

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΤΗΝ ΟΛΙΚΗ ΠΟΙΟΤΗΤΑ



## **Επίδραση της φορολογίας εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων**

Σκαλτσά Αριστέα

Επιβλέπων Καθηγητής: Ιωάννης Σώρρος

2011-2012

## Περιεχόμενα

Εισαγωγή .....	4
Κεφάλαιο 1: Βασικές Έννοιες και Ορισμοί.....	6
1.1 Γενικά.....	6
1.2 Φορολογική Δικαιοσύνη: Δικαιοκρατικές αρχές .....	7
1.3 Η έννοια και τα στοιχεία του φόρου.....	7
1.3.1 Ορισμός φόρου .....	7
1.3.2 Συστατικά στοιχεία του φόρου .....	8
1.3.3 Φορολογούμενη μονάδα .....	9
1.3.4 Φορολογικό βάρος.....	9
1.3.5 Φορολογική βάση .....	9
1.3.6 Φορολογικός συντελεστής.....	10
1.4 Άμεσοι και έμμεσοι φόροι .....	11
1.5 Διάκριση των φόρων ανάλογα με το αντικείμενο της φορολογίας .....	12
1.5.1 Η φορολογία εισοδήματος.....	12
1.5.2 Οι φόροι επί των δαπανών .....	13
1.5.3 Οι φόροι επί της περιουσίας.....	13
Κεφάλαιο 2: Το φορολογικό σύστημα .....	13
Κεφάλαιο 3: Το ελληνικό φορολογικό σύστημα.....	15
3.1 Φοροδιαφυγή.....	15
3.2 Τα φορολογικά δεδομένα του οικονομικού έτους 2009 .....	17
Κεφάλαιο 4: Η φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση.....	22
4.1 Άμεση φορολογία.....	23
4.2 Φορολόγηση εταιριών .....	23
4.3 Το πρόβλημα της διπλής φορολογίας και συνθήκες πρόληψης αυτής.....	24
4.4 Φορολογία στα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης .....	26
4.4.1 Περίοδος 1995- 2004 .....	26
4.4.2 Περίοδος 2006-2008 .....	29
4.5 Συμπεράσματα .....	39
4.5.1 Η άμεση φορολογία χαμηλότερη στα νέα κράτη .....	39
4.5.2 Τα ποσοστά του ανώτατου κλιμακίου για τον εταιρικό φόρο .....	40
Κεφάλαιο 5: Φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα .....	41
5.1 Φορολογικοί συντελεστές εισοδήματος.....	41
5.2 Συμπέρασμα.....	43

Κεφάλαιο 6: Φορολογία κερδών Α.Ε. ....	43
6.1 Προσδιορισμός των καθαρών κερδών στις Α.Ε. ....	43
6.3 Στον κύριο φόρο προστίθενται και τα παρακάτω ποσά.....	47
6.3.1 Συμπληρωματικός φόρος.....	47
6.3.2 Τέλη χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου 3,60% στα ενοίκια.....	47
6.3.3 Προκαταβλητέος φόρος για την επόμενη (τρέχουσα) χρήση .....	48
6.4 Από τον κύριο φόρο της Α.Ε. αφαιρούνται τα εξής ποσά .....	50
6.5 Διανομή των κερδών ανώνυμων εταιριών- περιορισμοί από το νόμο .....	50
6.6 Έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχές .....	51
6.7 Παραδείγματα εφαρμογής για τις Α.Ε. ....	52
Κεφάλαιο 7: Φορολογία κερδών Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης.....	57
7.1 Προσδιορισμός των καθαρών κερδών στις Ε.Π.Ε. ....	57
7.2 Πως φορολογούνται τα κέρδη που πραγματοποιούν οι Ε.Π.Ε.....	58
7.3 Παρακρατούμενος φόρος στα διανεμόμενα κέρδη .....	59
7.4 Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών στις τεχνικές Ε.Π.Ε .....	59
7.5 Συμπληρωματικός φόρος 3% στο εισόδημα από ακίνητα .....	60
7.6 Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου της Ε.Π.Ε αφαιρούνται (άρθρο 109 παρ. 4 Ν. 2238/94)...	60
7.7 Προκαταβλητέος φόρος της Ε.Π.Ε για την επόμενη χρήση .....	60
7.8 Ποιες είναι οι λογιστικές ενέργειες, στην περίπτωση που οι ζημίες χρήσης μετατρέπονται σε φορολογητέα κέρδη (λόγω λογιστικών διαφορών).....	61
7.9 Παραδείγματα εφαρμογής για τις Ε.Π.Ε.....	62
Κεφάλαιο 8: Προσαρμογή του πρώτου παραδείγματος με την Ε.Π.Ε στο δεύτερο παράδειγμα .....	68
Κεφάλαιο 9: Ανακεφαλαίωση.....	73
Παράρτημα.....	75
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	100
& ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΟΣ ΤΟΠΟΣ .....	100
Βιβλιογραφία .....	101
ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ.....	103

## Εισαγωγή

Σκοπός αυτής της μελέτης είναι να εξετάσουμε τη φορολογία εισοδήματος, καθώς αποτελεί μία σημαντική δραστηριότητα των δημόσιων φορέων, σε όλες τις χώρες του κόσμου, και ιδιαίτερα τις περισσότερο ανεπτυγμένες, αφού εξασφαλίζει συνήθως περισσότερο από 90% των συνολικών τρεχόντων εσόδων τους.

