



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

Διπλωματική Εργασία

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

της

ΤΑΣΣΟΥ ΜΑΡΙΑΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: Γκίνογλου Δημήτριος

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

Νοέμβριος 2023

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας αναμφισβήτητα δεν θα ήταν εφικτή χωρίς την υποστήριξη ορισμένων ανθρώπων που στάθηκαν αρωγοί καθ'όλη την διάρκεια αυτής της προσπάθειας . Πιο συγκεκριμένα θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα Καθηγητή μου , κ. Γκίνογλου Δημήτριο που με εμπιστεύθηκε και μου έδωσε την ευκαιρία να ασχοληθώ με την παρούσα εργασία . Το μεγαλύτερο ευχαριστώ το οφείλω στους γονείς μου , Κωνσταντίνο και Αργυρώ , που στηρίζουν κάθε βήμα μου . Τέλος , θα ήθελα να ευχαριστήσω τον σύντροφο μου Βαγγέλη , που στέκεται πάντα δίπλα μου με υπομονή και επιμονή .

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η συγκεκριμένη διπλωματική εργασία έχει σαν βασικό άξονα την φορολόγηση των φυσικών και νομικών προσώπων στην Ελλάδα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και ιδιαίτερα τον ν. 4172/2013.

Αρχικά έγινε μια αναφορά στην έννοια και τις διακρίσεις των φόρων αναφέροντας και τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα αυτών αλλά και την αναλογική σχέση που πρέπει να έχουν ώστε το φορολογικό σύστημα της χώρας να είναι δικαιότερο αφενός για τους Έλληνες πολίτες αφετέρου για την δημιουργία εσόδων για το κράτος.

Κατά την ανάλυση του συγκεκριμένου νόμου , παρουσίασα την αναγκαιότητα της ύπαρξης φορολογικών ελέγχων αλλά και την ανάγκη προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος των φορολογουμένων με έμμεσες τεχνικές.

Στη συνέχεια έγινε αναφορά στους φορολογικούς συντελεστές που ισχύουν για τα φυσικά πρόσωπα και με παραδείγματα που βασίζονται σε αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης προσδιορίστηκε το ελάχιστο εισόδημα που έπρεπε να δηλώσει ο φορολογούμενος προκειμένου να γίνει σύγκριση με το δηλωθέν. Τυχόν διαφορά που υπάρχει προστίθεται στο δηλωθέν και φορολογείται κανονικά σαν πραγματικό εισόδημα.

Στην επόμενη ενότητα παρουσιάστηκε ο τρόπος φορολόγησης των νομικών μονάδων για κάθε εταιρική μορφή χωριστά . Ο φορολογικός συντελεστής που ισχύει είναι κοινός και είναι 22%. Παρουσιάστηκαν δε και οι ημερολογιακές εγγραφές υπολογισμού του φόρου και της προκαταβολής καθώς επίσης και η διάθεση των κερδών της κάθε εταιρίας.

Πάντως οι προσπάθειες που καταβάλλει η χώρα μας αναγνωρίστηκαν διεθνώς γι' αυτό και διεθνείς οίκοι αξιολόγησης αναβάθμισαν πρόσφατα τη χώρα μας κατά δύο επενδυτικές βαθμίδες. Έτσι έχουμε κάθε δικαίωμα να ελπίζουμε και να πιστεύουμε ότι είμαστε στη σωστή κατεύθυνση και τα επόμενα χρόνια θα είναι πολύ καλύτερα για τη χώρα μας αλλά και για τον κόσμο ολόκληρο με την ελπίδα ότι οι πόλεμοι αλλά και οι μετακινήσεις πληθυσμών θα περιοριστούν στο ελάχιστο δυνατό.

ABSTRACT

The main focus of this thesis is the taxation of individuals and legal entities in Greece under the current legislative framework and in particular Law 4172/2013.

Initially, a reference was made to the concept and the distinctions of taxes, mentioning both the advantages and disadvantages of these taxes and the proportional relationship they must have in order for the country's tax system to be fairer for Greek citizens on the one hand and for the creation of revenue for the state on the other.

In the analysis of this law , I presented the necessity of the existence of tax audits and the need to determine the taxable income of taxpayers by indirect techniques.

Then, reference was made to the tax rates applicable to individuals and examples based on objective living expenses were used to determine the minimum income that the taxpayer had to declare in order to compare it with the declared income. Any difference is added to the declared income and taxed as real income.

The next section presented the way of taxation of legal units for each corporate form separately. The applicable tax rate is a common rate of 22%. The diary entries for the calculation of the tax and the advance payment as well as the allocation of the profits of each company were also presented.

However, the efforts made by our country have been recognised internationally, which is why international rating agencies have recently upgraded our country by two investment grades. So we have every right to hope and believe that we are on the right track and the next few years will be much better for our country and for the whole world in the hope that wars and population movements will be kept to a minimum.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	7
ΣΤΟΧΟΙ ΚΑΙ ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ	7
1.1 Οι στόχοι της διπλωματικής εργασίας.....	7
1.2 Η Δομή της διπλωματικής εργασίας.....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	9
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	11
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ	11
3.1 Έννοια του φόρου.....	11
3.2 Στοιχεία του φόρου.....	12
3.3 Διάκριση Δημοσίων δαπανών.....	13
3.4 Λειτουργίες φόρων.....	14
3.5. Κυριότερες διακρίσεις των φόρων.....	15
3.6 Πλεονεκτήματα – Μεονεκτήματα Άμεσων Έμμεσων Φόρων.....	17
3.7. Κανόνες - αρχές που διέπουν τη φορολογία.....	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	20
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ	20
4.1 Γενικά.....	20
4.2 Ορισμός και Έννοια της Ελεγκτικής Επιστήμης.....	20
4.3 Διακρίσεις των Ελέγχων.....	21
4.4 Εσωτερικός Έλεγχος.....	22
4.5 Εξωτερικός Έλεγχος.....	23
4.6 Φορολογικός Έλεγχος.....	24
4.7 Διακρίσεις του Φορολογικού Ελέγχου.....	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	26
ΝΕΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ	26
5.1 Εισαγωγικά.....	26
5.2 Νομοθετικό Πλαίσιο & Περιεχόμενο Έμμεσων Μεθόδων Προσδιορισμού Εσόδων.....	26
5.3 Ανάπτυξη των Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου.....	27
5.3.α. Αρχή Αναλογιών.....	27
5.3.β. Μέθοδος Σχέσης Τιμής Πώλησης προς Συνολικό Όγκο Κύκλου Εργασιών.....	34
5.3.γ Μέθοδος Ύψους των Τραπεζικών Καταθέσεων και Δαπανών σε Μετρητά.....	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	40
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	40
6.1 Ιστορική Αναδρομή Νομικού Πλαισίου.....	40
6.2 Εξελικτική Αναδρομή Νομικού Πλαισίου στην Ελλάδα.....	41
6.3 Η φορολογία στην χώρα μας.....	44

6.4 Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων	45
6.4.α. Πηγές Εισοδήματος.....	46
6.4.β. Τεκμαρτή Φορολόγηση.....	47
6.4.γ. Πίνακες Φορολογίας Εισοδήματος	47
6.4.δ. Προσδιορισμός Εισοδήματος βάσει Αντικειμενικών Δαπανών	48
6.4.ε. Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες (Άρθρο 31).....	49
6.5 Φορολόγηση Εισοδήματος Νομικών Προσώπων	55
6.5.1 Προσδιορισμός Αποτελέσματος με Λογιστική και Φορολογική Βάση ...	58
6.5.2 Φορολογία Ομόρρυθμης (Άρθρο 58) και Εφαρμογές.....	61
6.5.3 Φορολογία Ετερόρρυθμης και Εφαρμογές.....	65
6.5.4 Φορολογία Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης και Εφαρμογές.....	68
6.5.5 Φορολογία Ανώνυμης Εταιρείας και Εφαρμογές	69
6.5.6 Φορολογία Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας και Διάθεση Κερδών	73
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	76
Ελληνική Βιβλιογραφία.....	77
Ηλεκτρονικές Πηγές.....	78
ΛΙΣΤΑ ΣΥΝΤΟΜΕΥΣΕΩΝ.....	79

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΣΤΟΧΟΙ ΚΑΙ ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ

1.1 Οι στόχοι της διπλωματικής εργασίας

Γνωρίζουμε ότι στη χώρα μας το φορολογικό σύστημα είναι ρευστό. Οι νόμοι που αφορούν την λειτουργία και τη φορολόγηση των επιχειρήσεων που αναπτύσσονται και δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα συνεχώς αλλάζουν και αυτό αποτελεί και τον σημαντικότερο ανασταλτικό παράγοντα προσέλκυσης επενδύσεων. Είναι γνωστό σε όλους ότι οι επενδυτές θα πρέπει να γνωρίζουν εκ των προτέρων τις αποδόσεις που θα έχουν στη χώρα μας προκειμένου να τις συγκρίνουν με αντίστοιχες αποδόσεις σε άλλες χώρες.

Για τους λόγους που έχουμε αναφέρει στόχος της πτυχιακής μου εργασίας είναι να παραθέσω τα φορολογικά νομοσχέδια που ψηφίστηκαν και ίσχυσαν τα τελευταία χρόνια προκειμένου να διαπιστώσουμε κατά πόσο βοήθησαν την Ελληνική Οικονομία και έφεραν νέες επενδύσεις με άμεσο αποτέλεσμα την αύξηση των εσόδων του κράτους και τη μείωση της ανεργίας. Επίσης να εξετάσουμε αν οι αλλαγές στη φορολογική αλλά και στη λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών μέσω των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων βοήθησαν τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στη χώρα μας για καλύτερη οργάνωση.

Στην εργασία μου θα παραθέσω τα τελευταία φορολογικά νομοσχέδια παρατηρώντας τη φιλοσοφία και τους στόχους του καθενός και να κατανοήσουμε τις κυριότερες μεταβολές που επέφεραν στη φορολόγηση των επιχειρήσεων. Ειδικότερα θα αναφέρουμε το φορολογικό νομοσχέδιο ν.2238/1994 και ν. 4172/2013) καθώς και τις αλλαγές που επέφερε ο ν. 4987/ 22 μαζί με το κωδικοποίηση του ν.5036/23. Επίσης θα παραθέσουμε τις μεταβολές του (ν.4308/2014) με τη μετάβαση στα ΕΛΠ από το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο Π.Δ. 1123/1980 με τη καθιέρωση του ΕΓΛΣ.

1.2 Η Δομή της διπλωματικής εργασίας

Η διπλωματική εργασία έχει δομηθεί στα εξής κεφάλαια:

Στο **πρώτο κεφάλαιο** θα παραθέσω τους στόχους και τη δομή της πτυχιακής μου εργασίας .

Στο **δεύτερο κεφάλαιο** θα παραθέσω επισκόπηση της βιβλιογραφίας και των άρθρων που χρησιμοποίησα για τη δόμηση και τη συγγραφή της εργασίας μου.

Στο **τρίτο κεφάλαιο** αναφέρεται το φορολογικό σύστημα και αναλύονται οι έννοιες του φόρου, οι κυριότερες διακρίσεις των φόρων, οι κανόνες και οι αρχές που διέπουν γενικά την επιβολή φορολογίας στη χώρα μας. Τέλος γίνεται μια σύντομη αναφορά στα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των αμέσων και εμμέσων φόρων.

Στο **τέταρτο κεφάλαιο** θα αναφερθούμε στη σημασία των φορολογικών ελέγχων και στις νέες τεχνικές ελέγχου και εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης των φορολογουμένων.

Στο **πέμπτο κεφάλαιο** θα αναφέρουμε τις σύγχρονες τεχνικές ελέγχου και προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης για κάθε φορολογούμενο που τηρεί λογιστικά βιβλία και με παραδείγματα θα συγκρίνουμε το εισόδημα βάσει κάποιας τεχνικής ελέγχου με το δηλωθέν .

Στο **έκτο κεφάλαιο** θα παραθέσουμε μια σύντομη ιστορική αναδρομή για τους νόμους που ίσχυαν για τη φορολόγηση των φυσικών και νομικών προσώπων στην Ελλάδα. Στη συνέχεια θα γίνει διαχωρισμός των οντοτήτων ανάλογα με το μέγεθος και θα αναπτύξουμε το τρόπο φορολόγησης χωριστά. Επίσης θα αναφερθούμε στο τρόπο φορολόγησης των φυσικών προσώπων κατοίκων εσωτερικού και εξωτερικού βάσει της δραστηριότητας τους και βάσει αντικειμενικών κριτηρίων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

Η φορολογία στη χώρα μας και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής αποτελεί ένα δυσεπίλυτο θέμα που έχει απασχολήσει σε μεγάλο βαθμό τις εκάστοτε κυβερνήσεις αλλά και τους Έλληνες επιστήμονες και συγγραφείς. Αυτό οφείλεται κυρίως στο γεγονός ότι ή χώρα μας έχει ένα μεγάλο ποσοστό αυτοαπασχολουμένων όπου το εισόδημα τους είναι δύσκολο να εντοπιστεί σε αντίθεση με τους μισθωτούς όπου το εισόδημα τους είναι καθορισμένο και ο φόρος παρακρατείται στη πηγή. Ένας δεύτερος λόγος αποτελεί η αναξιοπιστία των πληροφοριών που εξάγονται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων η οποία πηγάζει από την πληθώρα νόμων και διατάξεων που αφορούν τον συγκεκριμένο τομέα της οικονομίας. Γι' αυτό και το ελληνικό φορολογικό σύστημα, σε σύγκριση με τα αντίστοιχα των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης χαρακτηρίζεται ως κοινωνικά άδικο, αυτό διότι το ποσοστό των εσόδων του κράτους από έμμεσους φόρους είναι μεγαλύτερο από το ποσοστό των αμέσων φόρων. Οι έμμεσοι φόροι είναι κοινωνικά πιο άδικοι αφού επιβαρύνουν όλα τα ελληνικά νοικοκυριά ανεξαρτήτως εισοδηματικής ικανότητας, ενώ είναι πληθωριστικοί αφού διαχέονται ευκολότερα σε όλη την οικονομία.

Από τους πρώτους συγγραφείς που προσπάθησαν να προσεγγίσουν το συγκεκριμένο θέμα ήταν οι Γεωργακόπουλος Θ. και Λοϊζίδης Ι. το 1989 στη μελέτη που έκαναν στο IOBE για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και προτεραιότητες δημοσιονομικής πολιτικής. Στη συνέχεια τη σκυτάλη πήρε το 1997 ο Γεωργακόπουλος Θ. στο σύγγραμμα του Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική όπου προσπάθησε να παρουσιάσει τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των αμέσων και εμμέσων φόρων και τις επιπτώσεις στην οικονομία αλλά και τον πληθωρισμό της χώρας. Μετά την καθιέρωση του ΦΠΑ άρχισε να βελτιώνεται κάπως η κατάσταση και ο συσχετισμός αμέσων και εμμέσων φόρων και όλο και περισσότεροι επιστήμονες και ερευνητές παρουσίασαν μελέτες και συγγράμματα σχετικά με το θέμα της φορολογίας φυσικών και νομικών προσώπων αλλά και με τα φαινόμενα της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής.

Μετά το 2000 υπάρχει μια πληθώρα μελετών και συγγραμμάτων που ασχολήθηκαν με τη φορολογία φυσικών και νομικών προσώπων καθώς επίσης και με την σωστή ερμηνεία των διατάξεων όλων των νόμων που κατά καιρούς ψηφίστηκαν από τις διάφορες κυβερνήσεις για

αντιμετώπιση του συγκεκριμένου προβλήματος. Αρχικά ο Καβαλάκης Γ. το 2005 προσπάθησε και κατάφερε να κωδικοποιήσει τη νομοθεσία φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων . Έτσι έγινε μια καλή αρχή για το φορολογικό μας σύστημα. Φυσικά ακολούθησαν και τα επιστημονικά συγγράμματα καθηγητών πανεπιστημίου όπως του κ. Γκίνογλου Δ. με το δίτομο έργο του Φορολογική Λογιστική ανέλυσε τους νόμους 1640/ 1919, 3323/1955 και τον ν. 2238/1994 και με παραδείγματα τους έκανε κατανοητούς και περισσότερο προσιτούς στους λογιστές .

Τέλος τα συγγράμματα της Λογιστικής Εταιριών των καθηγητών Νεγκάκη Χρήστου και Καραγιώργου Θεοφάνη κατά τη διάρκεια της διδασκαλίας κάθε μορφής εταιρίας χωριστά ανέπτυξαν και τον τρόπο φορολόγησης τους. Στο τελευταίο μέρος του συγγράμματος του Καραγιώργου Θ. γίνεται αναφορά και παρουσιάζεται η φορολογία φυσικών προσώπων .

Με την ψήφιση του νόμου 4172/2013 που ρυθμίζει τη φορολογία φυσικών και νομικών προσώπων έχουν αναπτυχθεί αρκετές μελέτες και ερμηνείες του νόμου και γίνεται μια ανάλυση του νόμου που ισχύει σήμερα και με τη βοήθεια παραδειγμάτων κάνει το νόμο πιο κατανοητό και προσεγγίσιμο σ' αυτούς που πρέπει να τον εφαρμόσουν. Μελέτες για τον νόμο 4172/2013 καθώς επίσης και των διατάξεων 4336/2015 , 4987/22 και 5036/23 έχουν αναπτυχθεί από τους παρακάτω αξιόλογους νομικούς και λογιστές.

Αρχικά στο δίτομο έργο του ο Μπάρμπας Ν. το 2020 αναλύει κατά άρθρο τον νόμο και για αποφυγή λανθασμένων ερμηνειών. Το ίδιο κάνει και ο νομικός Φινοκαλιώτης Κ. ο οποίος στο βιβλίο του Φορολογικό Δίκαιο αναλύει κατ' άρθρο τον νόμο και κάνει και μια σύγκριση με τους παλιότερους νόμους που ίσχυσαν. Με τον ίδιο τρόπο και οι συγγραφείς Σταματόπουλος Δ. και Καραβοκύρης Α. ερμηνεύουν και αναπτύσσουν τον νόμο 4172/2013.

Τέλος ο ορκωτός λογιστής Πάτσης Π. στο σύγγραμμά του με ανάλυση του νόμου 4172/2013 το 2015 με πρακτικές εφαρμογές αναλύει και παρουσιάζει τη φορολογία φυσικών και νομικών προσώπων.

Με τον ίδιο τρόπο προσπάθησα και εγώ στη πτυχιακή μου εργασία να αναπτύξω τον ισχύοντα νόμο 4172 και με αριθμητικά παραδείγματα να εφαρμόσω τις διατάξεις του νόμου. Τέλος παραθέτω τις νέες τεχνικές ελέγχου για προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των φυσικών και νομικών προσώπων και παραθέτω παραδείγματα για την εφαρμογή τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

3.1 Έννοια του φόρου

Ο θεσμός της φορολόγησης των υπηκόων μιας χώρας ή ενός κρατιδίου θεσμοθετήθηκε από την αρχαιότητα και αποτελούσε τη κατανομή των δαπανών συντήρησης και εξασφάλισης της ασφάλειας των υπηκόων του κράτους. Στη σημερινή όμως εποχή τα κοινωνικά κράτη στη προσπάθεια τους να εξασφαλίσουν στους κατοίκους παιδεία, υγεία και ασφάλεια καθιέρωσαν την επιβολή φόρων.

Φόρος, σύμφωνα με τον ορισμό του Γάλλου οικονομολόγου Gaston Zeze (1), Παρ.(1) Cours de finances publiques 1936-1937, pp. 38 είναι αναγκαστική εισφορά που καταβάλλεται από τον κάθε πολίτη προς το κράτος, χωρίς ειδική αντιπαροχή. Τα αντίστοιχα ποσά φόρου τα εισπράττει το κράτος για να αντιμετωπίσει τις δημόσιες δαπάνες του. Από το παραπάνω ορισμό συμπεραίνουμε ότι οι φόροι έχουν δύο βασικά γνωρίσματα:

1. Αποτελούν αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων από τον ιδιωτικό στο δημόσιο τομέα.
2. Αποτελούν μονομερές μέσο, δηλαδή συνεπάγονται μόνο παροχή από τους ιδιωτικούς φορείς προς τους δημόσιους φορείς χωρίς αντίστοιχα ειδική αντιπαροχή των τελευταίων προς τους πρώτους.

Η επιβολή φόρων είναι δικαιολογημένη διότι μέσω αυτών χρηματοδοτούνται δραστηριότητες που είναι απαραίτητες και ωφέλιμες για την κοινωνία. Επιπρόσθετα, η προοδευτική φορολογία μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να μειώσει την οικονομική ανισότητα σε μία κοινωνία. Σύμφωνα με αυτή την άποψη, η φορολογία σε σύγχρονα έθνη-κράτη ωφελεί την πλειοψηφία του πληθυσμού και την κοινωνική ανάπτυξη. Μια συνηθισμένη παρουσίαση αυτής της άποψης, παραφράζοντας δηλώσεις του Όλιβερ Γουέντελ Χολμς, είναι « Οι φόροι είναι το τίμημα του πολιτισμού». Κάθε φόρος, όμως, είναι γι' αυτόν που τον πληρώνει παράσημο, όχι σκλαβιάς, αλλά ελευθερίας. – Άνταμ Σμιθ (1776), Ο Πλούτος των Εθνών

Σκοπός της επιβολής του φόρου, επομένως είναι η κάλυψη των Δημοσίων δαπανών. Οι Δημόσιες δαπάνες πάντοτε αποτελούσαν ένα από τα βασικά εργαλεία ελέγχου της εκάστοτε κυβέρνησης του κράτους. Διότι μέσω αυτών διαμορφώνουν πρώτον, τη Δημοσιονομική πολιτική του κράτους και δεύτερον συμβάλλουν στην συνεχόμενη ενίσχυση ή σταθεροποίηση της οικονομικής ανάπτυξης της χώρας (π.χ. με τις Δημόσιες επενδύσεις, με επιδοτήσεις σε ορισμένους κλάδους όπως στη γεωργία, κτηνοτροφία, βιοτεχνία) και τρίτον επηρεάζουν την

ανακατανομή του πλούτου με στόχο την άμβλυνση των οικονομικών και κοινωνικών ανισοτήτων μεταξύ των πολιτών μιας χώρας.

