστημα του **προοδευτικού προσωπικού ενιαίου** φόρου εισοδήματος. Αποκαλείται έτσι, γιατί επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα κάθε φυσικού προσώπου, ανεξαρτήτως πηγής προέλευσής του και το ποσοστό φορολογίας αυξάνεται προοδευτικά ανάλογα με την αύξηση του φορολογητέου εισοδήματος⁵.

τον προσδιορισμό των ετήσιων καθαρών κερδών μίας εμπορικής επιχείρησης, τα πραγματοποιηθέντα ακαθάριστα έσοδα πολλαπλασιάζονται με ορισμένο από το νόμο, κατά κατηγορία επιχειρήσεων, συντελεστή καθαρού κέρδους). Βλ. Α. Γ. Θεοχαρόπουλου, Δημόσια Οικονομική, ό.π., σελ. 103 επ. και Φορολογικόν Δίκαιον, τόμος Ι, Γενικών, ό.π., σελ.47 επ. καθώς και Κ. Δ. Φινοκαλιώτη – Ν. Ι. Μπάρμπα, Δημόσια Οικονομική, Φόροι – Δημόσια Δάνεια, ό.π., σελ.87.

4. Σύμφωνα με το σύστημα αυτό σε **πρώτο στάδιο**, το εισόδημα διακρίνονταν σε επτά επί μέρους κατηγορίες ή πηγές (Α' από οικοδομές, Β' από εκμίσθωση γαιών, Γ' από κινητές αξίες, Δ' από εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις, Ε' από γεωργικές επιχειρήσεις, Στ' από μισθωτές υπηρεσίες και Ζ' από ελευθέρια επαγγέλματα) και για τον υπολογισμό του φόρου, σε κάθε μία από τις κατηγορίες αυτές εισοδήματος, εφαρμόζονταν ένας ειδικός αναλογικός φορολογικός συντελεστής. Σε **δεύτερο στάδιο**, τα καθαρά εισοδήματα των επί μέρους κατηγοριών αθροίζονταν αλγεβρικά μεταξύ τους και όταν το αλγεβρικό άθροισμα αυτόν υπερέβαινε ένα καθορισμένο ποσό, εφαρμόζονταν σε αυτό και ένας προοδευτικός συντελεστής. Βλ. Α. Γ. Θεοχαρόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σελ. 40. Ν. Μπάρμπα, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2003, σελ.17. Κ. Δ. Φινοκαλιώτη – Ν. Ι. Μπάρμπα, Δημόσια Οικονομικά, Φόροι – Δημόσια Δάνεια, ό.π., σελ. 84 επ.

5. Αναλυτικότερα για την έννοια του φορολογητέου εισοδήματος βλ. Α. Γ. Θεοχαρόπουλου, Δημόσια Οικονομική, ό.π., σελ. 254 επ. Ν. Μπάρμπα, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, ό.π., σελ. 1 επ. Ν. Ι. Μπάρμπα, Δημόσια Οικονομικά, Φόροι – Δημόσια Δάνεια, ό. π., σελ.78 επ.

Αρχικά, εξευρίσκεται το καθαρό εισόδημα κάθε κατηγορίας ή πηγής προέλευσης και στη συνέχεια εξευρίσκεται το αλγεβρικό άθροισμα του καθαρού κέρδους ή ζημίας των επί μέρους κατηγοριών. Ακολούθως, για τον υπολογισμό του φόρου, στο εν λόγω άθροισμα, εφαρμόζεται μία προοδευτική κλίμακα φόρου για τους μισθωτούς – συνταξιούχους και άλλη για τους μη μισθωτούς - επαγγελματίες. Δηλαδή το εισόδημα χωρίζεται σε κλιμάκια και σε κάθε κλιμάκιο εφαρμόζεται ένας διαφορετικός συντελεστής φόρου, ο οποίος αυξάνει από τα κατώτερα προς τα ανώτερα κλιμάκια.

Ο προοδευτικός φόρος εισοδήματος θεωρείται δικαιότερος, γιατί είναι ο κατ' εξοχήν φόρος στον οποίο λαμβάνεται υπ' όψη η βασική αρχή της «φοροδοτικής ικανότητας του πολίτη», η οποία κατοχυρώνεται στη διάταξη της παρ.5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, στην οποία ορίζεται ότι: «οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διάκριση στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Η μέθοδος της προοδευτικής κλίμακας συνοδεύεται με την έκπτωση ενός αφορολόγητου ποσού, ενιαίου για όλους τους φορολογούμενους, το οποίο προσαυξάνεται με τα οικογενειακά βάρη του υπόχρεου και χαρακτηρίζεται ως ελάχιστο όριο συντήρησης. Επιπρόσθετα αναγνωρίζονται ορισμένες απαλλαγές, οι οποίες υπαγορεύονται από το συμφέρον της Πολιτείας και της Κοινωνίας⁶.

2. Η φορολογία εισοδήματος ημεδαπών και αλλοδαπών προσωπικών εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης και λοιπών υπόχρεων

2.1. Γενικά.

Με το νομικό καθεστώς που ίσχυσε μετά το 1955 (για τα φυσικά πρόσωπα) και 1958 (για τα νομικά πρόσωπα) οι ημεδαπές προσωπικές εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης δεν ήταν, από την αρχή, υποκείμενα της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων. Υποκείμενα φορολογίας για τα εισοδήματα των εταιριών αυτών αποτελούσαν τα πρόσωπα των εταίρων, για το ποσοστό των κερδών που αναλογούσαν στο καθένα από τη συμμετοχή του στην εταιρία, μετά την οριστικοποίηση των αποτελεσμάτων χρήσης, δηλαδή μετά τον οριστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, που γινόταν στο όνομα των εταίρων αυτών, χωρίς, όμως, να έχουν το

⁶ Οι σχετικές διατάξεις που ρυθμίζουν τα θέματα αυτά (κλιμάκια φορολογίας, έκπτωση ποσού ως «ελάχιστο όριο συντήρησης», απαλλαγές κλπ) περιλαμβάνονται στα άρθρα 7 έως 9 του ν.δ. 3323/1955, όπως αυτές είχαν διαμορφωθεί από τις μέχρι τότε τροποποιήσεις (ιδίως του ν. 2065/1992), εντάχθηκαν το έτος 1994 στα άρθρα 3 έως 9 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) και, όπως είχαν τροποποιηθεί με την παρ.1 του άρθρου 1 του Ν.3296/2004 και την παρ. 3 του άρθρου 1 του Ν.3522/2006, ίσχυσαν μέχρι την εφαρμογή της παρ.1 του άρθρου 1 του Ν.3842/2010.

δικαίωμα να τα αμφισβητήσουν. Δικονομική συνέπεια της ρύθμισης αυτής ήταν η διεύρυνση του φορολογικού δεδικασμένου και στα πρόσωπα των εταίρων, δηλαδή ρύθμιση που ήταν αναγκαία για την ασφάλεια του δικαίου, προκειμένου να αποφευχθεί η έκδοση αντιφατικών αποφάσεων⁷.

Αντίθετα, οι αλλοδαπές προσωπικές εταιρίες υπάγονταν στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, εφόσον είχαν στη χώρα μας πηγή εισοδήματος⁸.

Ακολούθως, από το οικονομικό έτος 1978, οι εν λόγω προσωπικές εταιρίες, καθώς και οι κοινοπραξίες τεχνικών έργων, εκτός από τις κοινοπραξίες στις οποίες συμμετείχαν μόνον ανώνυμες εταιρίες, κατέστησαν, με ορισμένες προϋποθέσεις, υποκείμενα φορολογίας εισοδήματος με βάση την ακόλουθη ειδική κλίμακα⁹:

1^{ος} Πίνακας φορολογίας εισοδήματος προσωπικών εταιριών και κοινοπραξιών τεχνικών έργων (πλην αυτών στις οποίες συμμετείχαν Α.Ε.)

Κλίμακιο Κερδών (δρχ.)	Συντελεστής Φόρου %	Ποσόν φόρου (δρχ.)	Σύνολο Κερδών (δρχ.)	Σύνολο φόρου (δρχ.)
300.000	7	21.000	300.000	21.000
300.000	13	39.000	600.000	60.000
Υπερβάλλον	18			

Στη συνέχεια, ύστερα από μία επταετία, καταργήθηκε η φορολόγηση των καθαρών κερδών στο όνομα των εν λόγω νομικών προσώπων και επαναφέρθηκαν, με τις εν τω μεταξύ αναγκαίες τροποποιήσεις και βελτιώσεις, οι προϊσχύουσες διατάξεις¹⁰.

Όμως, από το οικονομικό έτος 1993 και μετά, τα ίδια πρόσωπα (προσωπικές εταιρίες και ενώσεις επιτηδευματιών) κατέστησαν εκ νέου υποκείμενα φορολογίας εισοδήματος, εκτός από τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, οι οποίες, καθόσον αφορά τη φορολογική τους μεταχείριση, εντάχθηκαν στις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος

7. Άρθρο 16^α ν.δ. 3323/1955, όπως είχε προστεθεί με το άρθρο 4 του ν.δ. 4444/1964, Βλ. και Ν. Μπάρμπα, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, ό.π., σελ. 184 επ.

8. Άρθρο 3 παρ. 1 περ. δ' ν.δ. 3843/1958.

9. Άρθρο 16^α παρ. 2 ν.δ. 3323/1955, όπως είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 16 παρ. 1 του Ν.820/1978.

10. Άρθρο 16^α ν.δ. 3323/1955, όπως είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 5 παρ. 2 του Ν.1563/1985.

των νομικών προσώπων¹¹. Για λόγους, δε, νομοτεχνικούς οι λοιπές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων εφαρμόζονταν και στη φορολογία εισοδήματος των ίδιων προσώπων (προσωπικών εταιρειών και ενώσεων επιτηδευματιών). Για τον καθορισμό, όμως, του φόρου των προσώπων αυτών, μετά την εξεύρεση του προαναφερθέντος αλγεβρικού αθροίσματος των εισοδημάτων των επί μέρους κατηγοριών ή πηγών και την αφαίρεση ορισμένων κονδυλίων, που καθορίζονταν στο νόμο: α) των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, β) των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών ή κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων ή κερδών από μερίδια Ε.Π.Ε. ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παρ.3 του άρθρου 3 του ν.δ.3323/1955 και γ) της επιχειρηματικής αμοιβής προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής, εφαρμόζονταν, από το οικονομικό έτος 1993, ένας αναλογικός συντελεστής φόρου 35%¹².

Τέλος, η διάσπαση της νομοθεσίας για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων σε δύο ξεχωριστά νομοθετήματα ίσχυσε μέχρι το έτος 1994, οπότε οι διατάξεις των δύο προηγούμενων νομοθετημάτων συγχωνεύθηκαν στον ενιαίο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που κυρώθηκε με το Ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151). Στα άρθρα 1 έως και 85 του Κώδικα αυτού εντάχθηκαν οι διατάξεις για τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων, τα άρθρα 86 έως 97, στα οποία είχαν, αρχικά, ενταχθεί οι διοικητικές και ποινικές κυρώσεις, καταργήθηκαν με το άρθρο 25 παρ.1 του Ν. 2523/1997 και αντί αυτών εφαρμόζονται οι αντίστοιχες διατάξεις των άρθρων 1 έως και 25 του τελευταίου αυτού νόμου, ενώ στα άρθρα 98 έως 118 του Κώδικα εντάχθηκαν οι διατάξεις για τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων.

2.2. Υποκείμενα φόρου

Ήδη με το άρθρο 2 παρ.4 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι σε φόρο υπόκεινται οι **ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες¹³, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που**

11. Άρθρα 3 παρ.3 και 16^α ν.δ. 3323/1955, όπως συμπληρώθηκαν ή αντικαταστάθηκαν από το άρθρο 7 παρ. 1 και 2 Ν.2065/1992 και άρθρο 3 παρ. 1 περ. ε' ν.δ. 3843/1958, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 15 παρ. 1 Ν.2065/1992.

12. Άρθρο 3 παρ. 4 ν.δ. 3323/1955 και 7 παρ. 1 Ν.2065/1992. Βλ. και Ν. Μπάρμπα Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, ό.π., σελ 23 επ.

13. Οι **ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες** εταιρίες αποτελούν εταιρίες του εμπορικού δικαίου. Ως προς την έννοια κλπ των εταιριών αυτών βλ. άρθρα 20, 22, 23, 38, 39 του Εμπ. Νόμου. και ακόμη Λ.Γ. Θεοχαρόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, τόμος ΙΙ, Ειδικό, ό.π., σελ. 172 επ., Κ.Δ. Φινικαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σελ. 202, Ν. Μπάρμπα, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, σελ.

ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα¹⁴, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες¹⁵, οι συμμετοχικές ή αφανείς¹⁶, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ.2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992)¹⁷.

2.3. Εισόδημα και τρόπος εξεύρεσής του.

Σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 10 του ΚΦΕ, για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των υπόχρεων της παρ.4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παρ.3, 4 και 7 του άρθρου 4, που αναφέρονται στην εξεύρεση του εισοδήματος των φυσικών προσώπων.

Δηλαδή για να βρεθεί το συνολικό φορολογητέο εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως και Ζ', τα οποία αποκτώνται από αυτούς είτε κατά το προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος, είτε κατά το διαχειριστικό ή ημερολογιακό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων.

Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από τα βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος, είτε αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται, για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη

183, 184 και 186 επ. Κ.Δ. Φινοκαλιώτη – Ν. Μπάρμπα, Δημόσια Οικονομικά, Φόροι – Δημόσια Δάνεια, ό.π., σελ.85 επ. και Β. Αντωνόπουλου, Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών Ι, Προσωπικές Εταιρίες Θεσσαλονίκη 1997, σελ.80 επ. και σελ. 308 επ.

14. Η **κοινωνία** αποτελεί θεσμό του αστικού δικαίου. Ως προς την έννοια κλπ των κοινωνιών βλ. άρθρα 785, 788, 789, 790 και 1884 του Α.Κ.

15. Οι **αστικές κερδοσκοπικές ή μη** εταιρίες αποτελούν επίσης θεσμό του αστικού δικαίου. Ως προς την έννοια κλπ των εταιριών αυτών βλ. άρθρα 741 και 742 του Α.Κ.

16. Οι **συμμετοχικές ή αφανείς** εταιρίες, αποτελούν εσωτερικές εταιρίες του εμπορικού δικαίου, στερούνται νομικής προσωπικότητας, η δε εμπορία και γενικά η διαχείρισή τους ασκείται ατομικώς από τον εμφανή εταίρο, ο οποίος είναι και ατομικώς υπεύθυνος για τις εμπορικές φύσης υποχρεώσεις της εταιρίας έναντι των τρίτων. Από φορολογική, όμως, άποψη δεν λαμβάνονται υπόψη οι συμφωνηθέντες όροι μεταξύ του εμφανούς και των αφανών εταίρων, αλλά τα συνολικά εισοδήματα φορολογούνται στο όνομα της αφανούς εταιρίας, δηλαδή του εμφανούς εταίρου Βλ. και άρθρα 47, 48 και 49 του Εμπ. Νόμου.

17. Ως **κοινοπραξία** θα μπορούσε να θεωρηθεί η ένωση δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων με τη μορφή φυσικών ή νομικών προσώπων, που δημιουργείται συνήθως με σύμβαση για την επιδίωξη κερδοσκοπικού ή επαγγελματικού σκοπού. Η κοινοπραξία μπορεί να συσταθεί είτε χωρίς είτε με νομική προσωπικότητα (π.χ. μία εταιρία εμπορικού δικαίου). Στην τελευταία περίπτωση θα υπαχθεί στις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος που διέπουν το συγκεκριμένο τύπο εταιρίας. Η παρ.4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ και παρ.2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ αφορούν κοινοπραξίες που δεν έχουν νομική προσωπικότητα.

περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς. Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ, το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφιστεί διαδοχικώς στα πέντε επόμενα οικονομικά έτη (παρ. 3).

Αρνητικό στοιχείο εισοδήματος από πηγή που βρίσκεται στην αλλοδαπή συμψηφίζεται μόνο με θετικά εισοδήματα του φορολογούμενου που προκύπτουν στην αλλοδαπή (παρ. 4).

Εισόδημα από την εκμίσθωση ακινήτου και από τόκους δανείων που θεωρούνται ότι έχουν αποκτηθεί κατά τις διατάξεις του παρόντος και τα οποία αποδεδειγμένα δεν έχουν εισπραχθεί από το δικαιούχο, επιτρέπεται να μην συνυπολογίζονται στο συνολικό καθαρό εισόδημά του, εφόσον εκχωρηθούν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα (παρ.7).

2.4. Έννοια εισοδημάτων κάθε κατηγορίας, χρόνος απόκτησής τους, προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος. Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων.

Ως προς την έννοια κάθε κατηγορίας ή πηγής εισοδήματος ανάλογα με την πηγή προέλευσης, το χρόνο απόκτησης και τον προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος κάθε πηγής, καθώς και το εισόδημα ειδικών περιπτώσεων, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 20 έως 51 του ΚΦΕ.

Ειδικότερα, ως προς τον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων, ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 30, το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές και ενεργείται, σύμφωνα με την παρ.2 του ίδιου άρθρου, με τρεις τρόπους, ήτοι:

Λογιστικώς, δηλαδή με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ (περ. α ').

Με βάση το κόστος των αγαθών, αυξανόμενο με το μικτό εμπορικό κέρδος των επιχειρήσεων που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του ΚΒΣ (περ. β ').

Εξωλογιστικός, για τις επιχειρήσεις, που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανακριβή και ανεπαρκή, δηλαδή τεκμαρτώσ (περ. γ ').

Ακολούθως, για μεν το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τα αναφερόμενα στο άρθρο 31 του ίδιου Κώδικα έξοδα (γενικά έξοδα διαχείρισης, έξοδα μισθοδοσίας κλπ), για δε τον προσδιορισμό με βάση το κόστος των αγαθών καθώς και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό, το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 32, εξωλογιστικός, με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

2.5. Υπολογισμός του φόρου

Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 10 του ΚΦΕ, τα καθαρά κέρδη των ίδιων πιο πάνω υπόχρεων, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τα παραπάνω, φορολογούνται με έναν αναλογικό συντελεστή, το ύψος του οποίου διαφοροποιείται ανάλογα με το υποκείμενο του φόρου και ειδικότερα :

α) **20%**, προκειμένου για **ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες** εταιρίες και για τις **κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα**¹⁸ και

β) **25%**, προκειμένου για **κοινοπραξίες** της παρ. 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ και για **αστικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες**¹⁹. Ο συντελεστής αυτός μειώνεται σταδιακά κατά μία ποσοστιαία μονάδα για κάθε διαχειριστική χρήση για τα εισοδήματα που προκύπτουν από τη διαχειριστική χρήση 2010 μέχρι και τη διαχειριστική χρήση 2014. Για τη διαχειριστική χρήση 2014 ο συντελεστής θα ανέρχεται στο **20%**²⁰.

Από τα παραπάνω καθαρά κέρδη, προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος, εκπίπτουν τα κέρδη τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς καθώς και τα κέρδη τα οποία προέρχονται από μερίσματα

18. Ισχύει για εισοδήματα που προκύπτουν από διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1/1/2007 (άρθρο 3 παρ. 1 και 2 Ν.3296/2004). Ειδικά για εισοδήματα των προσώπων αυτών που προκύπτουν από διαχειριστικές χρήσεις από 1/1/και μέχρι 31/12/2005 ο συντελεστής ορίζεται σε 24%, ενώ αυτά που προκύπτουν από 1/1 και μέχρι 31/12/2006 σε 22% (άρθρο 3 παρ.3 Ν.3296/2004).

19. Ισχύει για εισοδήματα που προκύπτουν από διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1/1/2007 (άρθρο 3 παρ.1 Ν.3296/2004). Ειδικά για εισοδήματα των προσώπων αυτών που προκύπτουν από διαχειριστικές χρήσεις από 1/1 και μέχρι 31/12/2005 ο συντελεστής ορίζεται σε 32%, ενώ αυτά που προκύπτουν από 1/1 και μέχρι 31/12/2006 σε 29% (άρθρο 3 παρ.4 Ν.3296/2004).

20. Το εδάφιο αυτό είχε προστεθεί με το άρθρο 15 του Ν.3697/2008.

ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών ή από αμοιβαία κεφάλαια ή από μερίδια εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παρ.4 του άρθρου 2.

Ειδικά, προκειμένου για τις **ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες** εταιρίες και **κοινωνίες κληρονομικού δικαίου**, στις οποίες μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται **και ανήλικοι**, από τα κέρδη που απομένουν, ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου, **αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή** για μέχρι **τρεις** ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι **τρεις** κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής²¹. Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική δήλωσή της. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του Ν.718/1977 (δηλαδή για τις εκτελωνιστικές ομόρρυθμες εταιρίες).

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής του εν λόγω εταίρου ή κοινωνού **στο 50%** των πιο πάνω κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας τα οποία δηλώθηκαν με την οικεία δήλωσή της. Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου ως ομόρρυθμου εταίρου ή κοινωνού σε περισσότερες εταιρίες ή κοινωνίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή, μόνον από εκείνη που δηλώνει τα μεγαλύτερα καθαρά κέρδη²².

Με την επιβολή αυτού του φόρου, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους (άρθρο 10 παρ.1 του ΚΦΕ).

