



ΑΤΕΙ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ: «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ
ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ν.3842/2010»

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΛΥΓΓΙΤΣΟΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ
ΦΟΙΤΗΤΡΙΑ: ΣΚΕΝΤΖΟΥ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ
Α.Μ.: 2005078
ΕΞΑΜΗΝΟ ΣΠΟΥΔΩΝ: 10^ο

ΚΑΛΑΜΑΤΑ 2010

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να εξετάσει το καθεστώς της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα λαμβάνοντας υπόψη το νέο νόμο 3842 που διέπει πλέον τη φορολογία τους.

Ειδικότερα, στο **πρώτο κεφάλαιο** αναλύεται η έννοια του φόρου και γίνεται μια ιστορική αναδρομή στην πορεία των χρόνων η οποία αφορά την εξέλιξη των φόρων.

Στο **δεύτερο κεφάλαιο** παρουσιάζεται το καθεστώς φορολογίας που διέπει τις επιχειρήσεις στη χώρα μας καθώς και το τι συνιστά φορολογητέο εισόδημα επιχειρήσεων και φυσικών προσώπων. Επίσης αναλύονται σε υποκεφάλαια έννοιες σχετικές με τη φορολογία εισοδήματος.

Στο **τρίτο κεφάλαιο** της παρούσας εργασίας παρουσιάζονται άρθρα του νόμου 3842 περί αποκατάστασης φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής σχετικά με τα νομικά πρόσωπα. Συγκεκριμένα παρουσιάζονται τα άρθρα 6,12,13 τα οποία αφορούν τη φορολογία των εμπορικών επιχειρήσεων, τη κατάργηση φοροαπαλλαγών νομικών προσώπων κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα και τη φορολογία των μερισμάτων και των κερδών που διανέμουν τα λοιπά νομικά πρόσωπα αντίστοιχα.

Στο **τέταρτο** και τελευταίο κεφάλαιο αναλύονται οι αλλαγές που επέφερε ο νέος νόμος σχετικά με τη φορολογία μερισμάτων και τη φορολόγηση νομικών προσώπων ενώ δίνεται σχολιασμός για τις αλλαγές που επέφερε το άρθρο 13 του νέου νόμου

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^Ο ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΙ	4
1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	4
1.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^Ο ΤΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ....	11
2.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΤΑΙΡΙΩΝ & ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	11
2.2 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....	13
2.3 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	18
2.4 ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ.....	19
2.4 ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	26
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^Ο ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΑΡΘΡΩΝ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 3842/2010	35
3.1 ΑΡΘΡΟ 6	40
3.2 ΑΡΘΡΟ 12	41
3.3 ΑΡΘΡΟ 13	45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^Ο ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....	50
4.1 ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 13 ΤΟΥ Ν.3842/2010 ΓΙΑ ΤΙΣ ΑΕ ΚΑΙ ΕΠΕ ..	55
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	64

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η φορολογία με όλες τις μορφές της αποτελεί το βασικό οικονομικό πνεύμονα λειτουργίας ενός κράτους. Διέπει τόσο φυσικά όσο και νομικά πρόσωπα και ρυθμίζεται με νομοθετήματα και ψηφίσματα του Ελληνικού Κράτους. Η πρόσφατη εισαγωγή του νόμου 3842 του 2010 περί αποκατάστασης της φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής μεταβάλλει, όπως θα εξετάσουμε στη πορεία της παρούσας εργασίας, το νομικό πλαίσιο φορολόγησης ιδιαίτερα σε ότι σχετίζεται με τη φορολογία των νομικών προσώπων.

Το υπάρχον νομικό καθεστώς επιτρέπει συγκρίσεις με τη μεταβολή που συνιστά ο νόμος 3842 πρότερα όμως κρίνεται σκόπιμη η παράθεση στοιχείων στα αμέσως επόμενα κεφάλαια σχετικά με την έννοια των φόρων, τη διαδρομή της φορολογίας στο χρόνο και αυτό καθεαυτό το νομικό πλαίσιο που διέπει τη φορολογία των επιχειρήσεων στην Ελλάδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΙ

1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Παντού ακούμε τις λέξεις φόρος, τέλος ή τέλη, εισφορά ή συνεισφορά ή κράτηση ή δασμός τελωνειακός ή και δημοτικός φόρος. Όλες αυτές οι λέξεις που χρησιμοποιούνται στην καθημερινή ζωή αλλά και από τον ίδιο το Νομοθέτη στους ισχύοντες νόμους για να προσδιορίσουν μια υποχρέωση του πολίτη προς το Κράτος αποτελούν τη συγγενή έννοια που εκφράζεται με μια λέξη: **Φόρος**.

Επίσης στα διάφορα φορολογικά στοιχεία και έγγραφα αναγράφονται αυτές οι λέξεις και εκφράζονται συνήθως σε ποσοστά «επί τοις %» πάνω στην αξία των αγαθών ή των αμοιβών παρεχομένων υπηρεσιών ή στην αξία των λογαριασμών των ξενοδοχείων ή των εισιτηρίων κινηματογράφων και θεάτρων ή των συναλλαγματικών κ.λ.π. με διευκρινίσεις ότι πρόκειται για Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), χαρτόσημο, δημοτικό φόρο, φόρο ειδών πολυτελείας κ.λ.π.

Στην πράξη όταν καπνίζουμε, όταν αγοράζουμε από το εμπόριο τρόφιμα, ποτά ή είδη ρουχισμού και υποδήσεως, το αυτοκίνητό μας, τα διάφορα ηλεκτρικά είδη, όταν κτίζουμε μια οικοδομή, όταν ψυχαγωγούμαστε στο θέατρο και γενικά σε κάθε οικονομική εκδήλωσή μας, από την πιο απλή, δηλαδή μια αίτηση σε δημόσια υπηρεσία ή ένα πιστοποιητικό Δημόσιας Αρχής, μέχρι τη μεταβίβαση ενός ακινήτου, πρέπει να γνωρίζουμε ότι ένα μέρος ή ποσοστό στην αξία ή την αμοιβή που καταβάλλουμε ή και λαμβάνουμε αντιπροσωπεύει κάποιο φόρο προς το Δημόσιο, το Δήμο και την Κοινότητα ή άλλο Ν.Π.Δ.Δ.

Μπορούμε λοιπόν από την πράξη να καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι φόρος είναι ένα ποσό χρημάτων που ο φορολογούμενος καλείται να καταβάλει και που το Κράτος επιβάλλει αλλά και αξιώνει νόμιμα να εισπράξει βασιζόμενο στις εκδηλώσεις μας που έχουν οικονομικό περιεχόμενο.

Ο φόρος λοιπόν και η επιβολή μιας φορολογίας αποτελεί νόμιμο δικαίωμα και αξίωση του Κράτους που εκτείνεται σε όλη την επικράτεια και σε όλους τους πολίτες της κάθε χώρας.

Το ίδιο αυτό δικαίωμα ασκούν, αλλά κατόπιν εξουσιοδοτήσεως από το Κράτος, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) και κατά κύριο λόγο οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοικήσεως δηλαδή οι Δήμοι και οι Κοινότητες, αλλά για τις τοπικές ειδικότερα φορολογίες και τέλη.

Ο ακριβής καθορισμός της έννοιας του φόρου είναι δύσκολος, τόσο για τη Δημόσια Οικονομική όσο και για το Δημοσιονομικό Δίκαιο.

Τα δημοσιονομικά φαινόμενα, μέσα στα οποία και ο φόρος, παίρνουν διαφορετική μορφή ανάλογα με την εποχή και τη χώρα που αναφέρονται γιατί παρακολουθούν την οργάνωση και λειτουργία, κατά τόπο και χρόνο, όσο και τη μορφή και εξέλιξη της οικονομίας κάθε χώρας. Άλλη η έννοια του φόρου στην αρχαιότητα, άλλη στο Μεσαίωνα, άλλη στα σοσιαλιστικά κράτη, άλλη στα δικτατορικά (γιατί εκεί ειδικότερα υπάρχει διάφορος τρόπος αντιμετώπισης του φόρου), άλλη στα κράτη ελεύθερης οικονομίας κ.λ.π.

Η εκλογή και επιλογή των διαφόρων μορφών του φόρου στηρίζεται τόσο σε νομικούς και σε δημοσιονομικούς, όσο και σε οικονομικούς και κοινωνικούς λόγους. Επίσης σε ποια έκταση έχει δικαίωμα το κράτος να επιβάλλει φόρους εξαρτάται από την οικονομική κατάσταση αυτού, γιατί το μέγεθος των δαπανών που θα ικανοποιήσει με τα ποσά των φόρων που θα εισπράξει, εξαρτάται από αυτήν.

Ακόμη, το μέγεθος των δαπανών αυτών που θα καλύψει το κράτος, επιδρά πάνω στο ύψος των εσόδων που θα επιδιώξει να πραγματοποιήσει τούτο από τους φόρους.

Η μορφή των φόρων και η διαμόρφωσή τους προσαρμόζεται στο χαρακτήρα και τις συνθήκες του λαού, ανταποκρινόμενη στις οικονομικές δραστηριότητές του, χωρίς να εμποδίζει την ανάπτυξη και την πρόοδο της οικονομίας καθώς και την πραγμάτωση της φορολογικής δικαιοσύνης. Τέλος, η επιβολή του φόρου εξαρτάται από τη φορολογική πολιτική του κράτους.

Κατά τον Αριστοτέλη το κράτος δεν αποτελεί ένωση πολιτών που αποσκοπούν στην ανάπτυξη και αμοιβαία συνδρομή αυτών, γιατί το κράτος είναι κάτι το ανώτερο, κάτι που υπάρχει πάνω από το άτομο. Σκοπός του κράτους είναι η αρετή και η ηθικά ωραία ζωή και τελειοποίηση του χαρακτήρα των πολιτών.

Το συμπέρασμα κατά τον Αριστοτέλη είναι ότι αυτός που κατέχει πολλά πρέπει να εισφέρει στο κράτος πολλά και εκείνος που κατέχει λίγα πρέπει να εισφέρει λίγα. Το συμπέρασμα λοιπόν δεν είναι άλλο από την επιβολή της προοδευτικής φορολογίας στους πολίτες όπως την εννοούμε στην εποχή μας. Αυτός ο κανόνας εφαρμόστηκε στην πράξη με τους Νόμους του Σόλωνα στην αρχαιότητα.

Σύμφωνα με άλλη θεωρία, αυτή της ωφέλειας και του ανταλλάγματος που έχει τις ρίζες της στις Αρχές της Γαλλικής Επανάστασης, αποτελεί την εισφορά του ατόμου για τα πλεονεκτήματα που αντλεί από την κοινωνική συμβίωση και που τα παρέχει το κράτος.

Κατά τη θεωρία της ασφάλειας, ο φόρος είναι ένα είδος ασφαλιστρού που καταβάλλει ο πολίτης προς το δημόσιο για την προστασία της ζωής και της περιουσίας του, που του παρέχει το κράτος.

Σύμφωνα με τη θεωρία της θυσίας, η πληρωμή του φόρου αποτελεί ηθική υποχρέωση του πολίτη – φορολογούμενου προς την κοινωνία και το κράτος και αποβλέπει στην κοινωνική περιουσιακή εξίσωση .

Η σύγχρονη θεωρία περί φόρου διδάσκει ότι ο φόρος θεμελιώνεται πάνω στην οργανωτική ανάγκη υπάρξεως του κράτους για την κοινωνική συμβίωση και πρόοδο των ανθρώπων.

Ο φόρος λοιπόν αποτελεί προϋπόθεση υπάρξεως του κράτους και των λοιπών Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Η έννοια του φόρου μπορεί να καθοριστεί μόνο για μια δεδομένη περίοδο και για ένα κράτος και πολιτικό καθεστώς. Οι λειτουργίες του φόρου είναι πολλές.

Οι σκοποί του είναι οικονομικοί, κοινωνικοί, πολιτικοί και η επιβολή της δικαιοσύνης με τη δικαιότερη κατανομή του εισοδήματος. Η έννοια λοιπόν του φόρου είναι πολύμορφη και πολυσύνθετη.

Όλες οι πλευρές του φόρου πρέπει να ερευνώνται για τον επιστημονικό προσδιορισμό της, δηλαδή η κοινωνική, πολιτική, οικονομική, διοικητική και νομική. Η δικαιολογία του φόρου, ο συντελεστής του, ο προσορισμός και οι συνέπειες του δεν είναι ομοιόμορφες και δεν ισχύουν για όλους τους καιρούς και τις χώρες¹.

Έχουμε μια ριζική μεταμόρφωση στο χαρακτήρα του φόρου κατά το πέρασμα των αιώνων. Άλλη η πρακτική του αξία πριν από τον 19^ο αιώνα και άλλη η σημερινή.