3.2 Στοιχεία του φόρου

Τα συνθετικά στοιχεία του φόρου είναι τα παρακάτω:

- 1^ο Άμεση χρηματική παροχή των φυσικών και νομικών προσώπων στο κράτος
- 2^ο Υποχρεωτική παροχή προς το κράτος χωρίς απαίτηση για παροχή ανταλλαγμάτων

Όσον αφορά την άμεση χρηματική παροχή των ιδιωτών προς το κράτος αποτελεί η μεταβίβαση μέρος της αγοραστικής δύναμης που κατέχουν προκειμένου να χρηματοδοτηθούν οι δαπάνες του κράτους . Φυσικά ο όρος της χρηματικής παροχής δεν αποτελεί ουσιαστικό χαρακτηριστικό του φόρου διότι παλαιότερα μπορούσε να καταβληθεί και σε είδος. Η επιβολή του φόρου έχει σαν αποτέλεσμα τη ισοκατανομή των βαρών του κράτους σε όλους τους φορολογούμενους ανάλογα με τη φορολογική τους ικανότητα. Τέλος το μέτρο της φορολόγησης έχει σαν αποτέλεσμα την αποφυγή έκδοσης νέου χρήματος ή δανεισμού από το εξωτερικό του απαραίτητου ποσού με πληθωριστικές συνέπειες.

Ο υποχρεωτικός χαρακτήρας της φορολόγησης των πολιτών μιας χώρας παρουσιάζει μια εκδήλωση άσκησης εξουσίας της πολιτείας διότι τις περισσότερες φορές τα μέτρα αφορούν μια συγκεκριμένη τάξη και μπορεί να κατευθύνονται και να διοχετεύονται σε άλλη επαγγελματική τάξη. Τέλος το στοιχείο της υποχρεωτικότητας δεν προσδίδει την έννοια του φόρου για κάθε εισφορά των πολιτών προς το κράτος ή τους άλλους δημόσιους φορείς και οργανισμούς διότι μπορεί να αφορούν εισφορές ασφάλισης (ΙΚΑ).

Σύμφωνα με τον ορισμό του Gaston Zeze , ο φόρος συνιστά παροχή των πολιτών προς το κράτος γι' αυτό θα πρέπει να αναλύσουμε τις έννοιες «φορέας φορολογικής εξουσίας» και του «αποδέκτη των φορολογικών εσόδων». Ο φορέας φορολογικής εξουσίας δηλαδή αρμόδιος για την επιβολή φόρων αλλά και αποδέκτης των φορολογικών εσόδων είναι το κράτος. Φυσικά μετά την πλήρη ένταξη της Ελλάδας στην Ευρωπαϊκή Ένωση τη φορολογική εξουσία την ασκεί η Ευρωπαϊκή Ένωση.

3.3 Διάκριση Δημοσίων δαπανών

Οι δημόσιες δαπάνες διακρίνονται σε δυο βασικές κατηγορίες : Δ. Γκίνογλου (2014), «Φορολογική Λογιστική Ι», σελ.17-18

A) στις δημόσιες δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες

B) στις δημόσιες δαπάνες για μεταβιβαστικές πληρωμές

Στην πρώτη αυτή κατηγορία περιλαμβάνονται όλες οι δαπάνες, που αποτελούν αμοιβές παραγωγικών συντελεστών, όπως π.χ. μισθοί-ημερομίσθια, ενοίκια, νέος εξοπλισμός για τη σωστή λειτουργία των μονάδων υγείας και γενικά των δημοσίων οργανισμών, ενώ στη δεύτερη κατηγορία εντάσσονται οι οικονομικές ενισχύσεις των νοικοκυριών και των επιχειρήσεων από το Δημόσιο τομέα, οι οποίες αποτελούν μεταβίβαση αγοραστικής δύναμης από το Δημόσιο προς τους ιδιώτες, γι' αυτό ακριβώς ονομάζονται και μεταβιβαστικές πληρωμές. Επίσης, οι δημόσιες δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες υποδιαιρούνται σε δύο βασικές κατηγορίες:

- σε δαπάνες κατανάλωσης του Δημοσίου και
- σε δαπάνες δημοσίων επενδύσεων

Στις δαπάνες κατανάλωσης του Δημοσίου περιλαμβάνονται οι δαπάνες για καταναλωτικά αγαθά, όπως π.χ. δαπάνες για μισθούς δημοσίων υπαλλήλων, για ενοίκια, για γραφική ύλη, για συντήρηση υπουργικών αυτοκινήτων κλπ, ενώ στις δαπάνες δημοσίων επενδύσεων περιλαμβάνονται οι δαπάνες του Δημοσίου για αγορά κεφαλαιουχικών αγαθών, όπως π.χ. δαπάνες για κατασκευή δρόμων, έργων αποχέτευσης, υδροηλεκτρικών κλπ.

Οι μεταβιβαστικές πληρωμές του Δημοσίου διακρίνονται επίσης, σε δυο κατηγορίες:

- σε μεταβιβάσεις προς τα νοικοκυριά
- σε μεταβιβάσεις προς τις επιχειρήσεις ή επιδοτήσεις είτε σε νοικοκυριά είτε σε επιχειρήσεις.

Οι μεταβιβάσεις στα νοικοκυριά είναι ουσιαστικά τα διάφορα επιδόματα που χορηγούνται όπως τα οικογενειακά επιδόματα, τα επιδόματα ανεργίας, οι συντάξεις αναπήρων πολέμου κλπ., ενώ οι μεταβιβάσεις προς τις επιχειρήσεις είναι οι δαπάνες για επιδοτήσεις διάφορων κλάδων επιχειρήσεων, τους οποίους οι εκάστοτε κυβερνήσεις κρίνουν ότι χρήζουν ενίσχυσης όπως αγροτικά προϊόντα, ορισμένοι βιομηχανικοί κλάδοι κλπ. Οι μεταβιβάσεις προς τα νοικοκυριά λέγονται και μεταβιβάσεις εισοδήματος διότι, ενισχύουν το εισόδημα των νοικοκυριών, αυξάνουν την αγοραστική τους δύναμη, ενώ οι μεταβιβάσεις προς τις επιχειρήσεις ονομάζονται μεταβιβάσεις κεφαλαίου, γιατί ενισχύουν το κεφάλαιο των επιχειρήσεων. Επίσης, διακρίνονται σε μεταβιβάσεις στο εσωτερικό και σε μεταβιβάσεις στο εξωτερικό.

Τέλος, για λόγους καλύτερης κατανόησης και αξιολόγησης των Δημοσίων δαπανών τις ταξινομούμε π.χ. σε δαπάνες άμυνας, σε δαπάνες υγείας, σε δαπάνες παιδείας κλπ., και αυτή είναι η γνωστή Λειτουργική ταξινόμηση. Η ανωτέρω ταξινόμηση έχει πρακτική αξία, γιατί αφενός βοηθάει τις κυβερνήσεις να μπορούν γρηγορότερα να αξιολογήσουν τις Δημόσιες δαπάνες και να χρησιμοποιήσουν παραγωγικά τους διαθέσιμους πόρους στο Δημόσιο τομέα, αφετέρου συμβάλλει στο σχηματισμό καλύτερης κρίσης περί Δημοσίων δαπανών από το κοινωνικό σύνολο. Αν οι δαπάνες όμως ταξινομηθούν σε ομοειδείς κατηγορίες τότε είναι ευκολότερο να έχουμε μια συνολική και πληρέστερη εικόνα του τρόπου με τον οποίο η εκάστοτε κυβέρνηση χρησιμοποιεί τα χρήματα. Στη χώρα μας οι τρέχουσες δαπάνες του Δημοσίου τομέα ταξινομούνται στους Εθνικούς λογαριασμούς σε επτά (7) κατηγορίες: 1)Διοίκηση 2)Άμυνα 3)Δικαιοσύνη 4)Υγεία 5)Πρόνοια 6)Εκπαίδευση 7)Λοιπή Δράση.

3.4 Λειτουργίες φόρων

Σύμφωνα με τον κλασικό ορισμό που έχουμε αναφέρει προηγουμένως η βασική λειτουργία που επιτελεί η φορολογία είναι η χρηματοδότηση των δημοσίων δαπανών. Από αυτή την άποψη ο φόρος είναι «ουδέτερος» με την έννοια ότι δεν είχε επίδραση στη διανομή του εισοδήματος των κατοίκων της χώρας. Αντίθετα κατά τον Wagner υποστήριξε ότι στα τέλη του εικοστού αιώνα ο φόρος χρησιμοποιήθηκε για την αναδιανομή του εθνικού πλούτου και εξομάλυνση των κοινωνικών σχέσεων χωρίς όμως να καθορίζει τον βαθμό διόρθωσης της διαφοράς αυτής.

Τέλος σύμφωνα με το καθηγητή Σ. Καράγιωργα «οι φόροι αποτελούν μέσο αντιμετώπισης διαταραχών του οικονομικού συστήματος» [Σ. Καράγιωργα (1981), «Δημοσιονομικοί Θεσμοί», σελ. 239 επ.] διότι η επιβολή άμεσων φόρων στους εύρωστους οικονομικά και ταυτόχρονα η μείωση των έμμεσων φόρων οδηγεί στην αύξηση της αγοραστικής δύναμης των οικονομικά ασθενέστερων. Η αύξηση της αγοραστικής δύναμης της τάξης αυτής θα προκληθεί μεταβολή στη ζήτηση ορισμένων αγαθών που μέχρι τώρα δεν μπορούσαν να αγοράσουν οπότε επέρχεται και αναδιάρθρωση της παραγωγής. Άμεσο αποτέλεσμα αυτής της μεταβολής των προτιμήσεων των καταναλωτών θα αποτελέσει αύξηση της οικονομικής ανάπτυξης της χώρας. Θα επέλθει ενθάρρυνση του ιδιωτικού τομέα με αποτέλεσμα την αύξηση των επενδύσεων, την δημιουργία νέων θέσεων εργασίας με περαιτέρω αύξηση του εθνικού εισοδήματος. Όλες αυτές οι αλλαγές θα προκαλέσουν πολλαπλασιαστική δημιουργία εισοδημάτων στη χώρα.

Οι απόψεις του Wagner για αντιμετώπιση των οικονομικών ανισοτήτων βρήκε άμεση στήριξη και εφαρμογή από τις κυβερνήσεις των χωρών για αναδιανομή του πλούτου των χωρών τους. Έτσι θέσπισαν προοδευτικούς συντελεστές φορολογίας ώστε τα μεγάλα εισοδήματα να έχουν μεγαλύτερη φορολόγηση με άμεσο αποτέλεσμα τη μερική διόρθωση των οικονομικών ανισοτήτων. Επίσης για την ενίσχυση του παραπάνω στόχου το κράτος επέβαλε και άλλα είδη άμεσων φόρων όπως φόρος ακίνητης περιουσίας, φόρος κληρονομιών, φόρος δωρεών κ.α. Τέλος επέβαλε μεγαλύτερα ποσά έμμεσων φόρων για είδη πολυτελείας καθώς και σε είδη καπνού και οίνου.

3.5. Κυριότερες διακρίσεις των φόρων

Ο πρώτος που διατύπωσε την παλαιότερα διάκριση σχετικά με τα είδη των φόρων είναι ο J.S.Mill (3), Παρ.(3) J.S. Mill: “On Liberty” Penguin Classics, σελ.90-91), ο οποίος ως Βρετανός φιλόσοφος, πολιτικός και οικονομολόγος έθεσε ως βασικό κριτήριο διάκρισης: τη δυνατότητα ή όχι του φορολογουμένου να μεταθέσει το φόρο, που ο εκάστοτε νόμος τον υποχρεώνει να καταβάλει στο Δημόσιο, σε άλλους τρίτους με τους οποίους συναλλάσσεται. Με βάση το παραπάνω κριτήριο διακρίνονται σε:

- Άμεσους φόρους όπου ο φορολογούμενος δεν μπορεί να μεταθέσει τον φόρο σε άλλους ιδιώτες
- Έμμεσους φόρους όπου ο φορολογούμενος μπορεί να μεταθέσει κατά ένα μέρος ή στο σύνολό του, το φόρο σε άλλους ιδιώτες.

Υπάρχει ωστόσο μεγάλη αντιδικία στη θεωρία για τα κριτήρια -προϋποθέσεις της διάκρισης αυτής. Η κρατούσα τάση έως σήμερα, είναι να θεωρούνται ως άμεσοι φόροι εκείνοι οι οποίοι επιβάλλονται από τη φορολογούσα Αρχή:

1) επί στοιχείων, που προσδιορίζουν άμεσα την φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, δηλ. την οικονομική του δυνατότητα να πληρώνει φόρους στο Δημόσιο π.χ. εισόδημα, προσωπική περιουσία

2) με την πρόθεση να επιβαρύνουν ένα πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) που είναι υπόχρεο για την πληρωμή του φόρου π.χ. στο φόρο εισοδήματος.

Ενώ, ως έμμεσοι φόροι χαρακτηρίζονται εκείνοι οι οποίοι επιβάλλονται από τη φορολογούσα Αρχή:

1) επί στοιχείων, που αποτελούν ενδείξεις μόνο της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογουμένου π.χ. δαπάνη κατανάλωσης

2) με την πρόθεση να επιβαρυνθούν τα τρίτα πρόσωπα, με τα οποία συναλλάσσεται ο υπόχρεος για την πληρωμή των φόρων στο Δημόσιο.

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα, σε σύγκριση με τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης χαρακτηρίζεται ως κοινωνικά άδικο, διότι τα έσοδα από έμμεσους φόρους έχουν μεγαλύτερο ποσοστό στο σύνολο των φόρων σε αντίθεση με όλες σχεδόν τις άλλες όπου η σχετική εικόνα είναι ανάστροφη, δηλαδή το ποσοστό των άμεσων φόρων είναι υψηλότερο από εκείνο των έμμεσων φόρων. Οι έμμεσοι φόροι είναι κοινωνικά πιο άδικοι αφού επιβαρύνουν όλα τα ελληνικά νοικοκυριά ανεξαρτήτως εισοδηματικής ικανότητας, ενώ είναι πληθωριστικοί αφού διαχέονται ευκολότερα σε όλη την οικονομία. Η δημιουργία της ανάστροφης αυτής σχέσης άμεσων και έμμεσων φόρων στη χώρα μας οφείλεται κυρίως στο γεγονός ότι ή χώρα μας έχει το μεγαλύτερο ίσως ποσοστό αυτοαπασχολουμένων όπου το εισόδημα τους είναι δύσκολο να εντοπιστεί σε αντίθεση με τους μισθωτούς και τους συνταξιούχους που φορολογείται στη πηγή. Ωστόσο τα τελευταία χρόνια, και ιδιαίτερα μετά το 1996, λόγω έντασης των φορολογικών ελέγχων ο ρυθμός μεταβολής των εσόδων από ΦΠΑ έχει αυξηθεί οπότε έχει αρχίσει να βελτιώνεται σημαντικά η σχέση μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων. Με βάση την ανωτέρω επικρατούσα άποψη άμεσοι φόροι στο σύστημά μας είναι:

- Ο φόρος εισοδήματος
- Ο φόρος κεφαλαίου (γονικών παροχών, κληρονομιών, δωρεών)

Ενώ έμμεσοι φόροι είναι :

- Οι δασμοί
- Οι φόροι κατανάλωσης
- Ο φόρος κύκλου εργασιών (Φ.Κ.Ε.)
- Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) καθώς και όσοι άλλοι φόροι μπορούν να επιρριφθούν από τους κατά νόμο φορολογουμένους σε τρίτους.

Το πιο σημαντικό πρόβλημα που αντιμετωπίζει η φορολογική πολιτική είναι να μπορέσει να ρυθμίσει τη συνύπαρξη των άμεσων και έμμεσων φόρων στο φορολογικό σύστημα που θα εφαρμόσει, έτσι ώστε να μην υπάρχουν φορολογικές αδικίες για το κοινωνικό σύνολο. Για το λόγο αυτό πρέπει να μελετήσει τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα τόσο των άμεσων όσο και των έμμεσων φόρων. Επίσης, ένα από τα σπουδαιότερα ζητήματα που απασχολεί την πρακτική της Δημοσιονομικής διοίκησης και τα Δικαστήρια των κρατών μελών της ΕΕ, κυρίως μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων και την εγκαθίδρυση της ενιαίας εσωτερικής αγοράς μεταξύ αυτών, είναι η αντιμετώπιση των εμποδίων που προκαλούνται στη λειτουργία των κανόνων της αγοράς αυτής. Γιατί, υπάρχει μεγάλη καθυστέρηση στην προσαρμογή της ξεχωριστής φορολογικής νομοθεσίας των κρατών μελών

στον τομέα της άμεσης φορολογίας προς το κοινοτικό δίκαιο (πρωτογενές και παράγωγο). Τα εμπόδια αυτά κυρίως αναφέρονται στον τομέα λειτουργίας των κανόνων του ανταγωνισμού και ειδικότερα στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, στους τομείς λειτουργίας των θεμελιωδών οικονομικών ελευθεριών (όπως στην ελεύθερη κυκλοφορία προσώπων, επιχειρήσεων, υπηρεσιών και κεφαλαίων) που προβλέπουν οι διατάξεις της Συνθήκης, καθώς επίσης και στους τομείς που αφορούν την εναρμόνιση της φορολογίας του εισοδήματος που προέρχεται από τη διασυνοριακή συνεργασία των επιχειρήσεων, από τους τόκους καταθέσεων των κατοίκων διαφορετικών κρατών μελών και από τους διανεμόμενους τόκους και δικαιώματα μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, που προβλέπουν οι εκάστοτε κοινοτικές οδηγίες.

Τα προβλήματα αυτά έως σήμερα, αντιμετωπίζονται από τη νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΔΕΚ), που άρχισε να διαμορφώνεται κυρίως κατά τη δεκαετία του 1990-2000, αλλά και από την εναρμόνιση της φορολογικής νομοθεσίας των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας προς τις εκδοθείσες κοινοτικές οδηγίες.

3.6 Πλεονεκτήματα – Μειονεκτήματα Άμεσων Έμμεσων Φόρων

Η σχέση μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων δείχνει την ανάπτυξη ή όχι ενός κράτους. Συνήθως όταν υπάρχουν μεγαλύτεροι άμεσοι φόροι σ' ένα κράτος, τότε αυτό είναι σε ανάπτυξη, ενώ οι μικροί υπάρχουν στα υποανάπτυκτα κράτη.

Τα κυριότερα πλεονεκτήματα των άμεσων φόρων είναι τα εξής : Δ. Γκίνογλου (2014), «Φορολογική Λογιστική Ι», σελ.28-29

- 1) Δικαιότεροι για τους πολίτες
- 2) Έχουν Σταθερότητα απόδοσης
- 3) Έχουν Μικρό κόστος είσπραξης
- 4) Υπάρχει Ακριβής γνώση ποσών από τους φορολογουμένους

Ενώ, τα κυριότερα μειονεκτήματα των άμεσων φόρων είναι:

- 1) Δεν έχουν άμεση απόδοση όπως οι έμμεσοι
- 2) Ευνοούν τη φοροδιαφυγή
- 3) Γίνονται αντικείμενο πολιτικής εκμετάλλευσης (αλλαγή φορολογικής βάσης, εναλλαγή φορολογικών συντελεστών, κλπ
- 4) Υπάρχει δυσκολότερη διαδικασία είσπραξης

Τα κυριότερα πλεονεκτήματα των έμμεσων φόρων είναι τα εξής:

- 1) Υπάρχει πιο εύκολη είσπραξη
- 2) Γίνεται ευκολότερη καταβολή
- 3) Υπάρχει δυσκολότερη φοροδιαφυγή
- 4) Γίνεται μεγαλύτερη απόδοση
- 5) Εισπράττονται και από ξένους (τουρίστες)

Ενώ, τα κυριότερα μειονεκτήματα των έμμεσων φόρων είναι:

- 1) Υπάρχει Αβέβαιη είσπραξη σε περιόδους οικονομικών κρίσεων
- 2) Όταν έχουμε ζήτηση ειδών πάλι η είσπραξη των φόρων είναι αβέβαιη.

3.7. Κανόνες - αρχές που διέπουν τη φορολογία

Στα σύγχρονα κράτη, η επιβολή των φόρων εξυπηρετεί, δημοσιονομικούς και κοινωνικοοικονομικούς σκοπούς. Με την επιβολή των φόρων το δημόσιο αποβλέπει στην εξασφάλιση των πόρων που χρειάζεται για την εξυπηρέτηση των πάσης φύσεως αναγκών των πολιτών, όπως η Δημόσια ασφάλεια, η Δημόσια Υγεία, η Παιδεία, η απονομή της Δικαιοσύνης κλπ. Ταυτόχρονα με την επιβολή των φόρων και κυρίως του φόρου εισοδήματος εξυπηρετείται και η κοινωνική σκοπιμότητα των φόρων, η οποία συμβάλλει στη δικαιότερη κατανομή του πλούτου και την άμβλυνση των οικονομικών και κοινωνικών ανισοτήτων μεταξύ των πολιτών. Ακόμη, με την επιβολή των φόρων και κυρίως των έμμεσων φόρων και δασμών που επιβάλλονται στα εισαγόμενα αγαθά, τα κράτη αποβλέπουν στην προστασία των εγχώριων παραγομένων αγαθών και την ανάπτυξη ανταγωνιστικών οικονομικών μονάδων έναντι άλλων χωρών. (Θ. Καραγιώργος (2021), «Λογιστική Εταιριών» σελ. 439)

Η φορολογία θεσπίζεται από την εκάστοτε κυβέρνηση κάθε κράτους-πολιτείας και επιβάλλεται πάντοτε με βάση ορισμένους κανόνες και αρχές που είναι αναγνωρισμένες διεθνώς. Οι σπουδαιότεροι κανόνες όμως διατυπώθηκαν από τον Σκωτσέζο οικονομολόγο και φιλόσοφο Adam Smith (1723-1790), ο οποίος στο έργο του "Ο πλούτος των Εθνών" (The wealth of Nations, 1776 UK), τους διατύπωσε ως εξής: Ν.Χ. Τότσης - Χ.Ν. Τότσης (1993) «Ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος» τ.1, σελ.10)

1) Ο Κανόνας Φορολογικής δικαιοσύνης και ισότητας.

Σύμφωνα με τον κανόνα αυτό όλοι οι φορολογούμενοι Έλληνες πολίτες πρέπει να εισφέρουν στις δαπάνες του κράτους ανάλογα με την οικονομική τους κατάσταση και το εισόδημα που αποκτούν εντός ή εκτός των ορίων της Ελληνικής επικράτειας.

2) Ο Κανόνας της βεβαιότητας του φόρου.