21 . Ως **επιχειρηματική αμοιβή** θεωρείται το ποσό των καθαρών κερδών (που απομένει ύστερα από τις εκπτώσεις των κερδών που αναφέρονται στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 10 του ΚΦΕ) του αριθμού των πιο πάνω εταίρων ή κοινωνών και ανέρχεται στο 50% του συνολικού ποσού των κερδών που δικαιούται καθένας από αυτούς και δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωση της εταιρίας ή κοινωνίας. Βλ. άρθρο 10 παρ.1, εδάφιο τρίτο ΚΦΕ καθώς και Ν. Μπάμπια, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων ό.π., σελ.279 επ. **Ο λόγος «επινοήσης»** της ήταν το υψηλό ποσοστό φορολόγησης των προσωπικών εταιριών με το ν.2065/1992 στα κέρδη (αρχικά με συντελεστή 35% και από 1/1/2000 με 25% και 35% ανάλογα με το υποκείμενο του φόρου), σε σχέση με το φορολογικό συντελεστή των μεγάλων και μεσαίων κεφαλαιουχικών επιχειρήσεων (35%) που προκάλεσε αντιδράσεις στον επιχειρηματικό κόσμο. Για να μετριασθεί σε κάποιο βαθμό η φορολογική επιβάρυνση των εταίρων φυσικών προσώπων «επινοήθηκε» το καθεστώς της επιχειρηματικής αμοιβής . Βλ. Σ. Ηλιού, Η επιχειρηματική αμοιβή των ομόρρυθμων εταίρων και διαχειριστών ΕΠΕ, ΔΦΝ 1993, σελ. 503 επ.,582.

22. Βλ. έβδομο εδάφιο της παρ.1, το οποίο τέθηκε με την παρ.6 του άρθρου 3 του ν. 3296/2004 σε αντικατάσταση του προηγούμενου έβδομου εδαφίου αυτής της παραγράφου και ισχύει, σύμφωνα με την περ. α΄ του άρθρου 33 αυτού του νόμου, από 1/1/2005 για εισοδήματα που αποκτούνται από την ημερομηνία αυτή και μετά. Το προηγούμενο έβδομο εδάφιο όριζε ότι : «Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου ως ομορρύθμου εταίρου ή διαχειριστή εταίρου εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή κοινωνού σε περισσότερες εταιρίες ή κοινωνίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή από μία από αυτές, κατ' επιλογήν του».

Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε **συμπληρωματικό φόρο**, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή **3%** (παρ. 2 άρθρου 10 ΚΦΕ).

2^{ος} Πίνακας φορολογίας εισοδήματος για τις εταιρείες της παρ.4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ

ΕΤΑΙΡΙΕΣ	Χρήσεις που αρχίζουν από την 1/1/2007
Ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση (χωρίς την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής)	20%
Κοινοπραξίες, αστικές εταιρίες, συμμετοχικές και αφανείς εταιρίες (χωρίς την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής)	25%
Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου με ανήλικους (μετά την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής)	20%

2.6. Μείωση συντελεστή φορολογίας.

Με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.3296/2004 παρέχονται φορολογικά κίνητρα στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις προκειμένου να συγχωνευθούν μεταξύ τους και να ιδρύσουν νέα προσωπική εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμη εταιρία. Η φορολόγηση με μειωμένο φορολογικό συντελεστή της προερχόμενης από τη συγχώνευση εταιρίας προβλέπεται, υπό προϋποθέσεις, για τα δύο πρώτα έτη (μείωση κατά 10 μονάδες για το πρώτο οικονομικό έτος και κατά 5 μονάδες για το επόμενο) και ισχύει για όλες της επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από το αντικείμενο εργασιών τους (μεταποιητικές, εμπορικές, παροχής υπηρεσιών), με εξαίρεση των επιχειρήσεων που έχουν ως αντικείμενο, κατά κύριο λόγο, την κατασκευή ή εκμετάλλευση ακινήτων, πλην ξενοδοχειακών.

Το κίνητρο αυτό παρέχεται για συγχωνεύσεις επιχειρήσεων των οποίων η ολοκλήρωση θα γίνονταν μέχρι 31/12/2011 (παρ.1 άρθρου 20 Ν.3756/2009).

Εξάλλου, για τα νομικά πρόσωπα (ΟΕ,ΕΕ κλπ), τις κοινοπραξίες και κοινωνίες αστικού δικαίου οι συντελεστές φορολογίας που προβλέπονται από την παρ.1 του άρθρου 10 του ΚΦΕ μειώνονται, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 118 του ΚΦΕ, κατά 40% για τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες στα νησιά της παρ.1 (νησιά με μόνιμο πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους).

2.7. Παρακράτηση και απόδοση παρακρατούμενου φόρου.

Σε ορισμένα εισοδήματα από κινητές αξίες (άρθρου 24 ΚΦΕ), εισοδήματα ειδικών περιπτώσεων (άρθρου 25 ΚΦΕ), εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις (άρθρου 55 ΚΦΕ), εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες (άρθρου 57 ΚΦΕ) και εισοδήματα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών (άρθρου 58 ΚΦΕ), ενεργείται, βάσει των ίδιων άρθρων, **παρακράτηση φόρου** με τους οριζόμενους για κάθε περίπτωση στα άρθρα αυτά συντελεστές. Ο φόρος αυτός, σύμφωνα με το άρθρο 59 του ΚΦΕ, αποδίδεται με εφάπαξ καταβολή και στις οριζόμενες στο ίδιο άρθρο ημερομηνίες στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία.

2.8. Προκαταβολή φόρου. Καταβολή κυρίου φόρου και προκαταβολής.

Με βάση τους τίτλους βεβαίωσης (δηλώσεις εταιριών κλπ. της παρ.1 του άρθρου 64 του ΚΦΕ), πλην του κυρίου φόρου, βεβαιώνεται, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 52, και προκαταβολή φόρου σε ποσό ίσο με το 55% του κυρίου φόρου, για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου οικονομικού έτους, όταν το ποσό που πρέπει να βεβαιωθεί υπερβαίνει τα 30 ευρώ και δεν πρόκειται για εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και γενικά από ιδιοκατοίκηση.

Τα ποσά του κυρίου φόρου, της προκαταβολής κλπ., που οφείλονται με βάση τις εν λόγω δηλώσεις, καταβάλλονται, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.3 του άρθρου 64 του ΚΦΕ, σε οκτώ ίσες μηνιαίες δόσεις.

3. Η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ.

3.1. Γενικά.

Η θέσπιση στη χώρα μας αυτοτελούς φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων έγινε, όπως προαναφέρθηκε, με το ν.δ.3843/1958.

Ο ισχύων αυτοτελής φόρος εισοδήματος των προσώπων αυτών, έχει, όπως και ο ισχύων φόρος εισοδήματος των φυσικών προσώπων, τη μορφή ενιαίου φόρου στο συνολικό ετήσιο καθαρό εισόδημα, το οποίο έχουν αποκτήσει κατά το προηγούμενο της

φορολογίας οικονομικό έτος. Ο φόρος, όμως, αυτός είναι αναλογικός και όχι προοδευτικός.

Ειδικότερα, στις διατάξεις του ν.δ.3843/1958, όπως αυτές ίσχυσαν πριν από τις τροποποιήσεις του Ν.2065/1992, προβλέπονταν, πλην άλλων, και τα εξής :

Το νομικό πρόσωπο υπέβαλλε στο τέλος κάθε έτους μία μόνο φορολογική δήλωση, για το σύνολο των εισοδημάτων από όλες τις κατηγορίες ή πηγές.

Το σύνολο των μη διανεμόμενων κερδών του νομικού προσώπου υπάγονταν σε αναλογικό φόρο εισοδήματος, με βάση φορολογικό συντελεστή, διαβαθμισμένο ανάλογα με το αντικείμενο της δραστηριότητας και του σκοπού του.

Τα διανεμόμενα κέρδη των Ανωνύμων Εταιριών και των Συνεταιρισμών²³ φορολογούνταν με βάση την κλίμακα του άρθρου 9 του ν.δ. 3323/1955 στο όνομα των δικαιούχων φυσικών προσώπων (μετόχων, μελών ΔΣ, διευθυντών διαχειριστών, εργατοϋπαλληλικού προσωπικού και μελών του συνεταιρισμού αντίστοιχα. Κλασσικό σύστημα.).

Με το Ν.2065/1992 οι Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης εντάχθηκαν, από το έτος 1993 και εφεξής, στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, μαζί με τις Ανώνυμες Εταιρίες και Συνεταιρισμούς και μέχρι την εφαρμογή του Ν.3697/2008 υποκείμενο του φόρου ήταν το νομικό πρόσωπο της Ανώνυμης Εταιρίας, της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης και του Συνεταιρισμού για το σύνολο των φορολογητέων κερδών τους. Έτσι τα διανεμόμενα κέρδη (με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού των μελών του ΔΣ) καταβάλλονταν στους δικαιούχους (μετόχους, μέλη ΔΣ κλπ της ΑΕ, τους εταίρους της ΕΠΕ και στα μέλη του

23. Στη διεθνή πρακτική εμφανίζονται τέσσερα βασικά συστήματα φορολογίας των διανεμόμενων κερδών στο επίπεδο του μετόχου/εταίρου, κυρίως όταν αυτά καταβάλλονται σε φυσικά πρόσωπα: α) Το **κλασσικό σύστημα**, το οποίο αντιμετωπίζει το νομικό πρόσωπο ως οντότητα πλήρως διακριτή από τους μετόχους/εταίρους του, με συνέπεια τα κέρδη του νομικού προσώπου να φορολογούνται στο επίπεδο της επιχείρησης (εταιρικός φόρος), ενώ τα διανεμόμενα κέρδη να φορολογούνται στο επίπεδο του μετόχου με τις γενικές διατάξεις. β) Το **σύστημα διαφορισμού των εισοδημάτων**, βάσει του οποίου τα κέρδη του νομικού προσώπου υπόκεινται σε εταιρικό φόρο, τα μερίσματα όμως που εισπράττονται από μετόχους φυσικά πρόσωπα φορολογούνται αυτοτελώς, είτε με ειδικό μειωμένο συντελεστή (ή κλίμακα συντελεστών) είτε δια της υπαγωγής σε φόρο μέρους αυτών και απαλλαγής του υπόλοιπου (όπως το σύστημα που εφαρμόστηκε στην Ελλάδα με το Ν.3697/2008, βλ. παρακάτω σελ.23). γ) Το **σύστημα καταλογισμού φόρου**, βάσει του οποίου τόσο το νομικό πρόσωπο, όσο και ο μέτοχος φορολογούνται χωριστά, πλην όμως επί του αναλογούντος με βάσει τις γενικές διατάξεις φόρου επί του μερίσματος παρέχεται στο μέτοχο/εταίρο έκπτωση ίση με το σύνολο ή μέρος του εταιρικού φόρου που κατέβαλε το νομικό πρόσωπο και που αναλογεί στο φορολογητέο μέρος (Στο σύστημα αυτό προσομοιάζουν τα χαρακτηριστικά του συστήματος φορολογίας των μερισμάτων και των λοιπών διανεμόμενων κερδών σε φυσικά πρόσωπα που όρισε η παρ.7 του άρθρου 13 του Ν.3842/2010, βλ. παρακάτω σελ.42). δ) Το **σύστημα απαλλαγής**, βάσει του οποίου το εισόδημα από μερίσματα και λοιπά διανεμόμενα κέρδη απαλλάσσεται από το φόρο (όπως το σύστημα που εφαρμόζονταν στην Ελλάδα πριν από το Ν.3697/2008).Βλ. Έκθεση Επιστημονικού Συμβουλίου της Βουλής επί του άρθρου 13 του Ν.3842/2010, ΔΦΝ 2010, σελ. 847 επ.).

Συνεταιρισμού) ελεύθερα φόρου (χωρίς δηλαδή να γίνεται καμία παρακράτηση φόρου από αυτά. Σύστημα απαλλαγής).

Το έτος 1994 οι διατάξεις του ν.δ.3843/1958, όπως είχαν τροποποιηθεί μέχρι τότε, εντάχθηκαν στα άρθρα 98 έως 118 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), τα οποία, όπως, επίσης, έχουν τροποποιηθεί, ισχύουν μέχρι σήμερα.

Με το άρθρο 18 παρ.1 του Ν.3697/2008 (αντίστοιχο άρθρο 54 παρ.1 του ΚΦΕ) επιβλήθηκε παρακράτηση φόρου 10% στα κέρδη που διένεμαν, με οποιαδήποτε μορφή, οι ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρίες και η διανομή τους εγκρίνεται από Γενικές Συνελεύσεις που συνέρχονται από 1/1/1999 μέχρι 31/12/2010.

3.2. Υποκείμενα του φόρου.

Σύμφωνα με τον ΚΦΕ τα υποκείμενα του φόρου νομικά πρόσωπα διακρίνονται σε δύο επιμέρους κατηγορίες :

- Τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα και
- Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Η κατάταξη αυτή, με βάση, την ισχύουσα νομοθεσία έχει σπουδαία σημασία, γιατί τα μεν νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά κανόνα, φορολογούνται για το σύνολο των εισοδημάτων τους και κατ' εξαίρεση απαλλάσσονται για ορισμένα από αυτά, ενώ τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά κανόνα, απαλλάσσονται από το φόρο για τα εισοδήματά τους και κατ' εξαίρεση φορολογούνται για ορισμένα από αυτά.

Τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με τα οποία ασχολούμαστε εν προκειμένω, διακρίνονται, περαιτέρω, στα ημεδαπά νομικά πρόσωπα, τα οποία υπόκεινται στην απεριόριστη φορολογία των εισοδημάτων τους (υπό την έννοια ότι φορολογούνται τόσο για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην Ελλάδα, όσο και για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν στην αλλοδαπή) και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, τα οποία υπόκεινται στην περιορισμένη φορολογία (υπό την έννοια ότι φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματά τους που προέρχονται από πηγή και από τη μόνιμη εγκατάστασή τους στην Ελλάδα²⁴).

Στις διατάξεις των περ. α', β', γ' και ε' της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ, αναφέρονται περιοριστικά τα υποκείμενα στο φόρο εισοδήματος ημεδαπά νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία είναι :

24. Ως προς την έννοια του **ημεδαπού νομικού προσώπου** βλ. Ν. Μπάρμπα, Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, 2003, σελ. 290 επ., ενώ, ως προς την έννοια της **μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα**, βλ. άρθρο 100 ΚΦΕ.

- α) Οι ημεδαπές **ανώνυμες εταιρίες**²⁵.
- β) Οι **δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις** και **εκμεταλλεύσεις** κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.
- γ) Οι **συνεταιρισμοί** που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι **ενώσεις τους**.
- δ) Οι **αλλοδαπές επιχειρήσεις** που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρείας, καθώς και οι **κάθε είδος αλλοδαποί οργανισμοί** που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.
- ε) Οι ημεδαπές **εταιρείες περιορισμένης ευθύνης**.

Στη δε παρ.2 του ίδιου άρθρου, αναφέρεται ότι επίσης, σε φόρο υπόκεινται και **τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου** στα οποία περιλαμβάνονται και τα **κάθε είδους ιδρύματα**.

3.3. Αντικείμενο του φόρου.

Τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπόκεινται στην απεριόριστη φορολογία του εισοδήματός τους, υπό την έννοια ότι φορολογούνται τόσο για τα εισοδήματα ημεδαπής προέλευσης, όσο και για τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης (άρθρο 99 παρ.1 ΚΦΕ).

Προκειμένου δε να εξευρεθεί το καθαρό φορολογητέο εισόδημά τους ,επί του οποίου θα εφαρμοσθεί ο αναλογών φορολογικός συντελεστής, απαιτείται προηγουμένως να εξευρεθεί το ακαθάριστο εισόδημά τους, από το οποίο, στη συνέχεια, θα αφαιρεθούν οι παραγωγικές δαπάνες απόκτησής του.

Τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπόκεινται στην περιορισμένη φορολογία εισοδήματός τους, δηλαδή φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματα που προκύπτουν είτε από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, είτε από τη μόνιμη εγκατάστασή τους στην Ελλάδα.

3.4. Προσδιορισμός του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος.

3.4.1. Προσδιορισμός του ακαθάριστου εισοδήματος.

Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 105 του ΚΦΕ, ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ.1 του άρθρου 101 λαμβάνονται :

25. Βλ. και άρθρο 4 του Ν.3412/2005. « 1. Οι εθνικές διατάξεις για τις ανώνυμες εταιρίες εφαρμόζονται αναλογικά και επί της Εταιρίας (πρόκειται για την Ευρωπαϊκή Εταιρία), με την επιφύλαξη των ειδικών ρυθμίσεων του παρόντος νόμου και του Κανονισμού (ΦΕΚ Α'276/4-11-2005). 2. Η Εταιρία, που έχει καταχωρηθεί στην Ελλάδα, διέπεται από :.... γ) την ελληνική νομοθεσία που διέπει τις ανώνυμες εταιρίες, για τα θέματα που δεν ρυθμίζουν ή ρυθμίζουν ο Κανονισμός και ο παρών νόμος».

α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παρ.1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παρ.1, 2 και 3, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.3 του άρθρου 48.

3.4.2. Εισοδήματα ρητώς απαλλασσόμενα του φόρου.

Ειδικότερα, στην παρ.1 του άρθρου 103 του ΚΦΕ, ορίζονται τα νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται από το φόρο (Ελληνικό Δημόσιο, ιεροί ναοί, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις και άλλα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν αποδεδειγμένα κοινωφελείς σκοπούς, αλλά και ημεδαπές ΑΕ, ΕΠΕ και Συνεταιρισμοί για τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ελληνική σημαία που διανέμονται, αλλοδαπές επιχειρήσεις που πραγματοποιούν στη Ελλάδα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ξένη σημαία και αεροσκαφών, νομικά πρόσωπα που υπόκεινται στη φορολογία του παρόντος για εισοδήματα από κινητές αξίες, που αναφέρονται στην παρ.3 του άρθρου 6 κλπ).

3.4.3. Ο προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος.

Όπως και για τα εισοδήματα των υπόχρεων της παρ.4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (προσωπικές εταιρίες κλπ), η ισχύουσα φορολογική νομοθεσία για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα (ημεδαπών και αλλοδαπών) προβλέπει δύο τρόπους ή μεθόδους, το **λογιστικό** και τον **εξωλογιστικό**.

Η εφαρμογή του συγκεκριμένου εκάστοτε τρόπου εξαρτάται από την κατηγορία των βιβλίων και στοιχείων, που υποχρεούται, με βάση τις διατάξεις του ΚΒΣ, να τηρεί η επιχείρηση, καθώς και από την κατάσταση και το περιεχόμενό τους. Για να εφαρμοστεί ο λογιστικός προσδιορισμός θα πρέπει τα βιβλία του ΚΒΣ, που τηρεί η επιχείρηση, να είναι **επαρκή** και **ακριβή**.

Ακολούθως, για τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, από τα ακαθάριστα έσοδα της παρ.1 του άρθρου 105 του ΚΒΣ εκπίπτουν, σύμφωνα με την παρ.2 του ίδιου άρθρου, οι δαπάνες απόκτησης του εισοδήματος, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31, με τις ειδικότερες προϋποθέσεις και διακρίσεις που ορίζονται για ορισμένα νομικά πρόσωπα (ανώνυμες εταιρίες, ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες και

Τράπεζες) στις παρ.2 εδάφιο β', 3, 4, 5 και 6 του ίδιου άρθρου. Το ποσό που απομένει, μετά τις εκπτώσεις αυτές, αποτελεί το συνολικό καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ (παρ.7 άρθρου 105).

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι, ο εν λόγω λογιστικός προσδιορισμός γίνεται κατά τρόπο ενιαίο. Πιο συγκεκριμένα, από τα ακαθάριστα έσοδα όλων των κατηγοριών εισοδήματος αφαιρούμε το άθροισμα παραγωγικών δαπανών όλων επίσης των κατηγοριών εισοδήματος και το αποτέλεσμα που προκύπτει είναι θετικό ή αρνητικό.

Τέλος, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος των ίδιων υπόχρεων γίνεται, όπως και στην περίπτωση των υπόχρεων της παρ.4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ, όταν ο λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού κέρδους αυτών δεν είναι εφικτός, επειδή δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή αυτά που τηρούν είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανακριβή και ανεπαρκή και στην τελευταία περίπτωση δεν είναι εφικτή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Στην περίπτωση αυτή, πολλαπλασιάζονται τα ακαθάριστα έσοδα με ειδικούς κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων συντελεστές καθαρού κέρδους (άρθρα 4 παρ.3, 4 και 7, 32, 34, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ.12 του άρθρου 105 και των άρθρων 35, 36 και 38, που εφαρμόζονται, σύμφωνα με την παρ.12 του ίδιου άρθρου, και για τα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ).

3.4.4. Υπολογισμός του φόρου.

Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 109 του ΚΦΕ, όπως αυτή είχε αντικατασταθεί με την παρ.1 του άρθρου 19 του Ν.3697/2008²⁶, για τα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 του ίδιου Κώδικα ο συντελεστής του φόρου ανέρχεται σε 25% για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν μέχρι 31/12/2009²⁷ και βαίνει μειούμενος ανά μία ποσοστιαία μονάδα κατ' έτος, δηλαδή 24%, 23%, 22%, 21% και 20%, για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1/1-31/12/2010, 1/1-31/12/2011, 1/1-31/12/2012, 1/1-31/12/2013 και 1/1-31/12/2014 αντίστοιχα.

²⁶ . Και ίσχυσε, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ίδιου νόμου από 25/9/2008 (δηλ. από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ).

²⁷ . Ειδικά για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που άρχιζαν από 1/1/2005 ο συντελεστής φορολογίας ορίζονταν σε **32%** και από διαχειριστικές περιόδους που άρχιζαν από 1/1/2006 σε **29%**, ενώ για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν μέσα στο 2004 σε **35%**.

