

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΤΩΝ
ΑΛΛΑΓΩΝ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΟ 1950 ΕΩΣ ΤΟ 1994 ΚΑΙ Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ
ΣΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ (ΜΕΣΩ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΩΝ)

Διπλωματική εργασία του Καραγιώργη Γεώργιου

Θεσσαλονίκη 30/01/2017

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΤΩΝ
ΑΛΛΑΓΩΝ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΟ 1950 ΕΩΣ ΤΟ 1994 ΚΑΙ Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ
ΣΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ (ΜΕΣΩ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΩΝ)

Καραγιώργης Γεώργιος

Πτυχίο Εκπαιδευτικών Ηλεκτρολογίας ,Ανωτάτη Σχολή
Παιδαγωγικής και Τεχνολογικής Εκπαίδευσης 2011

Πτυχίο Ηλεκτρολόγου Μηχανικού Τ.Ε. , Ανωτάτη Σχολή
Παιδαγωγικής και Τεχνολογικής Εκπαίδευσης 2013

Διπλωματική Εργασία

υποβαλλόμενη για μερική εκπλήρωση των απαιτήσεων του

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟΥ ΤΙΤΛΟΥ ΣΠΟΥΔΩΝ

ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ

Επιβλέπων Καθηγητής,

Κύριος Σταυρόπουλος Αντώνιος

Εγκρίθηκε από την τριμελή εξεταστική επιτροπή την / /

Καραγιώργης Γεώργιος

Περίληψη

Στην παρούσα διπλωματική εργασία , γίνεται μια προσπάθεια να τονίσουμε τις αλλαγές που έγιναν στον τομέα της φορολογίας τα τελευταία χρόνια. Χρονιές ορόσημο γι' αυτό είναι το 1955 το 1992 και το 1994. Αναφέρουμε το θεωρητικό κομμάτι , όπως αυτό διαπιστώθηκε από τη έρευνα που έγινε, τροποποιήσεις κάποιων νόμων με ακριβή όρους , αλλά και παραδείγματα ώστε να γίνεται πιο κατανοητή η πολυπλοκότητα του συστήματος και η προσπάθεια για φορολογική συνέπεια. Σκοπός μας είναι να συγκεντρώσουμε όσο το δυνατόν περισσότερες αλλαγές και να τις συγκρίνουμε με νεότερους νόμους ώστε να υπογραμμίσουμε τις διαφορές ανά έτη. Επίσης γίνεται ειδική αναφορά στους νόμους για τη φορολόγηση των επιχειρήσεων αλλά και την προσπάθεια που έκαναν οι εκάστοτε αρμόδιοι για να περιορίσουν σημαντικά τη φοροδιαφυγή , αλλά και την αντίδραση των πολιτών σε κάποιες καίριες αλλαγές. Ξεχωρίζουμε τους νόμους που αφορούν τον ιδιώτη , από τους νόμους που αφορούν τις επιχειρήσεις και αναλύουμε το κάθε κομμάτι (Παραδείγματα που παραθέτουμε , αφορούν τους ιδιώτες και τις επιχειρήσεις . Επίσης υπάρχουν και κάποια που περιλαμβάνουν μεικτές περιπτώσεις)

Λέξεις κλειδιά:

Φορολογία , νόμοι, ιστορία, φορολογικές-αλλαγές, τιμάρριθμος, φορολογικά-παραδείγματα, Ανώνυμη-Εταιρία, Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης, Ομόρρυθμη, Συμμετοχική, Παρακοινωνία, Άτυπες , Κοινοπραξία, Νομικά πρόσωπα, Προσφυγή, Υποβολή δήλωσης, Φορολογικά τεκμήρια, Συμπληρωματικός φόρος.

Abstract:

In this particular thesis, an attempt is made to highlight the changes made in the field of taxation in recent years. Years milestone for this is 1955 1992 and 1994. We mention the theoretical part as established by the survey, modified some autonomous with precise conditions and examples to understand the complexity of the system and attempt to tax consequences. Our aim is to collect as many changes and compare them with more recent law, in order to emphasize the differences per years. Also we make special reference to laws on taxation of enterprises, and the effort made by each responsible to significantly reduce tax evasion, and the public opposition in some key changes. Single laws relating to the persons, from the laws in the factories and analyzed each piece (examples cited concerning private individuals, businesses and mix cases)

ΠΡΟΛΟΓΟΣ-ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Ύστερα από τα μαθήματα του μεταπτυχιακού προγράμματος , θεώρησα προσωπική μου ανάγκη να αποκτήσω όσο γίνεται περισσότερη γνώση γύρω από το φορολογικό μας σύστημα απ' την αρχή της σύστασής του. Θέλω να ευχαριστήσω τον καθηγητή μου , κύριο Αντώνη Σταυρόπουλο για την εμπιστοσύνη που μου έδειξε και τους γονείς μου για την αμέριστη ηθική συμπαράσταση όλο αυτά τα χρόνια.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Εισαγωγή

1. Γενική εικόνα φορολογικού συστήματος της χώρας
 - 1.1 Φυσικά πρόσωπα
 - 1.2 Τιμαριθμοποίηση της φορολογικής κλίμακας
 - 1.3 Μέσος και οριακός συντελεστής φόρου
 - 1.4 Συστήματα φορολογικών ελαφρύνσεων
 - 1.5 Ο φόρος εισοδήματος είναι ενιαίος
 - 1.6 Συμπληρωματικός φόρος εισοδήματος
 - 1.7 Κατηγορίες που υπόκεινται σε φόρο
 - 1.8 Τα στάδια δημιουργίας εισοδήματος. Το τοπικό και χρονικό στοιχείο εισοδήματος
 - 1.9 Φορολογία των εισοδημάτων των συζύγων
 - 1.10 Φορολογία των εισοδημάτων των ανήλικων τέκνων
 - 1.11 Φορολογικά τεκμήρια
 - 1.12 Υποβολή φορολογικής δήλωσης
 - 1.13 Προκαταβολή και παρακράτηση φόρου
 - 1.13.1 Προκαταβολή φόρου
 - 1.13.2 Παρακράτηση φόρου

Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων

2. Ιδιότυπες μορφές επιχειρηματικής συνεργασίας
 - 2.1 Κοινοπραξία
 - 2.1.1 Προϋποθέσεις αναγνώρισης κοινοπραξίας
 - 2.2 Άτυπες
 - 2.3 Παρακοινωνία
 - 2.4 Φορολογικό καθεστώς εταιριών πριν τη νομοθεσία το '92
 - 2.4.1 Αφανής ή συμμετοχική εταιρία

2.4.2 Ομόρρυθμη , ετερόρρυθμη και ΕΠΕ

2.4.3 Ανώνυμη εταιρία / συνεταιρισμός

2.5 Ειδική φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων από μετοχές

2.6 Συνεταιρισμοί

3. Καθεστώς φορολογίας ων εταιριών κατά το νόμο 2065/92

3.1 Αφανής ή συμμετοχική εταιρία

3.2 Ομόρρυθμη, Ετερόρρυθμη και ΕΠΕ

3.2.1 Ομόρρυθμη- Ετερόρρυθμη εταιρία

3.3 Εταιρία περιορισμένης ευθύνης

3.4 Ανώνυμη εταιρία

3.5 Συνεταιρισμός

Εισαγωγή

Στην εργασία αυτή θα αναλύσουμε με θεωρία και παραδείγματα την αλλαγή και την προσπάθεια των εκάστοτε αρμοδίων φορέων για τον εκσυγχρονισμό του φορολογικού συστήματος . Θα αναφέρουμε ιστορικά νόμους που ίσχυαν , την τροποποίηση τους ή την κατάργηση τους σύμφωνα με τους διεθνείς κανόνες. Επίσης, θα αναφέρουμε και θα χωρίσουμε τους ιδιώτες από τις επιχειρήσεις , αλλά και τις επιχειρήσεις μεταξύ τους, σύμφωνα με τη σύστασή τους (Α.Ε. , Ο.Ε. , Ε.Π.Ε), αλλά και πολλές υποπεριπτώσεις , όπως και σύνθετες ή ακόμη και εξαιρέσεις. Επίσης θα αναφέρουμε τις φορολογικές “αδικίες” , αλλά και την προσπάθεια για τη διόρθωσή τους.

1. ΓΕΝΙΚΗ ΕΙΚΟΝΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ

Ξεκινώντας πρέπει να αναφέρουμε και να τονίσουμε τις συνεχιζόμενες αλλαγές που κυριαρχούν στο φορολογικό τοπίο τα τελευταία χρόνια, κάτι που αυτόματα καθιστά το κράτος μη ασφαλές και οικονομικά ανώριμο, τόσο, ώστε να μην προσδίδει ασφάλεια και κίνητρα εμπιστοσύνης και ανάπτυξης των επιχειρήσεων της χώρας. Παρακάτω δίνουμε μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα με προσαρμοσμένα παραδείγματα στο ανάλογο νόμισμα .

Αρχικό βήμα ήταν η θέσπιση του νόμου (1640/19) «περί φορολογίας των καθαρών προσόδων», ένας νόμος που αναφερόταν στη γενικά στη φορολογία του καθαρού εισοδήματος. Εν συνεχεία στα μέσα του '50 ο παραπάνω νόμος αμφισβητήθηκε και λίγο αργότερα ακυρώθηκε , για να τον αλλάξουν με επιμέρους νομοθετήματα.

Το πρώτο ουσιαστικά έθετε τις βάσεις για τη φορολογία στα φυσικά πρόσωπα -διαχωρίζοντάς τα από οτιδήποτε άλλο-, αναφέροντας ουσιαστικά , γενικά τη φορολογία στο καθαρό εισόδημα (ν.δ. 3323/55) (φορολογία εισοδημάτων φυσικών προσώπων).

Το δεύτερο ουσιαστικά αναφερόταν στη φορολογία «περί νομικών προσώπων» και αυτό με τη σειρά του φορολογούσε τα καθαρά εισοδήματα το επιχειρήσεων (ημεδαπές, δημόσιες, κοινοτικές , δημοτικές , συνεταιρισμοί, ΜΚΟ , ιδρύματα κλπ) (ν.δ. 3843/58)

Οι παραπάνω νόμοι έχουν αλλάξει πάρα πολλές φορές έως το 1989 όπου ενσωματώθηκαν στο π.δ. 129/89 με κεφαλίδα «κώδικας φορολογίας εισοδήματος» . Τα 85 πρώτα κομμάτια αφιερώνονται στα φυσικά πρόσωπα, ενώ τα υπόλοιπα στα νομικά πρόσωπα. Σε επόμενη φάση, αντίστοιχη αλλαγή έγινε το '94.

1.1 ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ (με βάση το νόμο του '94)

Τα πρώτα 97 άρθρα αναλύουν εκτενώς τη φορολογία «περί φυσικών προσώπων».

Η φορολόγηση στα εισοδήματα προέρχεται από τις εξής κατηγορίες:

1. Ποσά από ακίνητα (οικοδομική δραστηριότητα, γη)
2. Ποσά από κινητές αξίες
3. Ποσά από εμπορικές επιχειρήσεις
4. Ποσά από εμπορικές επιχειρήσεις
5. Ποσά από μισθωτές υπηρεσίες
6. Ποσά από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών

Η φορολόγηση των εσόδων από εργασία έχει χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές, σχετιζόμενη με τα εισοδήματα από τα ενοίκια, αυτό σημαίνει ότι για το ίδιο μικτό ποσό, το καθαρό είναι υψηλότερο.

Όσων αφορά τα ποσά από «κεφάλαιο» δηλαδή, ποσά από ενοίκια, μερίσματα κλπ, υποβάλλονται σε συμπληρωματική φορολογία.

Για να βρούμε λοιπόν το συνολικό καθαρό εισόδημα ενός «φυσικού προσώπου» προσθέτουμε όλα τα εισοδήματα (1-5) τα οποία κερδήθηκαν το προηγούμενο οικονομικό έτος. Στην πρόσθεση αυτή συμψηφίζουμε κέρδη και ζημιές. Αν οι ζημιές υπερβαίνουν των κερδών, τότε δίνεται η δυνατότητα να μεταφέρεται στα επόμενα έτη (έως 5) με την προϋπόθεση ότι τα βιβλία τηρούνται κανονικά. Στη διαδικασία αθροίσεως βάζουμε ΤΑ ΚΑΘΑΡΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ από κάθε κατηγορία. Τέλος, το καθαρό εισόδημα προκύπτει αν από το ακαθάριστο αφαιρεθούν τα ποσά που προβλέπει ο νόμος και αυτά που απαλλάσσονται από τη φορολογία (φοροελαφρύνσεις, αφορολόγητο).

Ενδεικτικά θα δείξουμε τους πίνακες με τις φορολογικές κλίμακες με τους νόμους 2065/92 και 2214/94 καθώς και αυτά που προβλεπόταν ότι θα ισχύσουν από 1/1/2002:

ΚΛΙΜΑΚΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ (ν. 2065/92)

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορ/κός συντελ. %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο εισοδήμ.	Σύνολο φόρου
1.000.000	0	0	1.000.000	0
1.500.000	5	75.000	2.500.000	75.000
1.500.000	15	225.000	4.000.000	300.000
3.000.000	30	900.000	7.000.000	1.200.000
Υπερβάλλον	40			

ΚΛΙΜΑΚΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ (ν. 2214/94)

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορ/κός συντελ. %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο εισοδήμ.	Σύνολο φόρου
1.000.000	0	0	1.000.000	0
1.500.000	5	75.000	2.500.000	75.000
1.500.000	15	225.000	4.000.000	300.000
3.000.000	30	900.000	7.000.000	1.200.000
8.000.000	40	3.200.000	15.000.000	4.400.000
Υπερβάλλον	45			

ΚΛΙΜΑΚΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ (ν. 2873/00)

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορ/κός συντελ. %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο εισοδήμ.	Σύνολο φόρου
2.100.000	0	0	2.100.000	0
746.000	5	37.300	2.846.000	37.300
1.706.000	15	255.900	4.552.000	293.200
3.407.000	30	1.022.100	7.959.000	1.315.300
Υπερβάλλον	40			

1.2 ΤΙΜΑΡΙΘΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ.

Αν το εισόδημα ενός φυσικού προσώπου (μισθωτού ή συνταξιούχου) αυξηθεί όσο ο πληθωρισμός τότε ουσιαστικά δεν υπάρχει κάποια αύξηση της αγοραστικής δύναμης του φορολογούμενου. Επομένως για να ισορροπηθεί η αγοραστική δύναμη ύστερα από την άνοδο του τιμάριθμου θα είναι αναγκαίο ο νέος φόρος να υπολογιστεί έτσι ώστε το εισόδημα να έχει την ίδια αγοραστική δύναμη που είχε πριν την αύξηση του τιμάριθμου.

Η επιτυχία αυτού του στόχου κρύβεται στη διεύρυνση των φορολογικών κλιμάκων, οι οποίες θα είναι ίσες με το ποσοστό του πληθωρισμού. Ενδεικτικά θα αναφέρουμε το εξής παράδειγμα:

Ο κ. Πέτρου για το Υ έτος έχει καθαρά έσοδα 4.000.000 δρχ. , το επόμενο έτος (Υ+1) το ποσό αυτό αυξάνεται 14% και φτάνει το 4.560.000 δρχ. , επίσης το ίδιο ποσοστό αυξάνεται και ο πληθωρισμός. Υποθέτοντας ότι και στα 2 έτη ισχύει ο πρώτος πίνακας , τότε η συνέχεια έχει ως εξής:

Κατά το έτος Υ ο φόρος που αντιστοιχεί στα 4.000.000 δρχ. είναι 300.000 δρχ. ενώ το καθαρό εισόδημα μετά φόρου υπολογίζεται σε 3.700.000 δρχ.

Κατά το έτος Υ+1 ο φόρος που αντιστοιχεί στα 4.560.000 δρχ. είναι 468.000 δρχ. , ενώ το καθαρό εισόδημα σε 4.092.000 δρχ.