Σύμφωνα με τον κανόνα αυτό πρέπει: «Ο φόρος είναι πράξη βέβαιη και όχι αυθαίρετη». Επιβάλλεται χωρίς διάκριση και χωρίς εξαιρέσεις σε όλους του πολίτες οι οποίοι είναι ενήμεροι για το ύψος του πληρωτέου φόρου, το χρόνο πληρωμής καθώς και ο τρόπο με τον οποίο θα γίνει η πληρωμή. Τα παραπάνω είναι σαφώς προσδιορισμένα, έτσι ώστε ο πολίτης να γνωρίζει πλήρως και ξεκάθαρα τις υποχρεώσεις του προς το Δημόσιο χωρίς τον κίνδυνο τυχόν παρερμηνειών.

3) Ο Κανόνας της προσφορότητας ή καταλληλότητας του φόρου.

Σχετίζεται με τον τρόπο, και χρόνο πληρωμής του φόρου, έτσι ώστε ο κάθε φορολογούμενος πολίτης να διευκολύνεται από κάθε άποψη.

4) Ο Κανόνας της οικονομικότητας του φόρου.

Αναφέρεται στο γεγονός ότι ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σύμφωνα με την οικονομική αρχή, δηλ με τέτοιο τρόπο ώστε η διαφορά ανάμεσα στο φόρο που οφείλουν να καταβάλλουν οι πολίτες και στο ποσό που θα εισπράττει το Δημόσιο να είναι η μικρότερη δυνατή.

5) Ο Κανόνας της βεβαιότητας και σταθερότητας του φόρου.

Σύμφωνα με τον κανόνα αυτό ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται κατά τέτοιο τρόπο και ποσοστό, ώστε να επιτυγχάνεται η καλύτερη δυνατή ταμειυτική απόδοση αυτού. Επίσης να μην προτρέπει τους πολίτες να αναζητούν μεθόδους και ενέργειες που οδηγούν σε καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου.

6) Ο Κανόνας αποφυγής διπλής φορολογίας.

Ο κανόνας της αποφυγής της διπλής φορολογίας, ο οποίος πρέπει να εφαρμόζεται τόσο σε εθνικό επίπεδο, όσο και στις σχέσεις μεταξύ διαφόρων Κρατών. Έτσι, σε διακρατικό επίπεδο έχουν υπογραφεί διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Η χώρα μας έχει υπογράψει με αρκετά Κράτη και εφαρμόζει τέτοιες συμβάσεις. Πρόσφατα έχει υπογράψει τη Σ.Α.Δ.Φ. (συμφωνία αποφυγής διπλής φορολογίας).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ

4.1 Γενικά

Η δραστηριοποίηση των επιχειρήσεων εκτός των ορίων της Ελληνικής Επικράτειας και γενικότερα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης με την ταυτόχρονη αύξηση των επιχειρηματικών αλλαγών λόγω της τεχνολογίας, εκτός των άλλων, δημιούργησε νέες μορφές επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η ύπαρξη των νέων μορφών επιχειρηματικής δραστηριότητας οδήγησε με τη σειρά της στην ανάγκη για ένα νέο νομικό πλαίσιο και ένα ολοκληρωμένο σύστημα λογιστικής παρακολούθησης των διενεργούμενων πράξεων, για έλεγχο των πραγματοποιηθέντων διαδικασιών στο πλαίσιο άσκησης της εταιρικής δραστηριότητας. Για την ορθή και αποτελεσματική εφαρμογή όλων των ανωτέρω, βασική προϋπόθεση είναι η υιοθέτηση ορισμένων βασικών κανόνων και αρχών. Η εφαρμογή αυτών των κανόνων και αρχών διασφαλίζει την εγκυρότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ο έλεγχος και η συνεχής παρακολούθηση της ορθής τήρησής τους αποτελεί έναν ανεξάρτητο κλάδο της Λογιστικής, την Ελεγκτική.

4.2 Ορισμός και Έννοια της Ελεγκτικής Επιστήμης

Η Ελεγκτική αποτελεί σήμερα τον πιο σημαντικό και αξιόλογο κλάδο της Λογιστικής, διότι ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν την ομαλή διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Αντικείμενό της συνιστά ο έλεγχος των διαδικασιών και των μεθόδων που εφαρμόστηκαν από την επιχείρηση κατά τη διάρκεια του διαχειριστικού έτους και διενεργείται από πρόσωπα ανεξάρτητα προς την οικονομική μονάδα (ορκωτοί ελεγκτές). Τα προαναφερθέντα διενεργούνται στο πλαίσιο του νόμου περί ανωνύμων εταιριών, των γενικών παραδεκτών λογιστικών αρχών και προτύπων, προκειμένου να ελεγχθούν και να επιβεβαιωθεί κατά πόσο τα δημοσιευμένα οικονομικά στοιχεία είναι αξιόπιστα.

Η Αμερικανική Ένωση Λογιστικής (American Accounting Association) (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013) ορίζει την Ελεγκτική ως «μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης

μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων, για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες».

Το αντικείμενο λοιπόν της ελεγκτικής είναι ο έλεγχος των επιχειρήσεων με στόχο:

1) την πρόληψη, αποκάλυψη ή καταστολή ακούσιων ή εκούσιων λογιστικών λαθών και οικονομικών ατασθαλιών, και

2) την πιστοποίηση, ύστερα από διενέργεια συστηματικού ελέγχου και ανάλογων δοκιμαστικών επαληθεύσεων, της αξιοπιστίας των οικονομικών δεδομένων, της πιστοληπτικής ικανότητας, καθώς και της ορθής εφαρμογής των κείμενων φορολογικών διατάξεων.

Αναλυτικότερα, οι βασικοί σκοποί του ελέγχου είναι οι εξής (Τσακλάγκανος, 2001):

- Ο εντοπισμός και η πρόληψη ηθελημένων ή αθέλητων λογιστικών λαθών,
- Η διερεύνηση, η αποκάλυψη και η καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων ,
- Η έγκριση, η ανάλυση και ο σχολιασμός της ακρίβειας και πιστότητας των διαφόρων οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους,
- Η αξιολόγηση της σύνταξης και της παράθεσης διαφόρων επιμέρους σημείων των οικονομικών καταστάσεων, που συνήθως αποτελούν ενδιαφέροντα και κατατοπιστικά στοιχεία για την πορεία και τις τάσεις που επικρατούν μέσα στην επιχείρηση,
- Η πιστοποίηση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των κάθε είδους αριθμοδεικτών για την εξαγωγή των ανάλογων χρήσιμων συμπερασμάτων,
- Η υπογράμμιση των ατελειών και ο καθορισμός των αδυναμιών στο όλο κύκλωμα της επιχειρηματικής και διαχειριστικής απεικόνισης,
- Η Στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης των κάθε λογής απαιτήσεων της επιχείρησης, προκειμένου να υπολογιστούν οι πιθανές επισφάλειες και να γίνει έτσι δυνατός ο σχηματισμός των σωστών προβλέψεων.

4.3 Διακρίσεις των Ελέγχων

Οι έλεγχοι που διενεργούνται διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με τα κριτήρια που λαμβάνονται κάθε φορά . Έτσι , ανάλογα των φορέων που διενεργούν τον έλεγχο , έχουμε τις εξής κατηγορίες ελέγχου:

- **Εσωτερικός Έλεγχος** είναι ο έλεγχος που διενεργείται από πρόσωπο που έχει εξαρτημένη σχέση εργασίας ως έμμισθου υπαλλήλου της ελεγχόμενης επιχείρησης, αλλά ταυτόχρονα διαθέτει και τα επιστημονικά προσόντα της γνώσης καθώς και τα επαγγελματικά προσόντα της εμπειρίας και του ήθους. Απώτερος σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι ο περιορισμός των επιχειρηματικών κινδύνων και λαθών, η διασφάλιση της αξιοπιστίας των βιβλίων-

στοιχείων, η εξακρίβωση οικονομικών γεγονότων πιθανής απάτης & η διαφύλαξη της περιουσίας της επιχείρησης.

- **Εξωτερικός Έλεγχος** είναι ο έλεγχος που διενεργείται από πρόσωπο φυσικό ή νομικό που δεν έχει εξαρτημένη σχέση εργασίας με την ελεγχόμενη επιχείρηση, έχει άδεια ασκήσεως επαγγέλματος, διαθέτει τα απαιτούμενα προσόντα βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου¹ και στοχεύει στην ακριβή Απεικόνιση του συνόλου των χρηματοοικονομικών Καταστάσεων απαλλαγμένες από κάθε ουσιώδη σφάλματα και παραλήψεις.
- **Κρατικός Έλεγχος** είναι ο έλεγχος που διενεργείται από ελεγκτικούς φορείς του κράτους όπως ομάδες ελεγκτών Εφοριακών Υπαλλήλων, του Ελεγκτικού Συνεδρίου, του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, το Συμβούλιο Επιθεώρησης Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων που έχουν ως κύριο στόχο τη Διασφάλιση του δημοσίου χρήματος.

4.4 Εσωτερικός Έλεγχος

Η Διοίκηση (Λουμιάτης, 2015) κάθε οικονομικής μονάδας έχει την ευθύνη για τη χρηστή διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων της, καθώς και τη μεγέθυνσή τους. Ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται με την άμεση επίβλεψη όλων των συναλλαγών από τη Διοίκηση ή από εξειδικευμένους ελεγκτές τους οποίους θα διορίσει η οικονομική μονάδα.

Στις μεγάλες οικονομικές μονάδες η άμεση επίβλεψη όλων των συναλλαγών από τη Διοίκηση είναι ανέφικτη, γι' αυτό ο προαναφερόμενος στόχος επιτυγχάνεται μέσω της ανάπτυξης ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Με τον όρο "σύστημα εσωτερικού ελέγχου" ή "εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας" εννοούμε:

- α) Την πρέπουσα οργάνωση των οικονομικών, λογιστικών, μηχανογραφικών και λοιπών υπηρεσιών της οικονομικής οντότητας
- β) Την πρόσφορη κατανομή ευθυνών και αρμοδιοτήτων του προσωπικού, και
- γ) Την κατάλληλη εφαρμογή κανόνων, διαδικασιών και ελέγχων ώστε:
 - να περιορίζονται οι κίνδυνοι λαθών και άλλων ανωμαλιών κατά την διεξαγωγή των συναλλαγών,
 - να αποκτούν μεγαλύτερη αξιοπιστία και ακρίβεια τα λογιστικά στοιχεία της οικονομικής οντότητας,

¹ Η Υιοθέτηση των ΔΠΕ έγινε βάση του άρθρ. 24 του Ν.3693/2008)

- και να φυλάσσονται τα περιουσιακά της στοιχεία αποτελεσματικά.

Η οργάνωση του λογιστικού πλαισίου, η εφαρμογή των κανόνων και των διαδικασιών, όπως και η κατανομή των καθηκόντων και ευθυνών είναι τα βασικά συστατικά που συνθέτουν ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου μιας οικονομικής οντότητας. Το δε μέγεθος της οικονομικής μονάδας, η φύση του κλάδου όπου αναπτύσσει τις δραστηριότητές της, καθώς και το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο είναι οι βασικοί παράγοντες που επιδρούν στην ανάπτυξη ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Οι οικονομικές οντότητες και κυρίως οι μεγάλες σε μέγεθος, πρέπει να αναπτύσσουν και να εφαρμόζουν εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας, δεδομένου της ανάγκης να διασφαλίσουν την ομαλή και αποτελεσματική λειτουργία τους και να ελαχιστοποιήσουν τον κίνδυνο μη συμμόρφωσης με το εκάστοτε ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και κανονισμούς.

Οι εσωτερικές δικλίδες (internal controls) είναι μια σειρά ενεργειών που σχεδιάζεται και υλοποιείται από τη Διοίκηση και από το προσωπικό της οικονομικής οντότητας με σκοπό την παροχή εύλογης διασφάλισης σχετικά με την επίτευξη των στόχων της, σε σχέση με την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των λειτουργιών της καθώς και τη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς (Λουμιώτης, 2015). Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου (Internal Audit Function) είναι μια αξιολογική δραστηριότητα που δημιουργείται συνήθως εντός της οικονομικής μονάδας. Οι λειτουργίες της περιλαμβάνουν την εξέταση, αξιολόγηση και παρακολούθηση της επάρκειας και αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων.

4.5 Εξωτερικός Έλεγχος

Εξωτερικός έλεγχος είναι ο έλεγχος που διενεργείται από πρόσωπο φυσικό ή νομικό που δεν έχει εξαρτημένη σχέση εργασίας με την ελεγχόμενη επιχείρηση, έχει άδεια ασκήσεως επαγγέλματος, διαθέτει τα απαιτούμενα προσόντα βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και στοχεύει στην ακριβή Απεικόνιση του συνόλου των χρηματοοικονομικών Καταστάσεων απαλλαγμένες από κάθε ουσιώδη σφάλματα και παραλήψεις. Τα κύριο χαρακτηριστικό του εξωτερικού ελέγχου είναι ο διορισμός ενός εξωτερικού ελεγκτή, ο οποίος έχει άριστες γνώσεις λογιστικής και γνωρίζει τις ιδιαιτερότητες του συγκεκριμένου κλάδου στον οποίο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα η οικονομική οντότητα.

Το 1920 έγινε στη χώρα μας η πρώτη προσπάθεια νομοθετικής θέσπισης της ιδιότητας του Ελεγκτή των Αωνόμων Εταιρειών βάσει του άρθρ. 36παρ1 κ.ν.2190/1920. Οι ΑΕ

προκειμένου να εκπληρώνουν τις νομοθετικές τους υποχρεώσεις, προσελάμβαναν έναντι συμβολικής (Περάκης, 1984) αμοιβής πρόσωπα που δεν είχαν ουσιαστικά κανένα προσόν, αλλά μόνο υπέγραφαν τις οικονομικές καταστάσεις και χωρίς να διενεργούν κανέναν έλεγχο. Ο νόμος βάσει του άρθρ.63 παρ.1 εδάφ.α,κ.ν.2190/20, όμως προέβλεπε την υποχρέωση των ελεγκτών να τηρήσουν απόλυτη εχεμύθεια για τις πληροφορίες που ελάμβαναν γνώση κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Αργότερα με το Ν.Δ.3329/1955 «περί συστάσεως Σώματος Ελλήνων Ορκωτών Λογιστών» έγινε ουσιαστικά η θεσμική αναγνώριση του Εξωτερικού ελεγκτή. Ιδρύθηκε το Σώμα Ορκωτών Λογιστών που η λειτουργία του άρχισε το Νοέμβριο του 1956. Το ΣΟΛ αποτέλεσε Δημόσιο φορέα με σωματειακή οργάνωση (Περάκης, 1984).

4.6 Φορολογικός Έλεγχος

Με τον όρο φορολογικό έλεγχο εννοούμε όλες εκείνες τις ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται από τα αρμόδια όργανα του κράτους έτσι ώστε να εξακριβωθεί επακριβώς η φορολογική συμμόρφωση ή μη των φυσικών ή νομικών προσώπων. Ο έλεγχος πραγματοποιείται μέσα στο πλαίσιο της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και ότι αυτό συνεπάγεται όπως η υποβολή εμπρόθεσμων ή εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, η έκδοση ή λήψη φορολογικών παραστατικών, η τήρηση βιβλίων σύμφωνα με τον πρώην κώδικα βιβλίων και στοιχείων ή η υιοθέτηση από πλευράς των επιχειρήσεων του νέου λογιστικού πλαισίου βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων κ.λπ.

Οι ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθούνται κατά την διεκπεραίωση ενός φορολογικού ελέγχου όπως αρχικά είναι ο σχεδιασμός του ελέγχου, η μετέπειτα συλλογή των φορολογικών τεκμηρίων, τα φύλλα έκθεσης ελέγχου και τελικά η αποτύπωση της φορολογικής εικόνας-υποχρέωσης της οικονομικής οντότητας αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της έννοιας του φορολογικού ελέγχου (Πιερής, Κουτσούκος, Χαλβατσιώτης, Μανουσάκης & Τρυποσκούφης, 2008).

Η σπουδαιότητα του φορολογικού ελέγχου είναι άκρως σημαντική, γιατί έχει τεράστια οικονομική και κατ' επέκταση κοινωνική σημασία. Επειδή από την αποτελεσματικότητά του εξαρτάται ο ακριβής προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος και η δικαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους στους πολίτες.

Ειδικότερα ένα αποτελεσματικό σύστημα φορολογικού ελέγχου συμβάλλει:

- Στη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών
- Στην αύξηση των δημοσίων εσόδων

- Στην επιτάχυνση του ρυθμού οικονομικής ανάπτυξης

Σκοπός του φορολογικού ελέγχου είναι να προβεί σε εξακρίβωση της ακρίβειας και ειλικρίνειας των φορολογικών δηλώσεων των Νομικών ή Φυσικών Προσώπων ώστε να προσδιοριστούν οι αντίστοιχες φορολογικές τους υποχρεώσεις. Στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια του ελέγχου διαπιστωθούν διαφορές, τότε σύμφωνα με τις προβλεπόμενες ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις προσδιορίζεται η φορολογητέα ύλη εκ νέου, καθώς επίσης και οι περαιτέρω φορολογικές επιβαρύνσεις. Βέβαια, απαραίτητη προϋπόθεση για έναν σωστό έλεγχο είναι η ακεραιότητα, η αντικειμενικότητα, η εχεμύθεια, η επαγγελματική ικανότητα και δέουσα συμπεριφορά των οργάνων που διενεργούν τον φορολογικό έλεγχο. Οι νόμοι που διέπουν το πλαίσιο διεξαγωγής του ελέγχου πρέπει να εφαρμόζονται αυστηρά και με τυπικότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου καθώς και του κάθε φορολογούμενου προσώπου.

4.7 Διακρίσεις του Φορολογικού Ελέγχου

Βάσει του **ν.4174/2013** ο φορολογικός έλεγχος διακρίνεται σε :

Προληπτικός είναι ο έλεγχος που ως κύριο χαρακτηριστικό του εμπεριέχει το στοιχείο του αιφνιδιασμού. Ο έλεγχος αυτός διενεργείται εντός των εγκαταστάσεων της οικονομικής οντότητας ή ακόμη και εκτός αυτών. Πρόκειται για σύντομο, επιτόπιο έλεγχο ο οποίος έχει σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης του ΦΠΑ , του ΦΜΥ και λοιπών παρακρατηθέντων φόρων.

Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός.

Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Συνήθως πρέπει να εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.

Ο **προσωρινός** έλεγχος αφορούσε συγκεκριμένες διαχειριστικές χρήσεις ή μεμονωμένα και συγκεκριμένη φορολογική περίοδο εντός μιας διαχειριστικής χρήσης. Σκοπός αυτού του ελέγχου ήταν η διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης σε ορισμένες εκ του συνόλου φορολογικές υποχρεώσεις. Επίσης ο προσωρινός έλεγχος συνδύαζε στοιχεία τόσο από τον προληπτικό όσο και από τον τακτικό έλεγχο και οδηγούσε στην έκδοση προσωρινών φύλλων ελέγχου.

Ο **τακτικός** έλεγχος όμως ήταν εκείνος που είχε ως σκοπό τον πλήρη έλεγχο όλων των φορολογικών αντικειμένων και υποχρεώσεων μιας επιχείρησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΝΕΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ

5.1 Εισαγωγικά

Ο εντοπισμός της φορολογητέας ύλης για τις οικονομικές οντότητες που τηρούν λογιστικά βιβλία σε σύγκριση με τις φορολογικές τους δηλώσεις δεν είναι πάντοτε ευχερής . Αυτό διότι η πραγματική οικονομική κατάσταση των φορολογουμένων ιδιαίτερα αυτών που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δεν αποτυπώνεται πλήρως στα λογιστικά τους βιβλία λόγω μη έκδοσης των απαιτούμενων παραστατικών κατ'αυτόχρονα λόγω υποεκτίμησης ή υπερεκτίμησης των εσόδων και των εξόδων.

Προκειμένου οι φορολογικές αρχές να εντοπίσουν και να επιβάλουν τον πραγματικό φόρο έχουν καθιερώσει και εφαρμόζουν τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού των εσόδων .

Η Ελληνική νομοθεσία με τις διατάξεις των άρθρων 28 ν.4172/2013 και 27 ν. 4174/2014 (νυν ν.4987/2022) , οι φορολογικές αρχές έχουν δικαίωμα για τον προσδιορισμό των εσόδων που προκύπτουν από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και κατ'επέκταση και των φορολογητέων κερδών να εφαρμόζουν έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Αυτό φυσικά αφορά για έσοδα που δημιουργήθηκαν μετά την 1/1/2014.

5.2 Νομοθετικό Πλαίσιο & Περιεχόμενο Έμμεσων Μεθόδων Προσδιορισμού Εσόδων

Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας(Κ.Φ.Δ. Ν. 4987/2022) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος).

Ειδικότερα, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών των τεχνικών της ελεγκτικής.

Ειδικά, σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος (φυσικό ή νομικό προσωπικό) ασκεί ή προκύπτει ότι ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το εισόδημά του δύναται να προσδιοριστεί με μια εκ των κατωτέρω έμμεσων μεθόδων ελέγχου:

Με τη χρήση της αρχής των αναλογιών (περ. α΄ της παρ. 1 του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ.). Με τη χρήση της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (περ. δ΄ της παρ. 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.).

Κατ' εξουσιοδότηση της παρ. του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (νυν ν.4987/2022), εκδόθηκε η υπ' αρ. Α.1008/2020 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.Α με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ. Για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 3 της ως άνω Απόφασης, στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά.

5.3 Ανάπτυξη των Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου

5.3.α. Αρχή Αναλογιών

Με τη χρήση της μεθόδου αυτής προσδιορίζονται τα έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω της χρήσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων και ιδίως του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους.

Ειδικότερα, μέσω της εξέτασης των λογιστικών αρχείων και της ανάλυσης των οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης (πωλήσεις, κόστος πωληθέντων κ.λ.π), προσδιορίζονται, με αξιόπιστο τρόπο, αναλογίες, οι οποίες συσχετιζόμενες με το κόστος πωληθέντων της επιχείρησης οδηγούν στον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του ελεγχόμενου.