Καταλήγουμε λοιπόν στο ότι ο φόρος είναι η, με σαφώς καθορισμένες διατάξεις και χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, εισφορά των πολιτών προς το κράτος για την κάλυψη των δημοσίων αναγκών στις οποίες περιλαμβάνονται κοινωνικοπολιτικοί και οικονομικοί σκοποί.

Ο φόρος: α) επιβάλλεται με νόμο για να εξασφαλισθούν με τα οικονομικά μέσα που θα προκύψουν από την επιβολή του, η λειτουργία των δημοσίων υπηρεσιών και έχει ως μέτρο τις απαραίτητες γι' αυτές δαπάνες και β) αποτελεί μέσο εξασφάλισης δίκαιης και ίσης κατανομής των δημόσιων δαπανών μεταξύ των πολιτών οι οποίοι έχουν καθήκον να καταβάλλουν τη δίκαιη και ίση αυτή εισφορά προς το κράτος, όπως έχει καθοριστεί από τους νόμους.

Κατά τη σύγχρονη αντίληψη ο φόρος ασκεί λειτουργία οικονομική, δημοσιονομική και κοινωνικοπολιτική. Αποτελεί δικαίωμα του κράτους η επιβολή βαρών προς ικανοποίηση αντιστοίχων αναγκών του. Δικαίωμα του κράτους είναι να λαμβάνει χρήμα και μέρος ακόμη της περιουσίας των φορολογούμενων πολιτών. Στη συνέχεια ο φόρος συντελεί στην ικανοποίηση των γενικών αναγκών του κράτους².

¹ Παρούτσας, Α. «Η Φορολογία της Ακίνητης Περιουσίας», 2000

² Σέλλας, Στέφανος. «Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα», σελ.26-29.

1.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Η φορολογία της ακίνητης περιουσίας ανάγεται στην αρχαιότητα. Στην πρωταρχική της μορφή συνδεόταν με την κατάκτηση ξένου εδάφους και ήταν ένας φόρος υποτέλειας που επέβαλε ο κατακτητής στον λαό που υποδούλωνε για τη χρήση του εδάφους.

Η φορολογία ακινήτων έγινε για πρώτη φορά γνωστή στην Κίνα κατά το έτος 2000 π.Χ. ενώ στην αρχαία Ελλάδα είχε τη μορφή της φορολογίας του κεφαλαίου μιας και αφορούσε κινητά και ακίνητα και ονομάζονταν *εισφορά*. Χρονικά τοποθετείται είτε στην εποχή του Σόλωνος (6^{ος} αιώνας π.Χ.) είτε στις αρχές του Πελοποννησιακού πολέμου (431-404 π.Χ.)³.

Η *εισφορά*, όπως μαρτυρεί η λέξη, ήταν μια φορολογία ενός μέρους της ακίνητης περιουσίας. Το ότι η φορολογία αυτή ήταν η αρχαιότερη μορφή φόρου εξηγείται από το γεγονός ότι η ακίνητη περιουσία ήταν το κυριότερο είδος περιουσίας στις αρχαίες κοινωνίες⁴.

Γι' αυτό και η φορολογία στην αρχική της μορφή επιβαλλόταν με βάση το μέγεθος της εδαφικής εκτάσεως. Η βάση της αργότερα επεκτάθηκε και συμπεριέλαβε και άλλα αντικείμενα φορολογίας. Το έδαφος στην αρχή του Μεσαίωνα ήταν το κυριότερο πλουτοπαραγωγικό μέσο που έφερε το μεγαλύτερο μέρος του φορολογικού βάρους⁵.

Με την πάροδο όμως του χρόνου, που παρατηρείται μια ανάπτυξη του εμπορίου το οποίο δημιούργησε μεγάλες ποσότητες οικονομικών αγαθών, έχουμε διεύρυνση της φορολογικής βάσης για να συμπεριληφθούν σε αυτή εκτός από τα ακίνητα και άλλα περιουσιακά στοιχεία. Στην εποχή μας, η ακίνητη περιουσία διακρίνεται στα διάφορα στοιχεία της και επιβάλλονται φόροι περισσότερο ορθολογιστικοί κυρίως στις κατ' ιδίαν πηγές της

³ Σταματόπουλος, Δ. *Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων*, Ροπή, 2010

⁴ Harvey, G. *Brief history of taxes*. Oxford Press, 1994

⁵ Andler, B. *Global analysis of taxation*, Adelaide, 2000

περιουσίας και όχι στο σύνολο της ακίνητης περιουσίας. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι έχει εξαφανιστεί η φορολογία των ακινήτων⁶.

Σήμερα σε πολλές χώρες το πατροπαράδοτο είδος της φορολογίας του εδάφους αποτέλεσε τη βάση για μια αξιόλογη ανάπτυξη της φορολογίας της ακίνητης περιουσίας κάτω μάλιστα από τις οικονομικοδημοσιονομικές ανάγκες της συγκεκριμένης χώρας που εφαρμόζει το εν λόγω φορολογικό σύστημα.

Στις περισσότερες χώρες η κύρια πλουτοπαραγωγική πηγή είναι το έδαφος. Αυτό είναι κατά κάποιο τρόπο απαραίτητο για κάθε οικονομική δραστηριότητα. Έτσι, τα αστικά ακίνητα είναι απαραίτητα για την εκτέλεση και ανάπτυξη της εργασίας και του κεφαλαίου και την ανέγερση οικοδομών, ενώ τα αγροτικά είναι η πηγή των τροφίμων και πολλών ειδών ένδυσης⁷.

Συνεπώς, το έδαφος είναι ένας παράγοντας παραγωγής καθ' όσον τα στοιχεία που πρέπει να συνδυαστούν για την παραγωγή οικονομικών αγαθών είναι οι υπηρεσίες του εδάφους, της εργασίας, του κεφαλαίου και των επιχειρήσεων. Και ενώ ο εργάτης, ο κεφαλαιούχος και ο επιχειρηματίας συνεισφέρουν στην παραγωγή, ο ιδιοκτήτης υποστηρίζεται ότι δεν συνεισφέρει, αλλά απλούστατα οικειοποιείται τις φυσικές πλουτοπαραγωγικές πηγές και δεν δημιουργεί αυτές ή την αξία τους.

Γι' αυτό στην γνώμη ορισμένων οικονομολόγων ότι το έδαφος έχει κόστος παραγωγής και δεν είναι δώρο της φύσης, όπως το θεώρησε ο David Ricardo, υποστηρίχθηκε η άποψη ότι το έδαφος, του οποίου η αξία αυξάνει με την εξέλιξη και την πρόοδο της κοινωνίας, είναι ένα οικονομικό αγαθό χωρίς κόστος παραγωγής ειδικά κατάλληλο για φορολογία⁸.

Αν και η ύπαρξη μιας καλής και δίκαιης φορολογίας δεν είναι τόσο θέμα της οικονομικής επιστήμης όσο θέμα προσωπικής φιλοσοφίας, εν τούτοις υπάρχουν αρχές που αναπτύχθηκαν με την πάροδο των χρόνων και που παρέχουν χρήσιμα πλαίσια μέσα στα οποία μπορεί να γίνεται συζήτηση για

⁶ Harvey , G. Brief history of taxes. Oxford Press, 1994

⁷ Harvey , G. Brief history of taxes. Oxford Press, 1994

⁸ Παρούτσας, Αθανάσιος. «Η Φορολογία της Ακίνητης Περιουσίας», σελ.17-20.

την ύπαρξη φορολογικής δικαιοσύνης. Η μία είναι η αρχή της φοροδοτικής ικανότητας και η άλλη της απολαμβανόμενης ειδικής ωφέλειας.

Η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας δέχεται ότι η κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ των πολιτών είναι δίκαιη εφόσον εφαρμόζονται οι εξής δύο αρχές: (α) η αρχή της οριζόντιας φορολογικής ισότητας που ορίζει ότι τα άτομα που βρίσκονται κάτω από όμοιες συνθήκες πρέπει να έχουν την ίδια φορολογική μεταχείριση και (β) η αρχή της κάθετης φορολογικής ισότητας που ορίζει ότι τα άτομα που βρίσκονται κάτω από ανόμοιες συνθήκες πρέπει να έχουν διαφορετική μεταχείριση. Με βάση τη δεύτερη αρχή ο καταμερισμός του φόρου γίνεται ανάλογα με τις ειδικές ωφέλειες που προσφέρονται στον φορολογούμενο⁹.

Έτσι, ο περισσότερο ωφελούμενος από τις διάφορες δημόσιες υπηρεσίες (π.χ. οι υπηρεσίες για την παροχή αστυνομικής και πυροσβεστικής προστασίας) πρέπει να πληρώσει περισσότερο φόρο καίτοι ο λιγότερο ωφελούμενος μπορεί να είναι επίσης ικανός να συνεισφέρει στο δημόσιο ταμείο.

⁹ Σέλλας, Σ. «Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα», 1998

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΤΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

2.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΤΑΙΡΙΩΝ & ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων σε φορολογία φορολογούνται με συντελεστή:

- α) Είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και για τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.
- β) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) προκειμένου για κοινοπραξίες και για αστικές εταιρίες, συμμετοχικές και αφανείς εταιρίες.

Από τα καθαρά κέρδη των παραπάνω προσώπων, προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος, εκπίπτουν τα κέρδη τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, καθώς και τα κέρδη τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών ή συνεταιρισμών ή από αμοιβαία κεφάλαια ή από μερίδια εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους¹⁰.

Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, στις οποίες μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, από τα κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

¹⁰ Πατσουράτης, Β. *Η επίπτωση της φορολογίας των επιχειρήσεων στην ανταγωνιστικότητα*. Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών (IOBE), 2004.

Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής αυτού του εταίρου ή κοινωνού στο πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της¹¹.

Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμου εταίρου ή κοινωνού σε περισσότερες εταιρίες ή κοινωνίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή, μόνο από εκείνη που δηλώνει τα μεγαλύτερα καθαρά κέρδη.

Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, κατά περίπτωση, δήλωση της εταιρίας και δεν ανακαλείται.

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

Ειδικά για τα εισοδήματα των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών, καθώς και των κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους από 1.1.2005 και μέχρι 31.12.2005, ο συντελεστής φορολογίας της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%), ενώ για αυτά που προκύπτουν από διαχειριστικές χρήσεις από 1.1.2006 και μέχρι 31.12.2006 ο συντελεστής ορίζεται σε είκοσι δύο τοις εκατό (22%).

Επίσης, για τα εισοδήματα των κοινοπραξιών, καθώς και των αστικών εταιριών, συμμετοχικών ή αφανών, που προκύπτουν από διαχειριστικές χρήσεις από 1.1.2005 και μέχρι 31.12.2005, ο συντελεστής φορολογίας της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε., που εφαρμόζεται για την επιβολή του φόρου, ορίζεται σε τριάντα δύο τοις εκατό (32%), ενώ για αυτά που προκύπτουν από διαχειριστικές χρήσεις από 1.1.2006 και μέχρι 31.12.2006 ο συντελεστής ορίζεται σε είκοσι εννέα τοις εκατό (29%).

¹¹ Σταματόπουλος, Δ. *Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων*, Ροπή, 2010

Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%).

Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου¹².

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

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο.

β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

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

2.2 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

- Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος

Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα.

¹² Σταματόπουλος, Δ. *Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων*, Ροπή, 2010

Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία¹³.

Θεωρείται **ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις**:

α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο.

Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας π.χ ενός ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς.

β) Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας, οι οποίες έχουν κατατμηθεί ή ρυμοτομηθεί.

γ) Τα ποσά που καταβάλλουν με τη μορφή μερίσματος ή αμοιβής στα μέλη τους οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα.

δ) Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση παράλληλα με τον κύριο σκοπό της.

στ) Ο μισθός που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της, για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε, εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων, ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.

Επίσης, ο μισθός και οι κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται από εταιρία περιορισμένης ευθύνης σε εταίρους της για υπηρεσίες που παρέχουν

¹³ Πατσουράτης , Β. *Η επίπτωση της φορολογίας των επιχειρήσεων στην ανταγωνιστικότητα*. Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών (IOBE),2004 .

σ' αυτή, εφόσον οι εταίροι είναι ασφαλισμένοι για τις υπηρεσίες αυτές σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων.

Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή¹⁴.