Για να καταλήξουμε σε συμπέρασμα αν ο Πέτρου κατάφερε να διατηρήσει την αγοραστική του δύναμη μετά την αύξηση του εισοδήματός του, θα πρέπει να σκεφτούμε ότι για να συμβεί αυτό , θα πρέπει κατά το έτος Υ+1 το διαθέσιμο εισόδημά του να ανέλθει στο 114% του διαθέσιμου εισοδήματός κατά το έτος Υ , δηλαδή $3.700.000 * 114\% = 4.218.000$ δρχ. Δεδομένου ότι κατά το έτος Υ+1 το διαθέσιμο εισόδημα του Πέτρου ήταν 4.092.000 δρχ. αντιλαμβανόμαστε πως ο Πέτρου υπέστη μείωση του εισοδήματός του που είναι ίση με $4.218.000 - 4.092.000 = 126.000$ δρχ. , παρότι οι φορολογικοί συντελεστές δεν άλλαξαν . Για να καταφέρουμε να διατηρήσουμε σε ισορροπία την παραπάνω κατάσταση , θα πρέπει να διευρύνουμε τους φορολογικούς συντελεστές , τόσο , όσο η αύξηση του πληθωρισμού . Παρακάτω παραθέτουμε την πρώτη κλίμακα αναδιαμορφωμένη:

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορ/κός συντελ. %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο εισοδήμ.	Σύνολο φόρου
1.140.000	0	0	1.140.000	0
1.710.000	5	85.500	2.850.000	85.500
1.710.000	15	256.500	4.560.000	342.000
3.420.000	30	1.026.000	7.980.000	1.368.000
Υπερβάλλον	40			

Από την παραπάνω τιμαριθμοποιημένη κλίμακα παρατηρούμε ότι όντως ο κ. Πέτρου διατηρεί την αγοραστική του δύναμη και το έτος Υ+1, διότι με τον όρο που θέσαμε το διαθέσιμο εισόδημα του κατά το έτος Υ+1 ανέρχεται σε $3.700.000 * 114\% = 4.560.000 - 342.000 = 4.218.000$ δρχ. αν φορολογηθεί με βάση την τιμαριθμοποιημένη κλίμακα.

Ένα φορολογικό σύστημα για να θεωρείται σωστό θα πρέπει να τιμαριθμοποιεί τα φορολογικά κλιμάκια.

1.3 ΜΕΣΟΣ ΚΑΙ ΟΡΙΑΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΥ

Το εισόδημα δεν φορολογείται σαν αυτοτελές ποσό , αλλά χωρίζεται σε τμήματα (κλιμάκια) και μόνο ύστερα από ένα ποσό ο συντελεστής παραμένει σταθερός. Ο συνολικός φόρος για το εισόδημα είναι το άθροισμα των φόρων που αντιστοιχούν στα επιμέρους κλιμάκια εισοδήματος που χωρίστηκε το εισόδημα. Για παράδειγμα 3.800.000 δρχ υποδιαιρείται σύμφωνα με τους παραπάνω πίνακα σε:

-1.000.000 δρχ. με φορολογία 0% , άρα ο φόρος είναι 0 δρχ.

-1.500.000 δρχ. με φορολογία 5% , άρα ο φόρος είναι 75.000 δρχ.

-1.300.000 δρχ. με φορολογία 15% άρα ο φόρος είναι 195.000 δρχ.

Αναλύοντας το παραπάνω παράδειγμα , καταλήγουμε στα εξής συμπεράσματα όσων αφορά το μέσο και οριακό συντελεστή. Ο μέσος συντελεστής είναι 270.000 δρχ ή 7%

Όσων αφορά τον οριακό συντελεστή , εννοούμε το συντελεστή του τελευταίου κλιμακίου που για το παράδειγμά μας είναι 15% . Ο συντελεστής αυτός έχει μεγάλη σημασία αναφέρεται σε περιπτώσεις που ζητείται ο

προσδιορισμός της πρόσθετης φορολογικής επιβάρυνσης που θα έχει κανείς , σε περίπτωση αύξησης του εισοδήματος . Έτσι αν κάποιος επιχειρηματίας έχει φορολογητέο εισόδημα 7.000.000 δρχ και προγραμματίζει επέκταση των εργασιών του με αντίστοιχη αύξηση των κερδών θα ξέρει ότι για κάθε επιπλέον δραχμή φορολογητέου κέρδους πέραν των 7.000.000 δρχ, τα 0,4 της δραχμής θα πηγαίνουν στο κράτος ως φόρος εισοδήματος κι επομένως θα του απομένουν τα υπόλοιπα 0,6 της δραχμής ως κέρδος μετά τη φορολογία (ο υπολογισμός βασίζεται στον πρώτο και δεύτερο πίνακα). Είναι φανερό, ότι όταν οι φορολογικοί συντελεστές είναι υπερβολικά υψηλοί για εισοδήματα που δεν θεωρούνται ιδιαίτερα υψηλά είναι ενδεχόμενο ορισμένα άτομα να αποφασίσουν να απόσχουν από ένταση της παραγωγικής τους δραστηριότητας , ή να καταφύγουν στη χειρότερη περίπτωση , σε αναζήτηση τρόπων φοροδιαφυγής.

1.4 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΑΦΡΥΣΕΩΝ

Έχουμε αναφέρει εκτενώς τη φορολογία και τις κλίμακες θεωρητικά και με παραδείγματα, ώστε να γίνει πιο κατανοητό το σύστημα, ο τελικός φόρος όμως που υπολογίσαμε δεν είναι και το ποσό που αναγκαστικά θα πληρωθεί από το φορολογούμενο. Διαχρονικά πολλών ειδών φοροαπαλλαγές έχουν υπάρξει ευνοώντας αντίστοιχα κάποιες ομάδες. Θα ήταν σωστό να αναφέρουμε και να τονίσουμε πως επιδρούσαν στα εισοδήματα.

Το σύστημα των φοροαπαλλαγών έχει τρεις μεγάλους επιμέρους κλάδους :

α) Συστήματα, που από το φόρο αφαιρούν ένα ποσό ή ένα ποσοστό φόρου με βάση κάποιο κριτήριο .

Παράδειγμα

Ο φορολογούμενος κ. Παύλου έχει 5μελή οικογένεια , αποτελούμενη από τον ίδιο, τη γυναίκα του που δεν έχει δικό της εισόδημα και 3 μικρά παιδιά . Το φορολογητέο του εισόδημα είναι 2.900.000 δρχ. ενώ ο νόμος του αναγνωρίζει μείωση του φόρου ίση με 15.000 δρχ για το πρώτο παιδί, 25.000 δρχ για το δεύτερο, 40.000 δρχ. για το τρίτο παιδί και 35.000δρχ για τη σύζυγό του. Ο φόρος που αναλογεί στο κ. Παύλου για τα 2,9 εκατομμύρια είναι 135.000 δρχ. , η μείωση φόρου που αντιστοιχεί είναι $15.000+25.000+35.000+40.000=115.000$. Επομένως ο κ. Παύλου θα πληρώσει $135.000-115.000=20.000$ δρχ.

β) Συστήματα που από το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα αφαιρούν το φόρο που αναλογεί στις δαπάνες που ρητά και περιοριστικά απαριθμεί ο νόμος (τόκους για δάνεια, αποδείξεις).

Παράδειγμα

Ο φορολογούμενος κ. Γεωργίου έχει φορολογητέο εισόδημα 9.000.000 δρχ. και σύνολο αναγνωριζόμενων δαπανών 2.000.000 δρχ. Ο φόρος που οφείλει να καταβάλει υπολογίζεται ως εξής με το σύστημα αυτό:

Ο φόρος που αναλογεί σε εισόδημα 9 εκατ. δρχ. είναι 2 εκατ. Ο φόρος που αναλογεί σε δαπάνες 2 εκατ. είναι 50.000 δρχ, άρα ο φορολογούμενος θα πληρώσει 1.950.000 δρχ.

γ) Συστήματα που από το εισόδημα πριν υποβληθεί σε φορολογία αφαιρούνται ορισμένα ποσά που επίσης ορίζονται ρητά και περιοριστικά στο νόμο και στο υπόλοιπο, εφόσον είναι θετικό, υπολογίζεται ο φόρος.

Παράδειγμα

Για τον ίδιο φορολογούμενο με το ίδιο εισόδημα και το ίδιο σύνολο αναγνωρισμένων δαπανών. Το συνολικό εισόδημα είναι 9 εκατ. από το οποίο αφαιρούμε τα 2 εκατ. δρχ. και φορολογούμε το υπόλοιπο εναπομείναν ποσό, δηλαδή τα 7 εκατ., επομένως προκύπτει φόρος 1,2 εκατομμύρια.

Στη συνέχεια, θα αναλύσουμε τα παραπάνω παραδείγματα, άρα, επαγωγικά θα συγκρίνουμε τα παραπάνω συστήματα ώστε να αποδώσουμε τα θετικά και τα αρνητικά προς όλες τις πλευρές (κράτος, ιδιώτες). Αρχικά συγκρίνοντας τα 2 τελευταία παραδείγματα βλέπουμε ότι ο κ. Γεωργίου ωφελείται με το τρίτο σύστημα που πληρώνει 1,2 εκατ., έναντι του δεύτερου που πληρώνει 1,9 εκατ. Με το δεύτερο η φορολογική ελάφρυνση συντελείται μέσω των πρώτων συντελεστών του φορολογικού πίνακα, επομένως η ελάφρυνση θα είναι μικρή διότι το πρώτο εκατομμύριο έχει μηδενική φοροαπαλλαγή, ενώ το δεύτερο εκατομμύριο έχει 50.000 δρχ. ($1.000.000 * 5\% = 50.000$), επομένως ο φορολογούμενος θα πληρώσει 1,9 εκατ. Το τρίτο σύστημα έρχεται σε αντίθεση με το δεύτερο διότι η ελάφρυνση έρχεται από τις τελευταίες φορολογικές κλίμακες (που είναι και οι μεγάλες) επομένως η ελάφρυνση θα είναι αρκετά υψηλή. Συγκεκριμένα $2.000.000 * 40\% = 800.000$ δρχ, επομένως ο φορολογούμενος θα πληρώσει 1,2 εκατ.

Συμπερασματικά, όσων αφορά τους 2 παραπάνω υπολογισμούς, καταλήγουμε στο προφανές συμπέρασμα που λέει ότι ο τρίτος τρόπος υπολογισμού είναι επωφελέστερος για το φορολογούμενο, αλλά και επιπλέον είναι πολύ πιο επωφελής όσο αυξάνονται τα εισοδήματα, δηλαδή ποσοστιαία έχεις πιο μεγάλη έκπτωση φόρου για όσο πιο μεγάλο εισόδημα δηλώνεις.

Σε αυτό το σημείο πρέπει να τονίσουμε ότι το πρώτο σύστημα ευνοεί τα χαμηλά εισοδήματα για δύο λόγους. Πρώτον η ελάφρυνση ως ποσοστό του φόρου είναι μεγαλύτερη στα χαμηλά εισοδήματα απ' ό,τι η ίδια η ελάφρυνση στα υψηλά εισοδήματα και κατά δεύτερον η ισοδύναμη μείωση του φορολογητέου εισοδήματος είναι επίσης μεγαλύτερη στα χαμηλά εισοδήματα απ' ό,τι στα υψηλά.

1.5 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΙΝΑΙ ΕΝΙΑΙΟΣ

Αναφέραμε ότι τα εισοδήματα των επιμέρους πηγών προστίθενται αλγεβρικά και το σύνολο του εισοδήματος υποβάλλεται σε φόρο με βάση τη μία και μοναδική κλίμακα σε συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση. Μοναδική είναι επίσης η δήλωση που υποβάλλει ο φορολογούμενος στη φορολογική αρχή. Έτσι ο φόρος εισοδήματος, όπως ισχύει σήμερα στη χώρα μας είναι ενιαίος. Μέχρι το 1955 κάθε κατηγορία προσόδων υποβαλλόταν σε αναλυτικό φόρο εισοδήματος με αναλογικό ή προοδευτικό συντελεστή, ενώ υποβάλλονταν τόσες δηλώσεις όσες και οι κατηγορίες των προσόδων.

1.6 ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Όταν μεταξύ του συνολικού εισοδήματος περιλαμβάνονται και ορισμένα εισοδήματα που καθορίζουν οι εκάστοτε ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, τα εισοδήματα αυτά υποβάλλονται και σε συμπληρωματικό φόρο με σταθερό ή προοδευτικό συντελεστή. Έτσι π.χ. ο ν. 2065/92 (αρ.2 παρ.5) όριζε: «Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα εκτός της πρώτης και δευτερεύουσας κατοικίας, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 3%. Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου αυτής της παραγράφου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα. Η αντίστοιχη παράγραφος του αντίστοιχου νόμου το '55 προέβλεπε ότι εισοδήματα από κινητές αξίες ή από κέρδη μεριδιών εταιριών περιορισμένης ευθύνης ή από κέρδη ετερόρρυθμων

εταιριών υποβάλλονται και σε συμπληρωματικό φόρο με συντελεστή 3%. Επίσης τα εισοδήματα από ακίνητα , εκτός από το εισόδημα που προέρχεται από ιδιοκατοίκηση και εκμίσθωση οικοδομών οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες , υποβάλλονται και σε συμπληρωματικό φόρο με βάση την ακόλουθη κλίμακα.

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορ/κός συντελ. %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο Καθαρού εισοδ. από οικοδ. & γαίες	Σύνολο φόρου
100.000	–	–	100.000	–
100.000	2	2.000	200.000	2.000
200.000	3	6.000	400.000	8.000
Υπερβάλλον	4			

Ο ισχύων νόμος 2238/94 (αρ. 9 παρ. 3) αναφέρει: « Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα , εκτός από το απαλλασσόμενο εισόδημα κύριας και δευτερεύουσας κατοικίας το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή ενάμιση τοις εκατό. Το ποσό του φόρου αυτής της παραγράφου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα. Ειδικώς ο συντελεστής αυξάνεται σε 3% και επιβάλλεται στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες εφόσον η επιφάνεια καθεμιάς απ' αυτές υπερβαίνει τα 300τ.μ. Το εισόδημα επιβαρύνεται με τέλη χαρτοσήμου που αλλάζει φυσικά ο συντελεστής ανάλογα την εκμίσθωση. Αν πρόκειται για οικοδομή είναι 3% , για μισθό/ημερομίσθιο 1% , τα καθαρά κέρδη των ομόρρυθμων , ετερόρρυθμων και περιορισμένης ευθύνης με 1%. Προσοχή τώρα , διότι αυτό το ποσοστό προσαυξάνεται κατά 20% υπέρ ΟΓΑ (άρα 3,6% , 1,2%)

1.7 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΕ ΦΟΡΟ

4 κατηγορίες υπόκεινται σε φορολογία, αναλύοντας τες βλέπουμε τις εξής κατηγορίες:

α) Πρώτη κατηγορία , είναι τα φυσικά πρόσωπα , που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα ασχέτως με την ιθαγένεια , τον τόπο κατοικίας ή διαμονής τους. Έτσι γίνεται κατανοητό ότι εξίσου φορολογείται και ο αλλοδαπός που αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα, συνεπώς για το κριτήριο αυτό αρκεί το κέρδος να έχει παραχθεί στην Ελλάδα.

β) Δεύτερη κατηγορία , είναι η φορολογία κάθε φυσικού προσώπου από εισοδήματα που αποκτώνται στο εξωτερικό, εφόσον έχει ως μόνιμη κατοικία την Ελλάδα. Μας ενδιαφέρει να έχει τη μόνιμη κατοικία του στην Ελλάδα όχι απλώς να διαμένει. Στο φορολογικό νόμο δεν καθορίζεται η έννοια της κατοικίας , κατά συνέπεια το αν υπάρχει κατοικία στην Ελλάδα θα κριθεί κατά συνέπεια το αν υπάρχει κατοικία στην Ελλάδα θα κριθεί κατά τις γενικές διατάξεις του αστικού κώδικα . Κατά το αρ.51 του Α.Κ. «το πρόσωπο έχει κατοικία τον τόπο της κύριας και μόνιμης εγκατάστασής του. Κανένας δεν μπορεί να έχει συγχρόνως περισσότερες από μία κατοικίες . Για τις υποθέσεις που αναφέρονται στην άσκηση του επαγγέλματος λογίζεται ως ειδική κατοικία του προσώπου , ο τόπος όπου ασκεί το επάγγελμά του». Εξ άλλου ο φορολογικός νόμος ορίζει ότι οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα. Το φυσικό πρόσωπο μπορεί να μεταβάλει συνεχώς οποτεδήποτε την κατοικίας του αποκτώντας νέα, ενώ αν δεν μπορεί να αποδειχθεί η τελευταία κατοικίας του προσώπου , ως κατοικία θεωρείται ο τόπος διαμονής του.