Η χρήση της ανωτέρω μεθόδου ενδείκνυται για τον προσδιορισμό εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα επιχειρήσεων, των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ως προς τον προσδιορισμό των αναλογιών που θα χρησιμοποιηθούν επισημαίνονται τα κάτωθι:

- Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων με , με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.
- Κύρια πηγή πληροφοριών για τον προσδιορισμό αξιόπιστων αναλογιών είναι τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης, στοιχεία τα οποία προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου, καθώς και από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία, πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους).
- Εφόσον ο προσδιορισμός αξιόπιστων αναλογιών δεν είναι ευχερής σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Με την υπ' αρ. Ε.2015/2020 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι, στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον ελεγχόμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Στην περίπτωση αυτή, τα εν λόγω ποσοστά και δείκτες δύναται να αναπροσαρμοσθούν από τον έλεγχο, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης(π.χ. Τύπος εμπορεύματος, γεωγραφική θέση και μέγεθος επιχείρησης, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοστούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.
- Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους-πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης-τιμής κόστους κ.λ.π., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Εφαρμογές Μεθόδου Αρχής Αναλογιών

Εφαρμογή 1

Επιχείρηση εμπορεύεται δύο προϊόντα A & B . Κατά το έτος 2000X με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης αντλούμε τα παρακάτω δεδομένα :

Έσοδα	-	Κόστος Πωληθέντων	Μικτό Κέρδος
50.000		10.000	40.000

Οι ποσότητες που αγοράστηκαν και από τα δύο προϊόντα αναλογικά ήταν οι ίδιες με μέση τιμή αγοράς για το A 0,3 € /μονάδα και του B 0,5 € /μονάδα αντίστοιχα. Η μέση τιμή πώλησης είναι ίση και για τα δύο προϊόντα και είναι 2,00€.

→ Στόχος : Ο προσδιορισμός των εσόδων της οικονομικής μονάδας με βάση την αρχή των αναλογιών .

Μεθοδολογία

1. Υπολογισμός Ποσοστού Μικτού Κέρδους επί του κόστους Πωληθέντων βάσει των δηλωθέντων στοιχείων στα λογιστικά βιβλία της οικονομικής μονάδας.

$$\frac{\text{Μικτό Κέρδος}}{\text{Κόστος Πωληθέντων}} = \frac{40.000}{10.000} = 4$$

2. Υπολογισμός μέσης τιμής αγοράς των δύο προϊόντων A&B από τη σχέση: $(0,3+0,5)/2=0,4$

3. Υπολογισμός μέσου Μικτού Κέρδους και Μέσου Περιθωρίου Μικτού Κέρδους.

A. Μέσο Μικτό Κέρδος = Μέση Τιμή Πώλησης – Μέση Τιμή Αγοράς = 2,00 - 0,4 = 1,6 €

B. Μέσο Περιθώριο Μικτού Κέρδους = Μέσο Μικτό Κέρδος/Μέση Τιμή Αγοράς=1,6/0,4= 4.

Παρατηρούμε ότι το μέσο περιθώριο Μικτού Κέρδους βάσει των τιμών πώλησης και αγοράς συμπίπτει με το περιθώριο μικτού κέρδους βάσει των λογιστικών βιβλίων , άρα δεν χρειάζεται διόρθωση εσόδων.

Εφαρμογή 2

Επιχείρηση εμπορεύεται δύο προϊόντα A & B . Κατά το έτος 2000X με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης αντλούμε τα παρακάτω δεδομένα :

Έσοδα	-	Κόστος Πωληθέντων	Μικτό Κέρδος
50.000		20.000	30.0000

Οι ποσότητες που αγοράστηκαν και από τα δύο προϊόντα αναλογικά ήταν οι ίδιες με μέση τιμή αγοράς για το A 0,3 € /μονάδα και του B 0,5 € /μονάδα αντίστοιχα. Η μέση τιμή πώλησης είναι ίση και για τα δύο προϊόντα και είναι 2,00€.

→ Στόχος : Ο προσδιορισμός των εσόδων της οικονομικής μονάδας με βάση την αρχή των αναλογιών .

Μεθοδολογία

1. Υπολογισμός Ποσοστού Μικτού Κέρδους επί του κόστους Πωληθέντων βάσει των δηλωθέντων στοιχείων στα λογιστικά βιβλία της οικονομικής μονάδας.

$$\frac{\text{Μικτό Κέρδος}}{\text{Κόστος Πωληθέντων}} = \frac{30.000}{20.000} = 1,5$$

2. Υπολογισμός μέσης τιμής αγοράς των δύο προϊόντων A&B από τη σχέση: $(0,3+0,5)/2 = 0,4$

3. Υπολογισμός μέσου Μικτού Κέρδους και Μέσου Περιθωρίου Μικτού Κέρδους.

A. Μέσο Μικτό Κέρδος = Μέση Τιμή Πώλησης – Μέση Τιμή Αγοράς = 2,00 - 0,4 = 1,6 €

B. Μέσο Περιθώριο Μικτού Κέρδους = Μέσο Μικτό Κέρδος/Μέση Τιμή Αγοράς = 1,6/0,4=4.

Παρατηρούμε ότι το μέσο περιθώριο Μικτού Κέρδους βάσει των τιμών πώλησης και αγοράς διαφέρει από το περιθώριο μικτού κέρδους βάσει των λογιστικών βιβλίων , άρα χρειάζεται διόρθωση εσόδων.

Έσοδα	-	Κόστος Πωληθέντων	Μικτό Κέρδος (ΚΠ*4)
x=;		20.000	80.0000

Επομένως , απαιτείται διόρθωση εσόδων $100.000-50.000 = 50.000$

Εφαρμογή 3

Ομόρρυθμη εταιρία με αντικείμενο δραστηριότητας καφετέριας υπόκειται σε φορολογικό έλεγχο για το φορολογικό έτος 200X και παρουσιάζει τα παρακάτω μεγέθη:

Έσοδα	-	Κόστος Πωληθέντων	Μικτό κέρδος	-	Λοιπές δαπάνες	ΖΗΜΙΑ
300.000		150.000	150.000		350.000	200.000

Μια περαιτέρω εξέταση των πραγματικών δεδομένων και συνδυάζοντας τον τιμοκατάλογο με τα τιμολόγια των προμηθευτών βρέθηκαν τα παρακάτω στοιχεία :

Τιμές αγοράς (χωρίς ΦΠΑ)	Μπύρα	Κρασί	Αναψυκτικά
	0,77€	1,2 €	0,33€

Τιμές πώλησης (χωρίς ΦΠΑ)	Μπύρα	Κρασί	Αναψυκτικά
	3,65€	8,00 €	2,25€

Υποθέτουμε ότι οι αναλογίες κατανάλωσης των τριών ποτών είναι :

Μπύρα = 30% , κρασί = 20% και αναψυκτικά = 50%.

→ Στόχος : Ο προσδιορισμός των εσόδων της οικονομικής μονάδας με βάση την αρχή των αναλογιών , με τη παραδοχή ότι ο έλεγχος αναγνώρισε φύρα σε όλα τα είδη ποτών 5% στην μπύρα 20% στο κρασί 10% στα αναψυκτικά και ότι διαπίστωσε την εφαρμογή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Μεθοδολογία

1. Υπολογισμός Ποσοστού Μικτού Κέρδους επί του κόστους Πωληθέντων βάσει των δηλωθέντων στοιχείων στα λογιστικά βιβλία της οικονομικής μονάδας.

$$\frac{\text{Μικτό Κέρδος}}{\text{Κόστος Πωληθέντων}} = \frac{150.000}{150.000} = 1$$

2. Υπολογισμός μέσης τιμής αγοράς των τριών προϊόντων Α&Β&Γ από τη σχέση :
 $(0,77+1,2+0,33) / 3 = 0,77$

3. Υπολογισμός μέσης τιμής πώλησης των τριών προϊόντων Α&Β&Γ από τη σχέση :
 $(3,65+8,0+2,25) / 3 = 4,63$

4. Υπολογισμός αναλογίας τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς για κάθε είδος χωριστά.

Μπύρα: $3,65 / 0,77 = 4,74$

Κρασί : $8,0 / 1,2 = 6,67$

Αναψυκτικά : $2,25 / 0,33 = 6,82$

και Μέσος όρος των τιμών αυτών: $(4,74+6,67+6,82) / 3 = 6,08$

5. Υπολογισμός μέσης αναλογίας των αναλογιών των τιμών πώλησης και αγοράς των τριών προϊόντων λαμβάνοντας υπόψη την φύρα σε κάθε είδος:

Μπύρα: $4,74 * 0,95 = 4,5$

Κρασί : $6,67 * 0,8 = 5,34$

Αναψυκτικά : $6,82 * 0,90=6,14$

6. Υπολογισμός σταθμισμένης μέσης αναλογίας τιμής πώλησης και τιμής αγοράς λαμβάνοντας υπόψη και τα ποσοστά κατανάλωσης.

$$(4,5)*30%+(5,34)*20% +(6,14)*50% = 1,04+1,28+3,07=5,49$$

Και τα δεδομένα διαμορφώνονται πλέον ως εξής :

Έσοδα (ΚΠ*5,49)	-	Κόστος Πωληθέντων	Μικτό κέρδος	-	Λοιπές δαπάνες	ΚΕΡΔΟΣ
823.500		150.000	673.500		350.000	323.500

Εφαρμογή 4

Ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας take away παραγωγή τριών ειδών υπόκειται σε φορολογικό έλεγχο για το φορολογικό έτος 200X και παρουσιάζει τα παρακάτω μεγέθη:

Έσοδα	-	Κόστος Πωληθέντων	Μικτό κέρδος
29.000		14.710	14.290

Τιμές παραγωγής (χωρίς ΦΠΑ)	Είδος Α	Είδος Β	Είδος Γ
	1,00€	1,12€	1,22€

Τιμές πώλησης (ΦΠΑ 24%)	Είδος Α	Είδος Β	Είδος Γ
	4,00€	4,20€	4,50€

→ Στόχος : Ο προσδιορισμός των εσόδων της οικονομικής μονάδας με βάση την αρχή των αναλογιών , με την παραδοχή ότι ο έλεγχος αναγνώρισε φύρα σε όλα τα είδη 10% και ότι διαπίστωσε την εφαρμογή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Μεθοδολογία

Από τη στιγμή που διαπιστώθηκε ότι για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης θα εφαρμοστεί η αρχή των αναλογιών θα πρέπει να γίνει πλήρης ανάλυση των στοιχείων κόστους των προϊόντων που εμπορεύεται η συγκεκριμένη οικονομική μονάδα και στη συνέχεια να προσδιορίσουμε την αναλογία του περιθωρίου του μικτού κέρδους με το κόστος παραγωγής και διάθεσης των προϊόντων.

1. Αποφορολόγηση των τιμών πώλησης από τη σχέση: **τιμή πώλησης/1,24**

Τόστ είδος Α = $4,00 / 1,24 = 3,23$

Τόστ είδος Β = $4,20 / 1,24 = 3,39$

Τόστ είδος Γ = $4,50 / 1,24 = 3,63$

2. Υπολογισμός Ποσοστού Μικτού Κέρδους επί του κόστους Πωληθέντων βάσει των δηλωθέντων στοιχείων στα λογιστικά βιβλία της οικονομικής μονάδας.

$$\frac{\text{Μικτό Κέρδος}}{\text{Κόστος Πωληθέντων}} = \frac{14.2900}{14.710} = 0,97$$

3. Υπολογισμός Μέσου Μικτού Κέρδους και Μέσου Περιθωρίου Μικτού Κέρδους .

A. Μέσο Μικτό Κέρδος = Μέση Τιμή Πώλησης – Μέση Τιμή κόστους παραγωγής .

$$\text{Τόστ είδος A} = 3,23 - 1,00 = 2,23$$

$$\text{Τόστ είδος B} = 3,39 - 1,12 = 2,27$$

$$\text{Τόστ είδος Γ} = 3,63 - 1,22 = 2,41$$

B. Μέσο Περιθώριο Μικτού Κέρδους = Μέσο Μικτό Κέρδος / Μέση Τιμή Παραγωγής

$$\text{Τόστ είδος A} = 2,23 / 1,00 = 2,23$$

$$\text{Τόστ είδος B} = 2,27 / 1,12 = 2,03$$

$$\text{Τόστ είδος Γ} = 2,41 / 1,22 = 1,98$$

4. Υπολογισμός μέσης αναλογίας περιθωρίων Μικτού Κέρδους επί του Κόστους

$$(2,23 + 2,03 + 1,98) / 3 = 2,08$$

5. Υπολογισμός μέσης αναλογίας των αναλογιών των τιμών πώλησης και αγοράς των τριών προϊόντων λαμβάνοντας υπόψη την φύρα :

$$2,08 * 0,90 = 1,87$$

και τα δεδομένα διαμορφώνονται πλέον ως εξής :

Έσοδα	-	Κόστος Πωληθέντων	Μικτό Κέρδος (ΚΠ*1,87)
42.218		14.710	27.508

5.3.β.Μέθοδος Σχέσης Τιμής Πώλησης προς Συνολικό Όγκο Κύκλου Εργασιών

Με τη μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης με τον αριθμό μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.

Σύμφωνα με την υπ' αρ. Ε. 2016/2020 εγκύκλιο, για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή βάσει τρίτων πηγών, τον αριθμό

μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, λαμβάνοντας υπόψη τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω διερεύνησης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. Σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορεύσιμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες / λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. Σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία). Όσον αφορά τη χρήση της ανωτέρου μεθόδου, αυτή ενδείκνυται για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

- α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας.
- β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

Εφαρμογή της μεθόδου τιμής πώλησης

Ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας take away παραγωγή τριών ειδών υπόκειται σε φορολογικό έλεγχο για το φορολογικό έτος 200X και παρουσιάζει τα παρακάτω μεγέθη:

Έσοδα	-	Κόστος Πωληθέντων	Μικτό κέρδος
29.000		14.710	14.290

Τιμές παραγωγής (χωρίς ΦΠΑ)	Είδος Α	Είδος Β	Είδος Γ
	1,00€	1,12€	1,22€

Τιμές πώλησης (ΦΠΑ 24%)	Είδος Α	Είδος Β	Είδος Γ
	4,00€	4,20€	4,50€

Έστω ότι για την παραγωγή των τριών προϊόντων χρησιμοποιήθηκαν 120.000γρ Α ύλης και για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος απαιτούνται 9γρ. Α ' ύλης.

→ Στόχος : Ο προσδιορισμός των εσόδων της οικονομικής μονάδας με βάση την μέθοδο τιμής πώλησης στον συνολικό κύκλο εργασιών , με την παραδοχή ότι ο έλεγχος αναγνώρισε φύρα σε όλα τα είδη 10% και ότι διαπίστωσε την εφαρμογή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Μεθοδολογία

Από τη στιγμή που διαπιστώθηκε ότι για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης θα εφαρμοστεί η μέθοδος της τιμής πώλησης στο συνολικό κύκλο εργασιών θα πρέπει να γίνει πλήρης ανάλυση των στοιχείων κόστους των προϊόντων που εμπορεύεται η συγκεκριμένη οικονομική μονάδα και ειδικότερα της ποσότητας των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια του έτους. Στη συνέχεια για να προσδιορίσουμε τα έσοδα θα πολλαπλασιάσουμε τις υποθετικές παραγόμενες μονάδες με την μέση τιμή πώλησης.

1. Αποφορολόγηση των τιμών πώλησης από τη σχέση: **τιμή πώλησης/1,24**

Τόστ είδος Α = $4,00 / 1,24 = 3,23$

Τόστ είδος Β = $4,20 / 1,24 = 3,39$

Τόστ είδος Γ = $4,50 / 1,24 = 3,63$

2. Υπολογισμός μέσης σταθμικής τιμής πώλησης από τη σχέση : $(3,23 + 3,39 + 3,63) / 3 = 3,42$

3. Υπολογισμός ποσότητας αναλωθέντων α ' υλών :

Αρχικό Απόθεμα	120.000 γρ.
+ Αγορές	-
-Τελικό Απόθεμα	- (120.000)* 10%
	108.000

Άρα η παραγόμενη ποσότητα είναι $108.000/9 = 12.000$ μον.

4.Υπολογισμός εσόδων :

$$12.000 * 3,42 = 41.040 \text{ €}$$

Επομένως , γίνεται διόρθωση εσόδων κατά $41.040 - 29.000 = 12.040 \text{ €}$

και τα δεδομένα διαμορφώνονται πλέον ως εξής :

Έσοδα	-	Κόστος Πωληθέντων	Μικτό κέρδος
41.040		14.710	26.330

5.3.γ Μέθοδος Ύψους των Τραπεζικών Καταθέσεων και Δαπανών σε Μετρητά

Αποτελεί μια συνηθισμένη προσέγγιση για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου όταν το εισόδημα το οποίο δηλώνει δεν δικαιολογεί τον πλούτο και τις δαπάνες του τρόπου διαβίωσης του. Με τη μέθοδο αυτή παρακολουθείται η κίνηση των διαθεσίμων κεφαλαίων

A. Της οικογένειας του φορολογούμενου , και

B. Των προστατευμένων μελών του.

Ειδικότερα η τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά , προσδιορίζει του φορολογουμένου με την εξής λογική.

Όταν ένας φορολογούμενος έχει στην κατοχή του χρήματα με δύο τρόπους μπορεί να τα χρησιμοποιήσει.

1. Είτε να τα καταθέσει σε κάποιο πιστωτικό ίδρυμα ή
2. Είτε να δαπανήσει πραγματοποιώντας διάφορες συναλλαγές επενδυτικού ή καταναλωτικού σκοπού ή τέλος για αναψυχή.

Στη μέθοδο αυτή αναλύονται και συγκρίνονται οι συνολικές καταθέσεις και το σύνολο των δαπανών με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα και προσδιορίζεται η διαφορά η οποία εφόσον δεν δικαιολογηθεί θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη. Στη συνέχεια υπόκειται σε φορολόγηση μαζί με τις προβλεπόμενες προσαυξήσεις.

Η φιλοσοφία της τεχνικής “του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών πραγματοποιείται σε τρία επίπεδα.

1. Σε επίπεδο τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά.

2. Σε επίπεδο καθαρής θέσης και

3. Σε επίπεδο ρευστότητας.

Το σκεπτικό όταν ελέγχουν το επίπεδο τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά είναι το εξής : Όταν ένας φορολογούμενος έχει μετρητά δύο είναι οι πιθανές χρήσεις του. Είτε να τα καταθέσει σε κάποιο πιστωτικό ίδρυμα είτε να τα δαπανήσει. Όταν το συνολικό ποσό από αυτά τα δύο δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα από το φορολογούμενο, η διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και φορολογείται.

Το σκεπτικό όταν ελέγχουν ένα φορολογούμενο σε επίπεδο καθαρής θέσης είναι το εξής : Όταν ένας φορολογούμενος έχει μετρητά δύο είναι οι πιθανές χρήσεις του. Είτε να τα επενδύσει σε κάποιο περιουσιακό στοιχείο είτε να τα δαπανήσει. Όταν το συνολικό ποσό από αυτά τα δύο δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα από το φορολογούμενο, η διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και φορολογείται.

Το σκεπτικό όταν ελέγχουν ένα φορολογούμενο σε επίπεδο ανάλυσης ρευστότητας είναι το εξής : Όταν ένας φορολογούμενος έχει μετρητά είναι λογικό ότι θα τα δαπανήσει. Όταν το ποσό δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα από το φορολογούμενο, η διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και φορολογείται.

Ο έλεγχος και η επαλήθευση της ορθότητας του δηλωθέντος εισοδήματος με τη τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών διενεργείται ως εξής :

	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΣΤΟ έτος 200X		XXX
ΜΕΙΟΝ :	A. Μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που κατατέθηκαν σε αντίστοιχους λογαριασμούς	XX	
	B. Ποσά που προέρχονται από εκταμίευση δανείων	XX	
	Γ. Συμμηφιστικές κινήσεις μετρητών μεταξύ των μελών της οικογένειας του φορολογούμενου	XX	
	Δ. Συναλλαγές και μεταφορές μετρητών που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις	XX	
	ΣΥΝΟΛΟ		(XXX)
ΠΛΕΟΝ:	A. Ποσά που αφορούν προσωπικές , οικογενειακές και επαγγελματικές δαπάνες	XX	
	ΣΥΝΟΛΟ		XXX
ΜΕΙΟΝ:	A. Έσοδα μη υποκείμενα σε φορολογία τα οποία δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς	XX	
	B. Αύξηση προκαταβολών πελατών και προεισπραχθέντων εσόδων	XX	
	Γ. Ποσά μείωσης των εισπρακτέων λογαριασμών	XX	
	ΣΥΝΟΛΟ		(XXX)
ΠΛΕΟΝ:	A. Ποσά μείωσης των προκαταβολών πελατών και προεισπραχθέντων εσόδων	XX	
	B. Ποσά αύξησης των εισπρακτέων λογαριασμών	XX	
	ΣΥΝΟΛΟ		XXX
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΗΣΙΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ		XXX

Εφαρμογή

Ο φορολογούμενος ΑΒ δήλωσε εισοδήματα κατά το έτος 200Χ 50.000€. Μετά από έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών του σε μετρητά διαπιστώθηκαν τα εξής :

1. Ποσό που κατατέθηκε από τον φορολογούμενο σε τραπεζικά ιδρύματα και οργανισμούς 100.000 €.
2. Ποσά μη υποκείμενα σε φορολόγηση 10.000€ , ποσά από εκταμίευση δανείων 20.000 € και συμψηφιστικές κινήσεις μεταξύ μελών της οικογένειας του φορολογούμενου 10.000€.
3. Ποσά που διατέθηκαν για αγορά και οικογενειακές δαπάνες 25.000€.
4. Ποσά μη υποκείμενα σε φορολόγηση 5.000€ , ποσό αύξησης των προκαταβολών πελατών 10.000€ .
5. Αύξηση εισπρακτέων λογαριασμών 10.000€.

→ Στόχος : Ο προσδιορισμός του σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του φορολογούμενου ΑΒ και η σύγκριση με το δηλωθέν εισόδημα.