Κατ' εξαίρεση, η υπερτίμηση από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, το οποίο ιδιοχρησιμοποιείται ή έχει ιδιοχρησιμοποιηθεί για την άσκηση του αντικειμένου των εργασιών της επιχείρησης, απαλλάσσεται του φόρου, εφόσον εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού και φορολογείται σε περίπτωση διανομής του ή διάλυσης της επιχείρησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Κατά τον υπολογισμό του υπερτιμήματος από την πώληση ακινήτου, εξαιρουμένου του υπερτιμήματος που προκύπτει από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

Ειδικά για τα ακίνητα που αποτέλεσαν αντικείμενο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986 και μεταβιβάζονται είτε λόγω λήξης της σύμβασης αυτής ή εξαγοράζονται πριν από τη λήξη της μίσθωσης από το μισθωτή, ως αξία πώλησης αυτών λαμβάνεται αυτή που καθορίζεται από τους όρους της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης που είχε υπογραφεί¹⁵.

ε) Οι τόκοι.

¹⁴ Πατσουράτης, Β. *Η επίπτωση της φορολογίας των επιχειρήσεων στην ανταγωνιστικότητα*. Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών (IOBE), 2004.

¹⁵ Σταματόπουλος, Δ. *Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων*, Ροπή, 2010

ζ) Οι αποδόσεις από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων που πραγματοποιούν επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ.

Τα εισοδήματα και κέρδη των επιχειρήσεων, που λειτουργούν με τη μορφή ομόρρυθμης ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και συνεταιρισμών θεωρείται ότι αποκτήθηκαν:

Στις περιπτώσεις της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρίας, της κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα από κάθε έναν εταίρο ή μέλος, για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρία, κοινοπραξία ή κοινωνία.

Ως χρόνος κτήσης, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεωρείται η ημερομηνία στην οποία κλείστηκε η διαχείριση και προκειμένου για εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η ημερομηνία που εγκρίθηκε ο ισολογισμός της από τη συνέλευση των εταίρων.

Σε περίπτωση που δεν εγκριθεί ο ισολογισμός της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης μέσα σε χρονικό διάστημα τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, το εισόδημα λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την τελευταία ημέρα αυτού του τριμήνου.

Σε περίπτωση λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, το εισόδημα λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την ημερομηνία της λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής, κατά περίπτωση.

Αν η λύση, συγχώνευση ή μετατροπή επέρχεται πριν από την πάροδο τριών (3) μηνών από τη λήξη της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου και εφόσον ο ισολογισμός δεν έχει εγκριθεί από τη συνέλευση των εταίρων, το εισόδημα και των δύο διαχειριστικών περιόδων λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την ημερομηνία της λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της εταιρίας.

Η ύπαρξη των εταιριών που αναφέρονται στην περίπτωση α' αποδεικνύεται με έγκυρο συστατικό έγγραφο δημοσιευμένο, σύμφωνα με όσα ορίζει ο εμπορικός νόμος¹⁶.

Η κοινοπραξία αναγνωρίζεται εφόσον έχουν πληρωθεί οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Αντέγγραφα για την εικονικότητα είτε των σχέσεων αυτών, είτε των όρων που συνδέουν τα μέρη τούτων γενικά, δεν αναγνωρίζονται.

Στην περίπτωση της συμμετοχικής (αφανούς) εταιρίας, από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο των κερδών της εταιρίας.

Στις περιπτώσεις των συνεταιρισμών που έχουν συσταθεί νόμιμα, από κάθε συνétaιρο για το μέρος ή την αμοιβή που του καταβλήθηκε. Σε περίπτωση που συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις, ως εισόδημα λαμβάνεται:

α) Για διαχειριστική περίοδο μικρότερη από δώδεκα (12) μήνες, το κέρδος που προέκυψε κατά τη διάρκειά της

β) Για διαχειριστική περίοδο μεγαλύτερη από δώδεκα (12) μήνες, το κέρδος που προέκυψε από την έναρξη της περιόδου μέχρι την ημερομηνία έναρξης του υπολειπόμενου δωδεκάμηνου τμήματος, το οποίο υπολογίζεται κατά προσέγγιση.

Το εισόδημα αυτό αφαιρείται από το εισόδημα της υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου και το υπόλοιπο που αποτελεί εισόδημα της δωδεκάμηνης περιόδου φορολογείται στο επόμενο οικονομικό έτος¹⁷.

¹⁶ Πατσουράτης, Β. *Η επίπτωση της φορολογίας των επιχειρήσεων στην ανταγωνιστικότητα*. Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών (IOBE), 2004

¹⁷ Σέλλας, Σ. «*Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα*», 1998

2.3 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη, λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου.

Κατ' εξαίρεση, για την επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκάμηνου χρονικό διάστημα, όχι όμως μεγαλύτερο από είκοσι τέσσερις (24) μήνες¹⁸.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων υποχρεούνται να κλείνουν διαχείριση στις 30 Ιουνίου ή στις 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Κατ' εξαίρεση, μπορεί να κλείνει τη διαχείριση του:

α) το υποκατάστημα, πρακτορείο ή άλλη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή του το κεντρικό κατάστημα στην αλλοδαπή και

β) η ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή τοιαύτη με ποσοστό κεφαλαίου πενήντα τοις εκατό (50%) τουλάχιστον κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση.

γ) η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) άλλη ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή επιχείρηση με το ίδιο ή μεγαλύτερο ποσοστό, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση.

δ) η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) άλλη ημεδαπή επιχείρηση, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η συμμετέχουσα επιχείρηση.

Όταν κατά τη διάρκεια του προηγούμενου της φορολογίας οικονομικού έτους έχουν κλειστεί περισσότερες από μία διαχειρίσεις, οι οποίες περιλαμβάνουν χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από δώδεκα (12) μήνες, ως εισόδημα λαμβάνεται το άθροισμα των κερδών αυτών των διαχειρίσεων.

¹⁸ Σταματόπουλος, Δ. *Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων*. Ροπή, 2010

Σε περίπτωση μετάθεσης του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου, η μετάθεση αυτή θεωρείται, πάντοτε, ως παράταση της δωδεκάμηνης περιόδου.

Σε αυτήν την περίπτωση ως εισόδημα λαμβάνεται αυτό που προκύπτει από την προσαυξημένη δωδεκάμηνη περίοδο.

Όταν έχει διαρρεύσει πλήρες δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα, χωρίς να κλειστεί διαχείριση κατά το οικονομικό έτος που προηγήθηκε του έτους της φορολογίας, το εισόδημα καθορίζεται εξωλογιστικά. Αλλαγή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου με σύντμηση ή επιμήκυνση αυτής επιτρέπεται, εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι που την επιβάλλουν¹⁹.

Για την αλλαγή αυτήν απαιτείται έγκριση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, μετά από σχετική αίτηση του επιτηδευματία, που υποβάλλεται το αργότερο ένα (1) μήνα πριν από την αιτούμενη λήξη της υπό σύντμηση διαχειριστικής περιόδου της οποίας ζητείται η επιμήκυνση ή ένα (1) μήνα πριν από την αιτούμενη λήξη της υπό σύντμηση διαχειριστικής περιόδου.

2.4 ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ

- Εισόδημα από ακίνητα και απόκτησή του

Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών²⁰.

¹⁹ Σταματόπουλος, Δ. *Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων*, Ροπή, 2010

²⁰ Παρούτσας, Α. «*Η Φορολογία της Ακίνητης Περιουσίας*», 2000

Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μετεβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, καθώς και από πρόσωπο στο οποίο έχει μετεβιβασθεί, με οριστικό συμβόλαιο, το δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας, κατά περίπτωση.

Επίσης εισόδημα από ακίνητα θεωρείται και το δικαίωμα που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους προκειμένου για οικοδομές που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου.

Για εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, που καταβάλλονται αναδρομικά με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, χρόνος απόκτησης αυτών θεωρείται ο χρόνος στον οποίο ανάγονται τα μισθώματα.

Προκειμένου για εκμίσθωση ολόκληρης ή τμήματος οικοδομής μαζί με έπιπλα ή μηχανήματα, στο εισόδημα συνυπολογίζεται και το τυχόν μίσθωμα των συνεκμισθούμενων επίπλων ή μηχανημάτων²¹.

Στην έννοια του όρου γαίες, περιλαμβάνονται οι γαίες που καλλιεργούνται ή είναι φυτεμένες, τα δάση και οι δενδρώδεις εκτάσεις, τα λιβάδια και οι κάθε είδους βοσκήσιμες γαίες, τα μεταλλεία και λατομεία, οι πηγές, τα φρέατα, οι λίμνες και οι δεξαμενές, τα ιχθυοτροφεία, καθώς και κάθε άλλη έκταση γης, μαζί με τα στοιχεία που είναι στην επιφάνεια του εδάφους και τις κάθε είδους ύλες που είναι κάτω από αυτό.

- **Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από ακίνητα**

Επιβάλλεται αυτοτελώς φορολογία με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), στον οποίο περιλαμβάνεται ο φόρος εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου και η εισφορά Ο.Γ.Α. στο χαρτόσημο, στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κοινόχρηστων χώρων, γενικώς, σε οικοδομές, που από τον

²¹ Ο.π

κανονισμό της οροφοκτησίας ανήκουν στους ιδιοκτήτες των διηρημένων ιδιοκτησιών της²².

Το ποσό του φόρου που αναλογεί αποδίδεται από το διαχειριστή της πολυκατοικίας με δήλωση, η οποία υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μήνα Δεκεμβρίου του οικείου έτους, στη δημόσια οικονομική υπηρεσία στην περιφέρεια της οποίας βρίσκεται το εκμισθούμενο ακίνητο.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται σε τρία αντίτυπα από τα οποία το πρώτο κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή και τα άλλα δύο, αφού θεωρηθούν, παραδίδονται στον υπόχρεο.

Τα αντίτυπα αυτά αντικαθιστούν τα πιστοποιητικά που απαιτούνται από οποιαδήποτε αρχή ή ενδιαφερόμενο, για την απόδειξη της εκπλήρωσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο κινητών αξιών, το οποίο προκύπτει:

α) Από μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και χρεογράφων γενικά του Ελληνικού Δημοσίου ή ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ημεδαπών επιχειρήσεων κάθε είδους, καθώς και από αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων και εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και διαχειριστών των ανωνύμων εταιριών.

β) Από μερίσματα και τόκους των τίτλων αλλοδαπής προέλευσης που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση.

γ) Από τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης τοις μετρητοίς ή εγγύησης, καθώς και κάθε τίτλου χρεωστικού με υποθήκη, ενέχυρο ή όχι.

δ) Από κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων, καθώς και η πρόσθετη αξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αμοιβαίων κεφαλαίων από την εξαγορά μεριδίων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης.

²² Παρούτσας, Α. «Η Φορολογία της Ακίνητης Περιουσίας», 2000

ε) Από κέρδη ανωνύμων εταιριών που διανέμονται με τη μορφή μετρητών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους.

στ) Από την υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων, που σχηματίζονται για ασφαλίσεις ζωής.

ζ) Από τόκους με τους οποίους πιστώνεται ο Λογαριασμός Νεότητας Προσωπικού Ο.Τ.Ε., που τηρείται στον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας Α.Ε. και ο οποίος αποτελείται σύμφωνα με το κανονισμό λειτουργίας του λογαριασμού αυτού από την τοποθέτηση των μηνιαίων εισφορών των υπαλλήλων του με σκοπό τη χορήγηση εφάπαξ χρηματικής παροχής στα ενήλικα τέκνα τους²³.

Επί των τόκων αυτών ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) εξαντλουμένης της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά.

η) Από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος είναι κάτοικος Ελλάδας και δεν είναι επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή εταιρία επενδύσεων χαρτοφυλακίου ή αμοιβαίο κεφάλαιο.

Για τους σκοπούς της περίπτωσης αυτής, ως παράγωγο χρηματοοικονομικό προϊόν θεωρείται και κάθε σύμβαση SWAP επί συναλλάγματος, ανεξάρτητα από το χρόνο σύναψής της, ως ενιαίας ή ως σύνολο επί μέρους συμβάσεων.

Όταν εισοδήματα υπόκεινται σε φορολογία και περαιτέρω, ορίζεται ότι αυτά θα καταβάλλονται, ελεύθερα φόρου στο δικαιούχο, ως εισόδημα υποκείμενο σε φορολογία είναι το ποσό, από το οποίο, αφαιρουμένου του αναλογούντος σε αυτό φόρου, προκύπτει το καταβαλλόμενο στο δικαιούχο ποσό.

Το εισόδημα που προέρχεται από αποθεματικά ανωνύμων εταιριών(πχ. επιστροφή κεφαλαίου), τα οποία διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται με οποιονδήποτε τρόπο και σε οποιονδήποτε χρόνο, ανεξάρτητα αν η διανομή

²³ Παρούτσας, Α. «Η Φορολογία της Ακίνητης Περιουσίας»,2000

τους γίνεται σε χρήμα ή σε ακίνητα ή σε κινητά ή σε άλλες αξίες, λογίζεται ως εισόδημα από κινητές αξίες²⁴.