γ) Σε φόρο κατά το νόμο 2238/94 (αρ. 2 παρ.4) υπόκεινται επίσης οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες , οι κοινωνίες αστικού δικαίου , που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα , οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες , οι συμμετοχικές ή αφανείς καθώς και οι κοινοπραξίες του αρ.2 παρ.2 του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων.

δ) Υποκείμενο του φόρου είναι επίσης και η σχολάζουσα κληρονομία. Το εισόδημα της σχολάζουσας κληρονομιάς στο σύνολό του, όπως συμβαίνει και με τα φυσικά πρόσωπα , υπόκειται σε φόρο , σα να ήταν η σχολάζουσα κληρονομία φυσικό πρόσωπο. (Είναι σχολάζουσα κληρονομιά κατά το ενδιάμεσο διάστημα από το θάνατο του κληρονομούμενου μέχρι την υπεισέλευση σ' αυτή του κληρονόμου.

1.8 ΤΑ ΣΤΑΔΙΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ. ΤΟ ΤΟΠΙΚΟ ΚΑΙ ΧΡΟΝΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

Τρία είναι τα στάδια έως ότου φτάσουν στο φυσικό πρόσωπο.

α) Πρώτο είναι το στάδιο της παραγωγής του εισοδήματος

β) Δεύτερο είναι το στάδιο της αποκτήσεως, στο φορολογικό δίκαιο , νόμος που να καθορίζει το στάδιο που αποκτάται το εισόδημα δεν υπάρχει, αντ' αυτού οι δικαστικοί και οι διοικητικοί νόμοι δημιούργησαν την αρχή που λέει ότι το εισόδημα αποκτάται όταν γίνεται ουσιαστικά δικαίωμα δικαστικό.

γ) Το στάδιο της πραγματοποιήσεως του εισοδήματος , σ' αυτήν την περίπτωση εννοούμε τη διαδικασία που φτάνει στον νόμιμο δικαιούχο.

1.9 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΣΥΖΥΓΩΝ (αρ.5 παρ.1&2)

Σε αυτό το σημείο πρέπει να αναφέρουμε ότι σε κάθε χώρα ισχύει διαφορετική νομοθεσία, στην Ελλάδα αναφέρεται κυρίως το ατομικό εισόδημα, ενώ κατά το έτος '88 αναφέρθηκαν συζητήσεις του υπουργείου οικονομικών που υπογράμμιζαν "εικόνες " συστήματος φορολογίας οικογενειακού εισοδήματος , που θα περιλαμβάνει και τα έσοδα συζύγων και ανήλικων παιδιών. Το ζευγάρι αναγκαστικά υποβάλλει κοινή φορολογική δήλωση , όμως τα τέλη οι εισφορές και ο φόρος υπολογίζονται ξεχωριστά, επομένως το αρνητικό πρόσημο του ενός εκ των δύο , δεν συμψηφίζεται με του άλλου. Σε δύο περιπτώσεις που θα αναλύσουμε πιο κάτω άλλαζε η κοινή δήλωση.

α) Όταν το εισόδημα του ενός προέρχεται από επιχείρηση που έχει ο άλλος. Σε αυτή την περίπτωση προστίθεται στον ιδιοκτήτη και φορολογείται σ αυτόν.

β) Αν το εισόδημα του ενός , προέρχεται από οποιοδήποτε είδους εταιρεία (ομόρρυθμη, ετερόρρυθμη, επε ή κοινοπραξία) που ανήκει στον άλλο και τα εισοδήματα είναι ακριβώς ίδια, τότε το εισόδημα της συζύγου , προέρχεται στου άνδρα και φορολογείται εκεί εξ ολοκλήρου.

1.10 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΑΝΗΛΙΚΩΝ ΤΕΚΝΩΝ (αρ.6 παρ.3 και 4)

Σε αυτήν τη περίπτωση ο νόμος ορίζει ρητά ότι το εισόδημα των ανήλικων τέκνων προστίθεται στο εισόδημα του γονιού με το υψηλότερο εισόδημα και φορολογείται σα να είναι δικό του. Οι επόμενες περιπτώσεις αναλύουν που εφαρμόζεται ο νόμος :

1. Οι απολαβές από τη νόμιμη και δηλωμένη εργασία του ανήλικου.
2. Περιουσία που είναι στο όνομα του ανήλικου και προέρχεται από κληρονομιά.
3. Περιουσία που είναι στο όνομα του ανήλικου από χαριστικές παροχές , εκτός από αυτές που έγιναν από το γονιό.
4. Περιουσία που περιήλθε στον ανήλικο από χαριστικές παροχές , που έγινε σε αυτόν από γονέα , ο οποίος έχει αποβιώσει κατά το χρόνο που αποκτήθηκε το εισόδημα.
5. Σύνταξη που λαμβάνει ο ανήλικος εξ αιτίας θανάτου του γονέα του.
6. Περιουσία που περιέρχονται στον ανήλικο ύστερα από δικαστική απόφαση.

1.11 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ

Σε διάφορες χώρες –όπως και η Ελλάδα- το φορολογικό σύστημα , σε ένα πολύ μεγάλο κομμάτι του βασίζεται στην εμπιστοσύνη, εννοώντας ότι υπάρχουν φορολογούμενοι που δεν δηλώνουν τα πραγματικά τους εισοδήματα για να πληρώσουν μικρότερο ποσό . Τα έσοδα όμως, που πρέπει να εισπράξει το κράτος είναι συγκεκριμένα, και για να το καταφέρει σε περίπτωση που υπάρξει έλλειμμα διευρύνει τις φορολογικές κλίμακες ή προσθέτει νέα φορολογία. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα να υπάρξουν ανισότητες προς την πλευρά των φορολογούμενων οι οποίοι δεν θέλουν ή δεν μπορούν να δηλώσουν διαφορετικό εισόδημα. Για την αποφυγή της φοροδιαφυγής μπορούν να χρησιμοποιηθούν τα παρακάτω εργαλεία.

1. Να βρεθεί τρόπος όπου να «καταπνίγεται» το πρόβλημα κατά τη διάρκεια της συναλλαγής
2. Να γίνεται διασταύρωση των εισοδημάτων ανάλογα με τα έξοδα που γίνονται.

Ο πρώτος τρόπος είναι αρκετά δαπανηρός γιατί απαιτεί απόλυτο έλεγχο στις συναλλαγές από φυσικό εκπρόσωπο του κράτους, κάτι που αντίκειται στις αρχές της ελευθερίας από ηθικής άποψης. Όσων αφορά το δεύτερο τρόπο αναφερόμαστε στα τεκμήρια και έχουμε δυο υποπεριπτώσεις ελέγχου. Η πρώτη περίπτωση έχει αναφορά στην απότομη αύξηση της περιουσίας του φορολογούμενου (αγγλικό σύστημα). Η δεύτερη περίπτωση έχει να κάνει με τα τεκμήρια διαβίωσης , σε αυτήν την περίπτωση ελέγχεται ο τρόπος ζωής και έχει να κάνει και με την κινητή , αλλά και την ακίνητη περιουσία του φορολογούμενου , δημιουργείται μια νοητή συνάρτηση που περιλαμβάνει το εισόδημα σαν βάση (όπως και ο προηγούμενος τρόπος) και παράγωγα όπως σκάφη , δαπάνες ενοικίου, υπηρετικού προσωπικού και άλλα. Μια παρατήρηση που θα μπορούσε να γίνει σε αυτό το σημείο είναι ότι ο τρόπος των « φορολογικών τεκμηρίων» δεν είναι τόσο αξιόπιστος και είναι το τελευταίο μέσο που θα έπρεπε να χρησιμοποιείται, αρκεί να αναφέρουμε ότι στο αγγλικό φορολογικό σύστημα (υψηλή φορολογική ενσυνείδηση) δεν υπάρχει ούτε καν σαν έννοια ο έλεγχος βάσει των τεκμηρίων διαβίωσης. Σε αυτό το σημείο αξίζει να σημειώσουμε πως σε φορολογικές δηλώσεις που τα τεκμήρια υπερβαίνουν της φορολογικής δήλωσης τότε με έναν από τους παρακάτω τρόπους καλύπτουμε τη διαφορά:

- α) Έσοδα που δεν φορολογούνται

- β) Ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα
- γ) Χρήματα που εισάγονται στην Ελλάδα και δεν περνούν από την ΤτΕ
- δ) Χρήματα που είναι διαθέσιμα από περιουσιακά στοιχεία
- ε) Χρήματα που προέρχονται αποδεδειγμένα από δάνεια
- στ) Χρήματα που προέρχονται από δωρεά ή γονική παροχή με αποδεδειγμένη τη φορολογία τους
- ζ) Συσσωρευμένα κεφάλαια, φορολογημένα κατά τα προηγούμενα φορολογικά έτη

1.12 ΥΠΟΒΟΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

Υποχρεωμένοι στην κατάθεση φορολογικής δήλωσης σύμφωνα με το αρ.2 είναι όλα τα φυσικά πρόσωπα με απαραίτητη προϋπόθεση το εισόδημα να είναι υψηλότερο ενός ορίου. Παρακάτω αναφέρουμε αναλυτικά όλες τις κατηγορίες :

- α) Οι ιδιοκτήτες οχημάτων (επαγγελματικά , ιδιωτικά , κότερα) , επίσης και μέτοχοι επιχειρήσεις που διατηρεί όχημα-τα.
- β) Οι έχοντες προσωπικό
- γ) Οι ελεύθεροι επαγγελματίες
- δ) Τα μέλη (μέτοχοι) επιχειρήσεων
- ε) Οι έχοντες εισοδήματα από ακίνητα
- στ) Όσοι αγοράζουν ακίνητα
- ζ) Οι έχοντες 2^ο σπίτι ή μένουν σε οικοδομή από κάποια τετραγωνικά και πάνω.
- η) Αγρότες που λαμβάνουν επιδοτήσεις για τα προϊόντα τους.
- θ) Οι έχοντες άδεια πωλητών επί των δρόμων (πλανόδιοι πωλητές)
- ι) Οι κάτοχοι αγροτικής καλλιεργήσιμης γης
- ια) Τελευταία περίπτωση είναι αυτή που η εκάστοτε ΔΟΥ καλεί οποιονδήποτε να καταθέσει δήλωση.

Την φορολογική δήλωση πρέπει να καταθέσει ο εκάστοτε δικαιούχος ή αρμόδια εξουσιοδοτημένο πρόσωπο ή να αποσταλεί στον διευθυντή της ΔΟΥ σε κλειστό φάκελο.

1.13 ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ

Γνωρίζουμε πως το εισόδημα δηλώνεται την επόμενη χρονιά από αυτήν που αποκτήθηκε. Ωστόσο και κατά το τρέχον έτος πληρώνεται ένα ποσό του φόρου παρ' όλο που δε γνωρίζουμε το σύνολο του τελικού ποσού. Τέτοιες πρακτικές ακολουθούνται σε πολλά κράτη (ΗΠΑ, Μεγάλη Βρετανία, Γαλλία), και υπάρχουν δυο τρόποι για να τους πετυχαίνουν οι φοροεισπρακτικοί μηχανισμοί, η προκαταβολή φόρου και η παρακράτηση του.

1.13.1 Προκαταβολή φόρου (Pay as you earn).

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Για την προκαταβολή φόρου προβλέπουν δυο άρθρα, (αρ.52, αρ.53) . Επομένως με βάση τη δήλωση που υποβάλλει ο φορολογούμενος, μαζί με το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα που δηλώνεται βεβαιώνεται και ποσό ίσο προς το 55% του φόρου αυτού, ως προείσπραξη του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου οικονομικού έτους. Από το άθροισμα αυτό αφαιρείται το ποσό που προκαταβλήθηκε με την ίδια διαδικασία με τη δήλωση του προηγούμενου έτους και η διαφορά αποτελεί το ποσό του φόρου που θα καταβληθεί με την δήλωση του επόμενου τρέχοντος έτους . Παράδειγμα:

1997 (έτος απόκτησης για πρώτη φορά εισοδήματος) , καθαρό φορολογητέο εισόδημα 5.000.000 δρχ , ο φόρος που αναλογεί 600.000δρχ

1998 καθαρό φορολογητέο εισόδημα 6.000.000δρχ , φόρος που αναλογεί 900.000δρχ

1999 καθαρό φορολογητέο εισόδημα 7.000.000δρχ , φόρος που αναλογεί 1.200.000δρχ

1^η δήλωση 1998 (εισόδημα '97)

Φόρος εισοδήματος	600.000δρχ
<u>+ Προείσπραξη (27,5%*600.000)</u>	<u>165.000δρχ</u>
Φόρος καταβλητέος το '98	765.000δρχ

2η δήλωση '99 (εισόδημα '98)

Φόρος εισοδήματος	900.000δρχ
<u>+Προείσπραξη (55%*900.000)</u>	<u>495.000δρχ</u>
Σύνολο	1.395.000δρχ
<u>-Προεισπραχθείς '98</u>	<u>165.000δρχ</u>
Φόρος καταβλητέος '99	1.230.000δρχ

3^η δήλωση '00 (εισόδημα '99)

Φόρος εισοδήματος	1.200.000δρχ
<u>+Προείσπραξη (55%*1.200.000δρχ)</u>	<u>660.000δρχ</u>
Σύνολο	1.860.000δρχ
<u>-Προεισπραχθείς '99</u>	<u>495.000δρχ</u>
Φόρος καταβλητέος '00	1.365.000δρχ

Αν μεταξύ των εισοδημάτων περιλαμβάνονται και εισοδήματα για τα οποία ο φόρος παρακρατείται στην πηγή , αφαιρείται αργότερα από τον προεισπραγμένο .

1.13.2 Παρακράτηση φόρου (tax with holding)

Είναι η δεύτερη περίπτωση προκαταβολής του φόρου κατά το έτος απόκτησής του.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Ο μηχανισμός της παρακράτησης λειτουργεί ως εξής: Αν υποτεθεί ότι η επιχείρηση ΑΛΦΑ έχει συμφωνήσει το 2000 με τον Βάρλα αμοιβή του δρχ. 100.000 , για την οποία προβλέπεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% , η ΑΛΦΑ θα αφαιρέσει τις 20.000δρχ από τη μικτή αμοιβή του Βάρλα , θα του καταβάλλει το υπόλοιπο των 80.000δρχ , και τον παρακρατημένο

φόρο θα τον καταβάλλει η επιχείρηση με δήλωσή της στη φορολογική αρχή , μέσα στην προθεσμία που προβλέπει ο νόμος. Το επόμενο έτος 2001, ο Βάρλας μεταξύ άλλων εισοδημάτων θα περιλάβει και την αμοιβή των 100.000δρχ , από την οποία όμως θα εκπέσει τις δαπάνες που τυχόν αναγνωρίζει ο νόμος. Ο φόρος θα υπολογισθεί στο συνολικό προ φόρου καθαρό εισόδημα του Βάρλα και από ττο φόρο αυτό , με βάση βεβαίωση που θα του χορηγήσει η ΑΛΦΑ θα εκπέσει ο παρακρατηθείς φόρος των 20.000δρχ.