	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΣΤΟ έτος 200Χ		100.000
ΜΕΙΟΝ :	A. Μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που κατατέθηκαν σε αντίστοιχους λογαριασμούς	10.000	
	B. Ποσά που προέρχονται από εκταμίευση δανείων	20.000	
	Γ. Συμψηφιστικές κινήσεις μετρητών μεταξύ των μελών της οικογένειας του φορολογούμενου	10.000	
	Δ. Συναλλαγές και μεταφορές μετρητών που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις	—	
	ΣΥΝΟΛΟ		(40.000)
ΠΛΕΟΝ:	A. Ποσά που αφορούν προσωπικές , οικογενειακές και επαγγελματικές δαπάνες		
	ΣΥΝΟΛΟ		25.000
ΜΕΙΟΝ:	A. Έσοδα μη υποκείμενα σε φορολογία τα οποία δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς	5.000	
	B. Αύξηση προκαταβολών πελατών και προεισπραχθέντων εσόδων	10.000	
	Γ. Ποσά μείωσης των εισπρακτέων λογαριασμών	—	
	ΣΥΝΟΛΟ		(15.000)
ΠΛΕΟΝ:	A. Ποσά μείωσης των προκαταβολών πελατών και προεισπραχθέντων εσόδων	—	
	B. Ποσά αύξησης των εισπρακτέων λογαριασμών	10.000	10.000
	ΣΥΝΟΛΟ		10.000
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΗΣΙΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ		80.000

Παρατηρούμε ότι υπάρχει μια διαφορά 30.000 € που θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

6.1 Ιστορική Αναδρομή Νομικού Πλαισίου

Στην φάση που διανύει η χώρα μας (μετά τη περίοδο λιτότητας και την επιβολή δύο μνημονίων) γίνονται συνεχείς αλλαγές που αφορούν την άμεση φορολογία, δηλαδή τη φορολόγηση φυσικών προσώπων. Οι συγκεκριμένες αλλαγές αποτέλεσαν μέρος των μέτρων λιτότητας που αναγκάστηκε να λάβει η ελληνική κυβέρνηση κατόπιν οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Αν ανατρέξουμε στη φορολογία εισοδήματος στην Αρχαία Ελλάδα θα διαπιστώσουμε ότι κατά κανόνα ήταν άμεση και το βάρος των φόρων ήταν ολοκληρωτικά στους πλούσιους. Δηλαδή στην αρχαία Αθήνα, πλήρωναν φόρους οι έχοντες και κατέχοντες Αθηναίοι, όπως και οι μέτοικοι («μετοίκιον»). Εκτός από αυτόν τον τακτικό φόρο, από το 440 π.Χ. η Αθήνα επέβαλλε στους συμμάχους της και έκτακτη εφάπαξ εισφορά, τη λεγόμενη επιφορά. Οι αρχαίοι φόροι έμπαιναν με την έγκριση της Βουλής και όσο για τη διαφάνεια, τα ονόματα όσων πλήρωναν αναγράφονταν στους φορολογικούς καταλόγους της εποχής, που βρίσκονταν σε κοινή θέα .

Ιστορικά η φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων υπό τη σύγχρονη μορφή της, εισήχθη με το νόμο 1640/1919 περί φορολογίας καθαρών προσόδων, νόμος που ίσχυσε για τριάντα πέντε περίπου έτη. Το σύστημα αυτό της φορολογίας των προσόδων αντικαταστάθηκε σχετικά με τα φυσικά πρόσωπα με το ΝΔ 3323/1955 από τον «ενιαίο φόρο» ή «προσωπικό φόρο» εισοδήματος φυσικών προσώπων, ο οποίος επιβάλλεται πλέον στο συνολικό απ' όλες τις πηγές καθαρό εισόδημα του φορολογουμένου (Καβαλάκης, 2005). Το έτος 1994 ψηφίστηκε με τον Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α') ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.). Με το νόμο αυτό κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο οι διατάξεις της νομοθεσίας που κάλυπτε τα πεδία της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, με τα βασικά (ΝΔ 3323/1995, ΝΔ 3843/1958) και τα συναφή νομοθετήματα.

6.2 Εξελικτική Αναδρομή Νομικού Πλαισίου στην Ελλάδα

Ο νόμος 1640/1919 (του Ελευθερίου Βενιζέλου) «περί φορολογίας καθαρών προσόδων» αποτέλεσε την αφετηρία για την θεσμοθέτηση και φορολόγηση στη χώρα μας με νέα φορολογικά συστήματα. Με τις διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου έγινε μια πρώτη προσπάθεια εκσυγχρονισμού του φορολογικού συστήματος της χώρας, καθιερώνοντας τις βασικές αρχές φορολογικού δικαίου. Συγκεκριμένα της φορολογικής δικαιοσύνης και ισότητας μεταξύ των πολιτών. Ταυτόχρονα καθιερώθηκε αναλυτικό και μικτό σύστημα φορολόγησης.

Με τον συγκεκριμένο νόμο είχαμε επτά είδη φόρων:

1. Το φόρο του εισοδήματος εξ οικοδομών
2. Το φόρο του εισοδήματος εξ εκμισθώσεως γαιών
3. Το φόρο επί του εισοδήματος εκ κινητών αξιών
4. Το φόρο επί του εισοδήματος εξ εμπορικών επιχειρήσεων
5. Το φόρο επί του εισοδήματος εκ γεωργικών επιχειρήσεων
6. Το φόρο επί του εισοδήματος εκ μισθωτών υπηρεσιών
7. Το φόρο επί του εισοδήματος εξ ελευθερίων επαγγελματιών» (Γκίνογλου, 2014).

Για κάθε κατηγορία των παραπάνω αναφερομένων εισοδημάτων, υποβάλλονταν υποχρεωτικά ξεχωριστή δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην οποία εφαρμόζονταν κάποιος αναλογικός φορολογικός συντελεστής. Στοιχεία μικτού φορολογικού συστήματος, εντοπίζονται σε δεύτερη φάση και μόνο στα εισοδήματα φυσικών προσώπων όταν το άθροισμα του συνόλου των εισοδημάτων τους υπερέβαινε ένα προκαθορισμένο χρηματικό ποσό (Γκίνογλου, 2014).

Το συγκεκριμένο σύστημα που καθιερώθηκε με τον Ν. 1640/1919 εφαρμόστηκε μέχρι το 1955. Στη συνέχεια εισάγεται με το ΝΔ 3323/1955 ο ενιαίος, προοδευτικός φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων. Αναλυτικότερα με τη θεσμοθέτηση του εν λόγω νόμου καθιερώνεται η υποβολή ενιαίας φορολογικής δήλωσης για το σύνολο των εισοδημάτων που αποκτά ο φορολογούμενος από κάθε πηγή. Το συνολικό εισόδημα φορολογείται πλέον με μία ενιαία κλίμακα. Επιπρόσθετα εισάγεται η έννοια της προοδευτικής κλίμακας η οποία γίνεται κοινωνικά και πολιτικά ευρέως αποδεκτή, κυρίως λόγω του ότι αποσκοπεί στην απονομή φορολογικής δικαιοσύνης μεταξύ των πολιτών, επιβαρύνοντας φορολογικά περισσότερο τα υψηλότερα εισοδήματα.

Επίσης με το άρθρο 16α του ΝΔ 3323/1955 οι μικρές επιχειρήσεις ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Αντίθετα για το εισόδημα που

αποκτάται από την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών φορολογούνται αποκλειστικά και μόνο τα φυσικά πρόσωπα, μέλη των εταιριών.

Τρία χρόνια αργότερα, θεσμοθετείται το ΝΔ 3843/1958 με το οποίο ρυθμίζεται ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων.

Μετά από τριάντα ένα χρόνια το ΠΔ 129/1989 τροποποιεί το ισχύον μέχρι τότε φορολογικό σύστημα εισάγοντας νέα φιλοσοφία ως προς τον τρόπο υπολογισμού του φόρου. Συγκεκριμένα, παύει να εφαρμόζεται η αφαίρεση των δαπανών από το συνολικό εισόδημα προκειμένου να υπολογισθεί το φορολογητέο εισόδημα αλλά βάσει της ίδιας φορολογικής κλίμακας υπολογίζεται πρώτα ο φόρος που αντιστοιχεί στο συνολικό εισόδημα, μετά ο φόρος που αντιστοιχεί στα αφορολόγητα ποσά και τέλος, αφαιρείται το ένα ποσό από το άλλο και ο φόρος που αναλογεί είναι η διαφορά τους.

Σημαντικό, είναι να σημειωθεί ότι το ίδιο έτος καταργείται η Β΄ πηγή εισοδήματος «εισόδημα εξ εκμισθώσεως γαιών» όπως ίσχυε με τον Ν. 1640/19 και Ν. 3323/55. Με το νόμο 2065/1992 επανέρχεται η Β΄ πηγή εισοδήματος και συγκεκριμένα ενσωματώνεται και ενοποιείται με την Α΄ πηγή εισοδήματος. Επίσης, καταργείται ως μέθοδος υπολογισμού του φόρου η αφαίρεση φόρου από φόρο. Ταυτόχρονα, καθιερώνεται η επιβολή φορολόγησης στα κέρδη των νομικών προσώπων με συντελεστή 35% , πράγμα που επέφερε μεγάλη φορολογική επιβάρυνση στις μικρές επιχειρήσεις ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ οι οποίες απαλλάσσονταν του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και φορολογούνταν αποκλειστικά και μόνο τα φυσικά πρόσωπα, μέλη των εταιριών.

Στη συνέχεια το 1994 ψηφίστηκε και αποτέλεσε την νέα πραγματικότητα στα φορολογικά δρώμενα της χώρας ο νόμος 2238/1994 ο οποίος και εφαρμόστηκε για περίπου είκοσι χρόνια. Το νέο αυτό νομοθέτημα το οποίο συμπεριλάμβανε στα άρθρα του τις ισχύουσες διατάξεις τόσο για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων όσο και νομικών προσώπων και το οποίο τροποποιήθηκε, συμπληρώθηκε και αντικαταστάθηκε στη διάρκεια των χρόνων πολλές διευκρινιστικές εγκυκλίους που εκδόθηκαν, και τελικά κατάφερε να διαμορφώσει ένα ολοκληρωμένο και σχετικά σαφή φορολογικό περιβάλλον για τον πολίτη.

Το 2013 στα πλαίσια σχεδιασμού φορολογικής μεταρρύθμισης του Υπουργείου Οικονομικών, υλοποιήθηκε και ψηφίστηκε ο νέος κώδικας φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 με έναρξη ισχύος το φορολογικό έτος 2014. Ο νέος αυτός νόμος επιδιώκει να απλοποιήσει το φορολογικό σύστημα της χώρας και να εναρμονιστεί, κατά το δυνατό, με την Ευρωπαϊκή οικονομική και κοινωνική πραγματικότητα. Ταυτόχρονα εισάγει νέα φιλοσοφία και διαμορφώνει νέο φορολογικό τοπίο, καταργεί, τροποποιεί και άλλοτε διατηρεί παλιές διατάξεις, εισάγει νέους κανόνες και αρχές.

Τέλος το 2016 συμπληρώθηκαν και αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε. Ν. 4172/2013) με το νόμο 4374/1.4.2016 ο οποίος έφερε τα πάνω κάτω στη φορολογία φυσικών προσώπων συμβάλλοντας στην αύξηση της φορολογίας, εξαιτίας της μεγάλης ανάγκης εσόδων που έχει το κράτος, για την κάλυψη αναγκών που προήλθαν από πολλούς παράγοντες εν μέσω της οικονομικής κρίσης.

Διατάξεις Ν. 4172/2013 φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) κατά το άρθρο 1 του Ν. 4172/2013 στο πεδίο εφαρμογής του ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος:

α) Των Φυσικών Προσώπων,

β) Των Νομικών Προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων.

Ο νέος Κ.Φ.Ε. ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης για τις κατηγορίες εισοδημάτων, καθώς και τον τρόπο απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, την προκαταβολή του φόρου και την παρακράτησή του. Βάση του Ν. 4172/2013 άρθρο 2 ως φυσικό πρόσωπο ή απλώς φορολογούμενος ορίζεται κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. Κατά το άρθρο 5§1 και 2 του εν λόγω νόμου ο φόρος εισοδήματος που θα επιβληθεί σε ένα φυσικό πρόσωπο προέρχεται από τα εισοδήματα που έχει λάβει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή (παγκόσμιο εισόδημα) για ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. «Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως:

α) Το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο,

β) Το εισόδημα από συντάξεις που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, από ημεδαπό κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στην Ελλάδα,

γ) Το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης,

δ) Το εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην ημεδαπή,

ε) Το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης,

στ) Το εισόδημα από τη μεταβίβαση παγίων περιουσιακών στοιχείων από αλλοδαπό που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,

ζ) Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή,

η) Το εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας, η οποία βρίσκεται στην ημεδαπή,

θ) Το εισόδημα από την πώληση μέρους ή ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, ή μετοχών, εισηγμένων ή μη στο ΧΑΑ εφόσον οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση,

ι) Το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή,

ια) Το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από τις νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή,

ιβ) Το εισόδημα από τόκους που οφείλονται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,

«Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει σε τρίτη χώρα εκτός της ημεδαπής και είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.

6.3 Η φορολογία στην χώρα μας

Η φορολογία στη χώρα μας ρυθμίστηκε αρχικά, από δυο βασικά φορολογικά νομοθετήματα : *Δ. Καούνης (2006) «Φορολογική λογιστική II», Συνοπτικό Εκπαιδευτικό Βοήθημα α) από το 3323/1955 και β) από το 3843/1958.

Το υποκείμενο του φόρου στο μεν πρώτο είναι τα φυσικά πρόσωπα, ενώ στο δεύτερο τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα το οποίο προκύπτει στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό, εφόσον ο φορολογούμενος (φυσικό πρόσωπο) κατοικεί ή έχει την έδρα του μόνιμα στην Ελλάδα. Για τον πιο σαφή προσδιορισμό του χρόνου απόκτησης του εισοδήματος θεωρείται σαν έτος αναφοράς η προηγούμενη διαχειριστική χρήση.

Με βάση τον τρόπο υπολογισμού του φόρου, τα φορολογικά συστήματα διακρίνονται σε δυο κατηγορίες.

1) το αναλογικό, σύμφωνα με το οποίο ο φορολογικός συντελεστής παραμένει πάντα σταθερός ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογητέας ύλης, και

2) το προοδευτικό, σύμφωνα με το οποίο πάντοτε τα υψηλότερα εισοδήματα συνεισφέρουν περισσότερο στη φορολόγηση και έτσι εξομαλύνονται οι ανισότητες των εισοδημάτων. Επίσης, η φορολογητέα ύλη χωρίζεται σε επιμέρους τμήματα, τα οποία ονομάζονται κλιμάκια εισοδήματος. Υπάρχει στην πρώτη βαθμίδα το αφορολόγητο κλιμάκιο και από εκεί και πέρα διαμορφώνονται οι συντελεστές φορολόγησης κατά αύξουσα σειρά. Στη χώρα μας το προοδευτικό σύστημα εφαρμόζεται από το 1955. Και τα δύο νομοθετήματα έχουν υποστεί

πάρα πολλές τροποποιήσεις έως σήμερα. Έχουμε περίπου γύρω στις 30 τροποποιήσεις (7) πάνω στα δυο αυτά βασικά νομοθετήματα (ν.3323/55 και ν.3849/58) με ιδιαίτερες αλλαγές

στους φορολογικούς νόμους (η μια διάψευση ακολουθεί την άλλη). Δ. Γκίνογλου (2014), «Φορολογική Λογιστική Ι», σελ.30

Αξίζει να σημειωθεί ότι στη χώρα μας μέχρι το 2013 (διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2012) ίσχυσε ο ενιαίος φόρος επί του καθαρού συνολικού εισοδήματος των φυσικών προσώπων που εισήχθη τότε με το ν.δ. 3323/1955 κωδικοποιήθηκε με τον ν.2238/94 και στη συνέχεια τροποποιήθηκε με τους ν.2386/96, 2390/96, 2443/96, 2459/97 και τροποποιείται και μέχρι σήμερα.

6.4 Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων

Κατόπιν στη χώρα μας ψηφίστηκε ο ν.4110/13(ΦΕΚ 17Α/23-01-2013) και στη συνέχεια ο ν.4172/13 ΝΕΟΣ ΚΦΕ, ο οποίος ενσωματώνει τον 4110/13 και ισχύει από 01-01-2014 (διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/13 .Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος:

α) των φυσικών προσώπων

β) των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων

Με βάση τον ανωτέρω νόμο υποχρέωση να υποβάλλει φορολογική δήλωση (Ε1), έχει κάθε φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας του και αποκτά πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα ανεξάρτητα αν είναι εξαρτώμενο μέλος ή όχι. Οι φορολογούμενοι που έχουν κάνει έναρξη εργασιών ατομικής ή οποιασδήποτε άλλης επιχείρησης, υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σε κάθε περίπτωση. Οι δε κάτοικοι εξωτερικού είναι υπόχρεοι για υποβολή δήλωσης μόνο όταν αποκτούν πραγματικό εισόδημα με οποιονδήποτε τρόπο από πηγές Ελλάδος.

Η ψήφιση του συγκεκριμένου νόμου έχει καταργήσει όλα τα προηγούμενα ή σχεδόν όλα, γιατί αποτελεί αντιγραφή των ξένων νόμων, κανόνων και αρχών των χωρών του ΟΟΣΑ, που σε πολλά σημεία εισάγει καινοτόμα στοιχεία και είναι μια νέα φορολογική πραγματικότητα για τη χώρα μας. Ένα από τα κύρια χαρακτηριστικά του είναι η υιοθέτηση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν προταθεί από τον ΟΟΣΑ. Από το 2005 τα κράτη μέλη άρχισαν να προτείνουν νέες φορολογικές ιδέες για τον υπολογισμό του εισοδήματος και έτσι τέθηκαν ορισμένες βασικές αρχές υπολογισμού με βάση τον έμμεσο τρόπο.

Οι Αρχές αυτές είναι οι εξής:) Δ. Γκίνογλου (2014), «Φορολογική Λογιστική Ι», σελ.36).

1) Η αρχή της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογουμένου

- 2) Των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά
- 3) Η αρχή των αναλογιών
- 4) Της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών
- 5) Της καθαρής θέσης του φορολογουμένου

Αξίζει να σημειωθεί ότι η αρχή της ανάλυσης ρευστότητας και της καθαρής θέσης εφαρμόζονται κυρίως όταν:

- α) υπάρχει αδικαιολόγητος πλουτισμός
- β) πραγματοποιούνται δαπάνες οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τα εισοδήματα του φορολογουμένου που δηλώθηκαν,
- γ) υπάρχουν βάσιμες υποψίες ή πληροφορίες ότι το πραγματικό εισόδημα είναι μεγαλύτερο από το δηλωθέν.

Μετά τις εκλογές του Ιουλίου 2019 άρχισαν να προετοιμάζονται αλλαγές για μείωση της φορολογίας. Για το λόγο αυτό ψηφίστηκε ο νόμος **4646/2019**. Ο Νόμος 4646/2019 Φορολογική μεταρρύθμιση με αναπτυξιακή διάσταση για την Ελλάδα ο οποίος αντικατέστησε αρκετά άρθρα ή ακόμη και πρόσθεσε επί του βασικού ΚΦΕ ν. .4172/2013.

6.4.α. Πηγές Εισοδήματος

Το «συνολικό εισόδημα» φυσικού προσώπου προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε..

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

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

6.4.β. Τεκμαρτή Φορολόγηση

Σαν εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας ορίζεται, όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Το *τεκμαρτό εισόδημα* υπολογίζεται με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του.

Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

Τα τεκμήρια διαβίωσης δεν θεσπίστηκαν με σκοπό τη φορολόγηση μη υπαρκτής φορολογικής ύλης, αλλά στο πλαίσιο άσκησης αποτελεσματικής φοροεισπρακτικής πολιτικής, προκειμένου να συμβάλλουν στην ανεύρεση της μη εμφανούς φορολογικής βάσης κάθε πολίτη, με απώτερο σκοπό την πάταξη της φοροδιαφυγής. Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 30 θεσπίζεται εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του.

6.4.γ. Πίνακες Φορολογίας Εισοδήματος

Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα και τα εισοδήματα που αποκτούνται από ατομική αγροτική επιχείρηση υποβάλλεται σε φόρο σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ
0-10.000	9%
10.000,01-20.000	22%
20.000,01 – 30.000	28%
30.000,01- 40.000	36%
40.000,01 και άνω	44%

Για τα εισοδήματα που προέρχονται από μισθωτή εργασία – συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα απαιτούνται οι δαπάνες 30% του πραγματικού εισοδήματος να έχουν γίνει με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής και μέχρι 20.000 δαπανών.

Μείωση φόρου εισοδήματος (Άρθρο 16)

Για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2020 και επόμενα, ο φόρος που προκύπτει βάσει της κλίμακας μισθωτών – συνταξιούχων μειώνεται κατά το ποσό:

- των 777 ευρώ για το φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα,

- των 810 ευρώ για το φορολογούμενο με ένα (1) εξαρτώμενο τέκνο,
- των 900 ευρώ για το φορολογούμενο με δύο (2) εξαρτώμενα τέκνα και
- των 1120 ευρώ για το φορολογούμενο με τρία (3) εξαρτώμενα τέκνα και άνω.
- Των 1340 ευρώ για το φορολογούμενο με τέσσερα(4) εξαρτώμενα τέκνα και άνω.

Για κάθε επιπλέον εξαρτώμενο τέκνο η μείωση του φόρου αυξάνεται κατά 220 ευρώ. Σε περίπτωση που το ποσό του φορολογητέου εισοδήματος υπερβαίνει το ποσό των 12.000 ευρώ, τα ποσά της μείωσης, μειώνονται κατά 20 ευρώ ανά 1.000 ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος από μισθούς και συντάξεις. Τα παραπάνω δεν ισχύουν για φορολογούμενο που έχει 5 ή παραπάνω εξαρτώμενα τέκνα.

Οι φορολογικοί συντελεστές για εισοδήματα από κεφάλαιο (άρθρο 40) είναι :

ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ
Μερίσματα (Άρθρο 36)	5%
Τόκοι (Άρθρο 37)	15%
Δικαιώματα (Άρθρο 38)	20%

Οι φορολογικοί συντελεστές για εισοδήματα από ακίνητη περιουσία είναι :

ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡ/ΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ
0-12.000	15%
12.000 – 35.000	35%
35.000 και άνω	45%

Να σημειωθεί, ότι η προκαταβολή φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων ανέρχεται στο 55%. Επιπλέον, παρέχεται έκπτωση φόρου σε ποσοστό 20% για ποσά δωρεών, χωρίς όμως αυτή να μπορεί να ξεπεράσει το 5% του εισοδήματος του φορολογούμενου.

6.4.δ. Προσδιορισμός Εισοδήματος βάσει Αντικειμενικών Δαπανών

Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού φόρου (Άρθρο 30)

1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.
2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως 34.
3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώ μένα

μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε.

6.4.ε. Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες (Άρθρο 31)

Α) Αντικειμενική Δαπάνη Κατοικίας (Ιδιόκτητης ή Μισθωμένης)

Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνεται υπόψη η ετήσια αντικειμενική δαπάνη. Με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εξήντα πέντε (65) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από εκατόν είκοσι ένα (121) μέχρι και διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εκατόν δέκα (110) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα διακόσια ένα (201) έως τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με διακόσια (200) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και για τα πλέον των τριακοσίων (300) τετραγωνικών μέτρων κύριων χώρων αυτής, με τετρακόσια (400) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο.

Τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από 2.800 ευρώ έως 4.999 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) και για περιοχές με τιμή ζώνης από 5.000 ευρώ και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%). Όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%).

Τετραγωνικά μέτρα	Ποσό ανα τετραγωνικό μέτρο
1-80	40 € / τετρ. μέτρο
81-120	65 € / τετρ. μέτρο
121-200	110 € / τετρ. μέτρο
201-300	200 € / τετρ. μέτρο

Εφαρμογές Αντικειμενικής Δαπάνης

Εφαρμογή 1

Φορολογούμενος έχει μονοκατοικία με επιφάνεια 140τμ ευρισκόμενη σε περιοχή με τιμή ζώνης 4.000€ ανά τμ. Η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης υπολογίζεται ως εξής.

Για τα πρώτα 80τμ έχουμε δαπάνη $80 \times 40 = 3.200\text{€}$

Για τα επόμενα 40τμ (από 81-120) $40 \times 65 = 2.600\text{€}$

Για τα επόμενα 20τμ (από 121-140) $20 \times 110 = 2.200\text{€}$

Σύνολο = $3.200 + 2.600 + 2.200 = 8.000\text{€}$

Προσαύξηση λόγω τιμής ζώνης : $8.000 \times 1,40 = 11.200\text{€}$

Προσαύξηση λόγω μονοκατοικίας : $11.200 \times 1,20 = 13.440\text{€}$

Εφαρμογή 2

Φορολογούμενος έχει μονοκατοικία με επιφάνεια κύριων χώρων 140τμ και βοηθητικών χώρων 30τμ ευρισκόμενη σε περιοχή με τιμή ζώνης 4.000€ ανά τμ.. Επίσης έχει δευτερεύουσα ιδιοκατοικούμενη κατοικία με επιφάνεια 100τμ και βοηθητικών χώρων 40τμ ευρισκόμενη σε περιοχή με τιμή ζώνης 2.750€ ανά τμ.

Τα ποσοστά συνιδιοκτησίας 60% του συζύγου και 40% της συζύγου και για την κύρια και τη δευτερεύουσα κατοικία. Η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης υπολογίζεται σε :

- **Κύρια κατοικία :**

Για τα πρώτα 80τμ έχουμε δαπάνη $80 \times 40 = 3.200\text{€}$

Για τα επόμενα 40τμ (από 81-120) $40 \times 65 = 2.600\text{€}$

Για τα επόμενα 20τμ (από 121-140) $20 \times 110 = 2.200\text{€}$

Για τους βοηθητικούς χώρους 30τμ —► $30 \times 40 = 1.200\text{€}$

Σύνολο = $3.200 + 2.600 + 2.200 + 1.200 = 9.200\text{€}$

Προσαύξηση λόγω τιμής ζώνης : $9.200 \times 1,40 = 12.880\text{€}$

Προσαύξηση λόγω μονοκατοικίας : $12.880 \times 1,20 = 15.456\text{€}$

- **Δευτερεύουσα κατοικία :**

Για τα πρώτα 80τμ έχουμε δαπάνη $80 \times 40 = 3.200\text{€}$

Για τα επόμενα 20τμ (από 81-100) $20 \times 65 = 1.300\text{€}$

Για τους βοηθητικούς χώρους 40τμ —► $40 \times 40 = 1.600\text{€}$

Σύνολο = $3.200 + 1.300 + 1.600 = 6.100\text{ €}$

- **Σύνολο για κύρια και δευτερεύουσα κατοικία** = $15.456 + 6.100 = 21.556\text{ €}$

Επιμερισμός συνιδιοκτητών: Του συζύγου: $21.556 \times 60\% = 12.934\text{ €}$

και της συζύγου: $21.556 \times 40\% = 8.622\text{ €}$

Β) Αντικειμενική Δαπάνη Οικιακής Βοηθού

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για οικιακές βοηθούς και οδηγούς η οποία ορίζεται με το εκάστοτε κατώτατο όριο αμοιβής του κράτους πολλαπλασιαζόμενου με το 14. Εξαιρούνται οι φορολογούμενοι που χρησιμοποιούν μόνο ένα βοηθό για την κάλυψη των αναγκών τους εφόσον έχουν βαθμό αναπηρίας άνω του 67% ή είναι υπερήλικες άνω των 65 ετών εφόσον τον χρησιμοποιούν σαν νοσοκόμο.

Εφαρμογή .

Φορολογούμενος απασχολεί οικιακή βοηθό με μηνιαίο κατώτερο όριο αμοιβής 500€ σε ετήσια βάση, οδηγό αυτοκίνητου με μηνιαίο κατώτερο όριο αμοιβής 600€ σε ετήσια βάση . Η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης υπολογίζεται ως εξής:

Για οικιακή βοηθό —► $500 \times 14 = 7.000\text{€}$

Για οικιακό οδηγό —► $600 \times 14 = 8.400\text{€}$ Άρα σύνολο = $7.000 + 8.400 = 15.400\text{ €}$

Γ) Αντικειμενική Δαπάνη κατοχής σκάφους

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του ή των προσώπων που τους βαρύνουν εκτιμάται με βάση το κόστος τελών ελλιμενισμού, ασφαλιστρών, καυσίμων, συντήρησης και ορίζεται, ανάλογα με τα μέτρα ολικού μήκους του σκάφους, ως εξής:

αα) Για μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου, ταχύπλοα και μη, ολικού μήκους μέχρι πέντε (5) μέτρα, στο ποσό των τεσσάρων χιλιάδων (4.000) ευρώ, ενώ για τα πάνω από πέντε (5) μέτρα το πόσο αυτό αυξάνεται κατά δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ το μέτρο.

ββ) Για ιστιοφόρα ή μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη με χώρο ενδιαίτησης, ολικού μήκους μέχρι και επτά (7) μέτρα, δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, πάνω από επτά (7) και μέχρι δέκα (10) μέτρα προστίθενται τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δέκα

(10) και μέχρι δώδεκα (12) μέτρα προστίθενται επτά χιλιάδες πεντακόσια (7.500) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δώδεκα (12) και μέχρι δεκαπέντε (15) μέτρα δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δεκαπέντε (15) και μέχρι δεκαοκτώ (18) μέτρα είκοσι δύο χιλιάδες πεντακόσια (22.500) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δεκαοκτώ (18) και μέχρι είκοσι δύο (22) μέτρα τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους και πάνω από είκοσι δύο (22) μέτρα προστίθενται πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους.

Εφαρμογή

Φορολογούμενος κατέχει μηχανοκίνητο σκάφος ανοιχτού τύπου, ολικού μήκους 8,50 μέτρων, το οποίο δεν εμπίπτει στις διατάξεις περί παλαιότητας και χρησιμοποιήθηκε για όλο το έτος. Η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης ισούται με :

Για μέχρι 5 μέτρα —► 4.000€

Από 6 μέτρα έως 9 μέτρα —> 4 χ 2.000 = 8.000€

Άρα η συνολική αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης είναι 12.000€.

Δ) Αντικειμενική Δαπάνη Εκπαίδευσης

Η ετήσια δαπάνη που καταβάλλεται σε ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης με εξαίρεση τα σχολεία για παιδιά με ειδικές δεξιότητες. Η δαπάνη αυτή επιβαρύνει τον γονέα που καλύπτει τις δαπάνες αυτές. Αν τις πληρώνει η εταιρία του γονέα τότε προστίθενται στο εισόδημα του. Τέλος αν τις πληρώνουν συγγενικά του πρόσωπα θεωρείται δωρεά και φορολογείται με 10%.

Ε) Αντικειμενική Δαπάνη κατοχής αυτοκινήτου

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ορίζεται ως εξής:

α) για τα αυτοκίνητα μέχρι χίλια διακόσια (1.200) κυβικά εκατοστά σε 4.000€.

β) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των χιλίων διακοσίων (1.200) κυβικών εκατοστών προστίθενται εξακόσια (600) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά μέχρι τα δύο χιλιάδες (2.000) κυβικά εκατοστά,

γ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των δύο χιλιάδων (2.000) κυβικών εκατοστών προστίθενται εννιακόσια (900) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά και μέχρι τρεις χιλιάδες (3.000) κυβικά εκατοστά και

δ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα από τρεις χιλιάδες (3.000) κυβικά εκατοστά προστίθενται χίλια διακόσια (1.200) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά.

Τα παραπάνω ποσά ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης από κάθε αυτοκίνητο μειώνονται ανάλογα με την παλαιότητά του, η οποία υπολογίζεται από το έτος πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα, κατά ποσοστό ως εξής:

α) Τριάντα τοις εκατό (30%) για χρονικό διάστημα από πέντε (5) έως δέκα (10) έτη

β) Πενήντα τοις εκατό (50%) για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη δεν εφαρμόζεται για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης τα οποία είναι ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους. Ως επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους θεωρούνται εκείνα που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας αρχής για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητική αναπηρία σε ποσοστό τουλάχιστον εξήντα επτά τοις εκατό (67%) ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνησή τους.

Εφαρμογή

Φορολογούμενος έχει αυτοκίνητο Ι.Χ. το οποίο δεν εμπίπτει στις διατάξεις περί παλαιότητας και είναι 2.365 κυβικά εκατοστά. Η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης υπολογίζεται σε :

Για κυβικά εκατοστά μέχρι 1.200 → 4.000€

Για κυβικά εκατοστά από 1.200 μέχρι 2.000 (600€ ανά 100κ.ε.) → $8 \chi 600 = 4.800€$

Για κυβικά εκατοστά από 2.000 μέχρι 2.400 → τα 2.365κ.ε. στρογγυλοποιούνται σε 2.400κ.ε. άρα (900€ ανά 100κ.ε.) $4 \chi 900 = 3.600€$ Σύνολο = $4.000 + 4.800 + 3.600 = 12.400€$

Άρα η συνολική αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης είναι 12.400€.

Εφαρμογή Φορολογίας Φυσικών Προσώπων

Ο φορολογούμενος Β.Β. κατά το έτος 2022 είχε εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 28.000€. Κατοικεί σε ιδιόκτητη μονοκατοικία 135τ.μ. ευρισκόμενη σε περιοχή με τιμή ζώνης 5.200€ ανά τ.μ., διατηρεί αυτοκίνητο 1960 κ.ε. με ημερομηνία αδειας πρώτης κυκλοφορίας 2/1/2016 .Επίσης διατηρεί σκάφος ανοιχτού τύπου μήκους 8,30 μέτρων το οποίο νηολογήθηκε το έτος 2020. Πληρώνει ετήσια δίδακτρα για το παιδί του 4.500€ Εξάλλου το ποσό των 3.000€ ορίζεται ως η ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης προκειμένου για άγαμο.

Προκειμένου να υπολογίσουμε το εισόδημα στο οποίο θα φορολογηθεί ο παραπάνω φορολογούμενος και ο φόρος με τον οποίο θα επιβαρυνθεί , θα ακολουθήσουμε τα εξής βήματα:

α) Αντικειμενική δαπάνη κύριας κατοικίας

Κλίμακα για κύριες κατοικίες

$$80 \text{ τ.μ.} \times 40\text{€} = 3.200$$

$$40 \text{ τ.μ.} \times 65\text{€} = 2.600$$

$$15 \text{ τ.μ.} \times 110\text{€} = \underline{1.650}$$

$$135 \text{ τ.μ.} \quad 7.450\text{€} \text{ (δαπάνη)}$$

Προσαύξηση λόγω τιμής ζώνης: $7.450 \times 1,70 = 12.665$

Προσαύξηση λόγω μονοκατοικίας: $12.665 \times 1,20 = \boxed{15.198 \text{ (1)}}$

β) Αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης ή τεκμήριο (για το Αυτοκίνητο)

Κλίμακα για το αυτοκίνητο

$$1200 \text{ κ.ε.} \quad 4.000\text{€}$$

$$600/100 \text{ κ.ε. (} 8 * 600 \text{)} \quad \underline{4.800\text{€}}$$

$$8.800\text{€ (αντικειμενική δαπάνη)}$$

- Μείωση 30% (8.800) λόγω παλαιότητας = 2.640

$$\rightarrow \text{Καθ. Αντικ. Δαπ.} = \boxed{6.160\text{€ (2)}}$$

γ) Αντικειμενική δαπάνη εκπαίδευσης

$$\boxed{4.500 \text{ € (3)}}$$

δ) Αντικειμενική δαπάνη για άγαμο

$$\boxed{3.000\text{€ (4)}}$$

Επομένως , η Συνολική Αντικειμενική Δαπάνη θα είναι $(1)+(2)+(3)+(4) = 15.958 + 8.800 + 4.500 + 3.000 = 32.258 \text{ €}$.

Όμως ,δεν φορολογείται για 28.000€ που έχει εισόδημα από Μισθωτές Υπηρεσίες , αλλά για 32.258€.

ε) Φόρος που θα επιβαρυνθεί

Εισόδημα:

$$\text{Από } 1 - 10.000 \text{ αναλογεί φόρος} \quad 10.000 * 9\% = 900$$

$$\text{Από } 10.001 \text{ έως } 20.000 \text{ αναλογεί φόρος} \quad 10.000 * 22\% = 2.200$$

$$\text{Από } 20.001 \text{ έως } 30.000 \text{ αναλογεί φόρος} \quad 10.000 * 28\% = 2.800$$

$$\text{Από } 30.001 \text{ έως } 32.258 \text{ αναλογεί φόρος} \quad 2.258 * 36\% = 813$$

$$\text{Συνολο φόρου} = 900 + 2.200 + 2.800 + 813 = \mathbf{6.713 \text{ €}}$$

6.5 Φορολόγηση Εισοδήματος Νομικών Προσώπων

Φορολογητέο εισόδημα σε περίπτωση εταιριών, είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών που εκπίπτουν και οι οποίες πραγματοποιούνται για το συμφέρον της επιχείρησης, αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία αλλά και να αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται οι κεφαλαιουχικές και προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι κοινοπραξίες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία καθώς και τα νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται από το φορολογικό έτος 2021 με συντελεστή 22%.

Κάθε οικονομική οντότητα, νομικό ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα και προβαίνει σε πληρωμές όπως μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου. Επίσης αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες υπόκεινται σε παρακράτηση όταν ο λήπτης είναι φυσικό πρόσωπο. Για τις αμοιβές αυτές τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου. Ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νόμιμες οντότητες είναι ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι:

- Για τα μερίσματα πέντε τοις εκατό (5%)
- Για τους τόκους δεκαπέντε τοις εκατό (15%)
- Για τα δικαιώματα και λοιπές πληρωμές είκοσι τοις εκατό (20%)
- Για αμοιβές για τεχνικά έργα , αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες είκοσι τοις εκατό (20%)

Σε περίπτωση που η παρακράτηση φόρου δεν εξαντλεί την φορολογική υποχρέωση ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του φόρου εισοδήματος που πρέπει να βεβαιωθεί από επιχειρηματική δραστηριότητα ή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής. Σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, παρακράτηση φόρου ενεργείται μόνο εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.

Στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις η παρακράτηση του φόρου γίνεται ως εξής: Δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, κοινωφελή ιδρύματα και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου γενικά, κατά την αγορά κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από επιχειρήσεις, υποχρεούνται όπως κατά την καταβολή ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής της αξίας αυτών, παρακρατούν φόρο εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών με συντελεστή ως ακολούθως:

- α) Ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) για τα υγρά καύσιμα και τα προϊόντα καπνοβιομηχανίας (τσιγάρα)
- β) Ποσοστό τέσσερα τοις εκατό (4%) για τα λοιπά αγαθά και
- γ) Ποσοστό οκτώ τοις εκατό (8%) για την παροχή υπηρεσιών

Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα βεβαιώνεται προκαταβολή ποσού ίσο με 80% του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. Τα ποσοστά μειώνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από την δήλωση έναρξης εργασιών τους.

Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα εισοδήματά τους στη φορολογική διοίκηση. Η δήλωση υποβάλλεται κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Φεβρουάριου και την 30η Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Ο ακριβής χρόνος υποβολής καθώς και ο τρόπος, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης καθορίζονται μετά από απόφαση του Υπουργού οικονομικών.

Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα εκπίπτουν:

- α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε

β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο

Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό που αναλογεί, αυτό συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

Κατά τη διάρκεια της χρήσης οι επιχειρήσεις καταχωρούν έξοδα τα οποία δεν αναγνωρίζονται φορολογικά αλλά επηρέασαν το λογιστικό αποτέλεσμα. Έτσι τα λογιστήρια προσδιορίζουν αυτές τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση, τις οποίες πρέπει να τις προσθέσουν στα λογιστικά κέρδη ως λογιστικές διαφορές, προκειμένου να προκόψει το φορολογητέο εισόδημά τους. Η διαδικασία αυτή αποτελεί την φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων και δεν γίνεται με λογιστικές εγγραφές.

Το εισόδημα των νομικών προσδιορίζεται με έμμεσες μεθόδους ελέγχου όπως προβλέπει ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας όταν δεν τηρούνται τα νόμιμα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα και προσκομίζονται ώστε να γίνουν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Σύμφωνα με το σχέδιο λογαριασμών, των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, ο λογαριασμός (33.13 του Ε.Γ.Λ.Σ.) Χρεώστες Διάφοροι - Απαιτήσεις από το Ελληνικό Δημόσιο δεν περιλαμβάνεται πλέον στην Ομάδα 3 «Χρηματοοικονομικά και Λοιπά Περιουσιακά Στοιχεία». Για τον λόγο αυτό οι παρακρατηθέντες φόροι αλλά και η προκαταβολή φόρου παρακολουθούνται σύμφωνα με τα ΕΛΠ στην Ομάδα 5 «Υποχρεώσεις» και ειδικότερα σε υπολογαριασμούς του φόρου εισοδήματος. Οι λογαριασμοί αυτοί λειτουργούν ταυτόχρονα ως αντίθετοι λογαριασμοί. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π οι παρακρατούμενοι φόροι παρακολουθούνται ως αντίθετοι λογαριασμοί στους λογαριασμούς 54.01.02 με τίτλο Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος” και στο λογαριασμό 54.01.03 «Προκαταβολή φόρου εισοδήματος». Οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται κάθε φορά που παρακρατούνται φόροι από στην οντότητα είτε από τρίτους είτε από το Δημόσιο και κάθε φορά που προκαταβάλλεται φόρος εισοδήματος στο Δημόσιο. Τα ποσά των παραπάνω λογαριασμών συμψηφίζονται με την εκκαθάριση της δήλωσης.

Κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος θα πρέπει να ληφθούν υπόψη ως θετικός αριθμός, οι δαπάνες εκείνες που δεν εκπίπτουν από τα έσοδα δηλαδή καταχωρήθηκαν μεν αλλά δεν έπρεπε γι’ αυτό και πρέπει να προστεθούν στο ποσό της φορολογίας. Η διαφορά αυτή είναι γνωστή ως λογιστική διαφορά. Σύμφωνα με το άρθρο 64 του ΚΦΕ στις Ο.Ε. και στις Ε.Ε. όταν τα βιβλία τηρούνται απλογραφικά το ποσό διανέμετε υποχρεωτικά στους εταίρους χωρίς καμία παρακράτηση φόρου μερισμάτων, όταν όμως τα βιβλία τηρούνται

διπλογραφικά υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου μερισμάτων 5% για λογαριασμό των εταίρων. Το ποσό παρακρατείται από το νομικό πρόσωπο και αποδίδεται στην ΔΟΥ. Στις Ο.Ε.

και στις Ε.Ε. το ποσό των κερδών μετά από φόρους διανέμετε υποχρεωτικά στους εταίρους στην επόμενη χρήση από αυτή που δημιουργήθηκε.

6.5.1 Προσδιορισμός Αποτελέσματος με Λογιστική και Φορολογική Βάση

Σύμφωνα με το άρθρο 3 παράγραφος 5 του νόμου 4172/2013 , η οικονομική οντότητα θα πρέπει να καταρτίζει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της σύμφωνα με τα παραστατικά που διαθέτει πχ τιμολόγια , δελτία παροχής υπηρεσιών κ.α. Δηλαδή, να εφαρμόζει τη Λογιστική βάση άσχετα αν εκπίπτουν ή όχι ορισμένες δαπάνες. Στη συνέχεια θα πρέπει να υποβάλει τις καταστάσεις αυτές σύμφωνα με τη φορολογική βάση συμμορφούμενη έτσι με τη φορολογική νομοθεσία.

Άρα αν θέλουμε να διευκρινίσουμε τους όρους , λογιστική και φορολογική βάση θα σημειώσουμε τα εξής :

Λογιστική βάση , είναι η καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός εξόδου ή εσόδου σύμφωνα με το αποδεικτικό στοιχείο που κατέχει η οικονομική μονάδα. **Φορολογική βάση** είναι η καταχώρηση των παραπάνω στοιχείων σύμφωνα με τη φορολόγηση των στοιχείων.(ν. 4172/13 ,ΚΦΕ).

Συγκρίνοντας τα αποτελέσματα λογιστικής και φορολογικής βάσης είναι λογικό ότι θα παρατηρήσουμε διαφορές μεταξύ των δύο μεθόδων καταχώρησης. Οι διαφορές αυτές μπορεί να είναι μόνιμες ή προσωρινές και ορισμένες να υπόκεινται σε φορολόγηση , “φορολογητέες” και ορισμένες να μην υπόκεινται , “εκπεστέες”.

Μόνιμες λογιστικές διαφορές θεωρούνται οι ακόλουθες :

1. Υπερβάλλοντες τόκοι
2. Μη εξόφληση αγορών άνω των 500€ ηλεκτρονικά
3. Πρόστιμα και προσαυξήσεις και ρήτρες
4. Μη εκπιπτόμενοι φόροι
5. Υπερβάλλουσες δαπάνες εκδηλώσεων , ψυχαγωγίας
6. Πληρωμή μισθοδοσίας ή ενοικίων εργαζομένων με μετρητά
7. Υπερβάλλουσες Προβλέψεις για επισφάλειες

Προσωρινές λογιστικές διαφορές θεωρούνται οι ακόλουθες :

1. Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές

2. Μη εκπιπτόμενες προβλέψεις προσωπικού
3. Η διαφορά αποσβέσεων και απομειώσεων
4. Η απομείωση αποθεμάτων

Η αντιμετώπιση της διαφοράς εξόδων και εσόδων μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης αντιμετωπίζεται ως εξής :

Αν τα έξοδα κατά τη λογιστική βάση είναι μεγαλύτερα από το αντίστοιχο ποσό της φορολογικής βάσης τότε η διαφορά προστίθεται στο αποτέλεσμα της χρήσης και αφαιρείται σε περίπτωση που τα έξοδα με τη λογιστική βάση είναι μικρότερα. Αν τα έσοδα με τη λογιστική βάση είναι μεγαλύτερα από τα έσοδα με τη φορολογική βάση τότε η διαφορά αφαιρείται από το αποτέλεσμα. Αντίθετα όταν είναι μικρότερα τότε η διαφορά προστίθεται.