Το ποσό που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων ανώνυμης εταιρίας, κατά την εξαγορά τους από αυτή, λογίζεται ως εισόδημα από κινητές αξίες.

Κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου.

Οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, οι τόκοι από τις αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρων και οι προκύπτοντες τόκοι υπερημερίας, λόγω καθυστέρησης στην καταβολή του πιστωθέντος τιμήματος, δεν λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες, αλλά ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, με την προϋπόθεση ότι αυτός που αποκτά το εισόδημα αυτό ασκεί εμπορική γενικά επιχείρηση στην Ελλάδα ή, προκειμένου για αλλοδαπό, ότι αυτός έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και οι τόκοι προέρχονται από εργασίες της μόνιμης αυτής εγκατάστασης²⁵.

Παροχές σε χρήμα ή σε είδος και γενικά παροχές χρηματικής αποτιμήσεως, που γίνονται από ημεδαπή ανώνυμη εταιρία, χωρίς νόμιμη ή συμβατική, για το σκοπό αυτόν, υποχρέωση προς διευθύνοντες ή εντεταλμένους συμβούλους ή προέδρους ή μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή διευθυντές και γενικά προς πρόσωπα τα οποία εκπροσωπούν νόμιμα αυτή, λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες των ανωτέρω προσώπων, με την προϋπόθεση ότι έχουν βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως της οικείας διαχειριστικής χρήσης.

²⁴ Πατσουράτης, Β. *Η επίπτωση της φορολογίας των επιχειρήσεων στην ανταγωνιστικότητα* Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών (ΙΟΒΕ), 2004

²⁵ Πατσουράτης, Β. *Η επίπτωση της φορολογίας των επιχειρήσεων στην ανταγωνιστικότητα*. Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών (ΙΟΒΕ), 2004

➤ **Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες**

1. Επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στους τόκους, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή κατοικούν ή έχουν την έδρα τους και προκύπτουν στην Ελλάδα από:

α) Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης, περιλαμβανομένων και των πιστοποιητικών καταθέσεων, σε τράπεζα ή ταμειούτριο, που είναι στην Ελλάδα.

β) Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.

2. Ο φόρος υπολογίζεται στο ποσό των τόκων που προκύπτουν με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

Ο φόρος αυτός παρακρατείται από τον οφειλέτη των τόκων κατά το χρόνο που γίνεται ο εκτοκισμός της κατάθεσης ή από εκείνον που καταβάλλει τους τόκους, κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων

Ειδικώς, για ομόλογα χωρίς κουπόνια (ZERO COUPON) ο φόρος υπολογίζεται κατά την έκδοση τους.

Με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση.

Παρατήρηση: Με την παράγραφο 3 του άρθρου 8 του ν.3296/2004, ορίζεται ότι: "Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου αφορούντα ποσά των τόκων από καταθέσεις, που λογίζονται από την 1η Ιανουαρίου 2005 και μετά, με εξαίρεση τα ποσά των τόκων τα οποία προέρχονται από προθεσμιακές καταθέσεις, που έχουν συναφθεί μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2004 και για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μέχρι την πρώτη ανανέωσή τους μετά την ημερομηνία αυτή. Οι τόκοι που αντιστοιχούν μέχρι την ανανέωση φορολογούνται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τα εισοδήματα που προκύπτουν από πράξεις που συνάπτονται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 15 του Ν.3632/ 1928 (ΦΕΚ 137 Α'), που προστέθηκαν με το άρθρο 74 του Ν.1969/1991 (ΦΕΚ 167 Α') και όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του

N.2651/1998 (ΦΕΚ 248 Α), από την 1η Ιανουαρίου 2005 και μετά. Για τα εισοδήματα τα οποία προκύπτουν από πράξεις του προηγούμενου εδαφίου που έχουν συναφθεί πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε επτά τοις εκατό (7%)."

3. Ο κατά τα ανωτέρω παρακρατούμενος φόρος αποτελεί έσοδο του οικονομικού έτους επί του οποίου υπολογίστηκαν οι τόκοι, βεβαιώνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Δεκεμβρίου του έτους αυτού και αποδίδεται με εφάπαξ καταβολή στο Δημόσιο, με την υποβολή δήλωσης, από τον οφειλέτη των τόκων ή από εκείνον που εξαργύρωσε τα τοκομερίδια, στη δημόσια οικονομική υπηρεσία στην περιφέρεια της οποίας αυτός έχει την έδρα του κεντρικού, μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ημερών από το τέλος του μήνα που υπολογίστηκαν οι τόκοι.

Ειδικώς:

α) Ο φόρος που αναλογεί στα ομόλογα χωρίς κουπόνια αποδίδεται στο Δημόσιο μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάθεσή τους στους ενδιαφερομένους.

β) Τα πιστωτικά ιδρύματα, που υπολογίζουν τους τόκους εφάπαξ κατ' έτος, υποχρεούνται στην υποβολή προσωρινής δήλωσης και στην απόδοση του αντίστοιχου φόρου μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ημερών από το τέλος του μήνα στον οποίο υπολογίστηκαν οι τόκοι.

Η οριστική δήλωση υποβάλλεται μέσα σε πέντε (5) μήνες από το τέλος του μήνα στον οποίο υπολογίστηκαν οι τόκοι μαζί με την τυχόν θετική διαφορά φόρου.

Στην περίπτωση αρνητικής διαφοράς ο φόρος επιστρέφεται στο πιστωτικό ίδρυμα ως αχρεωστήτως καταβληθείς.

4. Η δήλωση περιέχει τα στοιχεία του υπόχρεου απόδοσης του φόρου, το συνολικό ποσό των τόκων, το μήνα υπολογισμού των τόκων των καταθέσεων ή της εξαργύρωσης των τοκομεριδίων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε και αποδίδεται στο Δημόσιο.

5. Ομοίως, επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στους τόκους, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή

κατοικούν ή έχουν την έδρα τους και προκύπτουν από εθνικά δάνεια που εκδίδονται με έντοκα γραμμάτια ή ομολογίες από την 1η Ιανουαρίου 1997 και μετά.

Ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή επτά και μισό τοις εκατό (7,5%) στο ποσό των τόκων που προκύπτουν από τους πιο πάνω τίτλους από 1ης Ιανουαρίου 1997 και με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) στο ποσό των τόκων που προκύπτουν από τους πιο πάνω τίτλους οι οποίοι εκδίδονται από τις 3 Ιανουαρίου 1998 και μετά²⁶.

Επίσης, με το συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) φορολογούνται και οι τόκοι που προκύπτουν από ανανεώσεις εκδοθέντων έντοκων γραμματίων που πραγματοποιήθηκαν μετά την 2α Ιανουαρίου 1998.

2.4 ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ

- Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση την τεκμαρτή δαπάνη

Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'.

➤ Τεκμήριο δαπανών διαβίωσης

Για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία:

²⁶ Παρούτσας, Α. «Η Φορολογία της Ακίνητης Περιουσίας», 2000

Το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για ιδιοκατοικούμενη ή μισθούμενη κύρια κατοικία άνω των διακοσίων (200) τετραγωνικών μέτρων και για δευτερεύουσα κατοικία γενικώς άνω των εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικών μέτρων. Το τεκμαρτό μίσθωμα μιας ή περισσότερων εξοχικών κατοικιών υπολογίζεται σε καθεμιά από αυτές για τρεις (3) μήνες το έτος²⁷.

Αν ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα πρόσωπα που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν έχουν στην κατοχή ή στην κυριότητά τους ή έχουν μισθώσει περισσότερα ακίνητα με συνολική επιφάνεια άνω των εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικών μέτρων, τα οποία χρησιμοποιούνται από αυτούς ως δευτερεύουσα κατοικία, τότε για τον υπολογισμό του τεκμαρτού μισθώματός τους λαμβάνονται υπόψη όλες οι μισθούμενες ή ιδιοκατοικούμενες δευτερεύουσες κατοικίες²⁸.

Για την εφαρμογή του προηγούμενου δεν λαμβάνεται υπόψη η τεκμαρτή δαπάνη για δευτερεύουσα κατοικία με επιφάνεια μέχρι εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικά μέτρα που βρίσκεται σε χωριό ή πόλη με πληθυσμό κάτω από πέντε χιλιάδες (5.000) κατοίκους και η οποία περιήλθε στον φορολογούμενο ή τη σύζυγό του από κληρονομιά, προίκα ή γονική παροχή, εκτός από τις κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές οι οποίες χαρακτηρίζονται κατά την κείμενη νομοθεσία ως τουριστικοί τόποι.

Τα ποσά της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης αυτής περιορίζονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό(50%) στις περιπτώσεις όπου οι κατοικίες - κύριες και δευτερεύουσες - που προσδιορίζουν την τεκμαρτή δαπάνη αποκτήθηκαν από κληρονομιά ή δωρεά ή γονική παροχή, καθώς και αυτές που αποκτήθηκαν από επαχθή αιτία από συνταξιούχο πριν από τη συνταξιοδότησή του.

Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη που υπολογίζεται με βάση το ύψος των ετήσιων εξόδων συντήρησης και κυκλοφορίας επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης που προσδιορίζεται ανάλογα με τους φορολογήσιμους ίππους του αυτοκινήτου και της συμμετοχής της τεκμαρτής αυτής δαπάνης στους οικογενειακούς προϋπολογισμούς, ως ακολούθως:

²⁷ Παρούτσας, Α. «Η Φορολογία της Ακίνητης Περιουσίας», 2000

²⁸ Ο.π

Φορολογήσιμοι αυτοκινήτου	ίπποι	Ετήσια δαπάνη (σε ευρώ)	τεκμαρτή διαβίωσης
μέχρι 7		4.800	
8		6.100	
9		8.000	
10		9.900	
11		11.800	
12		14.200	
13		16.700	
14		20.500	
15		26.500	
16		33.600	
17		41.300	
18		49.500	
19		57.800	
20		66.600	
21		75.700	
22- 23		85.300	
24 - 25		95.900	

26 - 27	107.900
28 και άνω	112.900

Η τεκμαρτή αυτή δαπάνη από κάθε επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης μειώνεται ανάλογα με την παλαιότητά του, η οποία υπολογίζεται από το έτος της πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα, κατά ποσοστό:

α) "δεκαπέντε τοις εκατό (15%)" για χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) έτη και μέχρι δέκα (10) έτη,

β) "είκοσι πέντε τοις εκατό (25%)" για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη και μέχρι δεκαπέντε (15) έτη,

γ) για χρονικό διάστημα πάνω από δεκαπέντε (15) έτη "σαράντα τοις εκατό" (40%)

Στις περιπτώσεις εταιριών ομόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμων ή αστικών, καθώς και των κοινωνιών και κοινοπραξιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι οποίες έχουν στην κυριότητα ή στην κατοχή τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, η τεκμαρτή δαπάνη που αναλογεί σε αυτά λογίζεται ως τεκμαρτή δαπάνη των:

i) ομόρρυθμων ή απλών εκτός των ετερόρρυθμων εταιριών ή κοινωνιών ή μελών της κοινοπραξίας, φυσικών προσώπων, μεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, προκειμένου περί ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή αστικών εταιριών ή στην κοινωνία ή στην κοινοπραξία.

ii) Των φυσικών προσώπων, μελών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, μεριζόμενη μεταξύ αυτών, κατά το ποσοστά συμμετοχής του καθενός στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης, όταν οι διαχειριστές αυτής δεν είναι εταίροι της.

iii) Των διαχειριστών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης που είναι και εταίροι της, μεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης.

iii) Των διευθυνόντων και εντεταλμένων συμβούλων, διοικητών ανωνύμων εταιριών και προέδρων των διοικητικών συμβουλίων τους, μεριζόμενη ισομερώς μεταξύ τους. Αν στις πιο πάνω περιπτώσεις οι έτεροι των ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή αστικών εταιριών, καθώς και των κοινωνιών ή κοινοπραξιών είναι νομικά πρόσωπα, η τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει με βάση τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που έχουν στην κυριότητα ή την κατοχή τους λογίζεται ως τεκμαρτή δαπάνη των φυσικών προσώπων, που μετέχουν σε αυτά τα νομικά πρόσωπα²⁹.

Στην περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα προστατευόμενα μέλη είναι κύριοι ή κάτοχοι και άλλων επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, η τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει για τα αυτοκίνητα αυτά λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής τεκμαρτής δαπάνης.

Η τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης του οποίου κύριος ή κάτοχος είναι ανήλικο τέκνο, λογίζεται ως τεκμαρτή δαπάνη του γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα και αν αυτός έχασε τη γονική μέριμνα του άλλου γονέα.