3^{ος} Πίνακας φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ

Νομικά πρόσωπα παρ.1 άρθρου 101	Χρήσεις που αρχίζουν	Συντελεστής φόρου
α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες	μέχρι 31/12/2009	25%
β) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα	από 1/1- 31/12/2010	24%
γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους	από 1/1- 31/12/2011	23%
δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων*	από 1/1- 31/12/2012	22%
ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης	από 1/1- 31/12/2013	21%
	από 1/1- 31/12/2014	20%

* Ειδικά για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιριών, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% στα καθαρά κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση από αυτά επιχειρηματικής αμοιβής για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους της αλλοδαπής εταιρίας, οι οποίοι είναι φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσότερων με το ίδιο ποσοστό συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής ορίζονται με την αρχική δήλωση.

Η **επιχειρηματική αμοιβή** προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής στα κέρδη της εταιρίας του καθένα από τους πιο πάνω εταίρους στο ήμισυ (50%) των κερδών της εταιρίας που δηλώνονται με την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το εισόδημα αυτό υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος της αμοιβής αυτής είναι κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής.

Οι διατάξεις των τεσσάρων προηγούμενων εδαφίων έχουν εφαρμογή εφόσον οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρο με βάση τη νομοθεσία του κράτους μέλους στο οποίο έχει την έδρα της η προσωπική εταιρία²⁸. Επιπλέον του οριζόμενου πιο πάνω φόρου επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή **3%** (παρ.3, άρθρου 109 ΚΦΕ).

3.4.5. Μείωση συντελεστή φορολογίας.

Με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.3296/2004 παρέχονται φορολογικά κίνητρα στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις **προκειμένου να συγχωνευθούν μεταξύ τους** και να ιδρύσουν νέα προσωπική εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμη εταιρία. Η φορολόγηση με μειωμένο φορολογικό συντελεστή της προερχόμενης από τη συγχώνευση εταιρίας προβλέπεται, υπό προϋποθέσεις, για τα δύο πρώτα έτη (μείωση κατά 10 μονάδες για το πρώτο οικονομικό έτος και κατά 5 μονάδες για το επόμενο) και ισχύει για όλες της επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από το αντικείμενο εργασιών τους (μεταποιητικές, εμπορικές, παροχής υπηρεσιών), με εξαίρεση των επιχειρήσεων που έχουν ως αντικείμενο, κατά κύριο λόγο, την κατασκευή ή εκμετάλλευση ακινήτων, πλην ξενοδοχειακών.

Το κίνητρο αυτό παρέχεται για συγχωνεύσεις επιχειρήσεων των οποίων η ολοκλήρωση θα γίνονταν μέχρι 31/12/2011 (παρ.1 άρθρου 20 Ν.3756/2009)

Εξάλλου, για τα νομικά πρόσωπα (ΑΕ, ΕΠΕ κλπ), οι συντελεστές φορολογίας που προβλέπονται από την παρ.1 του άρθρου 109 του ΚΦΕ μειώνονται, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 118 του ΚΦΕ, κατά 40% για **τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες στα νησιά** της παρ.1 (νησιά με μόνιμο πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους).

3.4.6. Παρακράτηση φόρου και απόδοση παρακρατηθέντος φόρου.

Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες που διανέμουν κέρδη (με τη μορφή μερισμάτων κλπ) προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.1 του άρθρου 54 του ΚΦΕ²⁹, δηλαδή, στα εν λόγω κέρδη, ενεργείται παρακράτηση φόρου με

²⁸. Τα πέντε τελευταία εδάφια της παρ.1 είχαν προστεθεί με τη παρ.1 του άρθρου 4 του Ν.3763/2009 και ισχύουν, σύμφωνα με την παρ.3 του ίδιου άρθρου, για εισοδήματα οικονομικού έτους 2010 που προκύπτουν από 1/1/2009 και μετά.

²⁹. Η παρ.1 του άρθρου 114 του ΚΦΕ είχε τεθεί με την παρ.13 του άρθρου 18 του Ν.3697/2008 σε αντικατάσταση της προηγούμενης παρ.1 και ίσχυε, σύμφωνα με την παρ.14 του ίδιου άρθρου και νόμου, για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1/1/2009 και μετά.

συντελεστή 10%. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα. Ειδικά οι ημεδαπές εταιρίες δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου επί των κερδών που διανέμουν προς εταιρίες άλλων κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης με τις προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν.2578/1998³⁰.

Οι συνεταιρισμοί και οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου για τα κέρδη που διανέμουν, αλλά με την καταβολή του οριζόμενου από το άρθρο 109 του ίδιου Κώδικα φόρου εισοδήματος, επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και για τα κέρδη αυτά. Ο φόρος αυτός αποδίδεται, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 60 του ΚΦΕ, εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία.

3.4.7. Προκαταβολή φόρου. Καταβολή κυρίου φόρου και προκαταβολής.

Με βάση την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου ή τον οριστικό τίτλο ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει ως προκαταβολή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 111 του ΚΦΕ, ποσό ίσο με το 65% του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους, κατά περίπτωση, που έληξε.

Το ποσό του κυρίου φόρου εισοδήματος και της προκαταβολής καταβάλλονται, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 110, σε οκτώ ίσες μηνιαίες δόσεις.

4. Η φορολόγηση των συναλλαγών με εξωχώριες (offshore κλπ) εταιρίες.

Στην ελληνική συναλλακτική πρακτική ο όρος «**υπεράκτια εταιρία**» χρησιμοποιείται για την περιγραφή μιας εταιρίας που έχει σαν έδρα έναν από τους λεγόμενους «φορολογικούς παράδεισους», λόγω του χαμηλού επιπέδου των φόρων, χωρίς συνήθως οι μέτοχοί της ή το αντικείμενο της δραστηριότητάς της να σχετίζονται με οποιοδήποτε τρόπο και με τον τόπο αυτό, ενώ στην ελληνική νομοθεσία (Ν.3091/2002) η εταιρία αυτή μετονομάστηκε σε «**εξωχώρια εταιρία**» (αγγλικά : **offshore company**).

Σύμφωνα με την παρ.7 του άρθρου 5 του Ν.3091/2002, ως εξωχώρια εταιρία νοείται η εταιρία που έχει την έδρα της στην αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής μεταχείρισης.

³⁰ Η παρ.1 του άρθρου 54 του ΚΦΕ είχε αντικατασταθεί με την παρ.1 του άρθρου 18 του Ν.3697/2008 και, σύμφωνα με την παρ.14 του ίδιου άρθρου, είχε εφαρμογή για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονταν από γενικές συνελεύσεις από την 1/1/2009 και μετά.

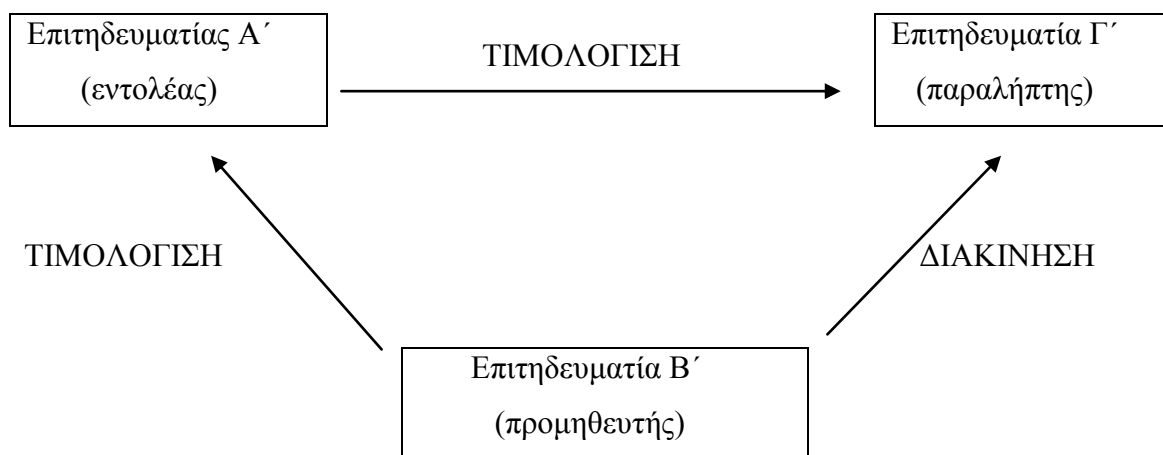
Ο νόμος αυτός είναι και η πρώτη νομοθετική παρέμβαση στη χώρα μας που κρίθηκε αναγκαία, λόγω της ραγδαίας εξάπλωσης των εξωχώριων εταιριών ελληνικών επιχειρηματικών συμφερόντων.

Οι βασικοί λόγοι για τους οποίους προτιμάται μια εξωχώρια εταιρία έναντι μιας αντίστοιχης ελληνικής (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε.) αναφέρονται επιγραμματικά:

- Η ταχύτητα και η απλότητα σύστασής τους.
- Το χαμηλό κόστος σύστασης και λειτουργίας τους.
- Η δυνατότητα διατήρησης της ανωνυμίας του μετόχου.
- Η παροχή άλλων σημαντικών οικονομικών κινήτρων.

Οι εξωχώριες εταιρίες, κατά κανόνα, διαμεσολαβούν σε τριγωνικές συναλλαγές, όπου από άλλη χώρα αποστέλλονται τα εμπορεύματα και από άλλη χώρα τιμολογούνται. Στα φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται, συνήθως, ο αριθμός φορολογικού μητρώου, καθόσον οι περισσότερες εξωχώριες εταιρίες δεν διαθέτουν ΑΦΜ. Ως διεύθυνση της έδρας της εταιρίας αναγράφεται, συνήθως, «B.O.» (BOX OFFICE), εταιρία γραμματοκιβωτίου .

Περιπτώσεις τριγωνικής διακίνησης, έχουμε όταν ένας επιτηδευματίας Α (εντολέας) αγοράζει αγαθά από τον επιτηδευματία Β (προμηθευτής) και ζητάει η παράδοση των αγαθών να μη γίνει στις εγκαταστάσεις του, αλλά απευθείας στις εγκαταστάσεις του πελάτη του, επιτηδευματία Γ (παραλήπτης). Για την καλύτερη κατανόηση του παραδείγματος ακολουθεί η παρακάτω σχηματική απεικόνιση της συναλλαγής³¹:



31 .Βλ. Ζ. Ζαβερδινού " Διακίνηση αγαθών κατ ' εντολή τρίτου – Τριγωνικές Διακινήσεις " περιοδικό e - Magazine, τεύχος 211, 2010, σελ.723

Με τις διατάξεις των παρ.7 και 9 του άρθρου 5 του Ν.3091/2002, προβλέπονταν η μη έκπτωση ορισμένων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων για αγορές αγαθών και υπηρεσιών από εξωχώριες εταιρίες, ενώ με τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 15 του ίδιου νόμου, εταιρίες που είχαν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα υποχρεούνταν να καταβάλλουν, με ορισμένες εξαιρέσεις, ειδικό ετήσιο φόρο 3% επί της αντικειμενικής αξίας τους. Οι πρακτικές συνέπειες των ρυθμίσεων αυτών ήταν αφενός η σημαντική μείωση της περιφέρους τριγωνικής συναλλαγής (κατά την οποία η εξωχώρια εταιρία λειτουργούσε ως διαμεσολαβητής μεταξύ δύο νομικών προσώπων, δίνοντας έτσι τη δυνατότητα α) να τιμολογούνται τα αγαθά σε χώρες με ευνοϊκές γι' αυτό ρυθμίσεις και β) να εξάγεται συνάλλαγμα προς τους φορολογικούς παραδείσους, με τη μορφή δαπανών υπηρεσιών προς την εξωχώρια εταιρία) και αφετέρου το υψηλό πλέον κόστος διατήρησης του ακινήτου σε εξωχώρια εταιρία³².

32. Περισσότερα για τις εταιρείες αυτές βλ. Μ.Κ. Λεοντάρη Προσωπικές Εταιρείες - Ε.Π.Ε. – Κοινοπραξίες, Αθήνα, 2008, σελ.421 επ.

ΜΕΡΟΣ Β΄ ΤΟ ΝΕΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ **ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡ.4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 2 ΚΑΙ ΤΗΣ ΠΑΡ.1** **ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 101 ΤΟΥ ΚΦΕ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΤΟ Ν.3842/2010**

Γενικά

Το παραπάνω πλαίσιο και οι κανόνες φορολογίας των εισοδημάτων και των περιουσιών, που ίσχυαν μέχρι την ισχύ του Ν.3842/2010, ενέτειναν, κατά παραδοχή του εθνικού φορολογικού νομοθέτη³³, την άδικη και διακριτή μεταχείριση πολλών κατηγοριών εισοδημάτων, δημιουργώντας φορολογούμενους πολλών ταχυτήτων, ακόμη και στις ίδιες κατηγορίες εισοδημάτων.

Για τους λόγους αυτούς, αλλά και γιατί το 2010 ήταν ένα κρίσιμο έτος για την οικονομία της Χώρας και η Κυβέρνηση έπρεπε να πραγματοποιήσει μια τεράστια προσπάθεια για το νοικοκύρεμα των δημοσίων οικονομικών, με το νέο φορολογικό νόμο γίνεται αναμόρφωση του πλαισίου φορολόγησης των εισοδημάτων και περιουσιών, για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, η οποία αποτελούσε, αλλά και εξακολουθεί ακόμη να αποτελεί τη χειρότερη ίσως μορφή αδικίας μέσα στο φορολογικό μας πλαίσιο, που εμποδίζει τη λειτουργία του κράτους, πολλαπλασιάζει τη διαφθορά και δημιουργεί συνθήκες κοινωνικής αδικίας μεταξύ των πολιτών και αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων.

Οι βασικότερες αλλαγές του νέου φορολογικού πλαισίου, αναφέρονται, μεταξύ άλλων :

- Στον τρόπο φορολόγησης των υπόχρεων της παρ.4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ.
- Στον τρόπο φορολόγησης των υπόχρεων της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ.
- Στη φορολόγηση των συναλλαγών με εξωχώριες (offshore κλπ) εταιρίες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : Οι μεταβολές στον τρόπο φορολόγησης των υπόχρεων της παρ.4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ.

1. Μεταβολές ως προς τους συντελεστές φόρου.

Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 6 του νέου Ν.3842/2010, με την οποία αντικαταστάθηκε η παρ.1 του άρθρου 10 του ΚΦΕ, το συνολικό καθαρό εισόδημα των υπόχρεων αυτών, όπως αυτό προσδιορίζεται, με βάση τις διατάξεις του ίδιου Κώδικα φορολογούνται με έναν ενιαίο πλέον και αυξημένο συντελεστή 25%, αντί του 20% και

33. Βλ. αιτιολογική έκθεση του νέου Ν.3842/2010, ΔΦΝ 2010, σελ. 357

χωρίς τη διαβάθμιση ανάλογα με το υποκείμενο του φόρου, όπως ίσχυε προηγουμένως, μετά την αφαίρεση :

- α)** των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς και
- β)** των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από συμμετοχή στους ίδιους υπόχρεους της παρ.4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ, όχι όμως και αυτά που προέρχονται από αμοιβαία κεφάλαια, όπως ίσχυε στο προηγούμενο καθεστώς.

Η ισχύς του άρθρου 6 παρ.1 του Ν.3842/2010 αρχίζει, σύμφωνα με το άρθρο 92 παρ.1β του Ν.3842/2010 για τη διαχειριστική χρήση που ξεκινάει από 1^η Ιανουαρίου 2010 και μετά, (δηλαδή οι διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν έως 31/12/2009 και λήγουν μέσα στο 2010), φορολογούνται με το προηγούμενο καθεστώς.

Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή 20%, αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσότερων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της.

Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του Ν.718/1977 (δηλ. τις εκτελωνιστικές ομόρρυθμες εταιρίες), για της οποίες διατηρείται το καθεστώς κατανομής επιχειρηματικής αμοιβής σε όλους τους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία, ανεξάρτητα από τον αριθμό τους.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των εταίρων ή κοινωνών στο 50% των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.

Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους³⁴. Τα

³⁴ Άρθρο 10 παρ. 1 του ΚΦΕ, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 6 του Ν.3842/2010 και εφαρμόζεται σύμφωνα με το άρθρο 92 παρ.1 περ. β του νόμου αυτού, για διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από

προαναφερθέντα, αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα με τη διαχρονική εξέλιξη των συντελεστών φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων της παρ.4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ ³⁵:

4^{ος} Πίνακας φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων της παρ.4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ

Εταιρείες άρθρου 2 παρ.4 Ν.2238/1994 / Συντελεστές φορολογίας				
Χρήσεις που αρχίζουν από την	<ul style="list-style-type: none"> • Ο.Ε. • Ε.Ε. • Κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα 	Αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, Συμμετοχικές ή Αφανείς, Κοινοπραξίες	Δικηγορικές ή Συμβολαιογραφικές εταιρίες	
1/1/ - 31/12/2004	25%	35%	25%	
1/1/ - 31/12/2005	24%	32%	25%	
1/1/ - 31/12/2006	22%	29%	25%	
1/1/ - 31/12/2007	20%	25%	25%	
1/1/ - 31/12/2008	20%	25%	25%	
1/1/ - 31/12/2009	20%	25%	25%	
1/1/ - 31/12/2010 και επόμενες	Ο.Ε. ή Ε.Ε. : τα κέρδη που αναλογούν στα ομόρρυθμα μέλη φυσικά πρόσωπα	20%	25 %	25 %
	Κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, όταν μεταξύ των κοινωνών υπάρχουν ανήλικοι: τα κέρδη που αναλογούν στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα			
	Ο.Ε. : τα κέρδη που αναλογούν στα ομόρρυθμα μέλη μη φυσικά πρόσωπα	25%		
	Ε.Ε. : τα κέρδη που αναλογούν στα ετερόρρυθμα μέλη ή ομόρρυθμα μέλη μη φυσικά πρόσωπα			
	Κοινωνία Κληρονομικού δικαίου : χωρίς ανήλικους στα μέλη			

1.1 Διευκρινίσεις ως προς τους συντελεστές φόρου.

Στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές και μη εταιρίες, τις συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες και τις κοινοπραξίες της παρ.2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ, το συνολικό καθαρό εισόδημα φορολογείται με συντελεστή 25%.

1/1/2010 και μετά. Διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν μέχρι 31/12/2009 και λήγουν μέσα στο 2010 φορολογούνται με το προϊσχύον καθεστώς.

35. Βλ. Χ. Παύλου – Ι. Γκούρλια , " Φορολογική Δήλωση 2012 – ΠΡΑΚΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΓΙΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ", 2012, σελ.84

Με την επιβολή του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για εταίρους φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, εκτός από την επιχειρηματική αμοιβή.

Όσον αφορά τις **αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες του άρθρου 2 παρ.2 του Κ.Β.Σ.** φορολογούνται με συντελεστή 25%, με τη διαφορά ότι δεν ισχύει πλέον η μείωση του συντελεστή φόρου 25% κατά μία ποσοστιαία μονάδα κάθε χρήση, όπως προέβλεπαν οι προηγούμενες διατάξεις, για τα εισοδήματα που προκύπτουν από τη διαχειριστική χρήση 2010 έως τη διαχειριστική χρήση 2014.

Στις **κοινωνίες αστικού δικαίου** το συνολικό καθαρό εισόδημα για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1/1/2010, φορολογείται με συντελεστή 25% και όχι με 20%, όπως ίσχυε.

Ειδικά, για τις **ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες καθώς και τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα**, στις οποίες μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή 20%, αφού αφαιρεθεί η επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσότερων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της.

Αντίθετα, τα κέρδη, που αναλογούν στα μέλη μη φυσικά πρόσωπα των ίδιων υπόχρεων, φορολογούνται με τον αυξημένο συντελεστή 25%.

Για τις ίδιες πιο πάνω ετερόρρυθμες εταιρίες, το τμήμα των κερδών που αναλογεί στα ετερόρρυθμα μέλη, φορολογείται με αυξημένο συντελεστή 25%, ενώ τμήμα των κερδών που αναλογεί στα ομόρρυθμα μέλη φυσικά πρόσωπα και φορολογείται στο όνομα της εταιρίας, φορολογείται με συντελεστή 20%.

Τέλος θα πρέπει να αναφέρουμε ότι για τις Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες και κοινωνίες αστικού δικαίου κλπ. του άρθρου 2 παρ.4 του ΚΦΕ, οι συντελεστές φορολογίας που προβλέπονται (20% ή 25% ανάλογα) στο άρθρο 10 και 109, μειώνονται κατά ποσοστό 40% για τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες οι οποίες ασκούνται σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από 3.100 κατοίκους και γίνονται 12% και 15% αντίστοιχα (άρθρο 118 παρ.2 του ΚΦΕ).

1.2. Διευκρινίσεις ως προς την επιχειρηματική αμοιβή.

Η **επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται** με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των εταίρων ή κοινωνών **στο 50% των κερδών** της εταιρίας ή κοινωνίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της. Η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, καθόσον πρόκειται για συγκεκριμένο τρόπο φορολογίας των κερδών του νομικού προσώπου.

Αν υπάρχουν περισσότεροι εταίροι ή κοινωνοί με ίσα ποσοστά συμμετοχής τότε οι δικαιούχοι της επιχειρηματικής αμοιβής (ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής στο 50% των κερδών της εταιρίας) καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της.