Η διόρθωση του αποτελέσματος γίνεται ως εξής :

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	XX
Πλέον: Θετικές προσωρινές διαφορές μεταξύ (λογ. & φορολ. Βάσης)	XX
Μείον : Αρνητικές προσωρινές διαφορές μεταξύ (λογ. & φορ. Βάσης)	XX
Πλέον: Θετικές μόνιμες διαφορές μεταξύ (λογ. & φορολ. Βάσης)	XX
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	XX

Εφαρμογή Διαφορών Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΛΟΓ. ΑΞΙΑ
1. Πωλήσεις	9.400
2. Έξοδα Μισθοδοσίας (χωρίς προβλέψεις)	4.000
3. Προβλέψεις αποζημίωσης Προσ. (έξοδο)	500
4. Αποσβέσεις Παγίων	1.200
5. Απομείωση Παγίων (ζημία)	500
6. Αναστροφή Απομείωσης περιουσ., Στοιχ.	700
7. Πρόστιμα και προσαυξήσεις	100
8. Έξοδα και προσωπικές δαπάνες	120
9. Δαπάνες ψυχαγωγίας	180
10. Τέλος Επιτηδεύματος	100
11. Λοιπά έξοδα και ζημίες	300
12. Λοιπά έσοδα και κέρδη	200

Επιπλέον, δίνονται οι παρακάτω πρόσθετες πληροφορίες.

1. Το ποσό των αποσβέσεων που αναγνωρίζονται φορολογικά είναι 1.400€
2. Οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού δέν εκπίπτουν φορολογικά στο έτος που αναγνωρίστηκαν λογιστικά.

3. Το ποσό της απομείωσης παγίων δεν εκπίπτουν φορολογικά στο έτος που αναγνωρίστηκαν λογιστικά.
4. Τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά σαν δαπάνες.
5. Η αναστροφή απομείωσης δεν υπόκειται σε φορολόγηση και συνιστά προσωρινή διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.
6. Για τα λοιπά έξοδα και ζημίες αλλά και για τα λοιπά έσοδα και κέρδη δεν υπάρχουν διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.

Για να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη με τη λογιστική και φορολογική βάση και να υπολογιστεί ο φόρος (με συντελεστή 22%) θα ακολουθήσουμε τα παρακάτω βήματα :

	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΛΟΓ. ΑΞΙΑ	ΦΟΡ. ΑΞΙΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1.	Πωλήσεις	9.400	9.400	—
2.	Έξοδα Μισθοδοσίας (χωρίς προβλ.)	(4.000)	(4.000)	—
3.	Προβλέψεις αποζ. Προσ. (έξοδο)	(500)	—	+500
4.	Αποσβέσεις Παγίων	(1.200)	(1.400)	-200
5.	Απομείωση Παγίων (ζημία)	(500)	—	+500
6.	Αναστροφή Απομείωσης περ,. Στοιχ.	700	—	-700
7.	Πρόστιμα και προσαυξήσεις	(100)	—	+100
8.	Έξοδα και προσωπικές δαπάνες	(120)	—	+120
9.	Δαπάνες ψυχαγωγίας	(180)	—	+180
10.	Τέλος Επιτηδεύματος	(100)	(100)	—
11.	Λοιπά έξοδα και ζημίες	(300)	(300)	—
12.	Λοιπά έσοδα και κέρδη	200	200	—
	ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	3.300	3.800	+500
	-ΦΟΡΟΣ (22%)	(726)	(836)	+110
	ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΛΟΣ ΜΕΤΑ ΦΟΡΩΝ	2.574	2.964	-390

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ(Λογ. Κέρδος προ Φόρων)	3.300
Πλέον: Θετικές προσωρινές διαφορές μεταξύ (λογ. & φορολ. Βάσης)	1.000
<ul style="list-style-type: none"> • Προβλέψεις για αποζημίωση Προσωπικού = 500 • Απομείωση Παγίων (ζημία) = 500 	
Μείον : Αρνητικές προσωρινές διαφορές μεταξύ (λογ. & φορ. Βάσης)	(900)
<ul style="list-style-type: none"> • Αποσβέσεις Παγίων = 200 • Αναστροφή Απομείωσης περ,. Στοιχ. = 700 	
Πλέον: Θετικές μόνιμες διαφορές μεταξύ (λογ. & φορολ. Βάσης)	400

• Πρόστιμα και προσαυξήσεις = 100	
• Έξοδα και προσωπικές δαπάνες = `120	
• Δαπάνες ψυχαγωγίας = 180	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	3.800
-ΦΟΡΟΣ (22%)	(836)
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΜΕΤΑ ΦΟΡΩΝ	2.964

6.5.2 Φορολογία Ομόρρυθμης (Άρθρο 58) και Εφαρμογές

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες και ειδικότερα ομόρρυθμες εταιρίες που τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%). Επίσης στα διανεμόμενα κέρδη υπολογίζεται φόρος μερισμάτων 5% για όσες ΟΕ τηρούν διπλογραφικά βιβλία. (όχι για αυτές που τηρούν απλογραφικά).

Εφαρμογή 1

Ομόρρυθμη εταιρία με κέρδη 100.000€ κατά τη χρήση 2021 . Στην ΟΕ συμμετέχουν δύο εταίροι με ποσοστά 50% επί των κερδών.

1. Υπολογισμός φόρου με τον οποίο επιβαρύνεται η ΟΕ αν τηρεί απλογραφικά βιβλία και το ποσό που θα μοιράσει στους δυο εταίρους .

Ο φόρος εισοδήματος σύμφωνα με την κλίμακα: $100.000 \cdot 22\% = 22.000$

Κέρδη μετά φόρων προς διανομή: $100.000 - 22.000 = 78.000\text{€}$

2. Υπολογισμός φόρου με τον οποίο επιβαρύνεται η ΟΕ αν τηρεί διπλογραφικά βιβλία και το ποσό που θα μοιράσει στους δυο εταίρους .

Ο φόρος εισοδήματος σύμφωνα με την κλίμακα: $100.000 \cdot 22\% = 22.000$

Κέρδη μετά φόρων προς διανομή στους εταίρους: $100.000 - 22.000 = 78.000\text{€}$

Το ποσό των 78.000 υπόκειται σε φορολογία 5%, δηλαδή θα παρακρατηθούν 3.900€

Έτσι το ποσό που θα διανεμηθεί θα είναι: $78.000 - 3.900 = 74.100\text{€}$ ή από 37.050€ σε κάθε εταίρο.

Με την επιβολή του φόρου (22%) στην Ο.Ε. (22.000€) και του ποσού της παρακράτησης (5%) (3.900€) εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των εταίρων.

Εφαρμογή 2

Κατά τη χρήση η Ο.Ε. έχει κέρδη 50.000€ πλέον λογιστικές διαφορές 10.000€ και τήρησε απλογραφικά βιβλία.

1. Υπολογισμός φόρου με τον οποίο επιβαρύνεται η ΟΕ , η προκαταβολή φόρου και το ποσό κερδών που θα μοιραστεί στους δυο εταίρους αν τηρεί απλογραφικά βιβλία.

Ο φόρος με τον οποίο θα επιβαρυνθεί η ΟΕ και το ποσό των κερδών που θα διανεμηθούν στους εταίρους είναι :

α. Υπολογισμός Φόρου

	Κέρδη Ισολογισμού (Λογιστικά Κέρδη)	50.000
	+ Λογιστικές Διαφορές	10.000
	→ Φορολογητέα Κέρδη	60.000
	Φόρος = Φορ/τέα κέρδη *Φορολογικό Συντελεστή=22%.60.000	13.200

β. Υπολογισμός Προκαταβολής Φόρου

$$13.200 * 80\% = 10.560$$

γ. Υπολογισμός Κερδών που θα διανεμηθούν στους εταίρους.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΕΡΔΟΣ – ΦΟΡΟΣ ΚΕΡΔΩΝ

$$\Rightarrow 50.000 - 13.200 = 36.800$$

2. Υπολογισμός φόρου με τον οποίο επιβαρύνεται η ΟΕ , η προκαταβολή φόρου και το ποσό κερδών που θα μοιράσει στους δυο εταίρους αν τηρεί διπλογραφικά βιβλία .

Ο φόρος με τον οποίο θα επιβαρυνθεί η ΟΕ και το ποσό των κερδών που θα διανεμηθούν στους εταίρους είναι :

α. Υπολογισμός Φόρου.

	Κέρδη Ισολογισμού (Λογιστικά Κέρδη)	50.000
	+ Λογιστικές Διαφορές	10.000
	→ Φορολογητέα Κέρδη	60.000
	Φόρος = Φορ/τέα κέρδη *Φορολογικό Συντελεστή	13.200

β. Υπολογισμός Προκαταβολής Φόρου

$$13.200 * 80\% = 10.560$$

γ. Υπολογισμός Κερδών που θα διανεμηθούν στους εταίρους.

$$50.000 - 13.200 = 36.800$$

δ. Υπολογισμός Φόρου Μερισμάτων (διανεμηθέντων κερδών).

$$36.800 * 5\% = 1.840$$

Καθαρό Ποσό διανεμηθέντων κερδών = 36.800-1.840= 34.960€

Εφαρμογή 3

Στην Ο.Ε. των ΑΒΓΔ συμμετέχουν οι εταίροι Α , Β, Γ, και Δ με ποσοστά 30% , 30% , 20% και 20%. Η ΟΕ πραγματοποίησε στη 20Χ1 κέρδη 100.000€ και τήρησε διπλογραφικά βιβλία.

Ο φόρος και τα ποσά που θα εισπράξουν οι εταίροι έχουν ως εξής :

α. Υπολογισμός Φόρου

	Κέρδη Ισολογισμού (Λογιστικά Κέρδη)	100.000
	+ Λογιστικές Διαφορές	----
	→ Φορολογητέα Κέρδη	100.000
	Φόρος = Φορ/τέα κέρδη *Φορολογικό Συντελεστή=22%.100.000	22.000

β. Υπολογισμός Προκαταβολής Φόρου.

$$22.000 * 80\% = 17.600$$

γ. Υπολογισμός Κερδών που θα διανεμηθούν στους εταίρους.

$$100.000 - 22.000 = 78.000$$

δ. Υπολογισμός Φόρου Μερισμάτων (διανεμηθέντων κερδών).

$$78.000 * 5\% = 3.900$$

Καθαρό Ποσό διανεμηθέντων κερδών = 78.000- 3.900= 74.100€

ε. Ποσό κερδών που θα εισπράξει κάθε εταίρος και παρακρατηθείς φόρος

Όνομα	Ποσό κέρδους	Φόρος Μερισμάτων	Κέρδη προς Διάθεση
Ετ. Α	78.000*0,3 = 23.400	23.400*5%= 1.170	23.400 – 1.170 =22.230
Ετ. Β	78.000*0,3 = 23.400	23.400*5%= 1.170	23.400 – 1.170 =22.230
Ετ. Γ	78.000*0,2 = 15.600	15.600*5%= 780	15.600 – 780 = 14.820
Ετ. Δ	78.000*0,2 = 15.600	15.600*5%= 780	15.600 – 780 =14.820

Εφαρμογή 4

Στην Ο.Ε. των ΑΒΓΔ συμμετέχουν οι εταίροι Α, Β, Γ, και Δ με ποσοστά 30%, 30%, 20% και 20%. Η ΟΕ πραγματοποίησε στη 20Χ1 λογιστικά κέρδη 80.000€ και είχε λογιστικές διαφορές 20.000€. Η ΟΕ τήρησε διπλογραφικά βιβλία και τη προηγούμενη χρήση πλήρωσε προκαταβολή φόρου για τη τρέχουσα χρήση 12.000 €.

Ο φόρος και τα ποσά που θα εισπράξουν οι εταίροι έχουν ως εξής :

α. Υπολογισμός Φόρου

	Κέρδη Ισολογισμού (Λογιστικά Κέρδη)	80.000
	+ Λογιστικές Διαφορές	20.000
	➔ Φορολογητέα Κέρδη	100.000
	Φόρος = Φορ/τέα κέρδη *Φορολογικό Συντελεστή=22%.100.000	22.000

β. Υπολογισμός Προκαταβολής Φόρου.

$$22.000 * 80\% = 17.600$$

Το συνολικό ποσό φόρων που θα πληρώσει στη τρέχουσα χρήση είναι :

	Φόρος που αναλογεί στα κέρδη τρέχουσας χρήσης	22.000
	ΜΕΙΟΝ : Προκαταβολή από προηγούμενη χρήση	(12.000)
	ΠΛΕΟΝ : Προκαταβολή φόρου για επόμενη χρήση	17.600
	ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣ ΑΠΟΔΟΣΗ	27.600

γ. Υπολογισμός Κερδών που θα διανεμηθούν στους εταίρους.

$$80.000 - 22.000 = 58.000$$

δ. Υπολογισμός Φόρου Μερισμάτων (διανεμηθέντων κερδών).

$$58.000 * 5\% = 2.900$$

Καθαρό Ποσό διανεμηθέντων κερδών = 58.000 - 2.900 = 55.100€

ε. Ποσό κερδών που θα εισπράξει κάθε εταίρος.

Όνομα	Ποσό κέρδους	Φόρος Μερισμάτων	Κέρδη προς Διάθεση
Ετ. Α	$58.000 * 0,3 = 17.400$	$17.400 * 5\% = 870$	$17.400 - 870 = 16.530$
Ετ. Β	$58.000 * 0,3 = 17.400$	$17.400 * 5\% = 870$	$17.400 - 870 = 16.530$
Ετ. Γ	$58.000 * 0,2 = 11.600$	$11.600 * 5\% = 580$	$11.600 - 580 = 11.020$
Ετ. Δ	$58.000 * 0,2 = 11.600$	$11.600 * 5\% = 580$	$11.600 - 580 = 11.020$

6.5.3 Φορολογία Ετερόρρυθμης και Εφαρμογές

Η ετερόρρυθμη εταιρία φορολογείται με τον ίδιο τρόπο που φορολογείται και η ΟΕ. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%). Επίσης στα διανεμόμενα κέρδη υπολογίζεται φόρος μερισμάτων 5% για όσες ΕΕ τηρούν διπλογραφικά βιβλία. (όχι γι' αυτές που τηρούν απλογραφικά).

Εφαρμογή 1

Ετερόρρυθμη εταιρία με έναν ομόρρυθμο εταίρο (60% συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο και στα αποτελέσματα) και έναν ετερόρρυθμο εταίρο (40% συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο και στα αποτελέσματα) πραγματοποιεί κέρδη 100.000€ .

1. Υπολογισμός φόρου με τον οποίο επιβαρύνεται η ΕΕ , η προκαταβολή φόρου και το ποσό κερδών που θα μοιραστεί στους δυο εταίρους αν τηρεί απλογραφικά βιβλία.

α. Υπολογισμός φόρου

	Κέρδη Ισολογισμού (Λογιστικά Κέρδη)	100.000
	Φόρος = Φορ/τέα κέρδη *Φορολογικό Συντελεστή	22.000

β. Υπολογισμός Προκαταβολής Φόρου

$$22.000 \cdot 80\% = 17.600$$

γ. Υπολογισμός Κερδών που θα διανεμηθούν στους εταίρους

$$100.000 - 22.000 = 78.000$$

δ. Ποσό κερδών που θα εισπράξει κάθε εταίρος

Όνομα	Ποσό κέρδους	
Ετ. Α	$78.000 \cdot 0,6 =$	46.800
Ετ. Β	$78.000 \cdot 0,4 =$	31.200

2. Υπολογισμός φόρου με τον οποίο επιβαρύνεται η ΕΕ , η προκαταβολή φόρου και το ποσό κερδών που θα μοιράσει στους δυο εταίρους αν τηρεί διπλογραφικά βιβλία .

α. Υπολογισμός φόρου

	Κέρδη Ισολογισμού (Λογιστικά Κέρδη)	100.000
	+ Λογιστικές Διαφορές	---
	→ Φορολογητέα Κέρδη	100.000
	Φόρος = Φορ/τέα κέρδη *Φορολογικό Συντελεστή	22.000

β. Υπολογισμός Προκαταβολής Φόρου

$$22.000 * 80\% = 17.600$$

γ. Υπολογισμός Κερδών που θα διανεμηθούν στους εταίρους

$$100.000 - 22.000 = 78.000$$

δ. Υπολογισμός Φόρου Μερισμάτων (διανεμηθέντων κερδών).

$$78.000 * 5\% = 3.900$$

ε. Καθαρό Ποσό διανεμηθέντων κερδών = $78.000 - 3.900 = 74.100\text{€}$

Όνομα	Ποσό κέρδους	Φόρος Μερισμάτων	Κέρδη προς Διάθεση
Ετ. Α	$78.000 * 0,6 = 46.800$	$46.800 * 5\% = 2.340$	$46.800 - 2.340 = 44.460$
Ετ. Β	$78.000 * 0,4 = 31.200$	$31.200 * 5\% = 1.560$	$31.200 - 1.560 = 29.640$

Εφαρμογή 2

Ετερόρρυθμη εταιρία με δύο ομόρρυθμους εταίρους τον Α και τον Β με ποσοστά 30% και 20% αντίστοιχα και τον Γ ετερόρρυθμο με ποσοστό 10% , την ΑΕ «Γ» ποσοστό 25% και την ΕΠΕ «Δ» με ποσοστό 15%. Επιπλέον γνωρίζουμε τα κέρδη χρήσης 100.000€

1. Υπολογισμός φόρου με τον οποίο επιβαρύνεται η ΕΕ , η προκαταβολή φόρου και το ποσό κερδών που θα μοιραστεί στους δυο εταίρους αν τηρεί απλογραφικά βιβλία.

α. Υπολογισμός φόρου

	Κέρδη Ισολογισμού (Λογιστικά Κέρδη)	100.000
	Φόρος = Φορ/τέα κέρδη *Φορολογικό Συντελεστή	(22.000)

β. Υπολογισμός Προκαταβολής Φόρου

$$22.000 * 80\% = 17.600$$

γ. Υπολογισμός Κερδών που θα διανεμηθούν στους εταίρους
 $100.000 - 22.000 = 78.000$

δ. Ποσό κερδών που θα εισπράξει κάθε εταίρος

Όνομα	Ποσό κέρδους	
Ετ. Α	$78.000 \cdot 0,3 =$	23.400
Ετ. Β	$78.000 \cdot 0,2 =$	15.600
Ετ. Γ	$78.000 \cdot 0,1 =$	7.800
Α.Ε. Γ	$78.000 \cdot 0,25 =$	19.500
Ε.Π.Ε.	$78.000 \cdot 0,15 =$	11.700

2. Υπολογισμός φόρου με τον οποίο επιβαρύνεται η ΕΕ , η προκαταβολή φόρου και το ποσό κερδών που θα μοιράσει στους δυο εταίρους αν τηρεί διπλογραφικά βιβλία .

α. Υπολογισμός φόρου

	Κέρδη Ισολογισμού (Λογιστικά Κέρδη)	100.000
	Φορολογητέα Κέρδη	100.000
	Φόρος = Φορ/τέα κέρδη *Φορολογικό Συντελεστή	22.000

β. Υπολογισμός Προκαταβολής Φόρου

$$22.000 \cdot 80\% = 17.600$$

γ. Υπολογισμός Κερδών που θα διανεμηθούν στους εταίρους

$$100.000 - 22.000 = 78.000 \rightarrow \text{Φόρος διανεμηθέντων κερδών} = 78.000 \cdot 5\% = 3.900$$

δ. Καθαρό Ποσό διανεμηθέντων κερδών = $78.000 - 3.900 = 74.100\text{€}$

Όνομα	Ποσό κέρδους	Φόρος Μερισμάτων	Κέρδη προς Διάθεση
Ετ. Α	$78.000 \cdot 0,3 = 23.400$	$23.400 \cdot 0,05 = 1.170$	$23.400 - 1.170 = 22.230$
Ετ. Β	$78.000 \cdot 0,2 = 15.600$	$15.600 \cdot 0,05 = 780$	$15.600 - 780 = 14.820$
Ετ. Γ	$78.000 \cdot 0,1 = 7.800$	$7.800 \cdot 0,05 = 390$	$7.800 - 390 = 7.410$
Α.Ε. Γ	$78.000 \cdot 0,25 = 19.500$	$19.500 \cdot 0,05 = 975$	$19.500 - 975 = 18.525$
Ε.Π.Ε.	$78.000 \cdot 0,15 = 11.700$	$11.700 \cdot 0,05 = 585$	$11.700 - 585 = 11.115$

6.5.4 Φορολογία Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης και Εφαρμογές

Η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης φορολογείται με τον ίδιο τρόπο που φορολογείται και η ΟΕ. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%). Επίσης στα διανεμόμενα κέρδη υπολογίζεται φόρος μερισμάτων 5% για όσες ΕΠΕ τηρούν διπλογραφικά βιβλία. (όχι για αυτές που τηρούν απλογραφικά).

Εφαρμογή 1

Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης με δυο εταίρους Α και Β συμμετέχουν στο εταιρικό κεφάλαιο και στα αποτελέσματα με 60% και 40% αντίστοιχα. Πραγματοποιεί κέρδη 100.000€ ενώ τηρεί διπλογραφικά βιβλία σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.

Για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, του φόρου μερισμάτων και του τελικού ποσού που θα διανεμηθεί στους εταίρους θα ακολουθήσουμε τα παρακάτω βήματα :

α. Υπολογισμός φόρου εισοδήματος και προκαταβολής φόρου

	Κέρδη Ισολογισμού (Λογιστικά Κέρδη)	100.000
	Φόρος = Φορ/τέα κέρδη *Φορολογικό Συντελεστή	(22.000)
	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΩΝ	78.000

β.Υπολογισμός Προκαταβολής Φόρου

$$22.000 * 80\% = 17.600$$

γ. Υπολογισμός Κερδών που θα διανεμηθούν στους εταίρους και παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων

$$100.000 - 22.000 = 78.000$$

$$\text{Επομένως παρακρατηθείς φόρος} = 78.000 * 5\% = 3.900 \text{ €}$$

δ. Καθαρό Ποσό διανεμηθέντων κερδών = 78.000- 3.900= 74.100€

Όνομα	Ποσό κέρδους	Φόρος Μερισμάτων	Κέρδη προς Διάθεση
Ετ. Α	$78.000 * 0,6 = 46.800$	$46.800 * 0,05 = 2.340$	$46.800 - 2.340 = 44.460$
Ετ. Β	$78.000 * 0,4 = 31.200$	$31.200 * 0,05 = 1.560$	$31.200 - 1.560 = 29.640$

6.5.5 Φορολογία Ανώνυμης Εταιρείας και Εφαρμογές

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία καθώς και τα νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία από το φορολογικό έτος 2021 φορολογούνται με συντελεστή είκοσι δυο τοις εκατό (22%).

Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα και προβαίνει σε πληρωμές όπως μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου. Επίσης αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες υπόκεινται σε παρακράτηση όταν ο λήπτης είναι φυσικό πρόσωπο. Για τις αμοιβές αυτές τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

Ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νόμιμες οντότητες είναι ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι:

- Για τα μερίσματα πέντε τοις εκατό (5%)
- Για τους τόκους δεκαπέντε τοις εκατό (15%)
- Για τα δικαιώματα και λοιπές πληρωμές είκοσι τοις εκατό (20%)
- Για αμοιβές για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες είκοσι τοις εκατό (20%)

Σε περίπτωση που η παρακράτηση φόρου δεν εξαντλεί την φορολογική υποχρέωση ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του φόρου εισοδήματος που πρέπει να βεβαιωθεί από επιχειρηματική δραστηριότητα ή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών

οντοτήτων. Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκειμένης σε παρακράτηση πληρωμής. Σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, παρακράτηση φόρου ενεργείται μόνο εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια 300€.

Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα βεβαιώνεται προκαταβολή ποσού ίσο με 80% του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. Τα ποσοστά μειώνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από την δήλωση έναρξης εργασιών τους.

Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα εισοδήματά τους στη φορολογική διοίκηση. Η δήλωση υποβάλλεται κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Φεβρουάριου και την 30η Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Ο ακριβής χρόνος υποβολής καθώς και ο τρόπος, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης καθορίζονται μετά από απόφαση του Υπουργού οικονομικών.

Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα εκπίπτουν:

- α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε
- β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο

Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό που αναλογεί, αυτό συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

Κατά τη διάρκεια της χρήσης οι επιχειρήσεις καταχωρούν έξοδα τα οποία δεν αναγνωρίζονται φορολογικά αλλά επηρέασαν το λογιστικό αποτέλεσμα. Έτσι τα λογιστήρια προσδιορίζουν αυτές τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση, τις οποίες πρέπει να τις προσθέσουν στα λογιστικά κέρδη ως λογιστικές διαφορές, προκειμένου να προκόψει το φορολογητέο εισόδημά τους. Η διαδικασία αυτή αποτελεί την φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων και δεν γίνεται με λογιστικές εγγραφές.

Το εισόδημα των νομικών προσδιορίζεται με έμμεσες μεθόδους ελέγχου όπως προβλέπει ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας όταν δεν τηρούνται τα νόμιμα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα και προσκομίζονται ώστε να γίνουν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Σύμφωνα με το σχέδιο λογαριασμών, των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, ο λογαριασμός Απαιτήσεις από το Ελληνικό Δημόσιο (33.13 του Ε.Γ.Λ.Σ.) δεν περιλαμβάνεται στην Ομάδα 3 «Χρηματοοικονομικά και Λοιπά Περιουσιακά Στοιχεία» αλλά στην Ομάδα 5

«Υποχρεώσεις». Οι παρακρατηθέντες φόροι αλλά και η προκαταβολή φόρου παρακολουθούνται σύμφωνα με τα ΕΛΠ σε υπολογαριασμούς του φόρου εισοδήματος, δηλαδή στην Ομάδα 5. Οι λογαριασμοί αυτοί λειτουργούν ταυτόχρονα και ως αντίθετοι λογαριασμοί. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π οι παρακρατούμενοι φόροι παρακολουθούνται ως αντίθετοι λογαριασμοί στους λογαριασμούς 54.01.02 με τίτλο Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος” και στο λογαριασμό 54.01.03 «Προκαταβολή φόρου εισοδήματος». Οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται κάθε φορά που παρακρατούνται φόροι από την οντότητα είτε από τρίτους είτε από το Δημόσιο και κάθε φορά που προκαταβάλλεται φόρος εισοδήματος στο Δημόσιο. Τα ποσά των παραπάνω λογαριασμών συμψηφίζονται με την εκκαθάριση της δήλωσης.

Κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος θα πρέπει να ληφθούν υπόψη ως θετικός αριθμός, οι δαπάνες εκείνες που δεν εκπίπτουν από τα έσοδα δηλαδή καταχωρήθηκαν μεν αλλά δεν έπρεπε γι’ αυτό και πρέπει να προστεθούν στο ποσό της φορολογίας. Η διαφορά αυτή είναι γνωστή ως λογιστική διαφορά.

Εφαρμογή 1

Ανώνυμη Εταιρία με δυο μετόχους Α και Β που συμμετέχουν στο μετοχικό κεφάλαιο με 60% και 40% αντίστοιχα πραγματοποίησε στη χρήση 200Χ κέρδη 50.000€ ενώ τηρεί διπλογραφικά βιβλία σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. Επιπλέον, είχε λογιστικές διαφορές 10.000 €.

Για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος ,του φόρου μερισμάτων και του τελικού ποσού που θα διανεμηθεί στους εταίρους θα ακολουθήσουμε τα παρακάτω βήματα :

α. Υπολογισμός φόρου εισοδήματος και προκαταβολής φόρου

	Κέρδη Ισολογισμού (Λογιστικά Κέρδη)	50.000
	+ Λογιστικές Διαφορές	10.000
	→ Φορολογητέα Κέρδη	60.000
	Φόρος = Φορ/τέα κέρδη *Φορολογικό Συντελεστή=22%*60.000	13.200

Προκαταβολή φόρου = $13.200 * 80\% = 10.560$

β. Υπολογισμός Κερδών που θα διανεμηθούν στους εταίρους και παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων

	Κέρδη Ισολογισμού (Λογιστικά Κέρδη)	50.000
	- Φόρος Εισοδήματος	13.200
	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΩΝ	36.800
	- Τακτικό Αποθεματικό Τρέχουσας περιόδου (36.800 * 0,05)	1.840
	ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΝΟΜΗ ΣΤΟΥΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ	34.960

Επομένως , ο παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων είναι $34.960 * 0,05 = 1.748 \text{ €}$

ΚΩΔ ΑΡ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
69.01	Τρέχον Φόρος (έξοδο)	13.200	
54.01	Υποχρεώσεις Φόρων – Φόρος Εισοδήματος Πληρωτέος		13.200
82.01	Συγκέντρωση Αποτελεσματικών Λογαριασμών	50.000	
69.01	Τρέχον Φόρος (έξοδο)		13.200
82.02	Καθαρά Κέρδη Χρήσης μετά Φόρων		36.800
82.02	Καθαρά Κέρδη Χρήσης μετά Φόρων	36.800	
49.00	Αποτελέσματα σε Νέο		36.800
49.00	Αποτελέσματα σε Νέο	36.800	
48.01	Τακτικό Αποθεματικό		1.840
53.05	Μερίσματα Πληρωτέα		34.960
54.03	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	10.560	
54.01	Υποχρεώσεις Φόρων – Φόρος Εισοδήματος Πληρωτέος		10.560

Εφαρμογή 2

Δίνονται τα παρακάτω δεδομένα της Πετρίδης Α.Ε.

Κέρδη χρήσεως	€1.700.000
Λογιστικές Διαφορές	€100.000
Παρακρατηθέντες Φόροι	€32.000
Προκαταβληθέντες Φόροι	€300.000

1. Φόρος εισοδήματος της τρέχουσας περιόδου

	Κέρδη Ισολογισμού (Λογιστικά Κέρδη)	1.700.000
	+ Λογιστικές Διαφορές	100.000
	➔ Φορολογητέα Κέρδη	1.800.000
	Φόρος = Φορ/τέα κέρδη *Φορ. Συντελεστή=22% *1.800.000	396.000

2. Η προκαταβολή φόρου για επόμενη περίοδο είναι

Προκαταβολή φόρου = $396.000 \cdot 80\% = 316.800$

Μείον : Παρακρατηθέντες Φόροι = 32.000

⇒ Τελικό ποσό = 284.800

3. Ο φόρος προς απόδοση της τρέχουσας περιόδου

Ο φόρος που θα αποδοθεί στη χρήση είναι :

Φόρος τρέχουσας περιόδου = 396.000

+ Προκαταβολή φόρου επόμενης περιόδου = 316.800

- Προκαταβολή φόρου τρέχουσας περιόδου = 300.000

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ = 412.800

4. Υπολογισμός Κερδών που θα διανεμηθούν στους εταίρους και παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων

	Κέρδη Ισολογισμού (Λογιστικά Κέρδη)	1.700.000
	- Φόρος Εισοδήματος	396.000
	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΩΝ	1.304.000
	- Τακτικό Αποθεματικό Τρέχουσας περιόδου ($1.304.000 \cdot 0,05$)	65.200
	Υπόλοιπο κερδών	1.238.800
	Κέρδος για διανομή στους μετόχους (μέρισμα)	433.580
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΣΕ ΝΕΟ	805.220

Επομένως , ο παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων είναι $433.580 \cdot 0,05 = 21.679 \text{ €}$

6.5.6 Φορολογία Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας και Διάθεση Κερδών

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ΚΦΑΣ (Ν 4093/2012), οι ΙΚΕ υποχρεούνται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων. Περαιτέρω, στο άρθρο 96 του Ν 4072/2012 (πρόκειται για τον νόμο, με τον οποίο καθιερώθηκε η εταιρική αυτή μορφή στη Ελλάδα), αναφέρεται ότι η ΙΚΕ συντάσσει ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν τον ισολογισμό, τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και το προσάρτημα. Ως γνωστό η τελευταία αυτή κατάσταση (το προσάρτημα) περιλαμβάνει όλες τις αναγκαίες πληροφορίες και επεξηγήσεις, προκειμένου να σχηματιστεί πλήρης εικόνα για τις προηγούμενες καταστάσεις, από οποιονδήποτε έχει έννομο συμφέρον επί των οικονομικών της εταιρείας. Στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσης, διενεργείται απογραφή όλων των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της εταιρείας, με λεπτομερή περιγραφή και αποτίμηση. Η

αποτίμηση γίνεται με βάση τις αρχές της Λογιστικής. Για την κατάρτιση, δημοσίευση και τον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της ΙΚΕ, εφαρμογή έχουν οι αντίστοιχες διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920, περί ΑΕ.

Η έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων η διάθεση και η διανομή των κερδών πραγματοποιείται μετά από απόφαση των εταίρων. Έχουμε αναφέρει σε προηγούμενα σημειώματα, ότι η διάθεση των αποτελεσμάτων μιας εταιρείας είναι ευρεία έννοια, στην οποία εμπεριέχεται τόσο η διανομή, όσο και η αποθεματικοποίηση. Στην ΙΚΕ, κάθε έτος και πριν από κάθε διανομή κερδών πρέπει να κρατείται τουλάχιστον το 5% των καθαρών κερδών, για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού (παρ. 2, άρθρο 100, Ν 4072/2012). Το αποθεματικό αυτό μπορεί μόνο να κεφαλαιοποιείται ή να συμψηφίζεται με λογιστικές ζημιές. Ως γνωστό το τακτικό αποθεματικό «στηρίζει» το εταιρικό κεφάλαιο, στις περιπτώσεις που παρουσιάζονται ζημιές.

Περαιτέρω, ενδέχεται να προβλέπεται από το καταστατικό η κράτηση και άλλων αποθεματικών, ή να αποφασίζεται από τους εταίρους, αν κάτι τέτοιο θεωρηθεί αναγκαίο. Ομοίως, οι εταίροι είναι αυτοί που αποφασίζουν για τα κέρδη που θα διανεμηθούν. Παρόλα αυτά, μπορεί στο καταστατικό να ορίζεται ελάχιστη υποχρεωτική διανομή κερδών, χωρίς να είναι απαραίτητο. Τέλος, η συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη είναι ανάλογη προς τον αριθμό των μεριδίων που έχει κάθε ένας.

Σε ότι αφορά την φορολόγηση των κερδών, η ΙΚΕ ανήκει στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ΚΦΕ (Ν. 2238/94) και για την χρήση 2021, θα φορολογηθεί βάσει με συντελεστή 22%.

Εφαρμογή

Η «ΑΛΦΑ ΙΚΕ» συστάθηκε από δύο εταίρους, με εταιρικό κεφάλαιο 10.000 ευρώ, αποτελούμενο από 10 εταιρικά μερίδια των 1.000 ευρώ. Ο Α εταίρος διαθέτει έξι (6) εταιρικά μερίδια και ο Β τέσσερα (4). Κατά την χρήση 2021, η εταιρεία παρουσιάζει 15.000 ευρώ λογιστικά κέρδη. Μετά την φορολογική αναμόρφωση, τα φορολογητέα κέρδη διαμορφώνονται στις 18.000 ευρώ. Οι εταίροι αποφασίζουν να κρατήσουν πρόσθετο αποθεματικό (εκτός του Τακτικού) 2.000 ευρώ και τα υπόλοιπα κέρδη να διανεμηθούν ανάλογα με την συμμετοχή τους.

1.Υπολογισμός φόρου: $18.000,00 \times 22\% = 3.960,00\text{€}$.

2.Διάθεση κερδών:

Λογιστικά κέρδη.....	15.000,00
Μείον, φόρος εισοδήματος.....	<u>3.960,00</u>
Υπόλοιπο λογιστικών κερδών, πριν την διανομή.....	11.040,00

3.Υπολογισμός Τακτικού αποθεματικού:.....	11.040,00 X 5% = 552,00
4.Πρόσθετο αποθεματικό.....	<u>2.000,00</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ	<u>2.552,000</u>
5.Υπόλοιπο κερδών για διανομή.....	8.488,00
Α εταίρος: 8.488,00 X 60% =	5.093,00
Β εταίρος: 8.488,00 X 40% =	<u>3.395,60</u>
	8.488,00

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η παρούσα διπλωματική εργασία είχε σαν στόχο την παρουσίαση της φορολόγησης φυσικών και νομικών προσώπων στην Ελλάδα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και πιο συγκεκριμένα με τον ν. 4172/2013. Αναμφισβήτητα ο προαναφερθέν νόμος , προέκυψε μέσα σε μια δύσκολη οικονομικά εποχή για την χώρα μας , καθώς σκοπός της θέσπισής του ήταν η βελτίωση της φορολογικής αποτελεσματικότητας , κάτι το οποίο δεν προσέφερε το προηγούμενο φορολογικό νομοσχέδιο ν.2238/1994 , οπότε και η ανάγκη για αλλαγή κρίθηκε επιτακτική .

Σαφώς με την εφαρμογή του νέου φορολογικού νομοσχεδίου επήλθαν αλλαγές αρχικά στον τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος φυσικών προσώπων.Πλέον η φορολόγηση πραγματοποιείται με φορολογικούς συντελεστές ανάλογα με τον ύψος του εισοδήματος από μισθωτή εργασία , συντάξεις , επιχειρηματική δραστηριότητα κτλ και όχι με ενιαία κλίμακα ανεξαρτήτως πηγής προέλευσης των εισοδημάτων . Αντικαθίσταται το αφορολόγητο με τις δαπάνες που πραγματοποιούνται μέσω του πλαστικού χρήματος . Τέλος , εφαρμόζεται ένας εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας , μέσω του τεκμαρτού εισοδήματος του φυσικού προσώπου , το οποίο υπολογίζεται με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του.

Ωστόσο , αλλαγές επήλθαν και στον τρόπο φορολόγησης των νομικών προσώπων . Πιο συγκεκριμένα , μείωση παρατηρείται στον πλέον διαμορφωμένο στο 22% φορολογικό συντελεστή επί των καθαρών κερδών των εταιρών .Και πάλι , όμως, παραμένει σε υψηλά επίπεδα συνυπολογίζοντας κανείς τις εργοδοτικές εισφορές και την προκαταβολή φόρου στο 80% , μπορεί να αντιληφθεί πως το αποτέλεσμα συνεχίζει να διατηρείται αρκετά υψηλό .

Σύμφωνα με όλα όσα έχουν ειπωθεί , η υψηλή φορολογική επιβάρυνση τόσο των φυσικών όσο και των νομικών προσώπων , σε συνδυασμό με την ρευστότητα του φορολογικού συστήματός μας αποτελούν ανασταλτικό παράγοντα προσέλκυσης επενδύσεων και διαιωνίζουν την οικονομική αναποτελεσματικότητα . Σίγουρα , η θέσπιση του ν.4172/2013 έδωσε μία άλλη πνοή στο φορολογικό σύστημα , όντας καινοτόμο σε σχέση με προηγούμενα νομοσχέδια .Παρατηρήθηκε πρόοδος και καλύτερευση του συστήματος μέσω της εφαρμογής νέων μεθόδων , ωστόσο η πολυπλοκότητα και οι συνεχείς αλλαγές του νομοθετικού πλαισίου δημιουργούν ένα ασταθές και αναποτελεσματικό οικονομικό περιβάλλον .

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

1. Αθανασάκη Β. , Επιτομή Φορολογικού Δικαίου, 2018
2. Γαρδέλλης Δ. – Σγουρινάκης Ν. (2020). «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» Εκδόσεις Οικονομική Νομική Βιβλιοθήκη.
3. Γιαζιτζής Κ. – Καλοκύρη Ι. – Κοτσώνης Π. – Λάμπρος Κ. – Παπακίτσου Α. – Πετρόπουλος Π. (2022) Φορολογία Φυσικών και Νομικών Προσώπων , Εκδόσεις Astbooks .
4. Γεωργακόπουλος, Θ. & Λοϊζίδης, Ι. (1989). «Η φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων», Στο Προβόπουλος, Γ. (Επιμ.), «Προτεραιότητες δημοσιονομικής πολιτικής», (σελ. 201-213), Εκδόσεις IOBE, Αθήνα
5. Γεωργακόπουλος, Θ. (1997). «Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική». Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα.
6. Γκίνογλου, Δ. (2014). «Φορολογική Λογιστική Ι» Εκδόσεις Γκίνογλου, Θεσσαλονίκη.
7. Γκίνογλου, Δ. (2014). «Φορολογική Λογιστική ΙΙ» Εκδόσεις Γκίνογλου, Θεσσαλονίκη.
8. Καβαλάκης, Γ. (2005). «Κωδικοποίηση φορολογίας εισοδήματος φυσικών & νομικών προσώπων». Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications.
9. Καραγεωργάς, Δ. (1981). «Οι δημοσιονομικοί θεσμοί, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.
10. Καραγιώργος Θ. (2021) . «Λογιστική Εταιριών – Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων» . Εκδόσεις Καραγιώργος , Θεσσαλονίκη.
11. Καραγιώργος Δ. (1979). «Δημόσια Οικονομική Ι: Οι οικονομικές Λειτουργίες του Κράτους». Εκδόσεις Παπαζήση.
12. Καραφάς, Γ., (2013). «Κώδικας φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013». Κώδικας φορολογικών διαδικασιών Ν 4174/2013, Εκδόσεις: ΕΝΤΟΣ
13. Μπάρμπας Ν. – (2020) . «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Κατ' άρθρο ερμηνεία (Ν. 4172/2013) , Γ. έκδοση , Εκδόσεις Σάκουλα Α.Ε.
14. Νεγκάκης Χ. (2016) . «Λογιστική Εταιριών» Σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα . Θεσσαλονίκη.
15. Πάτσης, Π. Β. Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής (Οκτώβριος 2015), «ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΕΠΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ

- ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ» μετά την ισχύ του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α΄ 167/23.07.2013)-Κωδικοποίηση Ν.4336/2015 (ΦΕΚ Α΄ 14/14.08.2015), Αθήνα
16. Πάτσης, Π. Β. Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής (Σεπτέμβριος 2015), «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ» μετά την ισχύ του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α΄ 167/23.07.2013)-Κωδικοποίηση Ν.4336/2015(ΦΕΚ Α΄ 14/14.08.2015), Αθήνα
17. Πάτσης, Π. Ι. Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής (Σεπτέμβριος 2016), «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ» μετά την ισχύ του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α΄ 167/23.07.2013)-Κωδικοποίηση Ν.4410/03.08.2016 (ΦΕΚ Α΄ 141/03.08.2016), Αθήνα
18. Σελλάς, Σ. (1989). «Το ελληνικό φορολογικό σύστημα», Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.
19. Σταματόπουλος, Δ. & Καραβοκύρης, Α. (2020). «Φορολογία Εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων», Εκδόσεις Forin Σταματόπουλος, Αθήνα.
20. Σταματόπουλος, Δ. & Καραβοκύρης, Α. (2009). «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων». Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.
21. Τσιάτουρας, Φ. (2010). «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων». Αθήνα.
22. Φινοκαλιώτης Κ. (2020) , «Φορολογικό Δίκαιο». Εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα.
23. Φορολογική Επιθεώρηση , Μάιος 2023 , τεύχος 866.

Ηλεκτρονικές Πηγές

1. <https://www.kodiko.gr/>
2. <https://www.et.gr/>
3. <http://www.academia.edu/>
4. <http://www.epixeiro.gr/>
5. <http://www.accountinghellenic.gr/>
6. <https://www.taxheaven.gr/>
7. <http://www.publicrevenue.gr/>
8. <https://www.pwc.com>.
9. <https://www.lawspot.gr/>
10. <http://www.enet.gr/>
11. <https://www.e-forologia.gr/>
12. <https://www.forin.gr/>

ΛΙΣΤΑ ΣΥΝΤΟΜΕΥΣΕΩΝ

Α.Ε.	Ανώνυμη Εταιρία
Α.Κ.	Αστικός Κώδικας
Α.Φ.Μ.	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
Γ.Ε.Μ.Η.	Γενικό Εμπορικό Μητρώο
Γ.Σ.	Γενική Συνέλευση
Δ.Λ.Π.	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Δ.Π.Ε.	Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου
Δ.Π.Χ.Α.	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
Ε.Ε.	Ετερόρρυθμη Εταιρία
Ε.Γ.Λ.Σ.	Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο
Ε.Ν.	Εμπορικός Νόμος
Ε.Π.Ε.	Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης
Ε.ΣΥ.Λ.	Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής
Ι.Κ.Ε.	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία
Κ.Φ.Ε.	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Κ.Φ.Δ.	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
Ο.Ε.	Ομόρρυθμη Εταιρία
Σ.Α.Δ.Φ	Συμφωνία Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Φ.Κ.Ε.	Φόρος Κύκλου Εργασιών