Σε περίπτωση απόκτησης ή μεταβίβασης με οποιονδήποτε τρόπο επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης κατά τη διάρκεια του έτους, η τεκμαρτή δαπάνη περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες κυριότητας ή κατοχής του αυτοκινήτου. Διάστημα μεγαλύτερο από δεκαπέντε (15) μέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας.

Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης κυριότητας ή κατοχής του φορολογούμενου, της συζύγου του ή των προσώπων που τους βαρύνουν κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, η οποία ορίζεται ως εξής:

αα) Για μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου, ταχύπλοα και μη, ολικού μήκους μέχρι τρία (3) μέτρα, στο ποσό των δύο χιλιάδων εξακοσίων (2.600)

²⁹ Πατσουράτης , Β. *Η επίπτωση της φορολογίας των επιχειρήσεων στην ανταγωνιστικότητα*. Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών (IOBE), 2004 .

ευρώ, που προσαυξάνεται με το ποσό των χιλίων τριακοσίων (1.300) ευρώ για κάθε μέτρο μήκους πάνω από τα τρία (3) μέτρα.

ββ) Προκειμένου για ιστιοφόρα ή μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη με χώρο ενδιαίτησης η τεκμαρτή δαπάνη υπολογίζεται βάσει των μέτρων ολικού μήκους του σκάφους ως εξής:

Μήκος σκάφους	Ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης (σε ευρώ)
Μέχρι 8 μέτρα	10.500
πάνω από 8 και μέχρι 10 μέτρα	19.000
πάνω από 10 και μέχρι 12 μέτρα	27.800
πάνω από 12 και μέχρι 14 μέτρα	37.200
πάνω από 14 και μέχρι 16 μέτρα	47.500
πάνω από 16 και μέχρι 18 μέτρα	58.900
πάνω από 18 και μέχρι 20 μέτρα	72.100
πάνω από 20 και μέχρι 22 μέτρα	87.400
πάνω από 22 και μέχρι 24 μέτρα	105.000
πάνω από 24 και μέχρι 26 μέτρα	125.000
πάνω από 26 και μέχρι 28 μέτρα	147.900
πάνω από 28 και μέχρι 30 μέτρα	174.000
πάνω από 30 και μέχρι 32 μέτρα	203.600
πάνω από 32 μέτρα	227.700

Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη για αεροσκάφη και ελικόπτερα κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του ή των προσώπων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν.

Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη που υπολογίζεται με βάση το ύψος των **ετήσιων εξόδων συντήρησης και χρήσης** δεξαμενής κολύμβησης που χρησιμοποιείται για τις οικογενειακές ανάγκες ή του κυρίου της ή του κατόχου της, και της συμμετοχής των εξόδων αυτών στους οικογενειακούς προϋπολογισμούς.³⁰

Η ετήσια αυτή τεκμαρτή δαπάνη ορίζεται με βάση την επιφάνεια της δεξαμενής ως εξής:

Επιφάνεια της δεξαμενής κολύμβησης (σε τετραγωνικά μέτρα)	Ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης εξωτερικής δεξαμενής (σε ευρώ)
Από 25 μέχρι και 60	(5.800)
Πάνω από 60 μέχρι και 120	(14.600)
Πάνω από 120	(23.400)

Προκειμένου για εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης τα ποσά της τεκμαρτής δαπάνης αυτής της περίπτωσης προσαυξάνονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%)³⁰.

³⁰ Πατσουράτης , Β. *Η επίπτωση της φορολογίας των επιχειρήσεων στην ανταγωνιστικότητα*. Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών (IOBE), 2004 .

➤ **Τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων**

Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας.

Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας νοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Αν η αξία κάθε πράγματος είναι μικρότερη του ποσού αυτού, τα αγορασθέντα όμως πράγματα αποτελούν κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις ενιαίο σύνολο, τότε για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η αξία όλων αυτών των πραγμάτων, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

β) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε, εκτός αυτών προς εταιρίες ή κοινοπραξίες ή κοινωνίες από τα μέλη ή τους μετόχους των.

γ) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους Δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία, που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και τα προνοϊακά ιδρύματα του ευρύτερου δημόσιου τομέα (κρατικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου), ως και τα προνοϊακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται τουλάχιστον κατά εβδομήντα τοις εκατό (70%) με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

δ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής.

Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας.

Εξαιρετικά, από το ποσό της δαπάνης που καταβάλλεται για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείου που έχει ληφθεί για την αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας, δεν λαμβάνεται υπόψη, για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, το ποσό του χρεολυσίου που περιλαμβάνεται στην οικεία δαπάνη, κατά το μέρος που αυτό επιμεριστικά αναλογεί στη μέχρι των εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικών μέτρων επιφάνεια της κατοικίας³¹.

Επίσης, δεν λαμβάνεται υπόψη, για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης, το ποσό της δαπάνης που καταβάλλεται για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείου, που έχει ληφθεί για την αγορά εξοπλισμού γεωργικής εκμετάλλευσης, καθώς και για την αγορά οικοπέδου από επιτηδευματίες που ασχολούνται επαγγελματικά με την ανέγερση και πώληση οικοδομών³².

³¹ Σταματόπουλος, Δ. *Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων*, Ροπή, 2010

³² Σταματόπουλος, Δ. *Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων*, Ροπή, 2010

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΑΡΘΡΩΝ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 3842/2010

Ο νέος φορολογικός νόμος 3842/2010, ο οποίος φέρει τον τίτλο «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις», δημοσιεύτηκε στις 23 Απριλίου 2010 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ Α 58).

Οι μεταρρυθμίσεις που επιφέρει ο νόμος αυτός στο ισχύον φορολογικό σύστημα της χώρας κινούνται στις ακόλουθες κατευθύνσεις: την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, τον εκσυγχρονισμό του ελεγκτικού μηχανισμού, τη μείωση των εξαιρέσεων από τους γενικούς κανόνες και τη μείωση των δυνατοτήτων φοροαποφυγής³³.

Με το κεφάλαιο Α' (άρθρα 1 - 18) επέρχονται μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Μεταξύ άλλων, θεσπίζεται νέα κλίμακα φόρου για τα φυσικά πρόσωπα με σύνδεση του αφορολόγητου ποσού με την προσκόμιση αποδείξεων για δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τροποποιούνται οι δαπάνες που εκπίπτουν από το εισόδημα ή μειώνουν τον φόρο.

Τροποποιούνται οι διατάξεις για τον τεκμαρτό προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τεκμήρια δαπανών και χρήσης υπηρεσιών, καταργείται ο ειδικός τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος ορισμένων επιχειρήσεων καθώς και η αυτοτελής φορολόγηση ορισμένων εισοδημάτων ή αυξάνεται ο συντελεστής φόρου, και τροποποιούνται διατάξεις για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, εμπορικές επιχειρήσεις, ακίνητα, ελευθέρια επαγγέλματα και κινητές αξίες, καθώς και για την καταβολή και παρακράτηση φόρου³⁴.

Επίσης, προβλέπεται η κατάργηση όλων των υφιστάμενων υπέρ νομικών προσώπων απαλλαγών από τον φόρο εισοδήματος, πλην των

³³ http://www.diske.gr/article_view

³⁴ Ο.π

διατηρούμενων σε ισχύ δυνάμει ρητής πρόβλεψης του νόμου, ενώ τροποποιείται ο τρόπος φορολογίας των μερισμάτων ανώνυμων εταιρειών και συνεταιρισμών, καθώς και των κερδών που διανέμονται από εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και των κερδών από την πώληση μετοχών εισηγμένων σε οργανωμένη αγορά, επιβάλλονται υποχρεώσεις σε υπηρεσίες και οργανισμούς, σε πρόσωπα που υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου, καθώς και σε νόμιμους ελεγκτές και λογιστές-φοροτεχνικούς και, τέλος, παρέχονται κίνητρα για τον επαναπατρισμό κεφαλαίων³⁵.

Με το κεφάλαιο Β' (άρθρα 19 - 20) επέρχονται τροποποιήσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ενώ θεσπίζονται υποχρεώσεις αναφορικής προς τον τρόπο εξόφλησης συναλλαγών μεταξύ επιτηδευματιών και μεταξύ επιτηδευματιών και ιδιωτών με σκοπό τη διασφάλιση και τον έλεγχο των συναλλαγών.

Με το κεφάλαιο Γ' (άρθρα 21 - 26) επέρχονται μεταβολές στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, μεταξύ άλλων, με τροποποιήσεις στις ρυθμίσεις της απαλλαγής για την απόκτηση πρώτης κατοικίας και μείωση των συντελεστών του φόρου. Επίσης, τροποποιούνται διατάξεις της φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών και, μεταξύ άλλων, καταργούνται όλες οι υφιστάμενες απαλλαγές πλην των διατηρούμενων σε ισχύ δυνάμει ρητής πρόβλεψης του νόμου, όπως και η αυτοτελής φορολόγηση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων (εταιρικές συμμετοχές, χρεόγραφα) με την υπαγωγή τους στην κλίμακα, και τροποποιούνται οι διατάξεις για τη φορολογία κερδών από λαχεία, παιχνίδια, τηλεοπτικά έπαθλα κ.λπ.. Περαιτέρω, καταργούνται ο φόρος αυτομάτου υπερτιμήματος και το τέλος συναλλαγής ακινήτων³⁶.

³⁵ http://www.diske.gr/article_view

³⁶ Παύλου, Χ. Ν. 3842/23. 4. 2010 *Ανάλυση - Ερμηνεία - Συγκριτικοί Πίνακες*, Ροπή, 2010

Με το κεφάλαιο Δ' (άρθρα 27 - 58) τροποποιείται το καθεστώς φορολόγησης της ακίνητης περιουσίας και, συγκεκριμένως, θεσπίζεται φόρος ακίνητης περιουσίας, ο οποίος βαρύνει φυσικά και νομικά πρόσωπα και επιβάλλεται επί ακινήτων που βρίσκονται στην Ελλάδα και εμπράγματων επ' αυτών δικαιωμάτων, καταργείται το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων με παράλληλη θέσπιση μεταβατικών διατάξεων, τροποποιούνται οι διατάξεις για τη δήλωση στοιχείων ακινήτων και προβλέπεται η σύνταξη περιουσιολογίου ακινήτων, ενώ επέρχονται μεταβολές και στον ειδικό φόρο ακινήτων που βαρύνει νομικά πρόσωπα και οντότητες και παρέχονται ελαφρύνσεις για τη μεταβίβαση προς φυσικά πρόσωπα ακινήτων τα οποία ανήκουν σε νομικά πρόσωπα που υπάγονται στον φόρο³⁷.

Με το κεφάλαιο Ε' (άρθρα 59 - 64) τροποποιούνται ρυθμίσεις του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας με την ενσωμάτωση ρυθμίσεων των Οδηγιών 2008/117/ΕΚ, 2008/8/ΕΚ, 2006/112/ΕΚ, την επέκταση του ΦΠΑ σε μέχρι σήμερα απαλλασσόμενες υπηρεσίες και την τροποποίηση διαδικαστικών διατάξεων, καταργείται η δυνατότητα τμηματικής καταβολής του ΦΠΑ και τροποποιείται το νομοθετικό πλαίσιο του Ειδικού Φόρου Ιδιωτικών Πλοίων Αναψυχής³⁸.

Με το κεφάλαιο Στ' (άρθρα 65 - 68) ρυθμίζονται θέματα είσπραξης δημόσιων εσόδων με την τροποποίηση της νομοθεσίας για την παροχή διευκολύνσεων τμηματικής καταβολής, τη θέσπιση μεταβατικής διάταξης για την καταβολή ληξιπρόθεσμων οφειλών, τροποποιούνται διατάξεις του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων και προτείνονται ρυθμίσεις για τη διαδικασία έντοκης επιστροφής αχρεωστήτως εισπραχθέντων εσόδων.

Με το κεφάλαιο Ζ' (άρθρα 69 - 74) παρέχονται φορολογικά κίνητρα για την ανάπτυξη της νεανικής επιχειρηματικότητας και της ευρυζωνικότητας, για τη διατήρηση θέσεων εργασίας και τη μείωση του περιβαλλοντικού αποτυπώματος, για τις επιχειρήσεις που πωλούν προϊόντα χρησιμοποιώντας

³⁷ http://www.diske.gr/article_view

³⁸ Παύλου, Χ. Ν. 3842/23.4.2010 *Ανάλυση - Ερμηνεία - Συγκριτικοί Πίνακες*, Ροπή, 2010.

διεθνώς αναγνωρισμένες ευρεσιτεχνίες ή παρέχουν υπηρεσίες εκμεταλλευόμενες τις ανωτέρω ευρεσιτεχνίες, καθώς και για τις δωρεές στον «Λογαριασμό Αλληλεγγύης για την απόσβεση του Δημόσιου Χρέους», ενώ ρυθμίζονται και θέματα οικονομικής ενίσχυσης γεωργών³⁹.