Από τις νέες διατάξεις αισθητή είναι η απαλοιφή του προτελευταίου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 10 του ΚΦΕ, που αναφέρεται στην επιλογή της επιχειρηματικής αμοιβής από την επιχείρηση που δηλώνει τα μεγαλύτερα κέρδη, όταν ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή από περισσότερες επιχειρήσεις. Έτσι, ο ομόρρυθμος εταίρος φυσικό πρόσωπο ή κοινωνός φυσικό πρόσωπο, που συμμετέχει σε περισσότερες της μιας εταιρείες ή κοινωνίες, φορολογείται για επιχειρηματική αμοιβή από όλες τις εταιρείες ή κοινωνίες στις οποίες συμμετέχει (παρ.1 άρθρο 6 Ν.3842/2010). Η **επιχειρηματική αμοιβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. ε' της παρ.3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ, **αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις** και συναθροίζεται με τα υπόλοιπα εισοδήματα του δικαιούχου.

Σε ομόρρυθμους εταίρους και κοινωνούς κοινωνίας κληρονομικού δικαίου, φυσικά πρόσωπα, στις οποίες περιλαμβάνονται και ανήλικοι, αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή στο 50% των συνολικών κερδών, κατά το ποσοστό συμμετοχής τους, το οποίο φορολογείται στην ατομική δήλωση (έντυπο Ε1) και το υπόλοιπο ποσοστό των κερδών που τους αναλογεί φορολογείται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας, με συντελεστή 20%.

Για τον υπολογισμό της επιχειρηματικής αμοιβής και των κερδών ανά ομόρρυθμο εταίρο, που φορολογήθηκαν αυτοτελώς στο όνομα της εταιρίας, λαμβάνονται υπόψη μόνον οι εταίροι που υπήρχαν, κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, με την εταιρική ιδιότητα και τα ποσοστά συμμετοχής τους στην εταιρία κατά το χρόνο αυτό, ανεξάρτητα αν κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου επήλθε οποιαδήποτε μεταβολή στα πρόσωπα των εταίρων, στα ποσοστά ή την ιδιότητά τους.

Οι αστικές εταιρίες, κερδοσκοπικές και μη εταιρείες, καθώς και οι δικηγορικές ή συμβολαιογραφικές εταιρίες δεν αφαιρούν την επιχειρηματική αμοιβή από τα κέρδη τους και ο συντελεστής φορολόγησης για αυτές τις εταιρείες είναι 25%.

1.3. Παραδείγματα φορολογίας προσωπικών εταιρειών (ΟΕ,ΕΕ κλπ.)

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1^ο

Οικονομικά δεδομένα: **Ο.Ε.** με δύο μέλη **φυσικά** πρόσωπα και ποσοστό συμμετοχής το καθένα από 60% και 40% αντίστοιχα.

Διαχ. Περίοδος : 1/1-31/12/2010

Καθαρά κέρδη ισολογισμού : 100.000

Υπολογισμοί

	<u>Νέες διατάξεις</u>	<u>Προηγούμενες διατάξεις</u>
Καθαρά κέρδη ισολογισμού	100.000	100.000
Μείον επιχειρηματική αμοιβή	50.000	50.000
Α' μέλος (100.000X50%X60%)	30.000	30.000
Β' μέλος (100.000X50%X40%)	20.000	20.000
Κέρδη φορολογούμενα στο όνομα της ΟΕ	50.000	50.000
Συντελεστής φορολογίας ΟΕ	20%	20%
Φόρος που αναλογεί (50.000X20%)	10.000	10.000

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2^ο

Οικονομικά δεδομένα : **Ο.Ε.** με μέλη ένα **φυσικό** και ένα **νομικό** πρόσωπο και ποσοστό συμμετοχής το καθένα 60% και 40% αντίστοιχα

Διαχ. περίοδος : 1/1-31/12/2010

Καθαρά κέρδη ισολογισμού : 150.000

Υπολογισμοί

	<u>Νέες διατάξεις</u>	<u>Προηγούμενες διατάξεις</u>
Καθαρά κέρδη ισολογισμού	150.000	150.000
Μείον επιχειρηματική αμοιβή	45.000	45.000
Α' μέλος φυσικό πρόσωπο (150.000X50%X60%)	45.000	45.000
Κέρδη φορ/μενα στο όνομα της Ο.Ε.	105.000	105.000
Κέρδη φορ/μενα στο όνομα της Ο.Ε. που αναλογούν στο Α' μέλος φυσικό πρόσωπο (150.000X60%)		

μείον επιχειρηματική αμοιβή 45.000)	45.000	
στο Β' μέλος νομικό πρόσωπο (150.000X40%)	60.000	
Φόρος στο όνομα της Ο.Ε.		20% 21.000
Για τα κέρδη που αναλογούν στο Α' μέλος φυσικό πρόσωπο (45.000X20%)	9.000	
Για τα κέρδη που αναλογούν στο Β' μέλος νομικό πρόσωπο (60.000X25%)	15.000	
Σύνολο φόρου	24.000	21.000

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3^ο

Οικονομικά δεδομένα : Ο.Ε. με ένα μέλος φυσικό πρόσωπο και δύο μέλη νομικά πρόσωπα με ποσοστά συμμετοχής 50%, 30% και 30% αντίστοιχα

Διαχειριστική περίοδος : 1/1-31/12/2010

Καθαρά κέρδη ισολογισμού 300.000 στα οποία περιλαμβάνονται :

Μερίσματα από μετοχές Α.Ε. 5.000 (φορολογήθηκαν στην πηγή με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης)

Έσοδα από τόκους καταθέσεων 10.000 (φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης)

Έσοδα από συμμετοχή σε Ε.Ε. 25.000 (φορολογήθηκαν στην πηγή με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης)

Λογιστικές διαφορές δήλωσης: 20.000

<u>Υπολογισμοί</u>	<u>Νέες διατάξεις</u>	<u>Προηγούμενες διατάξεις</u>
Καθαρά κέρδη ισολογισμού	300.000	300.000
πλέον λογιστικές διαφορές δήλωσης	20.000	20.000
Σύνολο κερδών μετά τη φορολ. αναμόρφωση	320.000	320.000
μείον έσοδα αυτοτελώς φορολογηθέντα (5.000+10.000+25.000)	40.000	40.000
Υπόλοιπο κερδών μετά τη φορολ. αναμόρφωση	280.000	280.000
Μείον επιχειρηματική αμοιβή	70.000	70.000
Α' ομόρρυθμο μέλος φυσικό πρόσωπο (280.000X50%X50%)	70.000	70.000
Κέρδη φορ/μενα στο όνομα της Ο.Ε.	210.000	210.000
Κέρδη φορ/μενα στο όνομα της Ο.Ε.		

που αναλογούν :

Στα μέλη φυσικά πρόσωπα	70.000		
Στο Α' μέλος φυσικό πρόσωπο (280.000X50% μείον επιχειρηματική αμοιβή 70.000)	70.000		
Στα μέλη νομικά πρόσωπα :	140.000		
Στο Β' μέλος νομικό πρόσωπο (280.000X30%)	84.000		
Στο Γ' μέλος νομικό πρόσωπο (280.000X20%)	56.000		
Φόρος στο όνομα της Ο.Ε.		20%	42.000
Για τα κέρδη που αναλογούν στα μέλη φυσικά πρόσωπα (70.000X20%)	14.000		
Για τα κέρδη που αναλογούν στο μέλος νομικό πρόσωπο (140.000X25%)	35.000		
Σύνολο φόρου	49.000		49.000

Παράδειγμα λήψης επιχειρηματικής αμοιβής από συμμετοχή σε περισσότερες εταιρίες

Το φυσικό πρόσωπο " Α " συμμετέχει ως ομόρρυθμο μέλος στις παρακάτω εταιρίες από τις οποίες, λόγω ποσοστού συμμετοχής, υποχρεούται να λάβει επιχειρηματική αμοιβή.

Στην Ε.Ε. «Φ», η οποία στη χρήση 2010 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 80.000 ευρώ με ποσοστό συμμετοχής 40%.

Στην Ο.Ε. «Χ», η οποία στη χρήση 2010 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 100.000 ευρώ με ποσοστό συμμετοχής 50%.

Στην Ο.Ε. «Ψ», η οποία στη χρήση 2010 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 250.000 ευρώ με ποσοστό συμμετοχής 30%.

Στην Ο.Ε. «Ω», η οποία στη χρήση 2010 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 60.000 ευρώ με ποσοστό συμμετοχής 10%.

Επιχειρηματική αμοιβή που αναλογεί στο ομόρρυθμο μέλος Α' φυσικό πρόσωπο από τη συμμετοχή του στις παρακάτω εταιρίες:

Εταιρία	Καθαρά κέρδη Ισολογισμού	Κέρδη για υπολογισμό επιχειρηματικής αμοιβής	Επιχειρηματική αμοιβή που αναλογεί στο μέλος Α'
Ε.Ε.«Φ»	80.000	(80.000X50%X40%)	20.000
Ο.Ε.»Χ»	100.000	(100.000X50%X50%)	25.000

Ο.Ε.«Ψ»	250.000	(250.000X50%X30%)	37.500
Ο.Ε.«Ω»	60.000	(60.000X50%X10%)	3.000
Σύνολο επιχειρηματικών αμοιβών που πρέπει να καταχωρηθεί στο έντυπο Ε1 από το " Α" φυσικό πρόσωπο			85.500

Έτσι με τη νέα διάταξη της παρ.1 του άρθρου 6 του Ν.3842/2010, για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1/1/2010 δεν ισχύει πλέον το προτελευταίο εδάφιο της παρ.1 του άρθρου 10 του ΚΦΕ σύμφωνα με το οποίο: «Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμου εταίρου ή κοινωνού σε περισσότερες εταιρίες ή κοινωνίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή μόνο από εκείνη που δηλώνει τα μεγαλύτερα καθαρά κέρδη».

2. Μεταβολές ειδικότερα ως προς τον τρόπο φορολόγησης οικοδομικών επιχειρήσεων, επιχειρήσεων εκμετάλλευσης λεωφορείων ενταγμένων σε Κ.Τ.Ε.Λ., ΤΑΞΙ κλπ.

2.1. Φορολογία οικοδομικών επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 6 του Ν.3842/2010, με την οποία αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παρ.2 του άρθρου 34 του ΚΦΕ, τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών (και θα μπορούσαν να λειτουργούν και ως νομικά πρόσωπα) εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή 20% στα ακαθάριστα έσοδά τους, αντί του 15% που ίσχυε προηγουμένως.

Ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία, όπως αυτή αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και των όσον αναφέρονται στο άρθρο 19 παρ.2 περίπ. δ' του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) όπως αναμορφώνονται μετά τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη μεταβίβαση ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας κάθε φορά απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών για τον έλεγχο της δήλωσης αυτής. Αν όμως η αξία που προκύπτει από άλλα επίσημα και ανεπίσημα στοιχεία, είναι μεγαλύτερη από την αξία που αναφέρεται παραπάνω, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.

2.2. Φορολογία επιχειρήσεων εκμετάλλευσης επιβατικών λεωφορείων ενταγμένων σε Κ.Τ.Ε.Λ., επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης (ΤΑΞΙ).

Με την παρ.3 του άρθρου 6 του Ν.3842/2010, με την οποία καταργήθηκε η περίπτ. α της παρ.5 του άρθρου 33 του ΚΦΕ, που αναφέρεται στον ειδικό τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος των εν λόγω επαγγελματιών, ανάλογα με τον αριθμό των κατεχόμενων αδειών κυκλοφορίας και των ποσοστών συμμετοχής σε αυτές τις επιχειρήσεις ή την απασχόληση ως οδηγού του ιδιοκτήτη ή τρίτου.

Ο προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος των επαγγελματιών αυτών θα διενεργείται με τις νέες διατάξεις λογιστικά και ιδίως, για μεν τους εκμεταλλευτές επιβατικών λεωφορείων ενταγμένων σε Κ.Τ.Ε.Λ. από 1/1/2010, για δε τους εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ από 1/7/2010.

Ειδικά για το τμήμα της διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2010 μέχρι 30/6/2010, οι εκμεταλλευτές επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης (ΤΑΞΙ) θα φορολογηθούν με τα ποσά καθαρού εισοδήματος που αναφέρονται στην περίπτ. α' της παρ.5 του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε., προσαυξημένα κατά ποσοστό 50%, τα οποία περιορίζονται σε δωδέκατα. Τα τεκμαρτά αυτά ποσά μειώνονται προκειμένου για επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης (ΤΑΞΙ), που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους κατά ποσοστό 10%, αντί 30% που ίσχυε με τις προηγούμενες διατάξεις και κάτω από πενήντα χιλιάδες (50.000) κατοίκους κατά ποσοστό 30%, αντί 50% που ίσχυε με τις προηγούμενες διατάξεις.

Για την καλύτερη κατανόηση των παραπάνω αλλαγών, ειδικά για τους εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ, παρατίθεται ο παρακάτω πίνακας :

5^{ος} Πίνακας ποσών καθαρού εισοδήματος εκμεταλλευτών ΤΑΞΙ για το διάστημα από 1/1/2010 έως 30/6/2010³⁶

ΠΛΗΘΥΣΜΟΣ ΕΔΡΑΣ ΤΑΞΙ	ΜΕ ΟΔΗΓΟ ΤΟΝ ΙΔΙΟΚΤΗΤΗ		ΜΕ ΟΔΗΓΟ ΤΡΙΤΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΚΑΙ ΓΙΑ ΜΗ ΙΔΙΟΚΤΗΤΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΤΕΣ	
	Άδεια 100%	Άδεια 50%	Άδεια 100%	Άδεια 50%
Από 200.000 κατοίκους και πάνω	12.000	9.750	10.500	9.000
Κάτω από 200.000 κατοίκους ↓10%	10.800	8.775	9.450	8.100
Κάτω από 50.0000 κατοίκους ↓30%	8.400	6.825	7.350	6.300

Αναλυτικότερα τα παραπάνω ποσά προκύπτουν ως εξής:

- $16.000 + (16.000 \times 50\%) = 24.000 * 6/12 = 12.000$
 $12.000 - (12.000 \times 10\%) = 10.800$
 $12.000 - (12.000 \times 30\%) = 8.400$
- $13.000 + (13.000 \times 50\%) = 19.500 * 6/12 = 9.750$
 $9.750 - (9.750 \times 10\%) = 8.775$
 $9.750 - (9.750 \times 30\%) = 6.825$
- $14.000 + (14.000 \times 50\%) = 21.000 * 6/12 = 10.500$
 $10.500 - (10.500 \times 10\%) = 9.450$
 $10.500 - (10.500 \times 30\%) = 7.350$
- $12.000 + (12.000 \times 50\%) = 18.000 * 6/12 = 9.000$
 $9.000 - (9.000 \times 10\%) = 8.100$
 $9.000 - (9.000 \times 30\%) = 6.300$

Προκειμένου για μη εργαζόμενους συνταξιούχους ιδιοκτήτες επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης (ΤΑΞΙ) τα παραπάνω ποσά τεκμαρτού εισοδήματος μειώνονται κατά το ποσό των πεντακοσίων (500) ευρώ. Οι νέες αλλαγές των τεκμαρτών εισοδημάτων ισχύουν και για δύο (2) επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης (ΤΑΞΙ) με άδεια κυκλοφορίας 50% το καθένα. Έτσι για τις περιπτώσεις αυτές

36 ΠΑΥΛΟΥ Χ. – ΓΚΟΥΡΑΙΑ Ι., 2010, Ν.3842/23.4.2010 Ανάλυση – Ερμηνεία – Συγκριτικοί Πίνακες των νέων διατάξεων για τη φορολογία εισοδήματος, EPSILON 7, Θεσσαλονίκη σελ.119-120

το ελάχιστο ποσό του καθαρού εισοδήματος διαμορφώνεται στο ποσό των 15.000, το οποίο υπολογίζεται ως εξής :

$$20.000 + (20.000*50\%) = 30.000 * 6/12 = 15.000$$

$$15.000 - (15.000*10\%) = 13.500$$

$$15.000 - (15.000*30\%) = 10.500$$

Σύμφωνα με τις διευκρινήσεις που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1091/14-6-2010, από 1/7/2010 οι εκμεταλλευτές των επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης (ΤΑΞΙ), εντάσσονται πλέον στη Β' κατηγορία βιβλίων και να εκδίδουν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ή τιμολόγια κατά περίπτωση.

Δηλαδή με τις γενικές διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), τηρεί τουλάχιστον βιβλίο εσόδων-εξόδων και εκδίδει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού του Ν.1809/1988 που ενσωματώνεται ή συνδέεται με το ταξίμετρο. Μέχρι την ημερομηνία αυτή ο εν λόγω επιτηδευματίας απαλλασσόταν από την υποχρέωση αυτή με σχετικές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

2.3. Φορολογία επιχειρήσεων εκμετάλλευσης φορτηγών δημόσιας χρήσης (Φ.Δ.Χ.)

Με την παρ.4 του άρθρου 6 του ίδιου Ν.3842/2010, καταργήθηκε η περ. β' της παρ.5 του άρθρου 33 του ΚΦΕ, με την οποία προβλέπονταν ειδικός τρόπος φορολόγησης των εκμεταλλευτών φορτηγών δημόσιας χρήσης (Φ.Δ.Χ., ανάλογα με το ωφέλιμο φορτίο του αυτοκινήτου, την απασχόληση του ιδιοκτήτη ή τρίτου και την έδρα της επιχείρησης) και το καθαρό εισόδημα αυτών, από 1/1/2010 φορολογείται λογιστικά.

Με την παρ.13 του άρθρου 8 του ίδιου Ν.3842/2010, ορίζεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 10 του Ν.2579/1998 ισχύουν και για τις μεταβιβάσεις αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης ή τις άδειες κυκλοφορίας τους που πραγματοποιούνται από 1/1/2010 μέχρι 31/12/2011. Η μόνη διαφορά είναι ότι για τις μεταβιβάσεις αυτές, τα ποσά φόρου, που ορίζονται με τις τελευταίες διατάξεις (παρ.1 και 2 άρθρου 10 του Ν.2579/1998), προσαυξάνονται κατά ποσοστό 15%.

2.4. Φορολογία επιχειρήσεων εκμετάλλευσης ενοικιαζόμενων επιπλωμένων δωματίων και διαμερισμάτων καθώς και κατασκηνοτικών κέντρων (κάμπινγκ).

Περαιτέρω, με τις παρ.5 και 6 του άρθρου 6 του πάλι ίδιου Ν.3842/2010, καταργούνται οι διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ.5 του άρθρου 33 του ΚΦΕ για τα εισοδήματα που αποκτώνται από εκμεταλλευτές επιπλωμένων ενοικιαζόμενων

δωματίων και διαμερισμάτων και κάμπινγκ (φυσικών ή νομικών προσώπων) από 1/7/2010 για τα πρώτα και 1/1/2010 για τα κάμπινγκ (με τις καταργηθείσες διατάξεις οι επιχειρήσεις αυτές φορολογούνταν τεκμαρτά και απαλλάσσονταν από την τήρηση βιβλίων).

Μετά την κατάργηση αυτή, από τις πιο πάνω χρονολογίες εισάγεται ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών με βάση τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία (βιβλίο εσόδων – εξόδων, πρόσθετο βιβλίο πόρτας κλπ). Για το τμήμα της διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2010- 30/6/2010, τα ποσά του φόρου που καταβάλλουν ειδικά οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης επιπλωμένων δωματίων και διαμερισμάτων μειώνονται κατά το ήμισυ και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωσή τους για το διάστημα αυτό.

2.5. Φορολογία επιχειρήσεων αποκλειστικά πλανόδιων λιανοπωλητών, λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές και παραγωγών αγροτικών προϊόντων.

Τέλος, με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 6 του Ν.3842/2010, καταργούνται οι διατάξεις των παρ.7 και 8 του άρθρου 33 του ΚΦΕ για τα εισοδήματα που αποκτώνται από τις εν λόγω επιχειρήσεις από 1/1/2010 (Πολ.1065/18-5-2010) και αλλάζει ο τρόπος φορολόγησής τους. Σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις οι επιτηδευματίες αυτοί (που τηρούσαν βιβλίο αγορών ή απαλλάσσονταν από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων) κατέβαλλαν σε δύο εξαμηνιαίες δόσεις ένα ετήσιο ποσό φόρου, με το οποίο εξαντλούνταν η φορολογική υποχρέωσή τους.

Με την ένταξη των εν λόγω επιχειρήσεων, κατά τη διάρκεια της χρήσης 2010, σε κατηγορίες βιβλίων Β΄ ή Γ΄ του ΚΒΣ, τα κέρδη τους θα προσδιορίζονται λογιστικά με βάση τα τηρούμενα βιβλία, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ΚΦΕ, ενώ για το τμήμα της διαχειριστικής περιόδου που τηρήθηκαν βιβλία και στοιχεία Α΄ κατηγορίας το ποσόν του φόρου που πρέπει να καταβληθεί, σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις μέχρι την αλλαγή της κατηγορίας των βιβλίων, θα περιορισθεί σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες λειτουργίας που τηρήθηκαν βιβλία Α΄ κατηγορίας.

Συμψηφισμός φόρου που καταβλήθηκε. Ποσό φόρου που έχει καταβληθεί και αντιστοιχεί στο τμήμα της περιόδου της χρήσης στην οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας, συμψηφίζεται κατά την εκκαθάριση της ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος. Πιστωτικό υπόλοιπο που προέρχεται από το φόρο αυτόν δεν επιστρέφεται.

Με την περ. β΄ της παρ.7 του ίδιου άρθρου 6 του Ν.3842/2010, οι διατάξεις των παρ.9,10,11,12 και 13 του άρθρου 33 του ΚΦΕ καθώς και η πρώτη φράση της

παρ.5 του ίδιου άρθρου 33, καταργούνται από την ημερομηνία ισχύος του λογιστικού προσδιορισμού των αναφερόμενων στο άρθρο αυτό επιχειρήσεων, δηλαδή από την 1^η Ιανουαρίου του 2010.

3. Μεταβολές ως προς τη μείωση του συντελεστή φορολογίας.