Το παρόν εγχειρίδιο καλύπτει μια σειρά από ζητήματα που γεννιούνται σχετικά με το θεσμικό πλαίσιο της φορολογίας, τι επιδράσεις έχει η φορολογία εισοδήματος στις επιχειρήσεις, τις μεταβολές των φορολογικών συντελεστών σε Ελλάδα αλλά και σε Ευρωπαϊκό επίπεδο.

Η δομή του εγχειριδίου αποτελείται από οχτώ κεφάλαια.

Το **πρώτο κεφάλαιο** καλύπτει γενικά θέματα για τη φορολογία. Αναλύει τα βασικά χαρακτηριστικά των φόρων και παρουσιάζει τις διάφορες κατηγορίες και ταξινομήσεις τους, με βάση μια σειρά από κριτήρια.

Στο **δεύτερο κεφάλαιο** περιγράφεται γενικά το φορολογικό σύστημα μιας χώρας, για να συμπληρωθεί από το **τρίτο κεφάλαιο** στο οποίο γίνεται εκτενής αναφορά στο ελληνικό φορολογικό σύστημα, στα διαρθρωτικά του προβλήματα, στις αντιδράσεις των φορολογούμενων στην επιβολή των φόρων, όπως η φοροδιαφυγή, και στις επιπτώσεις της τελευταίας.

Το **τέταρτο κεφάλαιο** αναφέρεται στη φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση, στις διαφορές στους φορολογικούς συντελεστές μεταξύ των χωρών και κάποια συμπεράσματα πάνω σε αυτούς.

Το κεφάλαιο **πέντε** επικεντρώνεται στην φορολογική πολιτική στην χώρα μας, στις μεταβολές των φορολογικών συντελεστών από το 2001 έως σήμερα και στα αποτελέσματα αυτών των μεταβολών.

Το **κεφάλαιο έξι** και **εφτά** ασχολείται με τους φόρους εισοδήματος που αφορούν τα νομικά πρόσωπα (Α.Ε. και Ε.Π.Ε. αντίστοιχα), ενώ στο **κεφάλαιο οχτώ**, μέσω παραδειγμάτων, προσπαθούμε να καταλάβουμε αν είχαμε μια

δεδομένη επιχείρηση με συγκεκριμένα στοιχεία εσόδων και εξόδων θα είχαμε διαφορές στον προσδιορισμό του φόρου ή όχι;

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

## Κεφάλαιο 1: Βασικές Έννοιες και Ορισμοί

### 1.1 Γενικά

Για να μπορούν να διαθέτουν τα δημόσια αγαθά δωρεάν στο κοινωνικό σύνολο, καθώς επίσης και να καλύπτουν τις διάφορες άλλες δαπάνες τους, οι δημόσιοι φορείς χρειάζονται πόρους, τους οποίους δε διαθέτουν, γιατί η περιουσία τους είναι περιορισμένη και δε διαθέτουν άλλους ίδιους πόρους. Για την απόκτηση αυτών των πόρων, επομένως, οι δημόσιοι φορείς χρησιμοποιούν διάφορα μέσα. Ορισμένα από αυτά είναι μονομερή και έχουν συνήθως αναγκαστικό χαρακτήρα, τα μέσα αυτά δηλαδή συνεπάγονται παροχή των ιδιωτικών φορέων προς τους δημόσιους φορείς χωρίς αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή των τελευταίων. Εξάλλου, άλλα μέσα είναι διμερή, δηλαδή συνεπάγονται παροχή των ιδιωτικών φορέων στους δημόσιους φορείς και αντίστοιχα ειδική αντιπαροχή των τελευταίων στους πρώτους. Τα μέσα αυτά είναι συνήθως προαιρετικά. Στην πρώτη κατηγορία περιλαμβάνονται κυρίως οι φόροι, ενώ στη δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνονται τα έσοδα από δανεισμό, καθώς και τα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Η φορολογία, λοιπόν, αποτελεί την κύρια πηγή εσόδων των δημόσιων φορέων και ιδιαίτερα του κράτους. Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, με τη φορολογία οι δημόσιοι φορείς εξασφαλίζουν τους πόρους που είναι απαραίτητοι για την παροχή στο κοινωνικό σύνολο των δημόσιων αγαθών, για τα οποία δεν μπορούν ή δεν κρίνουν απαραίτητο να επιβάλλουν τιμή, καθώς επίσης και για την προώθηση των υπολοίπων δραστηριοτήτων τους που συνεπάγονται δαπάνες. Η λειτουργία αυτή της φορολογίας είναι γνωστή ως ταμειυτική λειτουργία ή ταμειυτικός σκοπός της φορολογίας. Είναι φανερό ότι η λειτουργία αυτή είναι ιδιαίτερα σημαντική, αφού οι δημόσιοι φορείς δεν διαθέτουν ίδιους πόρους, ενώ τα έσοδά τους από άλλες πηγές είναι σχετικά περιορισμένα. Κατά συνέπεια, χωρίς τη φορολογία δεν θα μπορούσαν να εξασφαλίσουν τους πόρους για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων τους και την προώθηση των στόχων του κοινωνικού συνόλου (Γεωργακοπούλου-Πάσχου, 1998).