Με το κεφάλαιο Η' (άρθρα 75 - 77) ρυθμίζονται, μεταξύ άλλων, θέματα διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (πδ 186/1992), τροποποιούνται οι ρυθμίσεις για την αποκάλυψη φαινομένων παραβατικής συμπεριφοράς σε φορολογικές και τελωνειακές υποθέσεις και προβλέπεται η τιμώρηση της λαθρεμπορίας ως κακουργήματος, όταν οι διαφυγόντες φόροι και δασμοί υπερβαίνουν τα 150.000 ευρώ.

Με το κεφάλαιο Θ' (άρθρο 78) εντάσσονται στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ρυθμίσεις για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής που συνδέεται με κράτη μη συνεργάσιμα στον φορολογικό τομέα ή με προνομιακά φορολογικά καθεστώτα⁴⁰.

Με το κεφάλαιο Ι' (άρθρα 79 - 84), υπό τον τίτλο «Λοιπές Διατάξεις», επέρχονται μεταβολές στη νομοθεσία για τον αυτοέλεγχο των φορολογικών δηλώσεων, θεσπίζονται ρυθμίσεις για την επιλογή υποθέσεων προς φορολογικό έλεγχο και την επιβολή προστίμων για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων κατά τη διάρκεια του ελέγχου, αυξάνεται το ποσοστό της προβεβαίωσης του φόρου όταν ασκείται προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, παρατείνεται μέχρι την 31.12.2010 η λήγουσα στις 30.06.2010 προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού σε φορολογικές υποθέσεις, προβλέπεται η σύνταξη περιουσιολογίου κινητής και ακίνητης περιουσίας η οποία ανήκει σε φυσικά πρόσωπα και παρέχονται κίνητρα για την υποβολή εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων⁴¹.

³⁹ Παύλου,Χ. Ν.3842/23.4.2010 *Ανάλυση - Ερμηνεία - Συγκριτικοί Πίνακες*,Ροπή,2010.

⁴⁰ Παύλου,Χ. Ν.3842/23.4.2010 *Ανάλυση - Ερμηνεία - Συγκριτικοί Πίνακες*,Ροπή,2010

⁴¹ Παύλου,Χ. Ν.3842/23.4.2010 *Ανάλυση - Ερμηνεία - Συγκριτικοί Πίνακες*,Ροπή,2010.

Με το κεφάλαιο ΙΑ' (άρθρα 85 - 87) τροποποιούνται και συμπληρώνονται οι διατάξεις του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα, με σκοπό την ενσωμάτωση στο εσωτερικό δίκαιο των ρυθμίσεων της Οδηγίας 2008/188/ΕΚ σχετικώς με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης, και τροποποιείται το νομοθετικό πλαίσιο του Ειδικού Φόρου σε είδη πολυτελείας.

Με το κεφάλαιο ΙΒ' (άρθρα 88 - 91) η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων μετονομάζεται σε Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος και τροποποιείται και συμπληρώνεται το πδ 85/2005 που διέπει την οργάνωση και λειτουργία της, συνιστάται αυτοτελές Γραφείο Ασφάλειας Πληροφοριακών Συστημάτων και Προστασίας Δεδομένων και Υποδομών στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και ρυθμίζονται θέματα διοίκησης του ΟΑΕΔ και παροχής επίγειας εξυπηρέτησης σε αερολιμένες με ετήσια κίνηση κάτω των 2.000.000 επιβατών και 50.000 τόνων φορτίου⁴².

Ο νέος φορολογικός νόμος επέφερε πληθώρα αλλαγών στο φορολογικό πλαίσιο των νομικών προσώπων στη χώρα μας. Αν και ο γενικότερος συμπερασματικός σχολιασμός των αλλαγών αυτών επιχειρείται στο επόμενο κεφάλαιο εδώ κρίνεται σκόπιμο να παραθέσουμε αυτούσια συγκεκριμένα άρθρα από το κείμενο του Νόμου που αφορούν τη φορολογία των εμπορικών επιχειρήσεων, τη κατάργηση φορολογικών απαλλαγών και τη φορολόγηση των μερισμάτων των νομικών προσώπων.

⁴² Παύλου,Χ. Ν.3842/23.4.2010 Ανάλυση - Ερμηνεία - Συγκριτικοί Πίνακες,Ροπή,2010.

3.1 ΑΡΘΡΟ 6

- Φορολογία εμπορικών επιχειρήσεων⁴³

Η παράγραφος 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής:

«Το συνολικό καθαρό εισόδημα των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις αυτού του Κώδικα», φορολογείται με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), μετά την αφαίρεση:

α) των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο

ή φορολογούνται αυτοτελώς,

β) των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις

⁴³ ΦΕΚ 58/Α'/23.4.2010. Ν.3842/2010 : «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»,2010

οποίες μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής⁴⁴.

Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του ν. 718/1977 (ΦΕΚ 304 Α').

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των εταίρων ή κοινωνιών, στο πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της. Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.

3.2 ΑΡΘΡΟ 12

- **Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών νομικών προσώπων κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα**⁴⁵

Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργούνται οι απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος που προβλέπονται με γενικές ή ειδικές διατάξεις όλων των νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, που προβλέπονται στο άρθρο 101 του Κ.Φ.Ε., με εξαίρεση:

⁴⁴ ΦΕΚ 58/Α'/23.4.2010. Ν.3842/2010 : «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»,2010

⁴⁵ ΦΕΚ 58/Α'/23.4.2010. Ν.3842/2010 : «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»,2010

- α) τις απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 103 του Κ.Φ.Ε.,
- β) τις απαλλαγές που προβλέπονται για τον Οργανισμό Ηνωμένων Εθνών, την Διεθνή Τράπεζα Ανασυγκροτήσεως και Αναπτύξεως και τους αλλοδαπούς οργανισμούς
- γ) τις απαλλαγές που προβλέπονται από διμερείς συμφωνίες για την αποφυγή διπλής φορολογίας οι οποίες έχουν κυρωθεί με νόμο,
- δ) τις απαλλαγές που προβλέπονται από αναπτυξιακούς νόμους για την πραγματοποίηση επενδύσεων ή το μετασχηματισμό επιχειρήσεων,
- ε) τις απαλλαγές που ορίζονται:
- αα)** με τα άρθρα 7, 19 και 33 του ν. 3283/2004 (ΦΕΚ210 Α΄) για τα αμοιβαία κεφάλαια,
- ββ)** με το άρθρο 39 του ν. 3371/2005 (ΦΕΚ 178 Α΄) για τις εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου,
- γγ)** με τα άρθρα 20 και 31 του ν. 2778/1999 (ΦΕΚ 295Α΄) για τα αμοιβαία κεφάλαια ακινήτων και τις εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία,
- δδ)** με το άρθρο 7 του ν. 2992/2002 (ΦΕΚ 54 Α΄) για τα αμοιβαία κεφάλαια επιχειρηματικών συμμετοχών,
- εε)** με το άρθρο 8 του ν. 2367/1995 (ΦΕΚ 261 Α΄) για τις εταιρείες κεφαλαίων επιχειρηματικών συμμετοχών,
- στστ)** με το άρθρο 14 του ν. 3156/2003 (ΦΕΚ 157 Α΄),
- ζζ)** με το άρθρο 5 του ν. 3220/2004 (ΦΕΚ 15 Α΄) για τις επιχειρήσεις που λειτουργούν ως «Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης»,
- ηη)** με το άρθρο 28 του ν. 2843/2000 (ΦΕΚ 219 Α΄) για το Ταμείο Ανάπτυξης Νέας Οικονομίας,
- θθ)** με το άρθρο 10 του ν. 2628/1998 (ΦΕΚ 151 Α΄) για τον Οργανισμό Διαχείρισης Δημόσιου Χρέους,
- ιι)** με το άρθρο 7 του ν. 2364/1995 (ΦΕΚ 252 Α΄) για τις εταιρείες διανομής φυσικού αερίου και τις εταιρείες παροχής αερίου,

κκ) με το άρθρο 14 του ν. 1545/1985 (ΦΕΚ 191 Α΄) για τον Οργανισμό Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού και το άρθρο 1 παρ. 5 του ν. 2434/1996 (ΦΕΚ 188 Α΄),

λλ) με το άρθρο 9 του ν. 2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α΄) για τη Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών,

μμ) με το άρθρο 73 του Καταστατικού της Τράπεζας της Ελλάδος, το οποίο κυρώθηκε με το ν. 3424/1927 (ΦΕΚ 298 Α΄), και

νν) με το άρθρο 9 του ν. 4171/1961 (ΦΕΚ 93 Α΄) για τεχνικές επιχειρήσεις.

Ειδικά για το φόρο εισοδήματος που προκύπτει με βάση τη δήλωση του άρθρου 107 του Κ.Φ.Ε., η κατάργηση καταλαμβάνει τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και επόμενα.

2. Η περίπτωση α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 103 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής:

«1. α) Το Ελληνικό Δημόσιο, στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες, οι οποίες λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, οι δήμοι και οι κοινότητες, τα δημοτικά και κοινοτικά ιδρύματα και τα λοιπά δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, οι σύνδεσμοι δήμων και κοινοτήτων, οι δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις ύδρευσης, αποχέτευσης, διαχείρισης απορριμμάτων και τηλεθέρμανσης, η Κεντρική Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων της Ελλάδας, οι Τοπικές Ενώσεις Δήμων και Κοινοτήτων, οι Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις, η Ένωση Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων Ελλάδας, καθώς και τα νοσοκομεία, βρεφοκομεία, κέντρα παιδικής μέριμνας και γηροκομεία που συνιστώνται από τις Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις, καθώς και τα Ανώτατα και Ανώτερα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα που λειτουργούν με τη μορφή νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, με εξαίρεση τα εισοδήματά τους από κινητές αξίες. Τα εισοδήματα από κινητές αξίες φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις εκτός από αυτά που προέρχονται από τόκους καταθέσεων και δάνεια του Ελληνικού Δημοσίου. Ειδικά για το Ελληνικό Δημόσιο, η απαλλαγή ισχύει και για τα εισοδήματα που προέρχονται από κινητές αξίες, επί των οποίων δεν ενεργείται ούτε παρακράτηση φόρου.»

3. Οι περιπτώσεις β΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 103 του Κ.Φ.Ε. καταργούνται.

4. Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής:

«Επίσης, τα εισοδήματα που αποκτούν από την εκμίσθωση οικοδομών και γαιών οι Ιεροί Ναοί, οι Ιερές Μητροπόλεις, οι Ιερές Μονές, οι Ιερές Μονές του Άγιου Όρους, η Ιερά Μονή Πάτμου, η Ιερά Μονή Σινά, η Αποστολική Διακονία, ο Πανάγιος Τάφος, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Ιεροσολύμων και Αλεξανδρείας, η Ιερά Αρχιεπισκοπή Κύπρου και οι Ιερές Σταυροπηγιακές Μονές Κύπρου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν αποδεδειγμένα κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%). Για εισοδήματα του προηγούμενου εδαφίου δεν βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν εφαρμογή και για τα εισοδήματα που αποκτούν στην Ελλάδα αντίστοιχα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, καθώς και φορείς ξένων θρησκευμάτων ή δογμάτων.»

5. Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου αυτού ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2010 και μετά.

3.3 ΑΡΘΡΟ 13

- Φορολογία μερισμάτων και των κερδών που διανέμουν τα λοιπά νομικά πρόσωπα⁴⁶

Η παράγραφος 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Στα διανεμόμενα κέρδη των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, καθώς και των αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, ουδεμία παρακράτηση φόρου ενεργείται, ως φορολογούμενα τα εισοδήματα αυτά στο όνομα του νομικού προσώπου.»

1. Η παράγραφος 3 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής:

⁴⁶ ΦΕΚ 58/Α'/23.4.2010. Ν. 3842/2010 : «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις», 2010

«3. Στα μερίσματα που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδας από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες της αλλοδαπής, δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου και το εισόδημα αυτό φορολογείται μαζί με τα

λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.»

3. Η περίπτωση ζ' της παραγράφου 6 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. καταργείται.

2. Οι περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 7 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίστανται ως εξής:

α) Για τα εισοδήματα των περιπτώσεων α', β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία που τα καταβάλλει.

β) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης δ' της προηγούμενης παραγράφου, αυτός που ενεργεί στην Ελλάδα την εξαργύρωση ή την καταβολή τους.»

5. Το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής:

«1.α) Στα εισοδήματα που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%).»

6. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου έχουν εφαρμογή για τους μισθούς ή απολαβές που καταβάλλουν οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης στους εταίρους τους από τη δημοσίευση του παρόντος και μετά.