Με το άρθρο 73 του Ν.3842/2010 λαμβάνεται πρόνοια για τα νομικά πρόσωπα της παρ.4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ΟΕ, ΕΕ κλπ, όπως και για τα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101, βλ. παρακάτω σελ.45 επ.), των οποίων ο μειώνεται ο κύκλος εργασιών, **προκειμένου να διατηρήσουν το προσωπικό τους**. Ειδικότερα προβλέπεται ότι αν στα νομικά πρόσωπα της παρ.4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ ο κύκλος εργασιών μειώνεται για δυο συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους, έναντι της προηγούμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου, ο συντελεστής φορολογίας των κερδών που ορίζεται από το άρθρο 10, μειώνεται κατά τρεις (3) ποσοστιαίες μονάδες, με την προϋπόθεση ότι ο αριθμός των εργαζόμενων που υφίσταται κατά την προηγούμενη της διετίας διαχειριστική περίοδο, δεν θα μειωθεί σε καμία από τις τρεις πιο πάνω διαχειριστικές περιόδους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : Οι μεταβολές στον τρόπο φορολογίας των υπόχρεων της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ.

1. Φορολογία διανεμόμενων και αδιανεμήτων κερδών.

Με την παρ.7 του άρθρου 13 του νέου Ν.3842/2010, με την οποία αντικαταστάθηκε η παρ.1 του άρθρου 109 του ΚΦΕ (και ισχύει, σύμφωνα με την παρ.9 του ίδιου άρθρου, για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που συντάσσονται με ημερομηνία από 31/12/2010 και μετά), μεταβάλλεται συνολικά ο τρόπος φορολόγησης **των αδιανεμήτων και διανεμόμενων κερδών** (μερισμάτων κλπ.). Ειδικότερα :

1.1. Μεταβολές ως προς το συντελεστή του φόρου.

Για τα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ και για το φόρο επί των **αδιανεμήτων κερδών**, προβλέφθηκε κατ' αρχήν ένας συντελεστής 24% για κέρδη που προκύπτουν για τη διαχειριστική περίοδο από 1/1 έως 31/12/2010, μειούμενος κλιμακωτά κατά μία ποσοστιαία μονάδα, δηλαδή 23%, 22%, 21% και 20% για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν για κάθε μία από τις διαχειριστικές περιόδους από 1/1 έως 31/12/2011, από 1/1 έως 31/12/2012, από 1/1 έως 31/12/2013 και από 1/1/ έως

31/12/2014, αντίστοιχα, όπως δηλαδή ίσχυε και με το προηγούμενο φορολογικό καθεστώς.

Ειδικά, όμως, για τα **υποκαταστήματα αλλοδαπών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων** εταιριών εφαρμόζεται η παρ.1 του άρθρου 10, δηλαδή εφαρμόζονται αυτά που προαναφέρθηκαν για τον τρόπο φορολόγησης των υπόχρεων της παρ.4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ, δηλαδή το συνολικό καθαρό εισόδημά τους φορολογείται με συντελεστή **25%**, αντί του **20%** που ίσχυε προηγουμένως, όπως ειδικότερα αναφέρεται πιο πάνω (βλ. Μέρος Α', κεφ. 2^ο, παρ.3.4.4., σελ.23 επ). Το εισόδημα από **επιχειρηματική αμοιβή** υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος της αμοιβής αυτής είναι κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων έχουν εφαρμογή εφόσον οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρο με βάση τη νομοθεσία του κράτους - μέλους στο οποίο έχει την έδρα της η προσωπική εταιρία (περ . α ' παρ.1 άρθρου 109, όπως αντικαταστάθηκε από τις νέες διατάξεις).

6^{ος} Πίνακας με τους φορολογικούς συντελεστές για μη διανεμόμενα κέρδη νομικών προσώπων παρ.1 άρθρου 101 ΚΦΕ

Νομικά πρόσωπα παρ.1 άρθρου 101	Χρήσεις που αρχίζουν από	Συντελεστής φόρου
α) Οι ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρίες	1/1/2010- 31/12/2010	24%
β) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα	1/1/2011- 31/12/2011	23%
γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους	1/1/2012- 31/12/2012	22%
δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που	1/1/2013- 31/12/2013	21%

αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων	από 1/1/2014	20%
ε) Οι ημεδαπές Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης		

Για τα κέρδη που **διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες** (με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές), **η ανώνυμη εταιρία καταβάλλει φόρο με συντελεστή 40%**. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και **για τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και οι συνεταιρισμοί** σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, καθώς και για τα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει υποκατάστημα εγκατεστημένο στην Ελλάδα στο κεντρικό του στην αλλοδαπή (περ . β ' παρ.1 άρθρου 109, όπως αντικαταστάθηκε από τις νέες διατάξεις).

Με την καταβολή του φόρου 40% στα διανεμόμενα κέρδη δεν εξαντλείται, σύμφωνα με την περίπτωση δ ' της νέας διάταξης, η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου φυσικού προσώπου, αφού το ποσό αυτό φορολογείται στην κλίμακα του άρθρου 9 του ΚΦΕ με τις γενικές διατάξεις και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει ο φόρος (40%) που καταβλήθηκε σύμφωνα με την ανωτέρω περίπτωση β ' με βάση τη βεβαίωση που χορηγεί η εταιρία βάσει της περ . γ ' της παρ.1 του άρθρου 109.

7^{ος} Πίνακας με τους φορολογικούς συντελεστές για διανεμόμενα κέρδη νομικών προσώπων της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ.

Νομικά πρόσωπα παρ.1 άρθρου 101	Συντελεστής φόρου
Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και Συνεταιρισμοί για κέρδη που διανέμουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας καθώς και για τα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει υποκατάστημα εγκατεστημένο στην Ελλάδα στο κεντρικό του στην αλλοδαπή	40%

1.2. Μεταβολές ως προς τη μείωση του συντελεστή φορολογίας.

Με το άρθρο 73 του Ν.3842/2010 λαμβάνεται πρόνοια για τα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ (όπως και για τα νομικά πρόσωπα της παρ.4 του άρθρου 2), των οποίων ο μειώνεται ο κύκλος εργασιών, προκειμένου να διατηρήσουν το προσωπικό τους. Ειδικότερα προβλέπεται ότι αν στα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ ο κύκλος εργασιών μειώνεται για δυο συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους, έναντι της προηγούμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου, ο συντελεστής φορολογίας των κερδών που ορίζεται από το άρθρο 109 μειώνεται κατά τρεις (3) ποσοστιαίες μονάδες, με την προϋπόθεση ότι ο αριθμός των εργαζόμενων που υφίσταται κατά την προηγούμενη της διετίας διαχειριστική περίοδο δεν θα μειωθεί σε καμία από τις τρεις πιο πάνω διαχειριστικές περιόδους.

Εξάλλου, για τα νομικά πρόσωπα (ΑΕ, ΕΠΕ κλπ), οι συντελεστές φορολογίας που προβλέπονται από την παρ.1 του άρθρου 109 του ΚΦΕ μειώνονται, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 118 του ΚΦΕ, κατά 40% για τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες στα νησιά της παρ.1 (νησιά με μόνιμο πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους).

1.3. Μεταβολές ως προς την παρακράτηση φόρου για τα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα κλπ.).

Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 13 του νέου Ν.3842/2010, με την οποία αντικαταστάθηκε η παρ.1 του άρθρου 54 του ΚΦΕ, στα διανεμόμενα κέρδη των

ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, με τη μορφή μερισμάτων κλπ, ουδεμία παρακράτηση φόρου ενεργείται, γιατί τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου (παραπάνω παρ. 1.1. περ. β' σελ.42 επ.), ενώ με το προηγούμενο καθεστώς ενεργούνταν παρακράτηση με συντελεστή 10% και με την παρακράτηση αυτή εξαντλούνταν η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων.

1.4. Μεταβολές ως προς την υποχρέωση παρακράτησης φόρου της παρ.1 του άρθρου 114 του ΚΦΕ.

Με την παρ.8 του άρθρου 13 του νέου Ν.3842/2010, με την οποία αντικαταστάθηκε η παρ.1 του άρθρου 114 του ΚΦΕ, ορίστηκε ότι οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και οι συνεταιρισμοί που διανέμουν κέρδη (με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών εκτός μισθού, στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό), δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, γιατί τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου σύμφωνα με την περ. β' του άρθρου 109 του ΚΦΕ (βλ. παραπάνω παρ. 1.1. σελ.42 επ.).

Αντίθετα, με το προηγούμενο φορολογικό καθεστώς, οι εν λόγω ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες προέβαιναν για τα ίδια κέρδη σε παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.1 του άρθρου 54 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή 10%.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στα διανεμόμενα, από Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης, κέρδη, καθώς και στα κέρδη που εξάγονται ή πιστώνονται από υποκατάστημα εγκατεστημένο στην Ελλάδα στο κεντρικό του στην αλλοδαπή.

Οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ.9 του ίδιου άρθρου 13, για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που συντάσσονται με ημερομηνία 31/12/2010 και μετά.

1.5. Μεταβολές ως προς την έκπτωση ή αφαίρεση φόρου.

Όταν δικαιούχος του εισοδήματος από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές είναι φυσικό πρόσωπο, το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε σύμφωνα με την πιο πάνω περ. β' (βλ. παραπάνω 1.1. σελ.42 και περ. δ' παρ.1 άρθρου 109, όπως αντικαταστάθηκε από την παρ.7 άρθρου 13 του Ν.3842/2010).

Αν στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας ή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμού περιλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από τη συμμετοχή τους σε άλλη ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης

ευθύνης ή συνεταιρισμό, για τα οποία έχει καταβληθεί φόρος στα διανεμόμενα κέρδη, σε περίπτωση διανομής κερδών, από το φόρο που υποχρεούται να καταβάλει με βάση τις διατάξεις της πιο πάνω περίπτωσης β' (βλ. παραπάνω παρ. 1.1., σελ.42 επ.), αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη καταβληθεί και αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές. Οι διατάξεις των προηγούμενων περιπτώσεων έχουν εφαρμογή και για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται από 1/1/2011.

Από το φόρο που οφείλεται με βάση την πιο πάνω περίπτωση β' (βλ. παραπάνω παρ. 1.1. σελ.42 επ.), αφαιρείται ο φόρος που καταβλήθηκε σύμφωνα με την περ. α' (της ίδιας παρ. 1.1. , σελ.42 επ.) ή του άρθρου 109, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το νέο αυτό νόμο και αντιστοιχεί στα εισοδήματα αυτά (περ. ε' παρ.1 άρθρου 109, όπως αντικαταστάθηκε από την παρ.7 άρθρου 13 του Ν.3842/2010).

Δίνεται έτσι, σύμφωνα με το φορολογικό νομοθέτη, κίνητρο στις επιχειρήσεις να μη διανέμουν κέρδη, αλλά να τα επανεπενδύουν, διατηρώντας τις θέσεις εργασίας και διευρύνοντας την επιχειρηματική τους δραστηριότητα. Με την καταβολή του φόρου 40% στα διανεμόμενα κέρδη, δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου φυσικού προσώπου, αφού το ποσό αυτό φορολογείται στην κλίμακα με τις γενικές διατάξεις, συμψηφιζόμενου του φόρου 40%, με βάση την πιστωτική βεβαίωση που λαμβάνει από την εταιρία (βλ. περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 109 του ΚΦΕ, όπως αντικαταστάθηκε με το νέο νόμο), με αποτέλεσμα οι μικρομέτοχοι να δικαιούνται επιστροφής φόρου. Αντίθετα, αν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσής του.

Εξάλλου, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 14 του Ν.3842/2010, με την οποία προστέθηκε νέο εδάφιο στην παρ.2 του άρθρου 110 του ΚΦΕ³⁷, αν καταβληθεί εφάπαξ το συνολικό ποσό της οφειλής, της υποβληθείσας οικείας εμπρόθεσμης δήλωσης του νομικού προσώπου, παρέχεται **έκπτωση 1,5%** επί του καταβαλλόμενου ποσού.

2. Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών.

Με την κατάργηση των φορολογικών απαλλαγών διορθώνεται, κατά την άποψη του φορολογικού νομοθέτη, η διακριτική φορολογική μεταχείριση πολλών νομικών προσώπων, που είχε ως αποτέλεσμα αφενός μεν την αδικία των λοιπών νομικών προσώπων και αφετέρου την απώλεια εσόδων για το δημόσιο. Επίσης, η κατάργηση

37. Έχει εφαρμογή για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2010 και επόμενων (παρ. 2 άρθρου 14 Ν.3842/2010).

αυτή συμβάλλει στην ορθή εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συστήματος και την αποτροπή χορηγήσεως απαλλαγών στο μέλλον.

Οι μεταβολές αυτές αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 12 του Ν.3842/2010 και ειδικότερα στην κατάργηση, από 23/4/2010 (ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στο ΦΕΚ), των απαλλαγών από το φόρο εισοδήματος που έχουν χορηγηθεί κατά καιρούς με διάφορους γενικούς ή ειδικούς νόμους σε όλα τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που προβλέπονται στο άρθρο 101 του ΚΦΕ, με εξαίρεση:

- Τις απαλλαγές των νομικών προσώπων που προβλέπονται στο άρθρο 103 του ΚΦΕ, όπως αυτό έχει διαμορφωθεί, με τις αντικαταστάσεις και καταργήσεις των παρ.2 και 3 του ίδιου άρθρου 12 του νέου νόμου (πρόκειται για διάφορα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα).
- Τις απαλλαγές που προβλέπονται για τον Οργανισμό Ηνωμένων Εθνών, τη Διεθνή Τράπεζα Ανασυγκρότησης και Ανάπτυξης και τους αλλοδαπούς οργανισμούς από διεθνή σύμβαση η οποία έχει κυρωθεί με νόμο.
- Τις απαλλαγές που προβλέπονται από διμερείς συμφωνίες για την αποφυγή διπλής φορολογίας οι οποίες έχουν κυρωθεί με νόμο.
- Τις απαλλαγές που προβλέπονται από αναπτυξιακούς νόμους για την πραγματοποίηση επενδύσεων ή το μετασχηματισμό επιχειρήσεων.
- Τις απαλλαγές που ορίζονται με ειδικές διατάξεις ή τις απαλλαγές νομικών προσώπων που υπάγονται σε ειδικά καθεστάτα (π.χ. για διάφορα αμοιβαία κεφάλαια, για τις εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, για το Ταμείο Ανάπτυξης Νέας Οικονομίας, για τον Οργανισμό Δημοσίου Χρέους, για τον Οργανισμό Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού κλπ).

Εδικά, για το φόρο εισοδήματος που προκύπτει με βάση τη δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 107 του ΚΦΕ, η κατάργηση των απαλλαγών καταλαμβάνει τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2011 και επόμενα.

3. Οι νεώτερες μεταβολές που επέφεραν οι Νόμοι 3943/2011 και 4038/2012.

Υπό τις νέες συνθήκες της παγκόσμιας οικονομικής κρίσης και της δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας η Ελληνική Κυβέρνηση αποφάσισε, για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, τη συμπλήρωση του νομικού πλαισίου του φορολογικού συστήματος με νεώτερες μεταβολές, μεταξύ άλλων, στη φορολογία των νομικών προσώπων (Α.Ε., Ε.Π.Ε.) και μερισμάτων, όπως μείωση του φορολογικού συντελεστή από 24% σε 20%,

πρόβλεψη για τα διανεμόμενα κέρδη παρακράτησης φόρου **25%** και ένταξη των μερισμάτων στη φορολογική κλίμακα³⁸.

Ειδικότερα :

3.1. Μεταβολές ως προς το συντελεστή φορολογίας.

Σύμφωνα με την παρ.9 του άρθρου 14 του Ν.3943/2011, η οποία αντικατέστησε εκ νέου την παρ.1 του άρθρου 109 του ΚΦΕ και έχει εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ.10 του άρθρου 14 του ίδιου νόμου, για εισοδήματα του οικον. έτους 2012³⁹, για τα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ, ο φόρος υπολογίζεται **με συντελεστή 20% στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους** αντί του 23% που είχε οριστεί με την παρ.7 του άρθρου 13 του ν.3842/2010.

Με το συντελεστή αυτό φορολογούνται και τα κέρδη που δηλώνονται με την οριστική δήλωση που υποβάλλουν τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ, με βάση τις διατάξεις της περ. γ´ της παρ.2 του άρθρου 107, ανεξάρτητα από το χρόνο που τέθηκαν σε εκκαθάριση.

Ειδικά για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιριών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 εδ. α´ του άρθρου 10, δηλαδή αυτά που αναφέρονται για τους υπόχρεους της παρ.4 του άρθρου 2 (βλ. παραπάνω Μέρος Β´, σελ.42 επ.).

Στη συνέχεια, παρατίθεται πίνακας με τους συντελεστές διαχρονικά της φορολογίας των νομικών προσώπων⁴⁰ :

38. Βλ. αιτιολογική έκθεση του Ν.3943/2011

39. Ειδικά για τα εισοδήματα του οικον. έτους 2011, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε **24%** (παρ.10 εδάφιο δεύτερο του άρθρου 14 Ν.3943/2011).

40. Χ.ΠΑΥΛΟΥ – Ι.ΓΚΟΥΡΑΙΑ, «Φορολογική Δήλωση 2012 – ΠΡΑΚΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΓΙΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ», 2012, σελ. 197.

8^{ος} Πίνακας φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ

	Χρήση που άρχισε μέσα στο έτος 2004	Χρήση που άρχισε μέσα στο έτος 2005	Χρήση που άρχισε μέσα στο έτος 2006	Χρήσεις που άρχισαν μέσα στο έτος 2007 έως 2009	Οικ.έτος 2011	Οικ.έτος 2012
Ημεδαπές ΑΕ, ΕΠΕ.						
Δημόσιες, Δημοτικές και Κοινοτικές επιχ/σεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ανεξάρτητα, αν αποτελούν ή όχι ίδια Ν.Π.	35%	32%	29%	25%	24%	20%
Συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους						
Αλλοδαπές επιχ/σεις						
Αλλοδαποί οργανισμοί που επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό						

3.2. Μεταβολές ως προς την παρακράτηση φόρου για τα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα κλπ).

Με την παρ.1 του άρθρου 14 του ίδιου Ν.3943/2011, η οποία αντικατέστησε την παρ.1 του άρθρου 54 του ΚΦΕ και έχει εφαρμογή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ.2 του άρθρου 54, για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από 1/1/2012⁴¹, ορίζεται ότι στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες (με τη μορφή μερισμάτων κλπ.) **ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25%**. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εν λόγω εισοδήματα.

Αν ο δικαιούχος των μερισμάτων είναι **φυσικό** πρόσωπο και ο υψηλότερος συντελεστής φορολογίας της κλίμακας του άρθρου 9 που προκύπτει, μετά τη συνάθροιση των μερισμάτων με τα λοιπά εισοδήματα, είναι μικρότερος του 25%, με την πιο πάνω παρακράτηση δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου, αλλά τα υπόψη μερίσματα φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις και το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου επιστρέφεται. Σύμφωνα όμως με την παρ.3 του άρθρου 4 του Ν.4038/2-2-2012 «Επείγουσες ρυθμίσεις που αφορούν την εφαρμογή του

41. Ειδικά για τα κέρδη που διανέμονται εντός του έτους 2011, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 21% με την οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, με την επιφύλαξη αυτών που ορίζονται στο τρίτο εδάφιο της παρ.1 του άρθρου 54 του ΚΦΕ (εδάφιο δεύτερο της παρ.2 του άρθρου 54).

μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012–2015», το προηγούμενο εδάφιο καταργείται για διανεμόμενα μερίσματα ή κέρδη οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 2010) και μετά.

Όταν η ημεδαπή ανώνυμη εταιρία προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο της παρ.1 του άρθρου 101, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 54, αφαιρείται το μέρος που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της και αναλογεί στα διανεμόμενα από την ίδια κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται **όταν τα μερίδια καταβάλλονται σε εταιρία άλλου κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης**, της οποίας είναι θυγατρική η καταβάλλουσα τα μερίσματα ημεδαπή ανώνυμη εταιρία, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν.2578/1998, δηλαδή η εταιρία αυτή δεν διατηρεί επί δύο συνεχή έτη το οριζόμενο από την περ. γ' του άρθρου 9 του ίδιου νόμου ποσοστό (25% στο κεφάλαιο της εταιρίας του άλλου κράτους-μέλους της ΕΕ). Ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της ανώνυμης εταιρίας επιστρέφεται σε αυτή κατά το μέρος που αναλογεί στα μερίσματα που διανέμει σε εταιρία άλλου κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου.

Οι διατάξεις της παρ.1 εφαρμόζονται ανάλογα **και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη παρελθουσών χρήσεων.**

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ.3 του ίδιου άρθρου 14, η οποία αντικατέστησε την παρ.3 του άρθρου 54 του ΚΦΕ, στα **μερίσματα που εισπράττει φυσικό πρόσωπο κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή ανώνυμη εταιρία** ενεργείται παρακράτηση φόρου **25%**. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα πιο πάνω εισοδήματα⁴².

3.3. Μεταβολές ως προς την υποχρέωση παρακράτησης φόρου της παρ.1 του άρθρου 114 του ΚΦΕ.

Σύμφωνα με την παρ.11 του άρθρου 14 του Ν.3943/2011, η οποία αντικατέστησε την παρ.1 του άρθρου 114 του ΚΦΕ, οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες **που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν κέρδη (με τη μορφή μερισμάτων κλπ) προβαίνουν σε παρακράτηση**

42. Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττονται εντός του έτους 2011 ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 21%, με την οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου (εδάφιο δεύτερο της παρ.1 του άρθρου 54).'