Η τελευταία μέθοδος έχει τα εξής πλεονεκτήματα

1. Νωρίτερη είσπραξη του φόρου , αφού το Δημόσιο δεν περιμένει κατά κανόνα το επόμενο έτος , οπότε θα υποβληθεί η δήλωση για τα συνολικά εισοδήματα του φορολογούμενου.
2. Επειδή ο παρακρατών και ο αποδίδων το φόρο είναι άλλος από τον πραγματικά βαρυνόμενο με το φόρο , η πιθανότητα φοροδιαφυγής είναι πολύ χαμηλή. Για τον παρακρατούντα το φόρο, το ποσό της αμοιβής που καταβάλλει είναι δαπάνη που θα μειώσει το δικό του εισόδημα κι επομένως έχει κάθε λόγο να θέλει να εμφανίσει αυτή τη δαπάνη στα βιβλία του , έτσι με τα αντιτιθέμενα συμφέροντα των συμβαλλόμενων περιορίζεται σημαντικά η πιθανότητα φοροδιαφυγής. Άλλωστε αυτό είναι και το παράπονο των μισθωτών , ότι δηλαδή ενώ άλλες κατηγορίες πολιτών με καταφανώς μεγάλα εισοδήματα φοροδιαφεύγουν, αυτοί δεν έχουν τέτοια δυνατότητα με συνέπεια τα έσοδα του Κράτους από άμεσους φόρους να τροφοδοτούνται κατά αφύσικα υψηλό ποσοστό από το φόρο μισθωτών υπηρεσιών.(ΦΜΥ)

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Αρχικά το δυσκολότερο κομμάτι είναι ο τρόπος της φορολογίας των νομικών προσώπων. Παρακάτω προκύπτουν τα εξής ερωτήματα :

α) Η Α.Ε. είναι σωστό να φορολογείται για ολόκληρο το ποσό των εσόδων της (ανεξάρτητα αν διανέμει) , και ύστερα να φορολογείται στο όνομα κάθε μετόχου ή άλλου δικαιούχου το τμήμα εκείνο των κερδών που διανέμεται υπό μορφή μερισμάτων?

β) Επόμενο ερώτημα είναι αν πρέπει να υπάρχει διπλό-φορολόγηση , δηλαδή να φορολογείται και η εταιρεία και οι μέτοχοι , ή μόνο οι μέτοχοι?

γ) Μήπως πρέπει να φορολογείται η εταιρεία, μόνο για τα κέρδη που μοιράζει , ενώ οι μέτοχοι για τα μερίσματά τους?

Τα παραπάνω συστήματα εφαρμόζονται σε διάφορες χώρες. Ας δούμε πιο αναλυτικά την εφαρμογή τους.

Στην πρώτη περίπτωση , δηλαδή της φορολογίας της εταιρείας και των μετόχων , βασίζονται στο νομικό και δημοσιονομικό χαρακτήρα της φορολογίας.

Όσων αφορά το νομικό κομμάτι ο νομοθέτης, αναφέρει την επιχείρηση σαν ξεχωριστό πρόσωπο , όπου παράγεται το κέρδος , επομένως φορολογεί ξεχωριστά την επιχείρηση και ξεχωριστά τον μέτοχο , που μεταβιβάζεται ποσοστό κέρδους.

Όσων αφορά το δημοσιονομικό κομμάτι , ο συγκεκριμένος τρόπος φορολόγησης , επιβάλλεται στις Ανώνυμες Εταιρείες λόγω των μεγαλύτερων περιθωρίων στα έσοδα τους. Ακόμη ο τύπος αυτός της φορολόγησης έχει επιπλέον πλεονέκτημα , ότι ο βασικός μέτοχος περιορίζει το ρίσκο του μόνο στο κεφάλαιο που διέθεσε.

Οι υποστηρικτές της δεύτερης περίπτωσης , δηλαδή αυτή της φορολόγησης μόνο των μετόχων και όχι της επιχείρησης επιμένουν ότι η επιχείρηση είναι το μέσον ώστε οι μέτοχοι (τα πρόσωπα) να αποκτήσουν κέρδος επομένως . Ο λόγος που ο νομοθέτης ορίζει την επιχείρηση ως ξεχωριστό πρόσωπο είναι , ώστε να διευκολύνει τις συναλλαγές με το κράτος και κατ' επέκταση για να

αποφύγει δυσάρεστες συνέπειες σε περίπτωση που οι μέτοχοι είναι άγνωστοι (ανώνυμοι μέτοχοι). Σε αυτή την περίπτωση όμως , φορολογείται και η επιχείρηση για το σύνολο των κερδών και οι μέτοχοι για το μερίδιο που τους αναλογεί.

Στην τελευταία περίπτωση που εμφανίζεται και ως η πιο μετριοπαθής , η φορολογία καταμερίζεται ανάμεσα στην επιχείρηση και τους μετόχους. Πιο αναλυτικά η εταιρεία φορολογείται για το κέρδος που δεν μοιράζει , αλλά κρατάει ως κεφάλαιο, ενώ οι μέτοχοι φορολογούνται για τα μερίσματα που δέχονται ανά χρονικά διαστήματα.

2 ΙΔΙΟΤΥΠΕΣ ΜΟΡΦΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ (ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ, ΑΤΥΠΕΣ, ΠΑΡΑΚΟΙΝΩΝΙΑ)

Σ αυτό το σημείο είναι σωστό να αναφερθούν κάποιες ιδιαίτερες μορφές επιχειρηματικής συνεργασίας .

2.1 ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ

Πρώτη ιδιότυπη μορφή συνεργασίας αναφέρουμε την κοινοπραξία. Αναφορικά υπογραμμίζουμε πως μέχρι πρόσφατα δεν υπήρχε νομοθετικό-φορολογικό πλέγμα που να βασίζεται η κοινοπραξία, λόγω όμως της ευρύτατης χρήσης της, το Υπ. Οικ. αναγκάστηκε να εκδώσει κάποιες εγκυκλίους ώστε οι εκάστοτε εφορίες να τις αναγνωρίσουν ως τέτοιες. Παρ' όλ' αυτά δεν είναι λίγες οι φορές που δικαστήρια παρέκαμψαν τις εγκυκλίους. Με βάση τους νόμους η κοινοπραξία, θεωρείται μια παράξενη ένωση επιχειρηματικής συνεργασίας. Φορολογικά, πρέπει τα μέλη της να ενεργούν με ομαδικό χαρακτήρα με γνώμονα το κοινό καλό ώστε να καθίσταται σαφές πως είναι μια ομάδα.

ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΤΗΣ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ

Σ' αυτό το σημείο είναι ανάγκη να αποδώσουμε τις τέσσερις προϋποθέσεις που χρειάζονται για να χαρακτηριστεί μια ένωση ως κοινοπραξία.

α) Είναι ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΗ η κατάθεση έγγραφης συμφωνίας που να αναφέρει τη δημιουργία κοινοπραξίας, αν για οποιοδήποτε λόγο δεν κατατεθεί ή απλά καθυστερήσει τότε μετρά από τη στιγμή της κατάθεσης, αλλιώς δεν εμπίπτει στο καθεστώς των κοινοπραξιών.

β) Είναι επίσης, αναγκαίο , κάθε ένας να ασκεί το επιχειρήν σε διαφορετική επιχείρηση.

γ) Ενέργεια συγκεκριμένης πράξης, η οποία να αναφέρεται στο καταστατικό σύνθεσης της κοινοπραξίας.

δ) Να αναφέρονται συγκεκριμένα στοιχεία έδρας, δηλαδή πόλη , Τ.Κ , οδός)

2.2 ΑΤΥΠΕΣ

Είναι οι εταιρείες που ενώ δημιουργήθηκαν για ορισμένο χρόνο , μετά το πέρας αυτού του χρόνου , συνεχίζουν να λειτουργούν με τον ίδιο τρόπο χωρίς τροποποίηση του καταστατικού. (Εδώ είναι σωστό να υπογραμμίσουμε ότι πολλές φορές μπερδεύεται άτυπη με τις αφανείς)

2.3 ΠΑΡΑΚΟΙΝΩΝΙΑ

Είναι η «ιδιόρρυθμη» περίπτωση όπου μέλος εταιρίας (εταίρος) συνδέεται με κάποιον άλλο , χωρίς όμως να αναμιγνύεται με τους υπόλοιπους εταίρους. Με αυτό τον τρόπο μπορεί να μεταβιβάσει το κέρδος ή μέρος αυτού στον τρίτο με την αντίστοιχη υποχρέωση του τελευταίου να συμβάλλει στην όποια ζημιά προκύψει.

2.4 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΠΡΙΝ ΤΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΤΟΥ '92

2.4.1 Αφανής (ή συμμετοχική) εταιρία.

Σε αυτήν τη περίπτωση απ' όσα γνωρίζουμε δεν υπάρχει νομική και φορολογική αυτοτέλεια. Λόγω αυτού, τα έσοδα θεωρείται ότι κερδήθηκαν από τον εμφανή εταίρο (3323/55), ασχέτως αν ο φόρος μοιραζόταν και στον εμφανή και στον αφανή, στην ουσία υπόχρεος για την πληρωμή του εμφανιζόταν ο πρώτος. Αλλά «εμφανής εταίρος» της αφανούς εταιρίας μπορεί να είναι οποιοσδήποτε εταίρος, στην έκταση που συναλλάσσεται με τους τρίτους με το δικό του όνομα για λογαριασμό όλων των εταίρων. Άρα όλοι οι εταίροι μπορούν να φορολογηθούν κανονικά για τα έσοδα που υπήρξαν.

2.4.2 Ομόρρυθμη, ετερόρρυθμη και Εταιρία περιορισμένης ευθύνης

Αρχικά θα αναφερθούμε στο νόμο πριν το '92. Αυτές οι επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση να καταθέσουν δήλωση σύμφωνα με τα κέρδη ή τις ζημιές τους. Τα καθαρά έσοδα φορολογούνται κανονικά, είτε μοιράζονται στους μετόχους της εταιρίας, είτε παραμένουν ως κεφάλαιο κίνησης στην επιχείρηση. Εδώ είναι σωστό να τονίσουμε ότι τη φορολογία πληρώνουν οι μέτοχοι ανάλογα το ποσοστό της εταιρίας που κατέχουν. Επιπλέον η Επιχείρηση Περιορισμένης Ευθύνης, κρατούσε 15% του συνόλου των κερδών της ασχέτως αν μοιράζονταν στους μετόχους. Ουσιαστικά ο μέτοχος της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης κατά την υποβολή της φορολογικής του δήλωσης υπέβαλλε και το ποσοστό που το αναλογούσε από την ΕΠΕ, ασχέτως αν έδινε μέρισμα η εταιρία, χωρίς να του αφαιρεθεί ο φόρος που παρακρατήθηκε. Ύστερα, από το φόρο που θα πλήρωνε για το συνολικό ποσό που δήλωσε του αφαιρούσαν το φόρο που παρακρατήθηκε εξ αιτίας της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης. Για να γίνει κατανοητό το παραπάνω κομμάτι θα δώσουμε ένα παράδειγμα:

Οι Δημητρίου, Ελευθερίου, Ζαφειρίου συμμετέχουν στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης «Εισαγωγική» με ποσοστά 20%, 30% και 50%. Στο κλείσιμο του '89 υπήρξε κέρδος 1.000.000δρχ. τα οποία κατένειμαν ως εξής: 300.000δρχ. σαν μόνιμο απόθεμα, 200.000δρχ. σαν έκτακτο βοήθημα και το υπόλοιπο ποσό διαμοιρασμό στους εταίρους. Ο Δημητρίου είχε επιπλέον 2.500.000δρχ., ο Ελευθερίου 1.800.000δρχ, και ο Ζαφειρίου 2.900.000δρχ, έτσι έχουμε ως αποτέλεσμα: Η ΕΠΕ θα αποδώσει 150.000δρχ (1.000.000δρχ*15%), αυτό το ποσό θα αποδιδόταν ακόμη και αν το ποσό

μεταφερόταν εξ ολοκλήρου στους μετόχους. Επομένως οι υποχρεώσεις προς τους εταίρους είναι :

1. Εταίρος Δημητρίου . Λόγω του ότι κατέχει το 20% της ΕΠΕ θα πάρει 100.000δρχ , αφού αποφασίστηκε να μοιραστούν μόνο οι 500.000δρχ. Από αυτό το ποσό θα αφαιρεθεί το 20% των 150.000δρχ. που ήταν το ποσό της εφορίας που αντιστοιχεί στην συμμετοχή του στην ΕΠΕ, επομένως
 $100.000\delta\rho\chi - 30.000\delta\rho\chi = 70.000\delta\rho\chi.$
Άρα το καθαρό ποσό που λαμβάνει ο μέτοχος Δημητρίου είναι 70.000δρχ.
2. Εταίρος Ελευθερίου. Λόγω του ότι κατέχει το 30% της ΕΠΕ θα πάρει 150.000δρχ, αφού αποφασίστηκε να μοιραστούν μόνο οι 500.000δρχ. Από το ποσό αυτό θα αφαιρεθεί το 30% των 150.000δρχ. που ήταν το ποσό της εφορίας που αντιστοιχεί στη συμμετοχή του στην ΕΠΕ, επομένως
 $150.000\delta\rho\chi - 45.000\delta\rho\chi = 105.000\delta\rho\chi$
3. Τελευταίος εταίρος ο κ. Ζαφειρίου, λόγω του ότι κατέχει το 50% της ΕΠΕ θα πάρει 250.000δρχ , αφού αποφασίστηκε να μοιραστούν μόνο οι 500.000δρχ. Από το ποσό αυτό θα αφαιρεθεί το 50% των 150.000δρχ. που ήταν το ποσό της εφορίας που αντιστοιχεί στη συμμετοχή του στην ΕΠΕ, επομένως
 $250.000\delta\rho\chi - 75.000\delta\rho\chi = 175.000\delta\rho\chi.$

Δηλαδή: $70.000 + 105.000 + 175.000 = 350.000\delta\rho\chi$

Όσων αφορά τις φορολογικές τους δηλώσεις, έχουν υποχρέωση οι τρεις εταίροι να δηλώσουν τα ποσά του πήραν από την ΕΠΕ σαν ποσοστό του αρχικού κεφαλαίου ΧΩΡΙΣ ΝΑ ΑΦΑΙΡΕΣΟΥΝ ΤΟ ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ ΑΠΟ ΤΗ ΔΟΥ.

Έτσι προκύπτουν τα παρακάτω ποσά:

Ο Δημητρίου: $2.500.000\delta\rho\chi + 20\% * 1.000.000\delta\rho\chi = 2.700.000\delta\rho\chi$

Ο Ελευθερίου: $1.800.000\delta\rho\chi + 30\% * 1.000.000\delta\rho\chi = 2.100.000\delta\rho\chi$

Ο Ζαφειρίου: $2.900.000\delta\rho\chi + 50\% * 1.000.000\delta\rho\chi = 3.400.000\delta\rho\chi$

Έπειτα :

Στο φόρο που θα βεβαιωθεί σε καθέναν από τους 3 παραπάνω συν-εταίρους από τη ΔΟΥ για τα παραπάνω ποσά, θα αφαιρεθεί το ποσό που είχε ήδη πληρώσει ο καθένας τους για τη συμμετοχή του στην ΕΠΕ.

Σ αυτό το σημείο, και μετά το κατατοπιστικό που παραθέσαμε ακριβώς πιο πάνω είναι σωστό να τονίσουμε ότι η παρακράτηση δεν ισχύει για την Ο.Ε και την Ε.Τ. Ο σημαντικός σκοπός που αναγκάζουν οι ΔΟΥ, αυτού του είδους τις επιχειρήσεις να υποβάλλουν φορολογική δήλωση είναι ώστε να ελέγχουν μέσω των δηλώσεων των μετόχων τους αν τα αποτελέσματα συγκλίνουν .

Το διάστημα δημιουργίας των εισοδημάτων είναι η μέρα διεκπεραίωσης του ισολογισμού για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες, και η μέρα που εγκρίνεται ο ισολογισμός για τις Ε.Π.Ε.

Άρα για τις πρώτες το διάστημα καθορίζεται σε ένα ημερολογιακό έτος. π.χ. 1/1/89-31/12/89. , ενώ για τις Ε.Π.Ε, για το ίδιο διάστημα ευθύνης που όμως η έγκριση έγινε 25/2/90 θεωρούνται αποκτηθέντα το '90, άρα πρέπει να δηλωθούν και να υποστούν τη φορολογία το '91.

«Εισοδήματα Δ' πηγής είναι και τα έσοδα από επιχειρήσεις, αλλά και η μισθωτή εργασία. Αυτό, διότι η ΣΤ πηγή περιλαμβάνει αφορολόγητα ποσά»

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΣΗΣ (Ο.Ε, Ε.Ε και ΕΠΕ)

Αναλύσαμε διάφορα τμήματα των παραπάνω εταιριών όσων αφορά το φορολογικό τους σύστημα, τη περίοδο του ισολογισμού, και την έγκρισή του. Σ αυτό το σημείο πρέπει να κάνουμε γνωστό, πως οι παραπάνω επιχειρήσεις φορολογούνται με βάση το ν.δ.3323/55 που περιλαμβάνει την φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων. Αυτό γίνεται διότι ουσιαστικά φορολογούνται οι εταίροι. Με αυτό τον τρόπο είχαν δημιουργηθεί χιλιάδες εικονικές εταιρίες με στόχο την «φορολογική ελάφρυνση» του κύριου κατόχου. Στη συνέχεια δίνουμε ένα απλό παράδειγμα για να το αιτιολογήσουμε πιο σωστά.