7. Η παράγραφος 1 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής:

«1.α) Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) επί των αδιανεμήτων κερδών που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικά, για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2010 έως την 31.12.2010, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%), για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2011 έως την 31.12.2011, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%), για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2012 έως την 31.12.2012, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι δύο τοις εκατό (22%), και για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2013 έως την 31.12.2013, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι ένα τοις εκατό (21%). Ειδικά για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου

10. Το εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος της αμοιβής αυτής είναι κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων έχουν εφαρμογή εφόσον οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρον με βάση τη νομοθεσία του κράτους – μέλους στο οποίο έχει την έδρα της η προσωπική εταιρεία.

β) Για τα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, η ανώνυμη εταιρεία καταβάλλει φόρο με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%). Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται και για τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές εταιρείες

περιορισμένης ευθύνης και οι συνεταιρισμοί σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, καθώς και για τα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει υποκατάστημα εγκατεστημένο στην Ελλάδα στο κεντρικό του στην αλλοδαπή.

γ) Για το φόρο της προηγούμενης περίπτωσης εκδίδεται στο όνομα του φυσικού προσώπου βεβαίωση, η οποία περιέχει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα στοιχεία:

το ονοματεπώνυμο, τον Α.Φ.Μ. και τη διεύθυνση του δικαιούχου φυσικού προσώπου, το ποσό που διανεμήθηκε σε αυτόν, την ημερομηνία της έγκρισης και καταβολής καθώς και το ποσό του φόρου της περίπτωσης β' που αντιστοιχεί στο ποσό του εισοδήματός του από τα μερίσματα αυτά.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της βεβαίωσης την οποία οφείλει να χορηγεί η διανέμουσα ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμός, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής.

δ) Όταν δικαιούχος του εισοδήματος από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές είναι φυσικό πρόσωπο, το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε σύμφωνα με την περίπτωση β'.

ε) Αν στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμού περιλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από τη συμμετοχή του σε άλλη ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμού, για τα οποία έχει καταβληθεί φόρος στα διανεμόμενα κέρδη, σε περίπτωση διανομής κερδών, από το φόρο που υποχρεούται να καταβάλει με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης β', αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη καταβληθεί και αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές. Οι διατάξεις των περιπτώσεων β' έως και ε' έχουν εφαρμογή και για κέρδη παρελθουσών χρήσεων που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται από

1.1.2011. Από το φόρο που οφείλεται με βάση την περίπτωση β' αφαιρείται ο φόρος που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' ή του άρθρου 109, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τον παρόντα νόμο και αντιστοιχεί στα εισοδήματα αυτά.»

8. Η παράγραφος 1 του άρθρου 114 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και συνεταιρισμοί που διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, ως φορολογούμενα τα εισοδήματα αυτά στο όνομα του νομικού προσώπου. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στα διανεμόμενα, από εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, κέρδη, καθώς και στα κέρδη που εξάγονται ή πιστώνονται από υποκατάστημα εγκατεστημένο στην Ελλάδα στο κεντρικό του στην αλλοδαπή.»

9. Οι διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3, 4, 7 και 8 του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που συντάσσονται με 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Με τις διατάξεις του πρόσφατα ψηφισθέντος φορολογικού νόμου ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α') επέρχονται μεταβολές στη φορολογία νομικών προσώπων. Για τη πληρέστερη και ενδελεχή κατανόηση των μεταβολών αυτών οι τελικές ρυθμίσεις του νόμου (αριθ. 3842/2010) για τη φορολογία των φυσικών προσώπων αναλύονται σε εγκύκλιο του υπουργείου Οικονομικών (ΠΟΛ. 1135/2010) η οποία κοινοποιήθηκε για εφαρμογή στις ΔΟΥ⁴⁷.

Με την εγκύκλιο αυτή επεξηγούνται οι κυριότερες αλλαγές που επιφέρει ο νέος νόμος στη φορολογία των νομικών προσώπων οι οποίες συνοψίζονται στα εξής:

Με τις διατάξεις της περίπτωσης β'Α της παραγράφου 4 του άρθρου 10 αυξήθηκε από 25% σε 40% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στους τόκους που καταβάλλουν οι ημεδαπές επιχειρήσεις σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι μη συμβατικών χωρών.

Επίσης, με τις διατάξεις της περίπτωσης α'Α της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου επιβάλλεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 40% στους τόκους που καταβάλλουν φυσικά πρόσωπα στην αλλοδαπή για εξόφληση δανείων που συνάπτονται με αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

Τα ανωτέρω ισχύουν για τόκους που καταβάλλονται από την επόμενη της δημοσίευσης του νόμου αυτού, δηλαδή από 24.4.2010 και μετά, ανεξάρτητα από το χρόνο σύναψης του δανείου⁴⁸.

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 12, από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, δηλαδή από 23.4.2010 και μετά, καταργούνται οι απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος που έχουν χορηγηθεί κατά καιρούς με διάφορους

⁴⁷ ΠΟΛ 1054/10.5.2010. Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν 3842/2010 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, 2010

⁴⁸ Ο.π

ειδικούς ή γενικούς νόμους σε νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.

Διατηρούνται σε ισχύ μόνο οι απαλλαγές των νομικών προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 103 του Κ.Φ.Ε., αυτές που προβλέπονται από τους αναπτυξιακούς νόμους ή λόγω μετασχηματισμού επιχειρήσεων. Επίσης, διατηρούνται σε ισχύ οι απαλλαγές που προβλέπονται από τις διμερείς συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας καθώς και από άλλες συμβάσεις που έχουν κυρωθεί από τη χώρα μας (ΟΗΕ, Διεθνής Τράπεζα Ανασυγκρότησης κ.λ.π)⁴⁹.

Τέλος, διατηρούνται σε ισχύ και απαλλαγές νομικών προσώπων που υπάγονται σε ειδικά καθεστώτα (π.χ. αμοιβαία κεφάλαια, Ταμείο Ανάπτυξης Νέας Οικονομίας, ΟΔΔΗΧ ΑΕ κλπ).

Ως εκ τούτου, από 23.4.2010 και μετά οι τόκοι από καταθέσεις και ομολογιακά δάνεια που αποκτούν νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν περιλαμβάνονται στα νομικά πρόσωπα που διατηρούν την απαλλαγή τους υπόκεινται σε φορολογία και επομένως οι τράπεζες και τα πιστωτικά ιδρύματα υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο 10% στους τόκους αυτούς.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 15 καταργήθηκε η υποχρέωση του Χ.Α. να τηρεί το απόρρητο επί άυλων ανωνύμων μετοχών έναντι της εκδότριας εταιρείας, προκειμένου να καταστεί δυνατή η εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 83 του ν. 2238/1994 με βάση τις οποίες, όσοι παρακρατούν φόρο υποχρεούνται να χορηγούν σε αυτούς από τους οποίους έγινε παρακράτηση, βεβαίωση, στην οποία αναγράφουν το φορολογούμενο εισόδημα και το φόρο που παρακρατήθηκε⁵⁰.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5 αυξήθηκε από 20% σε 25% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στις αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπά νομικά ή φυσικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι μη συμβατικών χωρών, καθώς και στα ποσά που καταβάλλονται στα ίδια νομικά πρόσωπα για εκμίσθωση μηχανημάτων,

⁴⁹ Παύλου,Χ. Ν. 3842/23.4.2010 Ανάλυση - Ερμηνεία - Συγκριτικοί Πίνακες,Ροπή,2010

⁵⁰ Ο.π

εγκαταστάσεων και για την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας και συμβουλών στην Ελλάδα.

Ο νέος συντελεστής παρακράτησης ισχύει για αποζημιώσεις ή δικαιώματα που καταβάλλονται ή πιστώνονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του νέου νόμου (από 23.4.2010) και μετά.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 5 αυξήθηκε από 20% σε 25% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στις αμοιβές που καταβάλλονται σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι μη συμβατικών χωρών, που αναλαμβάνουν στην Ελλάδα κατάρτιση μελετών, σχεδίων και ερευνών.

Ο αυξημένος συντελεστής ισχύει για μελέτες, σχέδια και έρευνες που αναλαμβάνονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (από 23.4.2010) και μετά.

Μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του νέου νόμου, καταργήθηκε ο μειωμένος συντελεστής φορολογίας (1,2% και 2,4% κατά περίπτωση), για τις μεταβιβάσεις μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α καθώς και εταιρικών μεριδίων Ε.Π.Ε μεταξύ συγγενών Α'Α ή Β'Α βαθμού.

Επομένως, για μεταβιβάσεις που πραγματοποιούνται μεταξύ των πιο πάνω δικαιούχων, από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από 23.4.2010 και μετά, οφείλεται φόρος με συντελεστή 5% επί της πραγματικής αξίας πώλησης μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α και με συντελεστή 20% επί της υπεραξίας από την πώληση εταιρικών μεριδίων αντίστοιχα⁵¹.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 13 αυξάνεται από 25% σε 35% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στους μισθούς ή απολαβές που καταβάλλει η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης σε εταίρους της.

Ο νέος συντελεστής παρακράτησης ισχύει για μισθούς ή απολαβές που καταβάλλονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του νέου νόμου (από 23.4.2010) και μετά.

⁵¹ ΠΟΛ 1054/10.5.2010. Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν 3842/2010 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, 2010

Σημειώνεται, ότι για τα μερίσματα των οποίων η διανομή εγκρίνεται μέσα στο τρέχον έτος εξακολουθεί να υφίσταται η υποχρέωση παρακράτησης φόρου με συντελεστή 10%. Η ίδια υποχρέωση υπάρχει και για τα μερίσματα που εισπράττονται από την αλλοδαπή εντός του έτους 2010.

Τέλος, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1β του άρθρου 10 του ν. 3816/2010 (ΦΕΚ Α'Α 6), επενδυτικά σχέδια δεν μπορούν να υπαχθούν από 30 Ιανουαρίου 2010 και μετά, στις διατάξεις του ν. 3299/2004 και επομένως δεν μπορούν να τύχουν της ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής (σχηματισμός αφορολόγητης έκπτωσης)⁵².

Θεσπίζεται διαφορετικός συντελεστής φορολόγησης των αδιανέμητων και των διανεμόμενων κερδών:

- Ο συντελεστής των αδιανέμητων μειώνεται σταδιακά από το 24% που ισχύει σήμερα στο 20% έως το 2014
- Ο συντελεστής των διανεμόμενων κερδών ορίζεται σε 40%

Δεν εκπίπτουν οι τόκοι δανείου που λαμβάνεται για την αγορά μετοχών ή εταιρικών μεριδίων ή επιχειρήσεων γενικά, ημεδαπών ή αλλοδαπών, όταν η επιχείρηση που έλαβε το δάνειο μεταβιβάσει τις πιο πάνω συμμετοχές εντός δύο ετών από το χρόνο απόκτησής τους.

Επαναφέρεται η έκπτωση 1,5% για την εφάπαξ καταβολή του φόρου των φυσικών και νομικών προσώπων. Ισχύει από το οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009) και επόμενα (άρθρο 14 §§ 1 & 2).

Συμψηφίζεται ρητά πλέον από το ποσό της προκαταβολής που βεβαιώνεται το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε για μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων και μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α. (§ 1 και 2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε.) αφού η υπεραξία πλέον φορολογείται με τις γενικές διατάξεις (άρθρο 14)

⁵² ΠΟΛ 1054/10.5.2010. Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν 3842/2010 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, 2010

Επιβάλλεται φορολογία μόνο στα κέρδη που αποκτούν φυσικά και νομικά πρόσωπα από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο εντός τριών ή δώδεκα μηνών από την απόκτησή τους (βραχυπρόθεσμες επενδύσεις). Εφαρμόζεται για μετοχές που αποκτώνται από 1/1/2011 και μετά⁵³.

Επίσης προβλέπεται για τα κέρδη αυτά παρακράτηση φόρου (υπεραξίας) με συντελεστή 20% εάν η πώληση των μετοχών γίνει σε διάστημα τριών (3) μηνών από την κτήση τους και 10% εάν η πώληση γίνει εντός δωδεκαμήνου (12), με την οποία δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση.

Ο φόρος αυτός παρακρατείται από την Α.Ε.Π.Ε.Υ. και αποδίδεται στη Δ.Ο.Υ., μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο μετά το κλείσιμο κάθε ημερολογιακού τριμήνου. Τα κέρδη που αποκτούν οι επιχειρήσεις νομικά πρόσωπα (Α.Ε., Ε.Π.Ε., προσωπικές κ.λπ.) από βραχυπρόθεσμες επενδύσεις φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 20% εάν η πώληση των μετοχών γίνει σε διάστημα τριών (3) μηνών από την κτήση τους και 10% εάν η πώληση γίνει εντός δωδεκαμήνου

Η επιχείρηση υποχρεούται εντός της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. που ανήκει δήλωση με την οποία να δηλώνει το αποτέλεσμα που προέκυψε από την πώληση των πιο πάνω μετοχών με τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν. Τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται.