φόρου με συντελεστή 25%, αντί ουδεμιάς παρακράτησης φόρου που προέβλεπε το προηγούμενο φορολογικό καθεστώς της παρ.8 του άρθρου 13 του Ν.3842/2010.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα προς την έδρα της ή σε άλλη μόνιμη εγκατάστασή της στην αλλοδαπή.

Επίσης, οι συνεταιρισμοί και οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν κέρδη σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες, προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. δ' παρ.1 του άρθρου 55, δηλαδή με συντελεστή 25%. Σύμφωνα όμως με την παρ.3 του άρθρου 4 του Ν.4038/2-2-2012 «Επείγουσες ρυθμίσεις που αφορούν την εφαρμογή του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012–2015», το προηγούμενο εδάφιο καταργείται για διανεμόμενα μερίσματα ή κέρδη οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 2010) και μετά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : Μεταβολές στη φορολόγηση των συναλλαγών με εξωχώριες (offshore κλπ) εταιρείες.

1. Εννοιολογικοί προσδιορισμοί.

Με την παρ.1 του άρθρου 78 του Ν.3842/2010 εισάγονται, για την εφαρμογή των νέων διατάξεων για τη φορολογία των εν λόγω συναλλαγών, διάφοροι ορισμοί και ιδίως οι τρόποι και τα κριτήρια για τον καθορισμό της έννοιας του **Κράτους**, της **σύμβασης διοικητικής συνδρομής**, της **νομικής οντότητας**, όπως και της **υπεράκτιας ή εξωχώριας (offshore) εταιρίας** και του **μη συνεργάσιμου κράτους**.

Σύμφωνα με την παρ. 1 άρθρου 51Α του Β' Κεφ. του ΚΦΕ, όπως προστέθηκε με την παρ.1 του άρθρου 78 του Ν.3842/2010, «**Κράτος** για την εφαρμογή του παρόντος κεφαλαίου νοείται το κράτος ή περιοχή δικαιοδοσίας ή η υπερπόντια χώρα ή το έδαφος που τελεί υπό οιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης κατά την έννοια του διεθνούς δικαίου».

Με την παρ.2 ίδιου άρθρου, «**Σύμβαση διοικητικής συνδρομής**, για την εφαρμογή του παρόντος Κώδικα, νοείται η διεθνής σύμβαση που επιτρέπει την ανταλλαγή όλων των πληροφοριών που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας των Συμβαλλόμενων Μερών».

Στην παρ.3 ίδιου άρθρου, δίνεται η έννοια της Νομικής οντότητας ως εξής: «**Νομική οντότητα**, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντα Κώδικα, θεωρείται

κάθε νομικό πρόσωπο, οργανισμός υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρία (offshore κλπ) κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων (private investment company κ.λπ.), κάθε μορφής καταπίστευμα (trust, Anstalt κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα (foundation, Stiftung κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου και κάθε άλλο πιθανό μάρφωμα εταιρικής οργάνωσης, ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.».

Τέλος στην παρ.4 ίδιου άρθρου, γίνεται προσδιορισμός της έννοιας του " Μη συνεργάσιμου κράτους ". «**Μη συνεργάσιμα κράτη** είναι εκείνα που κατά την 1^η Ιανουαρίου 2010 και εφεξής δεν είναι κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάστασή τους σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και τα οποία μέχρι την 1^η Ιανουαρίου 2010 : α) δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και β) δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά».

2. Αλλαγές στη φορολογία ακινήτων που ανήκουν σε εξωχώριες εταιρίες.

Με τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 57 του Ν.3842/2010, με την οποία αντικαταστάθηκε το άρθρο 15 του προαναφερθέντος Ν.3091/2002 :

- α)** Αναπροσαρμόστηκε ο φορολογικός συντελεστής του ειδικού ετήσιου φόρου από 3% σε 15% επί της αξίας των ακινήτων που έχουν στην Ελλάδα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ.3 του άρθρου 51Α του ΚΦΕ (offshore εταιρίες κλπ) και
- β)** Διευρύνθηκε η κατηγορία των υπόχρεων σε ειδικό φόρο με σκοπό να υπαχθούν σε αυτόν, πέραν των εταιριών, και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία έχουν συσταθεί στη χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους.

3. Αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος.

Με τις νέες διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 11 του Ν.3842/2010 ρυθμίζεται το θέμα των τριγωνικών συναλλαγών που πραγματοποιούνται εντός Ελλάδος, μέσω φυσικών προσώπων, κάθε είδους νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (offshore κλπ) που

έχουν την κατοικία, την έδρα ή την εγκατάστασή τους σε κράτη μη συνεργάσιμα και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Δηλαδή, κράτη τα οποία περιλαμβάνονται στον κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης με απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών (παρ.5 άρθρο 51Α ΚΦΕ). Ειδικότερα :

3.1. Ως προς τον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων.

Με την παρ.1 του άρθρου 1 του Ν.3842/2010, με το οποίο προστέθηκε παρ.5 στο άρθρο 30 του ΚΦΕ, ορίστηκε ότι, όταν αγαθά που έχει πωλήσει ελληνική επιχείρηση ή φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή σε αντιπρόσωπο ή υπεργολάβο αυτών, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που περιλαμβάνεται στον κατάλογο του άρθρου 51Α του ΚΦΕ ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όπως ορίζεται στην παρ.7 του ίδιου άρθρου, χωρίς τα προϊόντα να έχουν μεταφερθεί εκτός Ελλάδας και στη συνέχεια μεταπωλούνται σε άλλη ελληνική επιχείρηση σε τιμή μεγαλύτερη από αυτή της πρώτης συναλλαγής, **η επιπλέον διαφορά του τιμήματος που προκύπτει, θεωρείται ακαθάριστο έσοδο της ελληνικής πωλήτριας επιχείρησης.** Επίσης, αν οι εν λόγω πωλήσεις γίνονται σε τιμή μικρότερη από αυτήν στην οποία πωλεί τα ίδια εμπορεύματα σε ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση, η χαμηλότερη τιμή δεν αναγνωρίζεται και η επιπλέον **διαφορά που προκύπτει προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα της ελληνικής επιχείρησης.**

3.2. Ως προς τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων και την έκπτωση ορισμένων δαπανών και ειδικότερα:

Α) Τις **δαπάνες της περίπτωσης γ´ της παρ.1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ** (δηλ. της αξίας πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών κλπ).

Με τη διάταξη της περίπτωσης β´ της παρ.6 του άρθρου 11 του Ν.3842/2010, με την οποία προστέθηκε νέο εδάφιο στο τέλος της ως άνω περίπτωσης γ´ της παρ.1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ, ορίστηκε ότι : «Οι δαπάνες της περίπτωσης αυτής **δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο**

Β) Τις **δαπάνες της περίπτωσης δ´ της παρ.1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ** (δηλ. τους δεδουλευμένους τόκους δανείων κλπ). Με τη διάταξη της παρ.7 του ίδιου άρθρου 11,

με την οποία αντικαταστάθηκε η εν λόγω περ. δ ' ορίστηκε ότι **εξαιρούνται από την έκπτωση « οι τόκοι δανείων που λαμβάνονται για την αγορά μετοχών ή μεριδίων σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένη σε κράτος που περιλαμβάνεται στον κατάλογο που αναφέρεται στην παρ.5 του άρθρου 51Α ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όπως ορίζεται στην παρ.7 του ίδιου άρθρου, καθώς και οι τόκοι που καταβάλλονται στις εταιρίες αυτές »** και

Γ) **Τις δαπάνες που καταβάλλονται ή οφείλονται από πρόσωπο που είναι, σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 101 του ΚΦΕ, υποκείμενο φόρου και το οποίο είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του ή διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση, κατά την έννοια του άρθρου 100, στην Ελλάδα.**

Με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 51B του ίδιου Κώδικα, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 78 του Ν.3842/2010, ορίστηκε ότι **ορισμένες δαπάνες (όπως για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών ή οι πάσης φύσεως τόκοι από απαιτήσεις οποιασδήποτε φύσης ή οι πρόσοδοι κλπ που εισπράττονται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης οποιοδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας κλπ) προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό καθεστώς (με την εξαίρεση που αναφέρεται στην παρ.2), δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα ή από το φορολογητέο εισόδημά τους.**

4. Αλλαγές ως προς τις υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις.

Με τις νέες διατάξεις της παρ.13 του άρθρου 11 του Ν.3842/2010, με τις οποίες αντικαταστάθηκε η παρ.9 του άρθρου 39 του ΚΦΕ, αρκεί και μόνο η διαπίστωση σύναψης διαφορετικών οικονομικών όρων πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, από εκείνους που θα είχαν συναφθεί, με άλλες επιχειρήσεις, ώστε η αρμόδια ελεγκτική αρχή να προσαυξήσει τα καθαρά κέρδη με το ποσό των κερδών που θα είχαν πραγματοποιηθεί αν εφαρμόζονταν οι όροι που συμφωνούνται με ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Με τις διατάξεις αυτές δεν περιορίζεται η φορολογική αρχή μόνο στον έλεγχο των όρων τιμολογιακής πολιτικής, αλλά εξετάζει και τους γενικούς οικονομικούς όρους της σύμβασης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο : Κριτική των νέων ρυθμίσεων του Ν.3842/2010

Το νέο πλαίσιο φορολόγησης των εισοδημάτων θεσπίστηκε σε μια χρονιά που η κυβέρνηση έπρεπε «να πραγματοποιήσει μια τεράστια προσπάθεια για το νοικοκύρεμα των δημόσιων οικονομικών και η χώρα να αποδείξει ότι μπορεί να σταθεί στο ύψος των περιστάσεων, να προστατεύσει την αυτονομία των οικονομικών της αποφάσεων...»⁴³, δηλαδή υπό το άγχος της πίεσης και με την επιβολή από εξωτερικούς παράγοντες (διεθνείς αγορές, τρόικα).

Η νομοθέτηση υπό τέτοιες συνθήκες είναι φυσικό να οδηγεί σε ατοπήματα, λάθη και πολλές φορές σε παραβιάσεις θεμελιωδών αρχών και κανόνων.

Η θέσπιση, όμως, των φορολογικών νόμων, όπως είναι γνωστό, πρέπει να διέπεται από αρχές και κανόνες που ορίζει το Σύνταγμα και ειδικότερα στις διατάξεις των άρθρων 4 παρ.1 (αρχή της ισότητας και καθολικότητας του φόρου) και παρ.5 (αρχή της φοροδοτικής ικανότητας των πολιτών), 78 παρ.1 και 2 (αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ.1, 17 και 21.

Εξάλλου, όπως επίσης είναι γνωστό το ευρωπαϊκό κοινοτικό δίκαιο, ως σύνολο κανόνων δικαίου κατέχει θέση υπεροχής εντός της ιεραρχίας των κανόνων δικαίου, σε σχέση με το εθνικό δίκαιο. Τα χαρακτηριστικά αυτά παράγουν έννομες συνέπειες για τα κρατικά όργανα (δικαστικά και διοικητικά) και αυτό ισχύει ασφαλώς και κατά την εφαρμογή του φορολογικού δικαίου. Με τα δεδομένα αυτά ο εσωτερικός φορολογικός δικαστής οφείλει να υποβάλει τις διατάξεις του εθνικού φορολογικού δικαίου στον έλεγχο της αρμονίας τους με τους κανόνες και τις γενικές αρχές του ευρωπαϊκού δικαίου και να περιορίσει την εφαρμογή των πρώτων σε περίπτωση που βρίσκονται σε αντίθεση με τις δεύτερες.

Το νέο πλαίσιο φορολόγησης των εισοδημάτων του Ν.3842/2010 έχει ως κεντρικό άξονα τη δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών, μόνο σε σχέση με το πλαίσιο και τους κανόνες που ίσχυαν μέχρι τότε και όχι με βάση τις πιο πάνω αρχές και κανόνες που πρέπει να διέπουν τη φορολογία των πολιτών.

Στο ερώτημα, λοιπόν, αν τηρήθηκαν εν προκειμένω και σε ποιο βαθμό οι προαναφερθείσες αρχές και κανόνες ή το αν οι νέες ρυθμίσεις συνέβαλαν ή θα μπορούσαν να συμβάλλουν στην επίτευξη των προαναφερθέντων κυβερνητικών στόχων, θα μπορούσε κανείς να αναφερθεί στις παρατηρήσεις (επισημάνσεις, επιφυλάξεις και προβληματισμούς), που διατυπώθηκαν στην έκθεση του

43. Βλ. αιτιολογική έκθεση του Ν.3842/2010, ΔΦΝ, σελ. 557.

Επιστημονικού Συμβουλίου της Βουλής, για αδικαιολόγητο περιορισμό ή δυσαρμονία συγκεκριμένων ρυθμίσεων του Ν.3842/2010 με τις κοινοτικές ελευθερίες εγκατάστασης και κίνησης κεφαλαίων, κυκλοφορίας εμπορευμάτων και παροχής υπηρεσιών, όπως :

A) Η ρύθμιση της παρ.1 του άρθρου 6, με την οποία αντικαθίσταται η παρ.1 του άρθρου 10 του ΚΦΕ, που αφορά στη φορολογία του καθαρού εισοδήματος των προσωπικών, αστικών και αφανών εταιριών, των κοινωνιών αστικού δικαίου, καθώς και των κοινοπραξιών. Μεταξύ άλλων ορίζεται ότι, από το καθαρό εισόδημά των εν λόγω προσώπων, αφαιρούνται τα κέρδη τα οποία προέρχονται από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παρ.4 του άρθρου 2. Επισημαίνεται από το Συμβούλιο ότι με τη διάταξη αυτή εισάγεται δυσμενής διάκριση σε βάρος κερδών που προέρχονται από συμμετοχή σε λοιπές κοινοτικές εταιρίες και τα οποία δεν απαλλάσσονται του φόρου, η οποία δε φαίνεται να είναι σε αρμονία με τις κοινοτικές ελευθερίες εγκατάστασης και κίνησης κεφαλαίων.

B) Οι ρυθμίσεις της παρ.7 του άρθρου 11, με την οποία αντικαθίστανται οι ρυθμίσεις της περ. δ ' του άρθρου 31 του ΚΦΕ, που αφορούν ζητήματα έκπτωσης τόκων δανείων ή πιστώσεων. Με τις ρυθμίσεις αυτές προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτουν οι τόκοι δανείων που λαμβάνονται για την αγορά μετοχών ή μεριδίων που εδρεύουν σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Παρατηρείται από το Συμβούλιο , ότι στο μέτρο που η ρύθμιση θα μπορούσε να καταλαμβάνει και την αγορά μετοχών ή μεριδίων σε εταιρίες που εδρεύουν σε κράτος μέλος της ΕΕ ή του ΕΟΧ, **δεν φαίνεται να είναι σε αρμονία με την ελευθερία κίνησης κεφαλαίων.**

Γ) Η ρύθμιση της παρ.7 του άρθρου 13, με την οποία αντικαθίσταται η παρ.1 του άρθρου 109 του ΚΦΕ, που αφορά στην τροποποίηση του τρόπου φορολογίας των μερισμάτων που διανέμονται από ΑΕ και συνεταιρισμούς, καθώς και των κερδών που διανέμονται από ΕΠΕ κλπ νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ. Με τη ρύθμιση αυτή ορίζεται ότι για τα αδιανέμητα κέρδη των εν λόγω προσώπων ο οφειλόμενος εταιρικός φόρος υπολογίζεται με 20% (από 1/1/2014), ενώ για τα διανεμόμενα με 40%. Κατά την άποψη του Συμβουλίου **δημιουργείται, εν προκειμένω, προβληματισμός για το αν η ρύθμιση αυτή είναι σε αρμονία με το άρθρο 5 της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ** σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, σύμφωνα με το οποίο «τα κέρδη τα οποία θυγατρική εταιρία καταβάλλει κατά τη

διανομή στη μητρική εταιρία απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου στην πηγή»⁴⁴.

Αυτό πάλι που θα μπορούσε κανείς εύκολα να παρατηρήσει στη θέσπιση των φορολογικών νόμων στη χώρα μας, είναι η συχνή αλλαγή του φορολογικού καθεστώτος και ιδίως η συχνότατη μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς των κεφαλαιουχικών εταιριών, στη φορολογία των μη διανεμόμενων και διανεμόμενων κερδών με τις αλλαγές που έχουν επέλθει τα τελευταία χρόνια (α. Του Ν.2065/1992 που ίσχυσε μέχρι το 2008 με τη φορολόγηση των μερισμάτων μόνο στο επίπεδο της εταιρίας και απαλλαγή του μετόχου, β. Του Ν.3697/2008 με τη φορολόγηση στο επίπεδο της εταιρίας και παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% επί του μερίσματος από την εταιρία και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του μετόχου, γ. Του Ν.3842/2010 με φορολόγηση στο επίπεδο της εταιρίας, χωρίς παρακράτηση φόρου για το μέτοχο, με σταθερό συντελεστή 40% για τα διανεμόμενα κέρδη και εξάντληση αυτών στην κλίμακα του φόρου φυσικών προσώπων με έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε από την εταιρία και για τα μη διανεμόμενα κέρδη με συντελεστή 10% στη χρήση 2010, δ. Του Ν.3943/2011 με τη φορολόγηση στο επίπεδο της εταιρίας με συντελεστή 20% και παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% στα διανεμόμενα κέρδη, χωρίς εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του μετόχου). Η αλλαγή αυτή προκαλεί σύγχυση στους επενδυτές, οι οποίοι αδυνατούν να προβλέψουν το φορολογικό κόστος της επιχείρησής τους σε βάθος χρόνου και να εμπιστευθούν τη χώρα μας ως τόπο επένδυσης⁴⁵.

Δηλαδή, το νέο φορολογικό σύστημα, με αυξημένους φορολογικούς συντελεστές, επιδρά δυσμενώς αφενός στην ανάπτυξη βιώσιμων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στη χώρα μας, που θα είναι ανταγωνιστικές με τις αντίστοιχες άλλων χωρών με χαμηλότερους συντελεστές φόρου, αφετέρου στην προσέλκυση επενδύσεων άλλων συμφερόντων, όπως πιο κάτω λεπτομερέστερα αναπτύσσεται στο Γ΄ Μέρος.

44. Βλ. Έκθεση της Βουλής, ΔΦΝ 2010, σελ. 844 επ., 846 και 848 επ.

45 .Βλ. Γ. Φουφόπουλου, Β. Κουτρουμάνη, Κατ. Καραγκούνη. Η αυτοϋποβάθμιση της αξίας του νόμου ως μέσου πραγμάτωσης του Δικαίου στη φορολογία μερισμάτων εταιριών, ΔΦΝ 2011, σε. 338 επ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο : Σύγκριση του νέου φορολογικού συστήματος του Ν.3842/2010 με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αναβαλλόμενη φορολογία.

1. Το ισχύον φορολογικό καθεστώς στην Ελλάδα και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Η λογιστική και φορολογική νομοθεσία, εξετάζοντας τις οικονομικές καταστάσεις και τα αποτελέσματα των εταιριών, έχουν δύο διαφορετικές προσεγγίσεις. Η πρώτη είναι να εμφανίσει την πραγματική οικονομική κατάσταση και τα πραγματικά αποτελέσματα της εταιρίας για μια περίοδο, ενώ η δεύτερη επιδιώκει να εισπράξει φόρους, χρησιμοποιώντας ως εργαλείο ανάπτυξης ή άλλων πολιτικών επιλογών, τις φορολογικές ρυθμίσεις. Γι' αυτό το αποτέλεσμα είναι πάντοτε διαφορετικό. Παρόλα αυτά, όμως, στην Ελλάδα οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται είναι περισσότερο φορολογικές, γιατί σε κάθε περίπτωση εφαρμόζουν και τηρούν τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, που είναι ο αντίστοιχος νόμος για τις οικονομικές καταστάσεις.

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό του **λογιστικού** αποτελέσματος των εταιριών λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα μείον έξοδα (λογιστικός προσδιορισμός) ή πολλαπλασιάζονται τα ακαθάριστα έσοδα με ειδικούς κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων ΣΚΚ, (εξωλογιστικός προσδιορισμός, βλ. παραπάνω Μέρος Α', Κεφ. 2^ο, παρ. 2.3., 2.4., 3.4.3.), ενώ για τον προσδιορισμό του **φορολογητέου** αποτελέσματος είτε προστίθενται στα έσοδα ορισμένα κονδύλια δαπανών (άρθρο 31 ΚΦΕ), τα οποία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση (λογιστικές διαφορές κατά το λογιστικό προσδιορισμό), είτε, πριν από τον υπολογισμό του φόρου, εκπίπτουν διάφορα έσοδα γιατί απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς βάσει ειδικών φορολογικών διατάξεων.

Μετά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος υπολογίζεται ο αναλογών φόρος με την εφαρμογή αναλογικών συντελεστών για κάθε εταιρικό τύπο (βλ. παραπάνω Μέρος Α', Κεφ. 2^ο, παρ. 2.5., και 3.4.4.) και ο τυχόν συμπληρωματικός φόρος επί των ακαθάριστων εσόδων από την εκμετάλλευση ακινήτων με συντελεστή 3% (βλ. παραπάνω Μέρος Α' και Κεφ. 2^ο, παρ. 3.4.4.), στη συνέχεια δε για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου, αφαιρείται ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε και ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για εισοδήματα που προέκυψαν εκεί, καθώς και η προκαταβολή φόρου.