Ο Θεμιστοκλέους έχει μια εταιρία με έσοδα 10.000.000δρχ. , αν υποθέσουμε ότι φορολογείται με την 1^η κλίμακα τότε θα πληρώσει φόρο 2,4 εκατομμύρια δραχμές. Ο Θεμιστοκλέους προσπαθώντας να γλιτώσει από τη βεβαίωση αυτού του ποσού, δημιουργεί μια 2^η εταιρία όπου μέλη της είναι τέσσερις έμπιστοι (δικοί του) με καθόλου ή πολύ μικρά ποσά στη φορολογική τους

δήλωση ώστε να γλιτώσει το μεγαλύτερο μέρος του ποσού προς τη ΔΟΥ. Έτσι αν και οι 5 συν-εταίροι δεν έχουν άλλα εισοδήματα , τότε ο φόρος που θα βεβαιωθεί στον καθένα είναι 50.000δρχ, άρα $50.000\delta\rch * 5 = 250.000\delta\rch$. Επομένως ο Θεμιστοκλέους θα γλιτώσει παραπάνω από 2 εκατομμύρια από τη φορολογία που κανονικά του αναλογεί να πληρώσει. Αυτός ήταν και ο λόγος που άλλαξε το '92 ο τρόπος φορολόγησης των εταιριών (2065\92), ο καινούριος νόμος ήταν ο ουσιαστικός λόγος μεγάλης επιβάρυνσης των «πραγματικών» εταιριών έως ένα συγκεκριμένο νούμερο. Τέλος να αναφέρουμε πως για τις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και περιορισμένης ευθύνης λόγω του ότι φορολογούνταν το συνολικό ποσό των κερδών που αναλογούσαν σε κάθε συμμετόχο δεν υπήρχε πρόβλημα φορολογίας αν αργότερα η επιχείρηση μοίραζε ή κεφαλαιοποιούσε αποθεματικά.

2.4.3 ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ , ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΣ

Ως βάση για τη φορολόγηση της Α.Ε. ήταν το ποσοστό των καθαρών κερδών που δεν διανέμονταν σε μετόχους ή στα μέλη του Δ.Σ σαν αμοιβή ή σε ιδιοκτήτες ιδρυτικών τίτλων. Τα χρήματα που μοιράζονται στους πιο πάνω φορολογούνται κανονικά. Επομένως ανακεφαλαιώνοντας βλέπουμε πως όσα ποσά δεν μεταβιβάζονταν από την Α.Ε, φορολογούνταν σαν έσοδα της Ανώνυμης, το υπόλοιπο ποσό που μοιραζόταν σε φυσικά πρόσωπα φορολογούνταν ως εισόδημα φυσικών προσώπων, των ιδίων.

Οι Α.Ε έπρεπε να καταθέσουν φορολογική δήλωση σε διάστημα τεσσάρων μηνών , από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης για τα έσοδα που αποκτήθηκαν μέσα σ' αυτήν. Η γενική συνέλευση έχει την υποχρέωση να εγκρίνει τον Ισολογισμό της επιχείρησης και το μέγιστο όριο για τη σύσταση της είναι 6 μήνες από τη λήξη της εταιρικής υποχρέωσης . Σε περίπτωση που δεν εγκριθεί η εταιρία θα υποβάλλει φορολογική δήλωση βασιζόμενη στην πρόταση του Δ.Σ. Η δήλωση υποβάλλεται τον 7^ο μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Η φορολογία των ανώνυμων εταιριών με ένα συγκεκριμένο συντελεστή ο οποίος παραμένει σταθερός ανεξάρτητα το ύψος του ποσού, σε αντίθεση , δηλαδή με τη φορολόγηση των φυσικών προσώπων που έχει σκάλες ανάλογα το ύψος του ποσού. Το μόνο που αλλάζει όσων αφορά το συντελεστή, είναι το ύψος του ανάλογα το είδος της Α.Ε, δηλαδή:

1. Ο γενικός συντελεστής για όλα τα έσοδα στο κομμάτι των κερδών είναι 46%, κάτι που ίσχυε και πριν το νόμο του '92.
2. Για λατομεία, βιομηχανίες, βιοτεχνίες και εταιρίες μετάλλου ο συντελεστής είναι 40%

3. Ειδική μνεία , γίνεται για τις πιο πάνω επιχειρήσεις στην περίπτωση που είναι εισηγμένες ή δέχονται κρατικές επιχορηγήσεις ή τέλος πραγματοποιούν επενδύσεις , σε αυτήν τη περίπτωση ο πάγιος συντελεστής μειώνεται ακόμη 5% φτάνοντας έτσι το 35%.
4. Επίσης ειδική κατηγορία είναι εταιρίες (εκτός βιομηχανίες-βιοτεχνίες) που κάνουν επενδύσεις με βάση κρατικές επιχορηγήσεις είτε υπάγονται στο σύστημα των αφορολόγητων εκπτώσεων, σε αυτή τη περίπτωση ο συντελεστής είναι 40%

Για την πλήρη κατανόηση των παραπάνω , θα παραθέσουμε ένα παράδειγμα:

Η Εταιρία «micros» για το '90 εμφανίζει κέρδη 6.000.000δρχ και υπόλοιπο κερδών 64.000δρχ. Όσον αφορά το καταστατικό της πρέπει να ακολουθήσει τα εξής:

α) Να κρατήσει 8% για τακτικό αποθεματικό μέχρι να φτάσει τη στάθμη που ορίζει ο νόμος. Ο λογαριασμός του αποθεματικού αυτού , εμφανίζεται με 6.800.000δρχ, ενώ του μετοχικού με 21.000.000δρχ.

β) Να διανέμει το 10% του μερίσματος (το κεφάλαιο έχει καταβληθεί ολόκληρο)

γ) Να διανέμει μέρισμα στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων, ίσου προς το 25% του υπόλοιπου των κερδών μετά την αφαίρεση της κράτησης για το τακτικό αποθεματικό του πρώτου μερίσματος.

δ) Να διανέμει 1.100.000δρχ προς τους συμβούλους.

ε) Να διανέμει πρόσθετο μέρισμα 2%

στ) Το υπόλοιπο μετά την πρόβλεψη για φόρο εισοδήματος (που βαρύνει την εταιρία) διατίθεται για τον σχηματισμό αποθεματικού προς εξαγορά των κοινών ιδρυτικών τίτλων , και το κάτω των 100.000δρχ υπόλοιπο των κερδών μεταφέρεται σε νέο. Ο παρακρατούμενος φόρος μερισμάτων μετοχών ανέρχεται σε 45% , ιδρυτικών τίτλων σε 25% , των δε αμοιβών των συμβούλων σε 254.000δρχ. Ο φόρος που βαρύνει την εταιρία είναι το 40%. Όπως φαίνεται και στον παρακάτω πίνακα , το υπόλοιπο των κερδών σε νέο , δε λαμβάνεται υπ' όψιν για το καθορισμό του φόρου του ν.π. , δεδομένου ότι έχει υποβληθεί σε φόρο κατά την προηγούμενη χρήση,

όπως δεν λαμβάνονταν υπόψη κατά την επόμενη χρήση ('91) το υπόλοιπο της χρήσης του '90.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ 6.064.000

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ	ΔΙΑΝΕΜΟ- ΜΕΝΑ	ΜΗ ΔΙΑ- ΝΕΜΟΜΕΝΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
α. Τακτικό αποθεματικό		200.000	
β. Α' μέρισμα 10% × 21.000.000	2.100.000		Μικτό (προ φόρου)
γ. Μέρ. κ.ι.τ. 25% × 3.700.000	925.000		Μικτό (προ φόρου)
δ. Αμοιβές διοικ. συμβούλων	1.100.000		Μικτό (προ φόρου)
ε. Β' μέρισμα 2% × 21.000.000	420.000		Μικτό (προ φόρου)
Σύνολο διανεμομένων	4.545.000		
στ. Φόρος 1.455.000* × 40%	582.000		
* 6.000.000 - 4.545.000			
Σύνολο α ως στ = 5.327.000			
6.064.000 - 5.327.000 =			
737.000			
ζ. Αποθεμ. προς εξαγ. κ.ι.τ.		700.000	
η. Υπόλοιπο εις νέο		37.000	
Σύνολα	5.127.000	+ 937.000	= 6.064.000

2.5 ΕΙΔΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΩΝ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΜΕΤΟΧΕΣ

Η βαθμιαία κλίμακα του άρθρου 9 δεν ισχύει για μερίσματα και μετοχές . Δύο κριτήρια υπήρχαν για τη φορολόγηση των μετοχών 1. Αν ήταν στο χρηματιστήριο και 2. Αν ήταν επώνυμες ή ανώνυμες. Με βάση αυτά τα δύο κριτήρια δημιουργούνται οι παρακάτω τύποι:

1. Εισηγμένες ονομαστικές
2. Εισηγμένες ανώνυμες
3. Μη εισηγμένες ονομαστικές
4. Μη εισηγμένες ανώνυμες

Εδώ πρέπει να τονίσουμε τη δίκαιη αντιμετώπιση όσων αφορά τη φορολόγηση των μετοχών. Δηλαδή , αν οι μετοχές-και στις περιπτώσεις ανώνυμων και επώνυμων- ήταν εισηγμένες η φορολογία ήταν πολύ ελαφρύτερη . Διαχωρισμός όμως υπήρχε και στις επώνυμες συγκριτικά με τις ανώνυμες , στον παρακάτω πίνακα δίνουμε τα ακριβή ποσοστά φορολόγησης:

1. Εισηγμένες ονομαστικές 42%
2. Εισηγμένες ανώνυμες 45%
3. Μη εισηγμένες ονομαστικές 47%
4. Μη εισηγμένες ανώνυμες 50%

Η διαδικασία ήταν να παρακρατήσει η εταιρία το φόρο και μετά να τον αποδώσει στην ΔΟΥ.

Ο κάτοχος ονομαστικών ή ανώνυμων εισηγμένων μετοχών είχε τη δυνατότητα να ζητήσει να φορολογηθεί με βάση τις γενικές διατάξεις του νόμου ,και να τις συναθροίσει με το υπόλοιπο ποσό που δήλωνε, σε αντίθετη περίπτωση θεωρούνταν ότι εξαντλήθηκε η φορολογική του υποχρέωση με την παρακράτηση που του έκανε η επιχείρηση.

Ο κάτοχος με ανώνυμες μετοχές που δεν ήταν εισηγμένες δεν είχε το δικαίωμα να προσθέσει το εισόδημα από τα μερίσματα με τα υπόλοιπα που υπόκεινται κανονική φορολογία

2.6 ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΙ

Ιστορικά πρέπει να αναφέρουμε ότι παλαιότερα γινόταν διάκριση μεταξύ κερδοσκοπικών ή μη, συνεταιρισμών (3843/58). Αργότερα με το νόμο 1667/86 όλοι φορολογούνταν κανονικά εκτός των αγροτικών συνεταιρισμών.

Και σε αυτήν την περίπτωση πλέον υπήρχε διαχωρισμός στη φορολόγηση με βάση το αν έχει γίνει διανομή στα μέλη του ΔΣ και τους μετόχους. Ουσιαστικά τα χρήματα που έμεναν σαν κεφάλαιο στο συνεταιρισμό , φορολογούνταν εκεί , ενώ τα ποσά που μοιράζονταν, προσθέτονταν στο υπόλοιπο εισόδημα των προσώπων δηλώνονταν και φορολογούνταν κανονικά. (Θεωρείται εισόδημα Δ' πηγής).

Να αναφέρουμε επίσης ότι δεν υπόκεινται σε φόρο οι αγροτικοί συνεταιρισμοί για έσοδα από δραστηριότητες που εμπίπτουν στους σκοπούς που καθορίζονται από τις διατάξεις του καταστατικού τους. Τέλος ορισμένα έσοδα εξαιρούνται από την απαλλαγή αυτή.

Γενικά ο συντελεστής για 1^{ου} , 2^{ου} και 3^{ου} βαθμού συνεταιρισμούς είναι 33%, συγκεκριμένα για γεωργικούς και βιοτεχνικούς 28%.

3 ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΝΟΜΟ 2065/92.

3.1 ΑΦΑΝΗΣ Ή ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

Η τροποποίηση του νόμου είχε ως αποτέλεσμα να μην φορολογούνται πλέον μόνο ο γνωστός ή γνωστοί εταίροι και η εταιρεία να έχει αυτοτελής φορολογική οντότητα. (2065/92) έχοντας φορολογικές υποχρεώσεις. Έτσι (παρ. 4 άρθρου 2 του ν.2238/94) « Σε φόρο πλέον υπόκεινται οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες , οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα , οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες , οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ.2 του αρ.2 του κώδικα βιβλίων και στοιχείων. Στο άρθρο 10 (παρ. 1) του κωδικοπ. νόμου 2238/94 «Τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 φορολογούνται με συντελεστή:

α)35% στην περίπτωση των αστικών εταιρειών ή των κοινοπραξιών , είτε αυτές έχουν συμμετοχική είτε έχουν αφανή μορφή.

Στο υπολογιζόμενο φόρο εισοδήματος δεν λαμβάνονται υπόψη τα κέρδη που φορολογούνται αυτοτελώς, τα κέρδη που με άλλη νομοθετική ρύθμιση θεωρούνται αφορολόγητα και τα κέρδη μερισμάτων από ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, από αμοιβαία κεφάλαια από συνεταιρισμούς κ.ο.κ.

Με τον ίδιο τρόπο φορολογείται και η κοινοπραξία , ενώ στη προηγούμενη φορολογική νομοθεσία φορολογούνταν κάθε μέλος της κοινοπραξίας.

3.2 ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑ

3.2.1 Ομόρρυθμη – ετερόρρυθμη εταιρία.

Ό, τι ισχύει για τις αφανείς εταιρίες, ισχύει και για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες, δηλαδή η φορολογητέα ύλη δεν περιλαμβάνει αφορολόγητα ή αυτοτελώς φορολογούμενα κέρδη , κέρδη που προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε ή συνεταιρισμών. Ο συντελεστής φορολόγησης στην περίπτωση αυτή είναι στο 25%. Επίσης, ο νόμος (2238/94 αρ.10 παρ.1) ορίζει: « Ειδικά , προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου , από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου (σ.σ. πρόκειται για τα αφαιρούμενα κέρδη που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς κτλ) αφαιρείται και η αντίστοιχη επιχειρηματική αμοιβή που θα αφορά σύμφωνα με το νόμο μέχρι το πολύ 3 ομόρρυθμους

εταίρους που θα αποτελούνται από τα φυσικά πρόσωπα με τις περισσότερες μετοχές. Σε περίπτωση περισσότερων με ίσα ποσοστά στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, το ποιο δικαιούνται επιχειρηματική αμοιβή ορίζεται από το καταστατικό της εταιρείας, και δηλώνονται εμπρόθεσμα στις οικονομικές υπηρεσίες του κράτους. Η επιχειρηματική αμοιβή ορίζεται σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχών στο κεφάλαιο της εταιρείας και αναλογικά θα είναι ίση με το 50% των κερδών της εταιρείας που δηλώθηκε στην αρχική σύμφωνα με το νόμο δήλωση. Με την επιβολή αυτού του φόρου τακτοποιούνται όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις για όλους ανεξαιρέτως τους εταίρους. Η τακτοποίηση της φορολογικής υποχρέωσης δεν συσχετίζεται με το είδος των εταίρων, άσχετα δηλαδή αν είναι φυσικά ή νομικά, ημεδαπά ή αλλοδαπά, μόνο η επιχειρηματική τους αμοιβή έχει αυτοτελής, ρυθμιζόμενη πάντα με ειδικό νόμο, φορολογική υποχρέωση. Εξ άλλου σύμφωνα με ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών «Η αφαίρεση από τα συνολικά κέρδη της εταιρείας της εκάστοτε επιχειρηματικής αμοιβής άσχετα με την επικρατούσα εταιρική μορφή, είναι υποχρεωτική από την επιθυμία του εκάστοτε δικαιούχου εταίρου να την λάβει. Στην περίπτωση που στα καθαρά κέρδη λαμβάνονται υπόψη και έσοδα ειδικών φορολογικών διατάξεων ή μη φορολογούμενα, καθώς επίσης αν η εταιρία σχηματίσει αφορολόγητες εκπτώσεις του ν.1892/90, ή αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων, η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται ως ποσοστό στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση των ποσών των πιο πάνω περιπτώσεων». Η επιχειρηματική αμοιβή, σύμφωνα με ρητή διάταξη του νόμου (ν2238/94 αρ.28 παρ.3 περιπτ.3) θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και επομένως η αμοιβή αυτή δηλώνεται κάθε χρόνο στο έντυπο Ε1 του υπουργείου Οικονομικών από κάθε ομόρρυθμο εταίρο, μαζί εισοδήματα που υπάρχει περίπτωση να έχει από άλλες πηγές.