Όταν η επιχείρηση τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας, το κέρδος από την πώληση των πιο πάνω μετοχών μετά την αφαίρεση ζημιών από την ίδια αιτία εμφανίζεται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού το οποίο σε περίπτωση μεταγενέστερης διανομής ή κεφαλαιοποίησής του, φορολογείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και από τον οφειλόμενο φόρο εκπίπτει το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε.

Εάν στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου προκύψει ζημία, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό προκειμένου να συμψηφιστεί από μελλοντικά κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.

⁵³ Παύλου, Χ. Ν.3842/23.4.2010 Ανάλυση - Ερμηνεία - Συγκριτικοί Πίνακες. Ροπή.2010

Εξακολουθούν να απαλλάσσονται τα κέρδη που αποκτούν οι επιχειρήσεις από την πώληση μετοχών μετά την παρέλευση δωδεκαμήνου (μακροπρόθεσμες επενδύσεις) από την απόκτησή τους (άρθρο 38 § 1 του Κ.Φ.Ε.).

Ο φόρος 1,5 τις χιλίους εξακολουθεί να επιβάλλεται για εισηγμένες μετοχές, που αποκτώνται μέχρι 31/12/2010, καθώς και για εισηγμένες μετοχές που αποκτώνται από την ημερομηνία αυτή και μετά και πωλούνται μετά την παρέλευση δώδεκα (12) μηνών από τον χρόνο απόκτησής τους (άρθρο 16)⁵⁴.

4.1 ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 13 ΤΟΥ Ν.3842/2010 ΓΙΑ ΤΙΣ ΑΕ ΚΑΙ ΕΠΕ

Σύμφωνα με τις άνω διατάξεις του Ν.3842/23-4-2010 καταργείται η αυτοτελής φορολόγηση 10% για διανεμόμενα κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, καθώς και των αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού για ισολογισμούς που θα συνταχθούν από 31/12/2010 και μετά και για τα κέρδη που δεν διανεμήθηκαν τα προηγούμενα έτη τα οποία θα ενταχθούν στο νέο νομοσχέδιο.

Το νέο νομοσχέδιο ξεχωρίζει πλέον τα μερίσματα που προέρχονται από την αλλοδαπή και τα μερίσματα που προέρχονται από την ημεδαπή. Η φορολόγηση των μερισμάτων κ.λ.π. που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν.3842/23-04-10 που εισηγτούν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες της αλλοδαπής φορολογείται μαζί με τα λοιπά εισοδήματα φυσικών

⁵⁴ Παύλου,Χ. Ν.3842/23.4.2010 Ανάλυση - Ερμηνεία - Συγκριτικοί Πίνακες,Ροπή,2010

προσώπων (κλίμακα φόρου εισοδήματος βάση του Ν.2238/1994 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρου 1 του Ν.3842/23-4-2010).⁵⁵

Η φορολόγηση των μερισμάτων κ.λ.π. που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 13 του Ν.3842/23-4-2010 φορολογούνται βάση των παραγράφων 10/ β), γ), δ) και ε) του άρθρου 13 του Ν.3842/23-4-10.

Οι αλλαγές που σηματοδοτεί το άρθρο 13 σε παράθεση με τα άρθρα του προηγούμενου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος διαμορφώνονται ως εξής : κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. ίσχυε:

Στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή, αμοιβών και ποσοστών των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα. Ειδικά, οι ημεδαπές εταιρείες δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου επί των κερδών που διανέμουν προς εταιρείες άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των οποίων είναι θυγατρικές, με τις προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998 (ΦΕΚ 30 Α'), όπως ισχύει⁵⁶.

και αντικαθίσταται με την §1 του άρθρου 13 ως εξής:

Στα διανεμόμενα κέρδη των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, καθώς και των αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, ουδεμία παρακράτηση φόρου ενεργείται, ως φορολογούμενα τα εισοδήματα αυτά στο όνομα του νομικού προσώπου.

⁵⁵ <http://www.voria.gr>

⁵⁶ <http://www.voria.gr>

κατά την παράγραφο 3 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. ισχύει:

Στα μερίσματα που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος από ανώνυμες εταιρείες της αλλοδαπής ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα.

και αντικαθίσταται με την §2 του άρθρου 13 ως εξής:

Στα μερίσματα που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδας από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες της αλλοδαπής, δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου και το εισόδημα αυτό φορολογείται μαζί με τα λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.» (κλίμακα φόρου εισοδήματος βάση του Ν.2238/1994 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρο 1 του Ν.3842/23-4-2010)⁵⁷.

κατά των περ. α' και β' της παραγράφου 7 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. ισχύει:

Υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου ορίζεται:

- α) Για τα εισοδήματα των περιπτώσεων α', β', γ' και ζ' της προηγούμενης παραγράφου, η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία που τα καταβάλλει.
- β) Για τα εισοδήματα της παραγράφου 3 και της περίπτωσης δ' της προηγούμενης παραγράφου, αυτός που ενεργεί στην Ελλάδα την εξαργύρωση ή την καταβολή τους

⁵⁷ <http://www.voria.gr>

και αντικαθίσταται με την §4 του άρθρου 13 ως εξής:

- α) Για τα εισοδήματα των περιπτώσεων α', β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία που τα καταβάλλει.
- β) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης δ' της προηγούμενης παραγράφου, αυτός που ενεργεί στην Ελλάδα την εξαργύρωση ή την καταβολή τους.

Ενιαίος συντελεστής 35% σε όλα τα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις ανεξαρτήτως μορφής νομικού προσώπου σε σχέση με προηγούμενο νομοσχέδιο που προέβλεπε στις Ε.Π.Ε. φορολογία 25%.

Βάση της παρ.3 του άρθρου 28 μερικά εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρούνται⁵⁸:

1. Τα ποσά που καταβάλλουν με τη μορφή μερίσματος ή αμοιβής στα μέλη τους οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα.
2. Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση παράλληλα με τον κύριο σκοπό της.
3. Η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου και του κοινωνού, η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 10 και 109.
4. Ο μισθός που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρεία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της, για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι ασφαλισμένα σε οποιοδήποτε, εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων, ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.

⁵⁸ <http://www.voria.gr>

Επίσης, ο μισθός και οι κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται από εταιρία περιορισμένης ευθύνης σε εταίρους της για υπηρεσίες που παρέχουν σ' αυτή.

κατά το πρώτο εδάφιο της παρ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Ε. ίσχυε:

Στα εισοδήματα που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) για τους μισθούς που καταβάλλονται από ανώνυμη εταιρεία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για μισθούς και κάθε είδους απολαβές που καταβάλλει η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης σε εταίρους της.

και αντικαθίσταται με την §5 και §6 του άρθρου 13 ως εξής:

Στα εισοδήματα που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%). Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου έχουν εφαρμογή για τους μισθούς ή απολαβές που καταβάλλουν οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης στους εταίρους τους από τη δημοσίευση του παρόντος και μετά.

Η παράγραφος 1 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε. έχει ως εξής:

Πίνακας φορολόγησης των κάτωθι νομικών προσώπων βάση της παραγράφου 1 του άρθρου 101

α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.

β) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις

κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.

γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.

δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.

ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης

<u>Διαχειριστική Περίοδος</u>	<u>Ποσοστό φορολόγησης</u>
1.1.2010 έως 31.12.2010	24%
1.1.2011 έως 31.12.2011	23%
1.1.2012 έως 31.12.2012	22%
1.1.2013 έως 31.12.2013	21%

Βάση του Ν.3842/23-4-2010 (ΦΕΚ 58Α')προστίθενται οι εξής παράγραφοι⁵⁹:

Για τα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, η ανώνυμη εταιρεία καταβάλλει φόρο με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%).

⁵⁹ <http://www.voria.gr>

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται και για τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι συνεταιρισμοί σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, καθώς και για τα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει υποκατάστημα εγκατεστημένο στην Ελλάδα στο κεντρικό του στην αλλοδαπή.

Για το φόρο της προηγούμενης περίπτωσης εκδίδεται στο όνομα του φυσικού προσώπου βεβαίωση, η οποία περιέχει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα στοιχεία: το ονοματεπώνυμο, τον Α.Φ.Μ. και τη διεύθυνση του δικαιούχου φυσικού προσώπου, το ποσό που διανεμήθηκε σε αυτόν, την ημερομηνία της έγκρισης και καταβολής, καθώς και το ποσό του φόρου της περίπτωσης β' που αντιστοιχεί στο ποσό του εισοδήματός του από τα μερίσματα αυτά. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της βεβαίωσης την οποία οφείλει να χορηγεί η διανέμουσα ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμός, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής. Όταν δικαιούχος του εισοδήματος από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές είναι φυσικό πρόσωπο, το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε σύμφωνα με την περίπτωση β'.

Αν στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμού περιλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από τη συμμετοχή του σε άλλη ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμού, για τα οποία έχει καταβληθεί φόρος στα διανεμόμενα κέρδη, σε περίπτωση διανομής κερδών, από το φόρο που υποχρεούται να καταβάλει με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης β', αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη καταβληθεί και αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές.

Συνοπτικά βάσει των παραγράφων 1,2,3, 10 περ. β), γ), δ) και ε) διενεργήθηκαν οι εξής αλλαγές⁶⁰:

1) Κέρδη ημεδαπών ανωνύμων εταιριών και εταιριών περιορισμένης ευθύνης (οι οποίες δεν περιλαμβάνοντουσαν στο προηγούμενο νομοσχέδιο) που διανέμονται με οποιοδήποτε τρόπο από 1.1.2011 και μετά καταβάλουν φόρο 40%,τα οποία:

α) για τα φυσικά πρόσωπα εκδίδεται βεβαίωση και το εισόδημα φορολογείται από τις γενικές διατάξεις ενώ ο φόρος εκπίπτει από τον αναλογούντα φόρο που προκύπτει βάση της φορολογίας φυσικών προσώπων
β) για τα νομικά πρόσωπα αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη καταβληθεί και αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές

2) Κέρδη αλλοδαπών νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που εισπράττονται από φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδας φορολογούνται βάση της φορολογίας φυσικών προσώπων.

κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 114 του Κ.Φ.Ε. ισχυε:

«Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες που διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 54 του παρόντος. Οι συνεταιρισμοί και οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου για τα κέρδη που διανέμουν, αλλά με την καταβολή του οριζόμενου, από το άρθρο 109 του παρόντος, φόρου

⁶⁰ <http://www.voria.gr>

εισοδήματος, επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και για τα κέρδη αυτά».

και αντικαθίσταται με την ξ8 του άρθρου 13 ως εξής:

«Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και συνεταιρισμοί που διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, ως φορολογούμενα τα εισοδήματα αυτά στο όνομα του νομικού προσώπου. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στα διανεμόμενα, από εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, κέρδη, καθώς και στα κέρδη που εξάγονται ή πιστώνονται από υποκατάστημα εγκατεστημένο στην Ελλάδα στο κεντρικό του στην αλλοδαπή.»

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

Παρούτσας, Α. «Η Φορολογία της Ακίνητης Περιουσίας»,2000

Πατσουράτης , Β. *Η επίπτωση της φορολογίας των επιχειρήσεων στην ανταγωνιστικότητα*. Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών (ΙΟΒΕ),2004 .

Παύλου,Χ. *N.3842/23.4.2010 Ανάλυση - Ερμηνεία - Συγκριτικοί Πίνακες*,Ροπή,2010.

ΠΟΛ 1054/10.5.2010. *Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν 3842/2010 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών*

προσώπων,2010.

Σέλλας, Σ. «Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα», 1998

Σταματόπουλος,Δ. Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων,Ροπή,2010.

ΦΕΚ 58/Α'/23.4.2010. Ν.3842/2010 : «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»,2010.

Ξενόγλωσση

Andler , B. Global analysis of taxation, Adelaide, 2000.

Harvey , G. Brief history of taxes. Oxford Press, 1994.

Ηλεκτρονικές πηγές

ΔΗΣΚΕ, Νέος φορολογικός νόμος 3842/2010, τεύχ.2,2010.

Ανακτήθηκε στις 3/8/2010 από http://www.diske.gr/article_view

Ηλεκτρονική Εφημερίδα :TAX-VORIA. Ανακτήθηκε στις 3/8/2010 από

<http://www.voria.gr>