Για την απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων και των αποτελεσμάτων των εταιριών στην Ελλάδα δεν υπάρχει ένα ενιαίο κείμενο που να ονομάζεται «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα». Για τις Ανώνυμες Εταιρίες είναι ο Ν.2190/1929, για τις ΕΠΕ ο Ν.3190/1955, για τις ασφαλιστικές εταιρίες ο Ν.400/1970. Επίσης, υπάρχουν το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων και ένα πλήθος ειδικών νομοθετικών ρυθμίσεων για επιχειρήσεις ειδικού τύπου. Ποιά, όμως, είναι τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα;

Ως βασικός νόμος που εκφράζει τα «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» θεωρήθηκε ο Ν.2190/1929 περί Ανωνύμων Εταιριών, τις βασικές αρχές του οποίου έχουν σε μεγάλο βαθμό ενσωματώσει και άλλες σχετικές ρυθμίσεις. Μία άλλη πλευρά είναι τα λογιστικά σχέδια. Στην Ελλάδα έχουμε στον ιδιωτικό τομέα τρία βασικά λογιστικά σχέδια, το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το Κλασσικό Λογιστικό Σχέδιο για τις τράπεζες και το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο για τις ασφαλιστικές εταιρίες⁴⁶. Επίσης, είναι ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, ενώ για τη φορολογία εισοδήματος ισχύουν οι προαναφερθείσες διατάξεις του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ).

2. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η εφαρμογή τους στην Ελλάδα.

Το φαινόμενο της παγκοσμιοποίησης και η αλληλεπίδραση των χρηματιστηριακών αγορών αύξησαν περισσότερο τις ανάγκες για παγκοσμίως κοινά και συγκρίσιμα λογιστικά πρότυπα και διαδικασίες. Εξάλλου, η ανάγκη παροχής οικονομικής πληροφόρησης από πλευράς επιχειρήσεων, έκανε απαραίτητη την ύπαρξη και την εφαρμογή ενιαίων λογιστικών προτύπων, ώστε να είναι εφικτή η σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων που αυτές συντάσσουν τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο, αλλά και η ορθή αντίληψη της καθαρής θέσης τους.

Έτσι δημιουργήθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), τα οποία είναι ένα σύνολο κειμένων (της τάξης των 2.000 σελίδων) που επιδιώκουν να αντιμετωπίσουν τα προβλήματα που σχετίζονται με τη λογιστική, όπως αυτή χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο.

Η λογιστική απεικονίζει συναλλαγές και τα ΔΛΠ φιλοδοξούν να καλύπτουν με τις διατάξεις τους το σύνολο των παγκοσμίως συναλλαγών των επιχειρήσεων.

Εκδόθηκαν αρχικά στην αγγλική γλώσσα, υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση με την ψήφιση ενός Κανονισμού που υποχρέωνε τις εισηγμένες ευρωπαϊκές

46. Για το δημόσιο τομέα έχουμε ήδη τέσσερα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια : Για τα Ασφαλιστικά Ταμεία, για τους ΟΤΑ, για τα Νομικά πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και για τα Νοσοκομεία. Βλ. Δημ. Ντζανάτου ό.π., σελ.55 επ. και 65

επιχειρήσεις να συντάσσουν Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ και στη συνέχεια, για να αποτελέσουν ελληνικό νομικό κείμενο με βάση τις ρυθμίσεις που διέπουν τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μεταφράστηκαν επίσημα και στην ελληνική γλώσσα⁴⁷.

Τα ΔΛΠ είναι λογιστικές πρακτικές που εφαρμόστηκαν τελικά στην Ελλάδα στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων από το έτος 2005. Η πρώτη εφαρμογή τους έγινε με το άρθρο 1 του Ν.2992/2002 σχετικά με τα μέτρα της ενίσχυσης της Κεφαλαιαγοράς. Στη συνέχεια, με το άρθρο 13 του Ν.3229/2004 προστέθηκαν στο 15^ο κεφάλαιο του Ν.2190/1929 διατάξεις που ορίζουν τα σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ στις ελληνικές επιχειρήσεις και ακολούθως οι διατάξεις αυτές συμπληρώθηκαν με το άρθρο 11 του Ν.3301/2004. Με βάση αυτά οι Ανώνυμες Εταιρίες, που έχουν εισηγμένες μετοχές σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά και οι θυγατρικές τους, υποχρεούνται να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ, ενώ δίνεται η δυνατότητα εφαρμογής τους προαιρετικά και σε Ανώνυμες Εταιρίες που δεν έχουν εισηγμένες μετοχές ή Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης, εφόσον αυτό αποφασιστεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή των εταίρων της εταιρίας.

Μέχρι τότε η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων βασιζόταν στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) και συνδέονταν με τους φορολογικούς νόμους της χώρας. Με τα ΔΛΠ διαχωρίστηκε η **λογιστική** αντιμετώπιση ορισμένων θεμάτων από την αντίστοιχη **φορολογική** και θα μπορούσαμε να πούμε ότι δεν άλλαξε τίποτα ουσιαστικά σχετικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης παρά μόνον ο τρόπος παρουσίασής τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, όμως, μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ υπάρχουν πολλές σημαντικές **διαφορές**, όπως ενδεικτικά : 1) Τη Δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων (στα ΕΛΠ καθορίζονται πλήρη υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων, ενώ στα ΔΛΠ δεν καθορίζεται κανένα υπόδειγμα). 2) Τις Λογιστικές εκτιμήσεις της Διοίκησης (με το Ν.2190/1920 και το ΕΓΛΣ η αποτίμηση του συνόλου σχεδόν των περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση τις διατάξεις του νόμου και τις καθορισμένες αρχές και μεθόδους, ενώ με τα ΔΛΠ η αποτίμηση αυτή γίνεται με βάση λογιστικές εκτιμήσεις της Διοίκησης). 3) Τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης (με το Ν.2190/1920 και το ΕΓΛΣ καταχωρούνται στον Ισολογισμό και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα, ενώ με τα ΔΛΠ καταχωρούνται απευθείας στα Αποτελέσματα χρήσης). 4) Τις συναλλαγματικές διαφορές (με το Ν.2190/1920 και το ΕΓΛΣ καταχωρούνται είτε στα

47. Βλ. Δημ. Ντζανάτου, Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά. Αθήνα 2008, σελ. 47 επ.

έξοδα εγκατάστασης, είτε στο παθητικό, είτε στα αποτελέσματα, ενώ στα ΔΛΠ καταχωρούνται απευθείας στα Αποτελέσματα χρήσης). 5) Την εμφάνιση του φόρου εισοδήματος ή την παρακολούθηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων από φόρους μελλοντικών χρήσεων (για τον οποίο βλέπε αμέσως πιο κάτω) κá.

3. Το ΔΛΠ 12. Τρέχουσα και αναβαλλόμενη φορολογία.

3.1. Το ΔΛΠ 12.

Από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει το **ΔΛΠ 12**, καθόσον αφορά τη λογιστική παρακολούθηση του φόρου εισοδήματος ως προς : α) τις συναλλαγές και τα άλλα οικονομικά γεγονότα της **τρέχουσας** χρήσης μιας επιχείρησης που εμφανίζει στις οικονομικές καταστάσεις της και β) τη **μελλοντική** ανάκτηση της λογιστικής αξίας στοιχείων του ενεργητικού ή το **μελλοντικό** διακανονισμό της λογιστικής αξίας των υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό της.

Με την αναγνώριση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης του παθητικού η επιχείρηση αναμένει την ανάκτηση ή το διακανονισμό της λογιστικής του αξίας, δηλαδή να «κλείσει» ο χρεωστικός ή πιστωτικός λογαριασμός στο μέλλον. Στην περίπτωση που η ανάκτηση ή ο διακανονισμός είναι πιθανόν να αυξήσει ή να μειώσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρου (σε σχέση με αυτές που θα υπήρχαν αν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός δεν είχε καμία φορολογική επίδραση), τότε η επιχείρηση, κατά κανόνα, θα πρέπει να αναγνωρίσει **αναβαλλόμενη** φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση.

Έτσι με το Πρότυπο αυτό δημιουργήθηκε η έννοια της **τρέχουσας και αναβαλλόμενης φορολογίας**.

3.2. Εννοιολογική προσέγγιση

Για την καλύτερη κατανόηση του εν λόγω προτύπου κρίνεται σκόπιμη η παράθεση ορισμένων βασικών όρων με τις ακόλουθες έννοιές τους :

Λογιστικό αποτέλεσμα είναι το καθαρό κέρδος ή ζημία πριν την αφαίρεση του εξόδου του φόρου.

Φορολογητέο εισόδημα (Φορολογική ζημία) είναι το κέρδος (ή η ζημία) μιας χρήσης, το οποίο προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές και επί του οποίου είναι πληρωτέοι (ή επιστρεπτέοι) οι φόροι εισοδήματος.

Φόροι έξοδα (Φόροι έσοδα) είναι το συγκεκριμένο ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσης και αφορά τον τρέχοντα ή αναβαλλόμενο φόρο.

Τρέχων φόρος είναι το ποσό των πληρωτέων (ή επιστρεπτέων) φόρων εισοδήματος που καταβάλλεται στις φορολογικές αρχές και το οποίο αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη μιας χρήσης. Για παράδειγμα στο ελληνικό φορολογικό καθεστώς, ένα μέρος του τρέχοντος φόρου καταβάλλεται προκαταβολικά κατά τη διάρκεια της χρήσης, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εντός του επόμενου έτους.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι τα ποσά τα οποία αφορούν πληρωτέους φόρους τους οποίους μελλοντικά καλείται να καταβάλλει η επιχείρηση στη φορολογική αρχή και αφορούν φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις είναι τα ποσά τα οποία αφορούν επιστροφές φόρων κατά τα επόμενα έτη και αφορούν α) εκπεστέες Προσωρινές Διαφορές, β) μεταφερόμενες ζημίες και γ) μεταφερόμενους στο μέλλον πιστωτικούς φόρους.

Προσωρινές λογιστικές διαφορές είναι διαφορές που προκύπτουν κατά το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης, δηλαδή διαφορές ανάμεσα σε λογιστική και φορολογικά αναγνωριζόμενη αξία.

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα κατά την αναμόρφωση του λογιστικού αποτελέσματος οι προκύπτουσες λογιστικές διαφορές δεν υφίσταντο περαιτέρω διακρίσεις. Αντίθετα με το ΔΛΠ 12 αυτό κρίθηκε αναγκαίο λόγω της εισαγωγής της έννοιας της αναβαλλόμενης φορολογίας, διότι οι προσωρινές διαφορές είναι αυτές που επηρεάζουν τόσο το λογιστικό όσο και το φορολογητέο εισόδημα σε διαφορετική, όμως, χρονική στιγμή, αλλά και τη **λογιστική και φορολογική βάση** ενός στοιχείου του ισολογισμού.

Φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου του ενεργητικού ή υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

9^{ος} Πίνακας με τις βασικές ρυθμίσεις του ΔΛΠ 12 για τους φόρους εισοδήματος

Σκοπός, εφαρμογή και όροι⁴⁸

Παρ. Προτύπου	Συνοπτική Αναφορά
1	Σκοπός, η λογιστική παρακολούθηση των Φόρων Εισοδήματος
2	Το ΔΛΠ 12 εφαρμόζεται για όλους τους φόρους που βασίζονται στο φορολογητέο εισόδημα, εδώ και στο εξωτερικό. Περιλαμβάνονται οι παρακρατήσεις Φόρου Εισοδήματος για τα μερίσματα.

48. Βλ. Δημ. Ντζανάτου ό.π., σελ. 158.

4	Το ΔΛΠ 12 δεν καλύπτει φορολογικά κίνητρα ή κρατικές επιχορηγήσεις, αλλά καλύπτει πιθανούς αναβαλλόμενους φόρους που σχετίζονται με αυτά.
5	Λογιστικό Αποτέλεσμα : Το αποτέλεσμα προ φόρων.
5	Τρέχων Φόρος : Ο πληρωτέος στη χρήση Φόρος Εισοδήματος.
5	Αναβαλλόμενες Φορολογικές Υποχρεώσεις : Φόρος Εισοδήματος που θα πληρώσουμε στο μέλλον και οφείλεται σε φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές.
5	Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις : Φόρος Εισοδήματος που θα συμψηφίσουμε ή θα εισπράξουμε στο μέλλον και οφείλεται σε : α) εκπεστέες Προσωρινές Διαφορές β) μεταφερόμενες ζημιές γ) μεταφερόμενη απαίτηση για Φόρο Εισοδήματος που μπορούμε να συμψηφίσουμε
5	Προσωρινές Διαφορές : Διαφορές ανάμεσα σε λογιστική και φορολογικά αναγνωριζόμενη αξία
5	Φορολογική Βάση : Το αναγνωριζόμενο φορολογικό ποσό που μπορεί να συμπίπτει με το λογιστικό, μπορεί και όχι (όπως συμβαίνει με τα έξοδα για τα ΕΙΧ σ.σ.)

3.3. Αναβαλλόμενη φορολογία.

Η πιο σημαντική καινοτομία που εισάγει το ΔΛΠ 12 στην ελληνική λογιστική πρακτική, είναι η **αναβαλλόμενη φορολογία**, η οποία αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο θα καταλογισθούν στην τρέχουσα και στις μελλοντικές χρήσεις οι εκάστοτε **φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις** (με τον προαναφερθέντα εννοιολογικό προσδιορισμό τους) ή στον τρόπο με τον οποίο θα εμφανιστούν **οι διαφορές ανάμεσα στο λογιστικό και το φορολογικό αποτέλεσμα**, οι οποίες προκύπτουν, μεταξύ άλλων, από μη εκπιπτόμενα έξοδα, αφορολόγητα έσοδα και αποθεματικά, αφορολόγητες εκπτώσεις, τα έσοδα ή έξοδα που αφορούν επόμενες χρήσεις και πληρώνονται στην παρούσα, από τις διαφορετικές αποσβέσεις που υπολογίζονται με βάση το λογιστικό και το φορολογικό συντελεστή απόσβεσης.

Οι **φόροι εισοδήματος** ήταν πάντοτε στην ελληνική λογιστική πρακτική ένα στοιχείο που εμφανίζονταν στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και μάλλον ως στοιχείο αφαιρετικό της καθαρής θέσης. Με βάση τα ΔΛΠ και ιδιαίτερα το ΔΛΠ 12, το οποίο επιβάλλει ένα νέο πλαίσιο για την αντιμετώπιση των φόρων εισοδήματος, οι φόροι είναι είτε έξοδο είτε στοιχείο της καθαρής θέσης. Αυτό ισχύει και για τους αναβαλλόμενους φόρους και για τον τρέχοντα φόρο της χρήσης. Πως, όμως, αυτό θα εμφανιστεί λογιστικά;

Για τη **λογιστική αντιμετώπιση της αναβαλλόμενης φορολογίας** υπάρχει, κατ' αρχή, μια γενική λογική, βάσει της οποίας επειδή θα πρέπει **οι αναβαλλόμενες**

φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις να παρακολουθούνται διαχρονικά, θα πρέπει να έχουμε μια ανάλογη εφαρμογή, που θα συνδέει τα κονδύλια αυτών των απαιτήσεων, με τα αντίστοιχα στοιχεία του ενεργητικού ή του παθητικού με τα οποία συνδέονται, αλλά και το χρόνο που δημιουργήθηκαν οι αναβαλλόμενοι φόροι και τους συντελεστές που χρησιμοποιήθηκαν για τον υπολογισμό τους, γιατί κάθε μεταβολή του συντελεστή, αλλάζει και τα ποσά των αναβαλλόμενων φόρων.

Παράδειγμα :

Ας υποθέσουμε ότι μία εταιρία θα πρέπει να τακτοποιήσει λογιστικά ένα **έσοδο** 1.000 ευρώ, το οποίο όμως δεν θα φορολογηθεί στην τρέχουσα χρήση, αλλά σε κάποια μελλοντική, τότε θα εμφανίσει μεγαλύτερο κέρδος, από το κέρδος που θα φορολογηθεί, δηλαδή από το φορολογητέο κέρδος. Αφού θα εμφανιστούν τα αποτελέσματα βελτιωμένα κατά 1.000 ευρώ, κάποιο στοιχείο του ενεργητικού ή του παθητικού θα έχει μεταβληθεί (αυξητικά ή μειωτικά αντίστοιχα) κατά 1.000 ευρώ. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ, ο φόρος είναι έξοδο της εταιρίας. Εμφανίζοντας η εταιρία 1.000 ευρώ παραπάνω κέρδος, το οποίο δεν το έχει φορολογηθεί, δεν λέει όλη την αλήθεια. Το κέρδος της μετά τους φόρους δεν είναι 1.000 ευρώ, αλλά 750 ευρώ και αυτό γιατί όταν θα φορολογηθεί αυτό το έσοδο των 1.000 ευρώ, η εταιρία θα πρέπει να καταβάλλει στο Δημόσιο για φόρο 250 ευρώ. Αυτήν την υποχρέωση, για τα 250 ευρώ φόρο, θα την εμφανίσει λογιστικά στη χρήση που θα εμφανίσει το έσοδο. Έτσι θα χρεώσει έξοδα για φόρους με 250 ευρώ και θα πιστώσει αντίστοιχα υποχρέωση για αναβαλλόμενους φόρους.

Το ίδιο αντίστοιχα πρέπει να συμβεί εάν δημιουργηθεί μια **ζημία** που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά 1.000 ευρώ και αυτή η ζημία αναμένεται ότι κάποια στιγμή θα συμψηφιστεί στο μέλλον. Ας υποθέσουμε ότι έχουμε έναν πελάτη από τον οποίο ξέρουμε ότι θα χάσουμε 1.000 ευρώ γιατί οδεύει προς την πτώχευση και εμείς πρέπει να δημιουργήσουμε μια πρόβλεψη για 1.000 ευρώ. Τότε τα αποτελέσματά μας θα μειωθούν κατά αυτό το ποσό. Αλλά στην πραγματικότητα, δεν πρέπει να μειωθούν κατά 1.000 ευρώ, αλλά μόνο για 750 ευρώ. Το υπόλοιπο ποσό των 250 ευρώ θα το συμψηφίσουμε με φόρους τη χρονιά που θα οριστικοποιηθούν όλες οι διαδικασίες για τη φορολογική αναγνώριση της πρόβλεψης που κάναμε τώρα. Επομένως θα πιστώσουμε έσοδο από φόρους και θα χρεώσουμε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις⁴⁹.

49. Βλ. Δημ. Ντζανάτου ό. π., σελ. 167 επ.

3.4. Βασικές διαφορές του ΔΛΠ 12 και του ΕΓΛΣ στην απεικόνιση συγκεκριμένων φορολογικών γεγονότων.

Ως τέτοιες διαφορές θα μπορούσαν, μεταξύ των άλλων, να αναφερθούν οι εξής :

α) Με βάση τα ΕΛΠ ο **φόρος εισοδήματος** αντλείται από τη διάθεση κερδών, δεν αποτελεί έξοδο και δεν διαμορφώνει τα αποτελέσματα χρήσης, αλλά αντιπροσωπεύει τη συμμετοχή του κράτους στο αποτέλεσμα αυτό. Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται από τα φορολογητέα κέρδη, τα οποία προκύπτουν από τα λογιστικά κέρδη της χρήσης (πλέον ή μείον τις λογιστικές διαφορές), πολλαπλασιάζονται με τον αντίστοιχο για κάθε επιχείρηση φορολογικό συντελεστή. Ο φόρος αυτός καταχωρείται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης. Με βάση το ΔΛΠ 12, ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο καθώς θεωρείται το συνολικό ποσό του φόρου που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης και καταχωρείται σε αυτά ως δαπάνη.

β) Με βάση το ΔΛΠ 12, ο **τρέχων και αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος** πρέπει να εμφανίζεται στα αποτελέσματα διακεκριμένα, ενώ με βάση την ελληνική πρακτική δεν τίθεται θέμα διάκρισης, αφού εμφανίζεται μόνον ο τρέχων φόρος, στις ατομικές καταστάσεις και όχι ο αναβαλλόμενος.

γ) Με βάση το ΔΛΠ 12, ορίζεται η έννοια των **αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων** και αντίστοιχα των αναβαλλόμενων εσόδων και εξόδων για φόρους. Με βάση τα ΕΛΠ και την ελληνική φορολογία δεν εμφανίζονται αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, ακόμη και αν υπάρχουν. Η ρύθμιση αυτή είναι σημαντική γιατί απεμπλέκει τις οικονομικές καταστάσεις με ΔΛΠ, από τις φορολογικές οικονομικές καταστάσεις.

δ) Με βάση τα ΕΛΠ, το φορολογικό πλεονέκτημα που έχουν οι **μεταφερόμενες εις νέον ζημίες** δεν εξετάζεται ούτε και καταχωρείται λογιστικά, ενώ με το ΔΛΠ 12 οι ζημίες αυτές μεταφέρονται σε επόμενες χρήσεις και συμψηφίζονται με τα φορολογικά κέρδη της χρήσης αυτής, δημιουργώντας έτσι μια φορολογική απαίτηση ίση με το φόρο εισοδήματος που θα εισπράξει η επιχείρηση κατά το συμψηφισμό. Η απαίτηση αυτή θα πρέπει να καταχωρηθεί λογιστικά όταν είναι βέβαια τα μελλοντικά κέρδη της επιχείρησης.

ε) Με βάση τα ΕΛΠ οι **προσωρινές διαφορές φόρου εισοδήματος** (διαφορές ανάμεσα στο λογιστικό και το υπαγόμενο σε φόρο ποσό), πρέπει να εκκαθαρίζονται μέσα στη χρήση με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ενώ με τα ΔΛΠ, μπορεί να αφορούν περιπτώσεις που θα διακανονιστούν στο μέλλον.