Παράδειγμα

Στην ομόρρυθμη εταιρία «Α. Αντωνίου και Σία» μετέχουν η Ο.Ε. «Κ. Κατσαρός και Σια» με ποσοστό συμμετοχής στα αποτελέσματα 30%, ο Αντωνίου 20%, ο Βασιλείου μδ 18%, ο Γεωργίου με 17% και ο Δελλής με 15%. Η Ο.Ε. «Α. Αντωνίου και Σια» κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1.01-

31.12.01 πραγματοποίησε σύμφωνα με τα στοιχεία του ετήσιου ισολογισμού λογιστικά καθαρά κέρδη 30.000.000δρχ , συμπεριλαμβανομένων και αφορολόγητων τόκων εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ύψους 5.000.000δρχ . Στην υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/94 αρ.64 παρ.1) στο έντυπο Ε1 και κατά περίπτωση στο έντυπο Ε3 και Ε5 προέβη σε αναμόρφωση των λογιστικών κερδών της εφόσον συνυπολόγισε λογιστικές διαφορές ύψους 7.000.000δρχ. Είναι αναγκαίο , προκειμένου να προχωρήσουμε στον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών στο όνομα της Ο.Ε. «Α. Αντωνίου και Σια» να υπενθυμίσουμε όπως αναφέραμε παραπάνω χρησιμοποιώντας τις κατάλληλες νομοθετικές διατάξεις , κατά τον προσδιορισμό των τριών το μέγιστο ομόρρυθμων εταίρων με το υψηλότερο μετοχικό κεφάλαιο , οι οποίοι είναι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής , λαμβάνονται υπόψη μόνο τα φυσικά πρόσωπα που είναι ομόρρυθμοι εταίροι. Επομένως στο παράδειγμά μας δεν λαμβάνεται υπόψη για το σκοπό αυτό, η Ο.Ε. «Κ. Κατσαρός & Σια» παρά το γεγονός ότι συμμετέχει στην Ο.Ε. « Α. Αντωνίου και Σια» με το υψηλότερο ποσοστό 30%. Μετά από την υπόμνηση αυτή , τα φορολογητέα στο όνομα της Ο.Ε. «Α. Αντωνίου και Σια» κέρδη θα προσδιορισθούν ως εξής , σύμφωνα με την νέα φορολογική νομοθεσία:

Λογιστικά κέρδη βάσει ισολογισμού: 30.000 δρχ.

Συν δηλωθείσες λογιστικές διαφορές 7.000δρχ.

Άρα , κέρδη μετά την αναμόρφωση : 37.000δρχ.

Μείον απαλλ/να της φορολογίας

έσοδα (τόκοι γραμματίων): 5.000δρχ.

Υπόλοιπο : 32.000δρχ.

Μείον επιχειρηματική αμοιβή : $32.000\delta\rho\chi * 50\% = 16.000\delta\rho\chi$.

Εταίρος Αντωνίου $16.000\delta\rho\chi * 20\% = 3.200\delta\rho\chi$

Εταίρος Βασιλείου $16.000\delta\rho\chi * 18\% = 2.880\delta\rho\chi$

Εταίρος Γεωργίου $16.000\delta\rho\chi * 17\% = 2.720\delta\rho\chi$

Άρα : 8.800δρχ

Κέρδη φορολογητέα στο όνομα του νομικού

προσώπου της Ο.Ε. «Αντωνίου» : $32.000-8.800=23.200$ δρχ.

Φόρος καταβλητέος από την εταιρία «Αντωνίου» : $23.200\text{δρχ} * 25\% = 5.800\text{δρχ}$.

Στο παραπάνω παράδειγμα ποσό φόρου προσθαφαιρούνται οι εισπράξεις φόρου για τα έτη 2001 και 2002 , και είναι εύκολα κατανοητό ότι θα προστεθούν οι προεισπράξεις για το έτος 2002 και θα αφαιρεθεί η αντίστοιχη για το έτος 2001. Επίσης δημιουργείται το ερώτημα , τι θα συμβεί με την Ο.Ε. «Κ. Κατσαρός & Σια» για τα κέρδη που της αναλογούν από την συμμετοχή της κατά 30% στα αποτελέσματα της Ο.Ε. « Α. Αντωνίου & Σια» . Το ερώτημα αφορά την καταβολή φόρου εκ μέρους της Ο.Ε. «Κ. Κατσαρός & Σια» σύμφωνα με τα συμμετοχικά κέρδη στην άλλη εταιρεία , δεδομένου ότι η τελευταία Ο.Ε. είναι και αυτή φορολογικά αυτοτελές υποκείμενο. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι αρνητική , δηλαδή δεν έχουμε επαναφορολόγηση της Ο.Ε. «Κ. Κατσαρός & Σια» παρά μόνο θα αφαιρέσουμε τα κέρδη που προκύπτουν , σύμφωνα με το νόμο , από αυτή τη συμμετοχή και θα φορολογηθεί στο υπόλοιπο. Ένα θέμα που δεν θίγει καθόλου ο φορολογικός νόμος είναι η κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των πέντε εταίρων που μετέχουν στην Ο.Ε. «Α. Αντωνίου & Σια» . Στο θέμα αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι το καθαρό διαθέσιμο εισόδημα των εταίρων μειώνεται στην ουσία κατά τα εξής ποσά :

α) Κατά το ποσό του φόρου 5.800.000δρχ που θα καταβάλει η εταιρία . Το ποσό αυτό θα μειώσει το συνολικό εισόδημα καθενός από τους πέντε εταίρους με την αναλογία που ο καθένας συμμετέχει στα κέρδη. Συγκεκριμένα η μείωση και το ποσό που θα λάβει κάθε εταίρος είναι το εξής:

-Η Ο.Ε «Κ.Κ. και & Σια»*30%= $24.200 * 30\% = 7.260$ δρχ

-ο Αντωνίου (30.000-5.800) *20% = $24.200 * 20\% = 4.840$ δρχ

-ο Βασιλείου (30.000-5.800)*18%= $24.200 * 18\% = 4.356$ δρχ

-ο Γεωργίου (30.000-5.800)*17%= $24.200 * 17\% = 4.114$ δρχ

-ο Δελλής (30.000-5.800)*15%= $24.200 * 15\% = 3.630$ δρχ

Σύνολο διαθέσιμων προς διανομή κερδών = 24.200δρχ.

Δηλαδή οι εταίροι σε σύνολο θα λάβουν τη διαφορά των λογιστικών κερδών μείον τον φόρο εισοδήματος της εταιρίας (30.000δρχ -5.800δρχ=24.200δρχ με την υπόθεση διανομής του συνόλου του υπολοίπου) , ενώ κάθε εταίρος

θα πρέπει να υποχρεούται τον κατά το ποσοστό του αναλογούμενο φόρο, αφού τα κέρδη που κατανέμονται στους εταίρους είναι τα μετά φόρου ύψους 25%

β) Ειδικά για τους τρεις ομόρρυθμους εταίρους-φυσικά πρόσωπα (Αντωνίου, Βασιλείου , Γεωργίου) το ύψος του φόρου της επιχειρηματικής αμοιβής που αντιστοιχεί στον καθένα, σύμφωνα με αυτά που ο νόμος θεωρεί ότι λαμβάνει από την Ο.Ε «Α. Αντωνίου & Σία» (στην πραγματικότητα μπορεί να μην παίρνουν καμιά τέτοια αμοιβή . Υπενθυμίζουμε πως για την αμοιβή αυτή δεν καταβάλλει φόρο η εταιρία τους). Δεν είναι, στην περίπτωση αυτή δυνατό να υπολογιστεί το ύψος του φόρου που θα επιβαρυνθεί από τη δραστηριότητα αυτή , αν δεν γνωστοποιηθεί το ύψος των εισοδημάτων από άλλες πηγές . Έτσι αν υποθέσουμε , για να εξηγήσουμε την άποψη μας ότι οι τρεις αυτοί εταίροι έχουν τα παρακάτω εισοδήματα από άλλες πηγές (από ακίνητα, από μισθωτές υπηρεσίες).

- Ο Αντωνίου 3.800.000 δρχ. (συν επιχειρηματική του αμοιβή 3.200.000 δρχ.)

- Ο Βασιλείου 3.120.000 δρχ. (συν επιχειρηματική του αμοιβή 2.880.000 δρχ.)

- Ο Γεωργίου 1.280.000 δρχ. (συν επιχειρηματική του αμοιβή 2.720.000 δρχ.), ο επιπλέον φόρος (πέρα από το φόρο για τα λοιπά εισοδήματά του) που θα καταβάλει καθένας από τους τρεις εταίρους, για την επιχειρηματική του αμοιβή, θα είναι :

- για τον Αντωνίου 930.000 δρχ.

- για τον Βασιλείου 732.000 δρχ.

- για τον Γεωργίου 286.000 δρχ. ,

Δηλαδή ο φόρος που θα καταβάλουν οι τρεις εταίροι συνολικά, για την επιχειρηματική αμοιβή από την εταιρία τους, θα είναι το άθροισμα των τριών αυτών ποσών, δηλαδή 1.948.000 δρχ.

Είναι προφανές, ότι σύμφωνα με την επικρατούσα οικονομική επιχειρηματική λογική κανένας από τους τρεις παραπάνω εταίρους δεν θα δεχθεί , να του επιβληθεί οικονομικά αυτή η φορολογία (ο Αντωνίου με τις 930.000 δρχ. κ.τ.λ.), δεδομένου ότι η επιχειρηματική αμοιβή, όπως προσδιορίζεται από το φορολογικό νόμο, είναι πλασματική και ο νόμος δίνει τη δυνατότητα διανομής του φόρου σε κάθε εταίρο πέρα των τριών. Άρα θα πρέπει να γίνει ο εξής υπολογισμός και κατανομή του φορολογικού βάρους:

«Α. Αντωνίου & Σια»	5.800.000δρχ.
Φόρος καταβλητέος από τους 3 εταίρους	1.948.000δρχ.

Το παραπάνω ποσό θα πρέπει να κατανεμηθεί στους 5 εταίρους με την αναλογία συμμετοχής τους στα αποτελέσματα , και επομένως θα πρέπει να επιβαρύνει :

- Την Ο.Ε «Κατσαρός & Σια» με $7,748 \cdot 30\% = 2.324.000$ δρχ
- Τον Αντωνίου με $7,748 \cdot 20\% = 1.549.600$ δρχ
- Το Βασιλείου με $7,748 \cdot 18\% = 1.394.640$ δρχ
- Τον Γεωργίου με $7,748 \cdot 17\% = 1.317.160$ δρχ
- Το Δελλή με $7,748 \cdot 15\% = 1.162.200$ δρχ

Σύνολο = 7.748.000δρχ

Άρα , το καθαρό ποσό που θα πάρουν οι 5 εταίροι υπολογίζεται παρακάτω , αφαιρώντας από το ποσοστό τους το ποσό της εφορίας που τους αντιστοιχεί:

- η Ο.Ε «Α. Αντωνίου & Σια» $30.000.000 \cdot 30\% - 2.324.400 = 6.675.600$ δρχ
- η Αντωνίου $30.000.000 \cdot 20\% - 1.549.600 = 4.450.400$ δρχ
- ο Βασιλείου $30.000.000 \cdot 18\% - 1.394.640 = 4.005.360$ δρχ
- ο Γεωργίου $30.000.000 \cdot 17\% - 1.317.160 = 3.782.000$ δρχ
- ο Δελλής $30.000.000 \cdot 15\% - 1.162.000 = 3.337.800$ δρχ

Τελικά και λαμβάνοντας υπόψη ότι ο φόρος για την επιχειρηματική αμοιβή των τριών εταίρων καταβλήθηκε απ τους ίδιους- συνεπώς δεν καταχωρήθηκε ως ημερολογιακή εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας- , ο υπολογισμός του ποσού που επιβαρύνεται ο κάθε εταίρος θα γίνει εξωλογιστικώς - , αφού γίνουν οι εξής καταχωρίσεις σε ειδικό λογιστικό λογαριασμό που θα δημιουργηθεί για κάθε εταίρο : Στη χρέωση κάθε λογαριασμού θα καταχωρηθεί το κέρδος που έλαβε ο κάθε εταίρος από τα μετά φόρου λογιστικά κέρδη της εταιρίας των 24.200χιλ. δρχ. , δηλαδή στη μερίδα της Ο.Ε «Κ. Κατσαρού & Σία» 7.260χιλ. δρχ., του Αντωνίου 4.840χιλ. δρχ.

Στη πίστωση κάθε μερίδας θα καταχωρηθεί :

- Το ποσό που κάθε εταίρος δικαιούται να λάβει , αφού ληφθεί υπόψη και η φορολογία επί της επιχειρηματικής αμοιβής . Έτσι από το συνολικό ποσό των 22.522χιλ. δρχ. , θα πιστωθεί η μερίδα της Ο.Ε «Κ.

Κατσαρός & Σια» με 6.675,6χιλ. δρχ. , η μερίδα του εταίρου Αντωνίου με 4.450,4 χιλ. δρχ.

- Το ποσό που οι τρεις από τους πέντε εταίρους κατέβαλαν ως φορολογική επιβάρυνση της επιχειρηματικής αμοιβής . Έτσι θα πιστωθεί ο λογαριασμός του Αντωνίου με 930χιλ. δρχ. , του Βασιλείου με 732 χιλ. δρχ. και του Γεωργίου με 286 χιλ. δρχ.

Μετά τις παραπάνω καταχωρήσεις οι μερίδες των πέντε εταίρων θα παρουσιάσουν την εξής εικόνα:

Ο.Ε «Κ. Κατσαρός & Σια»

7.260 | 6.675,6

Χ.Υ. 584,4

Εταίρος | Αντωνίου

4.840 | 4.450,4

930 (φόρος επιχ. αμοιβ.)

Π.Υ 540,4

Εταίρος | Βασιλείου

4.356 | 4.005,36

732 (φόρος επιχ. αιμ)

Π.Υ. 381,36

Εταίρος | Γεωργίου

4.114 | 3.782,84

286 (φόρος επιχ. αιμ)

Εταίρος | Δελλής

3.630 | 3337,8

Χ.Υ 292,2

Άθροισμα Χ.Υ. = 584,4+45,16+292,2=921,76 (Χρεωστικό Υπόλοιπο)

Άθροισμα Π.Υ.= 540,4 +381,36 =921,79 (Πιστωτικό Υπόλοιπο)

Οι εταίροι των οποίων η μερίδα παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο , οφείλουν στις οικονομικές υπηρεσίες το αναγραφόμενο ποσό , ενώ οι εταίροι των οποίων η μερίδα παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο δικαιούνται να λάβουν από το υπουργείο οικονομικών το αντίστοιχο ποσό.

Συνεπώς η Ο.Ε. «Κ. Κατσαρός & Σία» θα καταβάλει ποσό 584,4 χιλ. δρχ. , ο Γεωργίου ποσό 45,16χιλ. δρχ. και ο Δελλής ποσό 292,2 χιλ. δρχ. και θα συγκεντρωθεί ποσό 921,76 χιλ. δρχ. Από το ποσό αυτό θα λάβει ο Αντωνίου 540,4 χιλ. δρχ. και ο Βασιλείου 381,36 χιλ. δρχ. (σύνολο επίσης 921,76 χιλ. δρχ.)