στ) Με βάση το ΔΛΠ 12, όταν γίνεται **αναπροσαρμογή παγίων** και πιστώνεται η καθαρή θέση με την υπεραξία, θα πρέπει να χρεωθεί αντίστοιχα η καθαρή θέση με

πίστωση κατ' αρχήν των υποχρεώσεων με το ποσό του φόρου της υπεραξίας. Με βάση την ελληνική πρακτική, ο φόρος υπεραξίας αναπροσαρμογής, επιδρά επίσης στην καθαρή θέση, χωρίς να επιδρά στα αποτελέσματα, αλλά μέσω του πίνακα διανομής των αποτελεσμάτων.

ζ) Με βάση την ελληνική φορολογική νομοθεσία είναι συνήθης η πρακτική της δημιουργίας «αφορολόγητων» ή «ειδικά φορολογημένων» **αποθεματικών**. Στις οικονομικές καταστάσεις με ΔΛΠ, μπορεί αυτά τα αποθεματικά να δημιουργούν αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, μπορεί όμως και όχι, ανάλογα με το είδος τους και την πιθανότητα μελλοντικής πληρωμής φόρων. Αυτό είναι ένα σημαντικό ζήτημα που πρέπει να εξετάζεται συγκεκριμένα για κάθε είδους αποθεματικού.

4. Οι αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων με το Ν.3842/2010 και τα ΔΛΠ.

Όπως προαναφέρθηκε (βλέπε ανωτέρω Μέρος Β', Κεφάλαιο 1^ο παρ.1) ο φορολογικός Ν.3842/2010 επέφερε ορισμένες σημαντικές αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων, όπως : α) αύξηση του συντελεστή φορολογίας από 20% σε 25% στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και τις κοινωνίες αστικού δικαίου (πλην των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών και των κοινωνιών κληρονομικού δικαίου με ανήλικους κοινωνούς για τα κέρδη που αναλογούν σε φυσικά πρόσωπα), β) τρόπος φορολόγησης ορισμένων άλλων επιχειρήσεων που μπορεί να λειτουργούν και ως νομικά πρόσωπα (οικοδομικές επιχειρήσεις, επιχειρήσεις εκμετάλλευσης λεωφορείων ενταγμένων σε ΚΤΕΛ, ΤΑΞΙ, ΦΔΧ κλπ), γ) αύξηση του συντελεστή φορολογίας σε 40% για τα διανεμόμενα κέρδη ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμών για κέρδη που διανέμουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα κλπ., δ) κατάργηση της παρακράτησης φόρου στα διανεμόμενα κέρδη των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών και τη φορολόγηση των κερδών αυτών στο όνομα του νομικού προσώπου, ε) μεταβολές ως προς την έκπτωση ή αφαίρεση του φόρου, στ) κατάργηση των φορολογικών απαλλαγών από το φόρο εισοδήματος όλων των νομικών προσώπων (πλην ορισμένων εξαιρέσεων).

Οι αλλαγές αυτές, ανεξάρτητα από το αν υιοθέτησαν ή όχι τα ΔΛΠ, δεν επηρέασαν τις φορολογικές υποχρεώσεις των εν λόγω νομικών προσώπων.

ΜΕΡΟΣ Γ΄ Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΟΥ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ ΑΠΟ ΧΩΡΕΣ ΜΕ ΜΙΚΡΟΤΕΡΟΥΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΟΡΟΥ, ΟΠΩΣ ΚΥΠΡΟΣ ΚΑΙ ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ κλπ.

Η αλληλεπίδραση τόσο των πολυάριθμων εθνικών φορολογικών συστημάτων των κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα οποία προσπαθούν να εξασφαλίσουν ένα επαρκές επίπεδο εσόδων για τη χρηματοδότηση δαπανών, όσο και η παγκοσμιοποίηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, που ασκεί πιέσεις στην ανταγωνιστικότητα των φορολογικών συστημάτων, αποτελούν ένα μεγάλο πρόβλημα για την εσωτερική αγορά της Κοινότητας.

Η ιδρυτική Συνθήκη δεν περιέχει ως προς τους άμεσους φόρους, σε αντίθεση με ότι ισχύει για τους έμμεσους, διατάξεις που αφορούν την εναρμόνιση⁵⁰. Σύμφωνα με την ισχύουσα ευρωπαϊκή νομοθεσία τα κράτη- μέλη είναι ελεύθερα, σε μεγάλο βαθμό, να διαμορφώνουν τους δικούς τους κανόνες άμεσης φορολογίας, ώστε να ανταποκρίνονται στους στόχους και τις απαιτήσεις της εθνικής τους πολιτικής.

Ωστόσο, όμως, για λόγους πλήρους ενοποίησης της εσωτερικής αγοράς και διατήρησης του ανταγωνισμού των επιχειρήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, διαμορφώνεται μία διαρκώς αυξανόμενη τάση επέμβασης της κοινοτικής νομοθεσίας για τη διασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας των μη εναρμονισμένων εθνικών φορολογικών συστημάτων.

Στην εναρμόνιση αυτή συνέβαλε σημαντικά και η δικαιοπλαστική εξουσία του Δικαστηρίου των Κοινοτήτων, με τη διαμόρφωση γενικών αρχών, όπως της αρχής της κοινής αγοράς και υπεροχής του κοινοτικού δικαίου, της αρχής της ελεύθερης διακίνησης αγαθών, μετακίνησης εργαζόμενων, εγκατάστασης και προσφοράς υπηρεσιών, της αρχής της απαγόρευσης επιβολής οποιασδήποτε φύσεως εσωτερικού φόρου σε προϊόντα άλλων κρατών – μελών διαφορετικού ή μεγαλύτερου από τους επιβαλλόμενους στα εσωτερικά προϊόντα, της αρχής της αναγνώρισης της εξουσίας του Συμβουλίου να εκδίδει Οδηγίες, που επηρεάζουν την εγκαθίδρυση και λειτουργία της κοινής αγοράς, με στόχο την εναρμόνιση της νομοθεσίας⁵¹.

Η εναρμόνιση στην άμεση φορολογία είναι απαραίτητη για τη δημιουργία ενός ευνοϊκού περιβάλλοντος, που επιτρέπει αφενός την ανάπτυξη βιώσιμων

50. Βλ. Ε. Γ. Μπαλτά, Η άμεση φορολογία των επιχειρήσεων και ιδιωτών στη Ευρωπαϊκή Ένωση, ΔΦΝ 2010, σελ. 1171 επ.

51. Όπως Οδηγία 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, Οδηγία 90/435/ΕΟΚ, Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ, Οδηγία 2003/49/ΕΚ του Συμβουλίου, Οδηγία 2009/133/ΕΚ του Συμβουλίου, Οδηγία 2003/48/του Συμβουλίου κά. Βλ. Ε.Γ. Μπαλτά, ό.π. και Γ. Β. Φουφόπουλου, Η θεμελίωση και οι συνέπειες των αρχών του ευρωπαϊκού δικαίου της άμεσης φορολογίας, ΔΦΝ 2004, σελ. 1181 επ. και 1259 επ.

επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, που θα είναι ανταγωνιστικές με τις αντίστοιχες άλλων χωρών και σε διαφορετική περίπτωση θα υποχρεώνονταν σε «εκπατρισμό», και αφετέρου την προσέλκυση επενδύσεων άλλων συμφερόντων.

Ωστόσο, όμως, η εναρμόνιση αυτή δεν έχει μέχρι σήμερα προχωρήσει με γρήγορους ρυθμούς.

Το νέο σύστημα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων της χώρας μας, (με αυξημένους φορολογικούς συντελεστές κλπ) επιδρά δυσμενώς, όπως προαναφέρθηκε, στη δημιουργία επιχειρήσεων ανταγωνιστικών με τις αντίστοιχες άλλων χωρών και στην προσέλκυση επενδυτικών κεφαλαίων.

Ενδεικτικά αναφέρεται :

- Η **Κύπρος**, η οποία με ένα ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς και ένα σαφές και ευεργετικό περιβάλλον, έχει καταστεί ένας ελκυστικός προορισμός για το διεθνές εμπόριο και τις μεγάλες πολυεθνικές επιχειρήσεις και έχει προωθηθεί σε ένα υψηλό επίπεδο διεθνούς επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Ειδικότερα :

Ο **συντελεστής φόρου εισοδήματος** των εταιρικών επιχειρήσεων (κύριος και πρόσθετος πάνω σε κέρδη που υπερβαίνουν ένα ποσό) ανέρχεται στο 15%.

Τα **μερίσματα** που λαμβάνονται από θυγατρικές εταιρίες στο εξωτερικό δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην Κύπρο, υπό ορισμένες προϋποθέσεις.

Τα **μερίσματα** που λαμβάνονται από θυγατρικές εταιρίες στην Ευρωπαϊκή Ένωση δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην Κύπρο.

Μερίσματα που πληρώνονται από κυπριακή εταιρία σε μετόχους που δεν είναι κάτοικοι Κύπρου δεν υπόκεινται σε οποιαδήποτε παρακράτηση φόρου στην Κύπρο. Δεν παρακρατείται οποιοσδήποτε φόρος στη διανομή κερδών.

Το Κέντρο Εξυπηρέτησης Ξένων Επενδυτών, το οποίο λειτουργεί κάτω από τη διεύθυνση του Υπουργείου Βιομηχανίας και Τουρισμού, στοχεύει στην προσέλκυση άμεσων ξένων επενδύσεων, στην ανταπόκριση των αναγκών των ξένων επενδυτών, καθώς και στην προώθηση της Κύπρου ως διεθνούς επενδυτικού κέντρου.

Το Κέντρο περιέχει ολοκληρωμένη εξυπηρέτηση προς τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στο εξωτερικό και ενδιαφέρονται να εξερευνησουν τις επενδυτικές ευκαιρίες που παρέχει η Κύπρος. Επιπλέον, το Κέντρο αποτελεί την κεντρική υπηρεσία πληροφόρησης, υποστήριξης και εξυπηρέτησης επενδυτών από το εξωτερικό.

- Η **Βουλγαρία**, η οποία, με ένα προνομιακό φορολογικό καθεστώς, διατηρεί πανευρωπαϊκά το χαμηλότερο ποσοστό του εταιρικού φόρου εισοδήματος, μόλις στο 10% και υποδέχεται έναν υψηλό αριθμό ξένων επιχειρήσεων που δηλώνουν ως έδρα

τους τη βαλκανική αυτή χώρα. Εκτός από τη χαμηλή σχετικά φορολογία, οι επιχειρήσεις επωφελούνται από τις απλοποιημένες διαδικασίες σε ότι αφορά τη σύσταση, εγγραφή και λειτουργία των επιχειρήσεων, ενώ η γραφειοκρατία, σε αντίθεση με τη Χώρα μας, δεν συνιστά μεγάλο πρόβλημα⁵².

Από 1/1/2007, λόγω της ένταξης της Βουλγαρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ξεκίνησε μια διαδικασία εναρμόνισης της φορολογικής νομοθεσίας της χώρας αυτής με τις οδηγίες και τους κανονισμούς Ένωσης.

Οι κυριότεροι φόροι, που τέθηκαν σε ισχύ από 1/1/2007, είναι⁵³ :

- **Ενιαίος φόρος φυσικών προσώπων 10%.**

- **Ενιαίος εταιρικός φόρος 10%.** Η φορολόγηση αυτή καλύπτει όλα τα νομικά πρόσωπα που έχουν έδρα στην Βουλγαρία και προκύπτει από όλες τις πηγές (στη Βουλγαρία και το εξωτερικό).

- **Φόρος μερισμάτων 5%.**

- **Φορολογικές ζημιές** που εμφανίζονται σε οποιαδήποτε χώρα της Ε.Ε. μπορούν να συμψηφισθούν με τα φορολογητέα κέρδη που πραγματοποιούνται οπουδήποτε⁵⁴.

Σε όλες τις εδρεύουσες νομικές οντότητες που **διανέμουν μερίσματα ή μετοχές, παρακρατείται ποσοστό φόρου 5%.**

Σύμφωνα με αυτά, μπορούμε να συμπεράνουμε, ότι ένα από τα βασικά πλεονεκτήματα των χωρών αυτών, δεν είναι μόνο τα φορολογικά τους κίνητρα, που προσελκύουν και ενθαρρύνουν νέους επενδυτές και να δραστηριοποιούνται νέες επιχειρήσεις, αλλά και η σταθερότητα που παρουσιάζει το φορολογικό τους σύστημα. Το ασταθές φορολογικό περιβάλλον αποτελεί τεράστιο αντικίνητρο ανάληψης επιχειρηματικής δραστηριότητας, δεδομένου ότι οι συχνές αλλαγές του φορολογικού συστήματος, δημιουργούν εξαιρετικά δυσχερή προβλήματα. Ένα τέτοιο ασταθές περιβάλλον υπάρχει τα τελευταία χρόνια στην Ελλάδα. Χαρακτηριστικά είναι, άλλωστε, τα συμπεράσματα πρόσφατης παγκόσμιας έρευνας της KPMG σχετικά με τους φόρους εισοδήματος νομικών προσώπων και με τους έμμεσους φόρους σε 114 χώρες του κόσμου που δείχνουν ότι στην Ελλάδα η φορολογική επιβάρυνση στα κέρδη των επιχειρήσεων ανέρχεται στο 24% για τα αδιανεμήτα κέρδη και στο 40% για τα διανεμόμενα, ενώ ο βασικός συντελεστής ΦΠΑ φτάνει στο 23%, όταν στις

52. Η Βουλγαρία είναι 51^η στην κατάταξη της Παγκόσμιας Τράπεζας του 2011 ως προς την ευκολία του επιχειρείν, ενώ η Ελλάδα βρίσκεται στην 109^η θέση.

53. <http://www.ebex.gr/intereg/typoi.html>. Εμπορικό Επιμελητήριο Ξάνθης

54. www.agora.mfa.gr/agora/images/docs. «Οδηγός Επιχειρείν» Βιοτεχνικό Επιμελητήριο Θεσσαλονίκης

περισσότερες γειτονικές χώρες (Βουλγαρία, Αλβανία, ΠΓΔΜ και Κύπρο) οι συντελεστές φορολόγησης των επιχειρήσεων βρίσκονται στο επίπεδο του 10% και ο βασικός συντελεστής του ΦΠΑ κυμαίνεται μεταξύ 15% και 20%⁵⁵.

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα σίγουρα δεν είναι το πιο ανταγωνιστικό και το πιο αποτελεσματικό. Αν, όμως, σχεδιαστεί και κυρίως αν λειτουργήσει σωστά, είναι πιθανόν, να αντιμετωπιστούν τα προβλήματα της φορολογικής αδικίας και φοροδιαφυγής, που δυσχεραίνουν την οικονομική κατάσταση της χώρας, και εντείνουν την υφιστάμενη οικονομική κρίση.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η πολυπλοκότητα και το ευμετάβλητο του ελληνικού φορολογικού συστήματος σε συνδυασμό με τη διάρθρωση της ελληνικής οικονομίας, η οποία χαρακτηρίζεται από σχετικά υψηλό αριθμό αυτοαπασχολουμένων, αυξάνουν την πιθανότητα και εντείνουν το πρόβλημα της παραοικονομίας.

Παράλληλα, οι οργανωτικές και άλλες αδυναμίες του φοροελεγκτικού και φοροεισπρακτικού μηχανισμού εντείνουν το πρόβλημα αυτό. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι, σύμφωνα με εκτιμήσεις του Υπουργείου Οικονομικών, τα φορολογικά έσοδα του ελληνικού κράτους ως ποσοστό του ΑΕΠ είναι τα χαμηλότερα στην Ευρωπαϊκή Ένωση, περίπου 5 μονάδες κάτω από τον ευρωπαϊκό μέσο όρο, μολονότι οι φορολογικοί συντελεστές είναι πλησίον ή υψηλότεροι (στην περίπτωση της έμμεσης φορολογίας) του ευρωπαϊκού μέσου όρου⁵⁶.

Καθίσταται επομένως επιτακτική η ανάγκη αποτελεσματικής αντιμετώπισης αυτού του φαινομένου από τις αρμόδιες αρχές, ώστε να ανακτηθεί η εμπιστοσύνη των φορολογούμενων έναντι των φορολογικών αρχών, καθώς και να αυξηθεί η εθελοντική φορολογική συμμόρφωση. Αυτό θα μπορέσει να επιτευχθεί, μόνο όταν η φοροδιαφυγή καταστεί ασύμφορη, με την απλοποίηση της νομοθεσίας και τον εξορθολογισμό του ρυθμιστικού πλαισίου, με την αναδιάρθρωση και κινητοποίηση της φορολογικής διοίκησης, καθώς και την αλλαγή της φορολογικής νοοτροπίας και του συστήματος κινήτρων για φορολογική συνέπεια και συμμόρφωση.

55. <http://www.makthes.gr/news/economy/63236>

56. <http://www.bankofgreece.gr/BogEkdoseis/oikodelt201106.pdf>

ΠΙΝΑΚΕΣ

1 ^{ος} Πίνακας φορολογίας εισοδήματος προσωπικών εταιριών και κοινοπραξιών τεχνικών έργων (πλην αυτών στις οποίες συμμετείχαν Α.Ε.σελ.11
2 ^{ος} Πίνακας φορολογίας εισοδήματος για τις εταιρείες της παρ.4 του άρθρου 2 του ΚΦΕσελ.17
3 ^{ος} Πίνακας φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕσελ.24
4 ^{ος} Πίνακας φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων της παρ.4 του άρθρου 2 του ΚΦΕσελ.31
5 ^{ος} Πίνακας ποσών καθαρού εισοδήματος εκμεταλλευτών ΤΑΞΙ για το διάστημα από 1/1/2010 έως 30/6/2010σελ.39
6 ^{ος} Πίνακας με τους φορολογικούς συντελεστές για μη διανεμόμενα κέρδη νομικών προσώπων παρ.1 άρθρου 101 ΚΦΕσελ.43
7 ^{ος} Πίνακας με τους φορολογικούς συντελεστές για διανεμόμενα κέρδη νομικών προσώπων της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕσελ.45
8 ^{ος} Πίνακας φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕσελ.50
9 ^{ος} Πίνακας με τις βασικές ρυθμίσεις του ΔΛΠ 12 για τους φόρους εισοδήματος. Σκοπός, εφαρμογή και όροισελ.63

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ

1 ^ο Διάγραμμα απεικόνισης τριγωνικής συναλλαγήςσελ.27
--

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Β. Αντωνόπουλου, Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών Ι, Προσωπικών Εταιριών, Θεσσαλονίκη 1977.
- Π.Β. Δερτιλή, Γενικά Αρχαία Δημοσιονομικού Δικαίου, τ. Α΄, Θεσσαλονίκη- Αθήνα 1962.
- Α.Γ. Θεοχαρόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, τ. Ι΄, Γενικών. Θεσσαλονίκη 1994.
- » » » » τ. ΙΙ΄ Ειδικών, Ημ. Α΄. » ».
- » » » Δημόσια Οικονομική, τ. Πρώτος, τ. Α΄. » 1975.
- Μ.Κ. Λεοντάρη, Προσωπικές Εταιρείες - Ε.Π.Ε. – Κοινοπραξίες, Αθήνα, 2008
- Ν. Μπάρμπα, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Αθήνα- Θεσσαλονίκη 2003.

Δ. Ντζανάτου, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους με τα ελληνικά, Αθήνα 2008

Χ. Παύλου – Ι. Γκούρλια ,2010, Ν.3842/23.4.2010 Ανάλυση – Ερμηνεία – Συγκριτικοί Πίνακες των νέων διατάξεων για τη φορολογία εισοδήματος, EPSILON 7, Θεσσαλονίκη

Χ. Παύλου – Ι. Γκούρλια , "Φορολογική Δήλωση 2012 – ΠΡΑΚΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΓΙΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ", 2012, Θεσσαλονίκη.

Κ.Δ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, Β΄ Έκδοση, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 1999.

Κ.Δ. Φινοκαλιώτη - Ν.Ι. Μπάρμπα, Δημόσια Οικονομική, Φόροι, Δημόσια Δάνεια, Αθήνα- Θεσσαλονίκη 2001.

ΑΡΘΡΑ-ΜΕΛΕΤΕΣ

Ζ. Ζαβερδινού " Διακίνηση αγαθών κατ ' εντολή τρίτου – Τριγωνικές Διακινήσεις " περιοδικό e - Magazine, τεύχος 211, 2010 σελ.723.

Σ. Ηλιού, Η επιχειρηματική αμοιβή των ομόρρυθμων εταίρων και διαχειριστών ε.π.ε., Δ.Φ.Ν. 1993, σελ. 503 επ.

Ε.Γ. Μπαλτά, Η άμεση φορολόγηση των επιχειρήσεων και ιδιωτών στην Ευρωπαϊκή Ένωση, Δ.Φ.Ν. 2010, σελ. 1171 επ.

Γ.Β. Φουφόπουλου, Η θεμελίωση και οι συνέπειες των αρχών του ευρωπαϊκού δικαίου της άμεσης φορολογίας, Δ.Φ.Ν. 2004, σελ.1181 επ. και 1259 επ.

Γ. Φουφόπουλου - Β. Κουτρουμάνη – Κ.Καραγκούνη, Η αυτουποβάθμιση του νόμου ως μέσου πραγμάτωσης του Δικαίου στη φορολογία μερισμάτων εταιρειών, Δ.Φ.Ν. 2011, σελ.338 επ.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

<http://www.ebex.gr/intereg/typoi.html>, Εμπορικό Επιμελητήριο Ξάνθης.

www.agora.mfa.gr/agora/images/docs «Οδηγός Επιχειρείν » Βιοτεχνικό Επιμελητήριο Θεσσαλονίκης.

<http://www.makthes.gr/news/economy/63236>

<http://www.bankofgreece.gr/BogEkdoseis/oikodelt201106.pdf>