Η παραπάνω άποψη για τον τρόπο κατανομής των φορολογικών υποχρεώσεων , οδηγεί στο συμπέρασμα , ότι για όσο διάστημα θα ισχύει η συγκεκριμένη φορολογική νομοθεσία(ν. 2065/92) , όσοι έχουν την πρόθεση να συνεργαστούν με αυτή την εταιρική μορφή θα πρέπει να λάβουν υπόψη εκτός από τα γενικά χαρακτηριστικά των συνεταίρων τους (φερεγγυότητα , ρευστότητα, γνώση της αγοράς) , θα πρέπει συγχρόνως να εξετάζουν και ποια φορολογική επιβάρυνση –λόγω ύψους εισοδημάτων άλλων πηγών – θα προκαλέσει η συμμετοχή των συνεταίρων που δικαιούνται επιχειρηματικής αμοιβής.

Η λύση του προβλήματος που εξετάστηκε, βασίστηκε στην υπόθεση , ότι οι εταίροι διέθεταν από πριν τα «λοιπά εισοδήματα» και ότι σ' αυτά απλά προστίθενται το εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή , δηλαδή ότι προηγείται η φορολόγηση των «λοιπών εισοδημάτων» (και επομένως έχουμε φτάσει σε ένα οριακό συντελεστή) και ακολουθεί η προσθήκη και φορολόγηση της επιχειρηματικής αμοιβής . Όπως είναι προφανές , η προσέγγιση αυτή , ενδείκνυται περισσότερο όταν κάποιος αποφασίζει αν θα συμμετέχει ή όχι σε μία Ο.Ε ή Ε.Ε με στόχο να δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή. Αντίθετα σε περίπτωση που υπάρχει ήδη συμμετοχή σε μια τέτοια εταιρία θα ήταν ενδεχόμενα πιο ενδεδειγμένη η προσέγγιση υπολογισμού ενός μέσου φορολογικού συντελεστή για όλα τα εισοδήματα κάθε εταίρου (περιλαμβανομένης και της επιχειρηματικής αμοιβής) , οπότε θα υπήρχε διαχωρισμός μεταξύ της φορολογικής επιβάρυνσης που υπολογίζεται από την επιχειρηματική αμοιβή και της κατάτμησης των ποσών μεταξύ των εταίρων.

Ο νέος νόμος καθιέρωσε τον όρο «επιχειρηματική αμοιβή» με βασικό στόχο την καταπολέμηση της σύστασης και λειτουργίας εικονικών εταιριών και της κατάτμησης του εισοδήματος, που υπό το προηγούμενο καθεστώς

φορολογούνταν ανά εταίρο με τους λεγόμενους «προσωπικούς» συντελεστές.

Έτσι το νέο σύστημα προβλέπει τη φορολόγηση του συνολικού εισοδήματος της εταιρίας χωρίς φυσικά να λαμβάνονται υπόψη τα αφορολόγητα εισοδήματα σταθερή με συντελεστή 25%. Αν δεν γίνει επέκταση του νόμου στο σημείο αυτό, θα κινδύνευαν με αφανισμό πραγματικές καθ' όλα (μη εικονικές) εταιρίες μικρού και μεσαίου μεγέθους για τον εξής λόγο : Υποθέτουμε ότι μια ομόρρυθμη εταιρία έχει πέντε (πραγματικούς) εταίρους , με ίση συμμετοχή στα ετήσια αποτελέσματα , επιπλέον ότι η εταιρία αυτή έχει ετήσια κέρδη 10 εκατ. δρχ. , δηλαδή αναλογικά κάθε εταίρος 2 εκατ. κέρδη, τότε σύμφωνα με την προηγούμενη φορολογία των εταίρων έκαστος θα πλήρωνε φόρο 50χιλ. δρχ. (και οι 5 μαζί σε σύνολο 250 χιλ. δρχ.) , αν δεν είχαν εισόδημα από άλλες πηγές . Με το νέο νόμο , αν δεν υπήρχε η διάταξη για επιχειρηματική αμοιβή, η ίδια εταιρία θα κατέβαλλε φόρο $10.000.000 \text{ δρχ} * 25\% = 2.500.000 \text{ δρχ}$.

Η γνωστοποίηση εκ μέρους της πολιτείας για τη δημιουργία ενός νέου φορολογικού πλαισίου είχε δημιουργήσει έντονες αντιδράσεις από τον επιχειρηματικό κόσμο που είχε συνηθίσει στη δημιουργία συνεργατικών σχημάτων . Για να συγκεραστούν λοιπόν οι δύο στόχοι, δηλαδή αφενός η καταπολέμηση της σύστασης και λειτουργίας εικονικών εταιριών , ιδίως με σχετικά υψηλά κέρδη , και αφετέρου η αποφυγή δημιουργίας υπερφορολόγησης , η αντίστοιχη διάταξη συμπληρώθηκε με την καθιέρωση επιχειρηματικής αμοιβής με φορολογητέα ύλη τους «προσωπικούς» συντελεστές των εταίρων.

Το παραπάνω παράδειγμα αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με την ειδική ρύθμιση για την αυτοτελή φορολόγηση της επιχειρηματικής αμοιβής , θα καταβάλει φόρο $(10.000.000 - 3.000.000) * 25\% = 1.750.000 \text{ δρχ}$, ενώ η επιχειρηματική αμοιβή (1.000.000δρχ ανά εταίρο θα παραμείνει , λόγω ύψους, αφορολόγητη. Είναι γεγονός ότι και με την προσθήκη της διάταξης για επιχειρηματική αμοιβή , παρατηρείτε φορολογική επιβάρυνση καθώς το ύψος του φόρου είναι υψηλό (1.750.000δρχ.) σε σχέση με το προηγούμενο καθεστώς , με το οποίο , με τα ίδια δεδομένα , οι 5 εταίροι θα κατέβαλλαν συνολικά 250.000δρχ.

Η διάταξη αυτή, χωρίς να εισερχόμαστε σε συγκρίσεις με την πρότερη φορολογική νομοθεσία, ευνοεί περισσότερο τις ομόρρυθμες και τις

ετερόρρυθμες εταιρίες , για τις οποίες θα πρέπει να υπάρχουν οι εξής δύο προϋποθέσεις:

- Ότι η εταιρία έχει μικρό ύψος κερδών
- Οι ομόρρυθμοι εταίροι – δικαιούχοι της επιχειρηματικής αμοιβής δεν έχουν κανένα άλλο εισόδημα , ή αν έχουν ο οριακός συντελεστής της επιχειρηματικής αμοιβής να είναι χαμηλότερος από το συντελεστή φορολογίας των κερδών της εταιρείας που έχει ύψος 25.

Στην αντίθετη περίπτωση από αυτές τις δύο, η διάταξη για αυτοτελή φορολόγηση επιχειρηματικών αμοιβών έχει αρνητικές επιπτώσεις, συνεπώς η συνολική φορολογία είναι υψηλότερη. Στην υποθετική περίπτωση όπου μια ομόρρυθμη εταιρία έχει τέσσερις εταίρους με ίση συμμετοχή (25%) στα αποτελέσματα και τα κέρδη της εταιρίας ανέρχονται σε 60 εκατ. δρχ., και τέλος έστω ότι κάθε εταίρος διαθέτει και άλλου τύπου ετήσια εισοδήματα ύψους 7 εκατ. δρχ. (άρα ο οριακός συντελεστής φορολογίας της επιχειρηματικής αμοιβής για κάθε εταίρο είναι 40%) τότε:

- Με τη διάταξη για ξεχωριστή φορολόγηση της επιχειρηματικής αμοιβής, ο φόρος για την αμοιβή αυτή για τους τρεις εταίρους ανέρχεται σε 9 εκατ. δρχ. , ενώ ο φόρος της εταιρίας σε 37,5 εκατ.*25% =9,375 εκατ. δρχ. και η συνολική φορολογική επιβάρυνση σε 9εκατ+9,375=18,375 εκατ. δρχ.
- Χωρίς τη διάταξη για επιχειρηματική αμοιβή , ο φόρος θα επιβαλλόταν μόνο στην εταιρία και θα ανερχόταν σε 60 εκατ.*25%=15 εκατ. δρχ. , (δηλαδή μικρότερος από την προηγούμενη περίπτωση). Η διαφορά μεταξύ των δύο φορολογικών υψών , αυξάνεται αναλογικά με το ύψος των κερδών της εταιρίας και των «άλλων εισοδημάτων» των εταιριών.

Παρατηρούμε γενικά ότι τα δύο προς σύγκριση φορολογικά καθεστώτα-νομοσχέδια της ενότητας αυτής δεν διαχωρίζει εννοιολογικά και φορολογικά τα διανεμόμενα και μη διανεμόμενα κέρδη των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων

3.3 ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

Στον αντίποδα των φορολογικών ρυθμίσεων του προηγούμενου φορολογικού καθεστώτος , όπου η φορολογία εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ρυθμιζόταν από τις διατάξεις του ν.δ. 3323/55 (φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων) , με το ν. 2065/92 η φορολογία της εταιρίας αυτής έχει υπαχθεί στη ρύθμιση της Φ.Ε.Ν.Π..

Έτσι κατά το αρ. 98 το ν. 2238/94 «Η επιβολή του φόρου εφαρμόζεται επί του καθαρού εισοδήματος από κάθε πηγή , που αποκτάται από κάθε νομικό πρόσωπο , από αυτά που αναφέρονται στο άρθρο 101». Εξ άλλου κατά το άρθρο αυτό , «Στο φόρο υπόκεινται α), β), γ), δ), ε) οι ημεδαπές Ε.Π.Ε.» . Επομένως σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές η Ε.Π.Ε είναι αυτοτελές φορολογούμενο υποκείμενο της φορολογικής νομοθεσίας , αφού λογίζεται ως νομικό πρόσωπο. Ο συντελεστής φορολογίας για τα κέρδη των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης είναι 35% . Γεννάται το ίδιο ερώτημα σε ποια φορολογητέα ύλη επί των κερδών εφαρμόζεται ο συντελεστής αυτός για να προσδιορισθεί ο φόρος . Στο θέμα αυτό ισχύουν τα εξής :

1. Άρθρο 106 παρ. 1 εδαφ.1 « Στην περίπτωση όπου στα εισοδήματα των υποκείμενων Ν.Π. της παρ.1 του άρθρου 101 του παρόντος (σ.σ. μεταξύ των οποίων και η Ε.Π.Ε) , περιλαμβάνονται κέρδη από μετοχικό κεφάλαιο άλλων εταιρειών ή από μερισματικά κέρδη συμμετοχών , αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη , ώστε να καταλήξουμε στο ύψος των κερδών του Ν.Π. όπου θα υπολογιστεί ο φόρος». Έτσι αποφεύγεται η διπλοφορολογία των συμμετοχικών κερδών, αφού αυτά έχουν φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας από την οποία προέρχονται.
2. Άρθρο 101 παρ.1 εδαφ.2 « Εάν έχουμε την περίπτωση όπου τα καθαρά κέρδη από ημεδαπή Α.Ε., Ε.Π.Ε. ή συνεταιρισμό , συμπεριλαμβάνονται εκτός από τις παραπάνω περιπτώσεις και εισοδήματα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο ή αφορολόγητα εισοδήματα αφορολόγητα φορολογούνται τα συνολικά καθαρά κέρδη , σύμφωνα με τους ετήσιους ισολογισμούς των νομικών αυτών προσώπων.»

Η παράγραφος 2 , στην οποία παραπέμπει η παράγραφος 1 του άρθρου 101 του νόμου προβλέπει «Αν στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς νομικών προσώπων οποιαδήποτε μορφής, συμπεριλαμβάνονται και μη φορολογήσιμα έσοδα , για τον προσδιορισμό

των κερδών υπολογισμού της φορολόγησης του νομικού προσώπου Θα προσθέσουμε τα μη φορολογήσιμα κέρδη , αναλογικά με τα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου...»

Η παράγραφος 3, στην οποία επίσης παραπέμπει η παράγραφος 1, προβλέπει «Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου (σ.σ. δηλαδή της παραγράφου 2) εφαρμόζονται με φορολογική βάση τα διανεμόμενα κέρδη των Ε.Π.Ε. , Α.Ε. ημεδαπών και συνεταιρισμών , στα κέρδη των οποίων θα συμπεριληφθούν και κέρδη με ειδικό τρόπο φορολόγησης».

3. Άρθρο 109 του νόμου παρ.2 « Ειδικά για εταιρίες περιορισμένης ευθύνης , η φορολογική βάση πάνω στην οποία θα εφαρμοστεί ο συντελεστής 35% είναι τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν αφού αφαιρέσουμε τις επιχειρηματικές αμοιβές για φυσικά πρόσωπα είτε για τους έως τρεις εταίρους είτε στην περίπτωση της κατά αναλογία αμοιβής των εταίρων. Τα ποσοστά των εταίρων είναι τα ποσά σύμφωνα με τον ισολογισμό της εταιρείας για το χρονικό διάστημα που μας ενδιαφέρει. ανωτέρω επιχειρηματική αμοιβή θεωρείται λαμβανόμενη από το ήμισυ των συνολικών καθαρών κερδών της εταιρείας που δηλώνονται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση και κατά το ποσοστό συμμετοχής των διαχειριστών. Τέλος σύμφωνα με ρητή πρόβλεψη του νόμου (αρ.55 παρ. 1 περ. δ) «Στην επιχειρηματική αμοιβή που θεωρείται ότι καταβάλλεται στους διαχειριστές εταίρους των εταιριών περιορισμένης ευθύνης» ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% πλέον τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α (1,20%) . Εξ άλλου η επιχειρηματική αμοιβή του εταίρου διαχειριστή της Ε.Π.Ε , όπως και η αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου , θεωρείται ως εισόδημα Δ' πηγής (από εμπορικές επιχειρήσεις , αρ.28 παρ.3 περ. ε του νόμου). Για τον υπολογισμό του φόρου της Ε.Π.Ε , σε περίπτωση διανομής αφορολόγητων εσόδων ή εσόδων φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο , ισχύουν όσα θα εκθέσουμε παρακάτω για την Α.Ε. , δεδομένου ότι οι διατάξεις που ισχύουν για τις Α.Ε. ,στο θέμα αυτό ισχύουν και για τις Ε.Π.Ε.

3.4 ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

Ότι ισχύει στην παραπάνω (ν.2065/92 που ενσωματώθηκε στο ν.2238/94) για το φορολογικό πλαίσιο εσόδων των Ε.Π.Ε , ισχύει και για τις ημεδαπές

Α.Ε. , στην περίπτωση αυτή δεν λαμβάνουμε υπόψη τη νομοθεσία που αφορά στην επιχειρηματική αμοιβή των ενδιαφερόμενων εταίρων της Ε.Π.Ε , συνεπώς η επιχειρηματική αμοιβή δεν είναι αφαιρέσιμο ποσό από τα κέρδη της Α.Ε. Όσον αφορά τους φορολογικούς συντελεστές , ο ισχύων νόμος 2238/94 προβλέπει τα εξής:

- Για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες που μετά το τέλος χρήσης δεν έχουν μετοχικό κεφάλαιο διαπραγματεύσιμο στο Χ.Α.Α. , επίπεδο φορολόγησης 40%
- Στην αντίθετη από την παραπάνω περίπτωση έχουμε φορολόγηση 35%

Στη συνέχεια δίνουμε παραδείγματα , στα οποία μεταξύ των κερδών της ανώνυμης εταιρίας , περιλαμβάνονται και μερίσματα από συμμετοχή της σε άλλες ανώνυμες εταιρίες , αφορολόγητα έσοδα (π.χ. τόκοι εντόκων γραμματίων του Δημοσίου) , ή έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο (π.χ. τόκοι καταθέσεων σε τράπεζες) . Πριν το παράδειγμα θα πρέπει να υπενθυμίσουμε πως , αν μεταξύ των διανεμόμενων κερδών περιλαμβάνονται και μερίσματα από συμμετοχή σε άλλη Α.Ε ή κέρδη από συμμετοχή σε εταιρία άλλης μορφής (ομόρρυθμη, ετερόρρυθμη ή αστική) ή αφορολόγητα έσοδα, ή εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης , ισχύουν οι ίδιες διατάξεις που ισχύουν και για τις Ε.Π.Ε. Έτσι:

- Δεν έχουμε επαναφορολόγηση του μετοχικού κεφαλαίου από άλλη εταιρεία , ασχέτως αν είναι διανεμόμενα ή μη κέρδη , ή διπλή φορολόγηση εφόσον προέρχονται από το όνομα της εταιρείας από όπου προέρχονται . Τα συμμετοχικά κέρδη αφαιρούνται από τα συνολικά κέρδη της συμμετέχουσας εταιρίας , για τον υπολογισμό του φόρου της ίδιας.
- Τα αφορολόγητα μη διανεμόμενα έσοδα ή κέρδη δεν υπόκεινται σε φορολογία είναι δηλαδή, με λίγα λόγια αφορολόγητα. Στην περίπτωση διανομής τους στους μετόχους στα έσοδα της εταιρείας που θα φορολογηθούν προσθέτουμε και μέρος των αφορολόγητων εσόδων, αναλογικά με τα διανεμόμενα κέρδη στο συνολικό ποσό των κερδών .

Επομένως τα αφορολόγητα έσοδα (κέρδη) θεωρούνται και παραμένουν αφορολόγητα μόνο στο πρόσωπο της Α.Ε. , όχι όμως και των μετόχων ή άλλων δικαιούχων. Συνεπώς αν διανεμηθούν , θεωρούνται ως δημιουργία εισοδήματος σε νέο πρόσωπο (ή πρόσωπα) και φορολογούνται , αλλά στο

όνομα και σε βάρος του νομικού προσώπου της ανώνυμης εταιρίας (η κατασκευή βέβαια αυτή από θεωρητική άποψη είναι περιέργη) . Σημειώνεται ότι το παραπάνω μέρος των αφορολόγητων εσόδων ανάγεται σε μικτό ποσό πριν από φόρο, και κατόπιν προστίθεται στα φορολογούμενα έσοδα. Έτσι π.χ. ας υποθέσουμε ότι η Α.Ε. «Άλφα» έχει:

-Σύνολο καθαρών κερδών 60 εκατ. δρχ. που αναλύονται σε :

- 40 εκατ. δρχ. φορολογούμενα κέρδη και 20 εκατ. δρχ. αφορολόγητα κέρδη.

Αν υποθέσουμε παραπέρα , ότι η εταιρία διανέμει συνολικά 12εκατ. δρχ. , τότε γίνεται ο εξής υπολογισμός για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών και του φόρου της ανώνυμης εταιρίας:

Αναλογία διανεμομ. Προς σύνολο κερδών, 12εκατ: $60 = 0,2$ ή 20%

Τμήμα των διανεμ. από τα αφορολ. Κέρδη $20\text{εκατ} * 20\% = 4\text{εκατ.}$

Αναλογία των 4 εκατ. σε μικτό (πριν από φόρο) ποσό κερδών ,
 $4.000.000 : 0,65\% = 6.153.846$

Κέρδη φορολογητέα στο όνομα της Α.Ε $40.000.000 + 6.153.856 = 46.153.846$

Φόρος εισοδήμ. σε βάρος του νομικού προσώπου.
 $46.153.846 * 35\% = 16.153.846$

- Για τα έσοδα τα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο , ισχύουν όσα ισχύουν και για τα αφορολόγητα έσοδα . Συνεπώς εφόσον δεν διανέμονται δεν φορολογούνται . Σε περίπτωση όμως διανομής, στα φορολογούμενα κέρδη της ανώνυμης εταιρίας προστίθενται και μέρος των εσόδων που φορολογήθηκαν με ειδικό τρόπο.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

Η Α.Ε. «Βήτα» παρουσιάζει τα εξής δεδομένα κατά τη διαχειριστική χρήση 1/1/01-31/12/01 (ισολογισμός 31/12/01):

Κέρδη βάσει του ισολογισμού της 80.000δρχ., αναλυόμενα σε:

- Κέρδη από τις εργασίες της «Βήτα» 60.000δρχ.
- Μερίσματα από συμμετοχή σε άλλες 8.000δρχ.

- Έσοδα (αφορολόγητα) από έντοκα

γραμμάτια του Δημοσίου 7.000δρχ

- Τόκοι καταθέσεων προ φόρου φορολογηθ.

Κατ' ειδικό τρόπο 5.000δρχ

Λογιστικές διαφορές δηλωνομ. με τη δήλωση φορ. 6.800δρχ

Η εταιρία αποφασίζει να διανείμει σε σύνολο (για μερίσματα μετοχών και ιδρυτικών τίτλων , αμοιβές μελών Δ.Σ.) 26 εκατ. δρχ. Ζητείται ο καθορισμός του φόρου εισοδήματος της «Βήτα» , με βάση τις διατάξεις που παραθέσαμε

Λύση

Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού 80.000δρχ

Συν δηλωθείσες λογιστικές διαφορές 6.800δρχ

Δηλωθέντα καθαρά κέρδη 86.800δρχ.

Μείον :

A. Έσοδα από μερίσματα 8.000δρχ

B. Έσοδα αφορολόγητα 7.000δρχ

Γ. Έσοδα φορολογούμενα με ειδικό τρόπο 5.000δρχ

20.000δρχ

Επομένως υπόλοιπο κερδών 66.800δρχ

Αναλογία διανεμ. προς σύνολο κερδών ισολ $26.800:80.000=0,325$ ή 32,5%

Τμήμα των διανεμόμενων από τα αφορολόγητα κέρδη και από τα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο $(7.000+5.000)*32,5\%= 3.900δρχ$

Αναγωγή των 3.900 σε μικτό πριν από φόρο ποσό , $3.900: 0,65 6.000δρχ$

Φορολογητέα κέρδη στην Α.Ε. $66.800+6.000= 72.800δρχ$

Φόρος εισοδήματος Α.Ε $72.800*35 \%= 25.480δρχ$

Εισόδημα (κέρδη) μετά από φόρο $80.000-25.480= 54.520δρχ$

Η μόνη υπενθύμιση και επισήμανση που χρειάζεται να γίνει στον παραπάνω πίνακα , είναι ότι αν διανέμονται φορολογούνται τα αφορολόγητα έσοδα και τα έσοδα τα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο, όχι όμως και τα μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές, δηλαδή τα μερίσματα ή τα κέρδη από συμμετοχές , έστω και αν διανέμονται από συμμετέχουσα ανώνυμη εταιρία , δεν φορολογούνται στο όνομά της , αφού έχουν φορολογηθεί , όπως είπαμε , στο όνομα της εταιρίας από την οποία προήλθαν.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2

Η ίδια ανώνυμη εταιρία «Βήτα» του προηγούμενου παραδείγματος , με τα ίδια δεδομένα , με τη διαφορά ότι δεν γίνεται καμιά διανομή ποσού για μερίσματα , αμοιβές μελών Δ.Σ . Στην περίπτωση αυτή δεν φορολογείται κανένα ποσό ή τμήμα από τα αφορολόγητα έσοδα , ούτε από τα έσοδα τα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων) . Αναλυτικά ο φόρος εισοδήματος της εταιρίας θα υπολογισθεί ως εξής:

Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού	80.000δρχ
<u>Συν δηλωθείσες λογιστικές διαφορές</u>	<u>6.800δρχ</u>

Δηλωθέντα καθαρά κέρδη

Μείον

A. Έσοδα από μερίσματα 8.000

B. Έσοδα αφορολόγητα 7.000

Γ. Έσοδα φορολ/ντα με ειδικό τρόπο 5.000

Σύνολο 20.000

Υπόλοιπο κερδών	66.800δρχ
-----------------	-----------

Αναλογία διανεμομένων	-
-----------------------	---

Φόρος εισοδήματος, $66.800 \cdot 35\%$	23.380δρχ
--	-----------

Εισόδημα (κέρδη) μετά από φόρο $80.000 - 23.380$	56.620δρχ
--	-----------

Επιστρέφοντας στο πρώτο παράδειγμα , στο οποίο υπήρχε το πρόβλημα της φορολογίας των αφορολόγητων εσόδων , καθώς και των εσόδων , καθώς και

των εσόδων που φορολογήθηκαν με ειδικό τρόπο, πρέπει να επισημάνουμε και τα εξής, πέραν των όσων αναφέραμε:

Σύμφωνα με το φορολογικό νόμο « από το συνολικό ποσό φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα.. εκπίπτουν:

A)

B) Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 106 (2238/94).

Στο πρώτο παράδειγμά μας ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων με ειδικό τρόπο εσόδων υπολογίζεται ως εξής:

Δεδομένου ότι η αναλογία των διανεμομένων στο σύνολο των εισοδημάτων ανέρχεται σε 32,5% από τα φορολογούμενα με ειδικό τρόπο έσοδα θεωρείται ότι διανέμονται $5.000.000 * 32,5\% = 1.625.000$ δρχ. Ο παρακρατηθείς από την τράπεζα φόρος στο ποσό αυτό με συντελεστή 15% , ανέρχεται σε $1.625.000 * 15\% = 243.750$ δρχ. Συνεπώς από το φόρο της εταιρίας 25.480.000 θα αφαιρεθεί μεταξύ άλλων και το ποσό 243.750δρχ ως αναλογία του παρακρατηθέντος από την τράπεζα. Ένα άλλο θέμα είναι η επιβάρυνση που υφίστανται τα αφορολόγητα έσοδα καθώς και τα με ειδικό τρόπο φορολογηθέντα έσοδα όταν διανέμονται. Η επιβάρυνση αυτή κρίνεται υπερβολική , όπως προκύπτει από τον επόμενο υπολογισμό και προέρχεται από την αναγωγή σε μικό του διανεμόμενου μέρους των εσόδων αυτών (υποθέτουμε ότι το διανεμόμενο μέρος των εσόδων –τόκων πριν από το φόρο 15% ανέρχεται σε 100.000δρχ.

Διανεμόμενο μέρος των τόκων καταθέσεων που φορολογήθηκαν με συντελεστή 15% (μικό πριν την αφαίρεση του φόρου) 100.000δρχ

Αναγωγή σε μικό πριν από φόρο εισοδήματος 35% , $100 : 0,65 = 153.846$ δρχ.

Φόρος εισοδήματος $153.846 * 35\% = 53.846$ δρχ.

Συνεπώς η φορολογική επιβάρυνση των 100δρχ. μικού εισοδήματος από τόκους που διανέμεται από την εταιρία είναι 53,46%. Ο νόμος προβλέπει ότι με αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών καθορίζονται η λογιστική εμφάνιση και ο τρόπος παρακολούθησης των αποθεματικών που

σχηματίζουν οι επιχειρήσεις από τα κέρδη κάθε χρήσης. Με βάση τη διάταξη αυτή, ο Υπουργός Οικονομικών εξέδωσε απόφαση (1117/23.3.93) που προβλέπει τα εξής:

Το μέρος των αδιανέμητων καθαρών κερδών που προκύπτουν σε κάθε διαχειριστική χρήση και τα οποία προέρχονται από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας, ή από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, πρέπει να εμφανίζεται στα βιβλία σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών, καθώς και στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων ως εξής:

α) Τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη προέρχονται από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος, δηλαδή τα προερχόμενα από τόκους εντόκων γραμματίων του Δημοσίου, τόκους καταθέσεων σε ξένο νόμισμα, κτλ., θα εμφανίζονται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» με περαιτέρω ανάλυση αυτού σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς κατά κατηγορία εσόδου.

β) τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη που προέρχονται από φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και επί των οποίων έχει γίνει παρακράτηση φόρου, θα εμφανίζονται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.91 «Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο», με περαιτέρω ανάλυση αυτού σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς κατά κατηγορία εσόδου και συντελεστή παρακρατηθέντος εσόδου.

γ) Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί των προηγούμενων περιπτώσεων θα πιστώνονται με το υπόλοιπο των αφορολόγητων εσόδων, ή των εσόδων που φορολογήθηκαν κατ' ειδικό τρόπο, που απομένει μετά την αφαίρεση από αυτά του μέρους που διανέμεται με οποιαδήποτε μορφή καθώς και του φόρου που αναλογεί στο διανεμόμενο αυτό ποσό.

δ) Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί 41.90, 41.91 θα καταχωρούνται στα υποδείγματα Ισολογισμού και Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων ως εξής:

-Στην Κατηγορία A-IV «Αποθεματικά Κεφάλαια» στο κονδύλιο 5 «Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων»

-Στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων μετά την κατηγορία 6 προστίθενται οι εξής νέες κατηγορίες:

41.90 6^α . Αποθεματικά απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα.

41.90 6^β . Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο.

Κλείνοντας θα πρέπει να αναφέρουμε σχετικά με τη φορολογία των Α.Ε , ότι ειδικές διατάξεις ισχύουν για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες.

3.5 ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΣ

Για αυτό τον τύπο εταιρειών το ποσοστό φορολογίας είναι 35% εκτός από την περίπτωση των γεωργικών συνεταιρισμών. Λαμβάνεται υπόψη αν μεταξύ των εσόδων υπάρχουν μερισματικά κέρδη ή κέρδη από την ύπαρξη μετοχικού κεφαλαίου σε άλλες εταιρικές μορφές ή εισοδήματα φορολογούμενα με ειδικές νομοθετικές διατάξεις, ή μη φορολογούμενα έσοδα και αν στη συνέχεια δημιουργηθούν διανεμόμενα κέρδη , για τον προσδιορισμό των εσόδων στα οποία θα υπάρξει φορολογία του συνεταιρισμού ισχύουν όσα εκθέσαμε για τις ανώνυμες εταιρίες. Σε περιπτώσεις δημιουργίας λοιπών εσόδων , όπως συμμετοχικά έσοδα σε άλλες εταιρείες ή μερίσματα ή ειδικής φορολογίας έσοδα , τότε φορολογούνται όπως οι ανώνυμες εταιρείες. Στις περιπτώσεις αυτές υπάρχει το διευρυμένο νομοθετικό διάταγμα του '58 (αρ.6 παρ.2 ε.ν.δ. 3843/58) όπου έχουμε φοροαπαλλαγές σε κέρδη αγροτικών συνεταιρισμών 1^{ου}, 2^{ου} και 3^{ου} βαθμού σύμφωνα πάντα με το καταστατικό της εταιρείας. Πάντως και στην περίπτωση αυτή υπάρχουν εξαιρέσεις στις φοροαπαλλαγές . Η διεύρυνση αφορά και τον τρίτο βαθμό , σε αντίθεση με τη προηγούμενη νομοθεσία όπου περιορίζονταν μέχρι το δεύτερο. Επιπλέον στην περίπτωση αυτή έχουμε αλλαγή στη νομοθεσία για την έκπτωση φόρου, εφόσον οι εκπτώσεις αυτές δεν συσχετίζονται με τα κέρδη της εταιρείας, ενώ «...τα κέρδη που διανέμονται και οι εκπτώσεις του φόρου και οι όποιες εκπτώσεις υπολογίζονται στο υπόλοιπο των εσόδων που απομένει αν αφαιρέσουμε το Φ.Ε.Ν.Π.». Η φορολογία των εκπτώσεων γίνεται με τη νέα νομοθεσία.

Επιπλέον δεν προβλέπονται χαμηλότεροι φόροι στην περίπτωση των εσόδων των βιοτεχνικών και γεωργικών συνεταιρισμών στην περίπτωση που αυτά τελούν υπό καθεστώς φορολόγησης.

Βιβλιογραφία

Αδαμόπουλου Δ. Γενικά Αρχαία Λογιστικής , Αφοι Σάκκουλα 1965

Ανδρουτσόπουλου Δ. Η εκκαθάριση των προσωπικών εταιριών . Αθήναι 1971

Βρέττα Π. Θέματα εκ της εφαρμογής του άρθρου 16 Α ν.δ. 3323/55 Δ.Φ.Ν

Αυγ. 1975

Αριστοκλή Ι. Ιγνατιάδη 1993

Wikipedia έννοιες φορολογίας , συνεταιρισμού,