## 1.2 Φορολογική Δικαιοσύνη: Δικαιοκρατικές αρχές

Η επιβολή των φόρων θα ήταν ένα περιστατικό χωρίς δικαιοσύνη, εάν απουσίαζαν τα ουσιώδη στοιχεία της φορολογικής δικαιοσύνης, στοιχεία τα οποία σμίλευσαν και μορφοποίησαν θεμελιώδεις αρχές, όπως την αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, την αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου, ως και τις λοιπές δικαιοκρατικές αρχές που θέτει το Σύνταγμα. Εδώ, θα αναλύσουμε τις αρχές που περικλείονται μέσα στον όρο φορολογική δικαιοσύνη.

Η αρχή της φοροδοτικής ικανότητας συνδέεται στενά με αξίες, τις οποίες διακηρύσσει το Σύνταγμα σαν υπέρτατες, όπως η αξία του ανθρώπου, η αξία της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας και άλλες. Ειδικότερα, το άρθρο 4 παρ. 5 ορίζει ότι οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν αδιακρίτως στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους. Η συνταγματική αυτή διάταξη δεν κάνει διευκρίνιση για την έννοια των βαρών, έτσι διατυπώνεται η άποψη, ότι υπάγονται εδώ οι κάθε είδους παροχές του πολίτη προς το κράτος, όχι μόνο οι χρηματικές, αλλά και οι υλικές, π.χ. επίταξη πραγμάτων.

Η φορολογική ισότητα περιλαμβάνει δύο θεμελιώδη δημοσιονομικά αξιώματα: α) την αρχή της καθολικότητας ή την αρχή του πανδήμου του φόρου και β) την αρχή της συμμετοχής στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα του καθενός (Κόντος-Μάναλης, 2007).

## 1.3 Η έννοια και τα στοιχεία του φόρου

### 1.3.1 Ορισμός φόρου

Φόρος είναι η αναγκαστική χρηματική εισφορά των προσώπων (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) προς το κράτος, με σκοπό την κάλυψη των δημόσιων βαρών χωρίς, όμως, να υπάρχει ειδική αντιπαροχή (ειδικό αντάλλαγμα), από το κράτος προς τους πολίτες.

### 1.3.2 Συστατικά στοιχεία του φόρου

Κατά συνέπεια, τα συστατικά στοιχεία του φόρου που προκύπτουν, από τον ορισμό που παραθέσαμε, είναι τα εξής:

- ✓ Παροχή του ιδιώτη προς το κράτος
- ✓ Αναγκαστική φύση της εισφοράς
- ✓ Έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος και
- ✓ Πραγματοποίηση των κρατικών σκοπών

#### Παροχή του ιδιώτη προς το κράτος

Από την ανάλυση του παραπάνω ορισμού προκύπτει, ότι ο φόρος είναι άμεση χρηματική παροχή και έχει αποκλειστικά υλικό περιεχόμενο. Βέβαια, κατά την κλασική αντίληψη απ' όπου πηγάζει και ο εν λόγω ορισμός, η παροχή συνδέθηκε με υποχρέωση των φυσικών προσώπων. Με βάση τα σημερινά δεδομένα, υποκείμενα της παροχής του φόρου, είναι και τα νομικά πρόσωπα (εταιρίες κτλ.).

#### Αναγκαστική φύση της εισφοράς

Τον αναγκαστικό χαρακτήρα του φόρου, τον υπογραμμίζει το δεύτερο αυτό αναλυόμενο στοιχείο, όπου ο υποχρεωτικός χαρακτήρας προβάλλεται έντονα, καθόσον πρόκειται για εισφορά που επιβάλλεται αναγκαστικά από το κράτος και αντιδιαστέλλεται από την εκούσια εισφορά. Το δικαίωμα του κράτους να επιβάλλει και να καθορίζει το φόρο, είναι εκδήλωση κυριαρχική της πολιτείας, όπου προβάλλεται το στοιχείο της άσκησης της πολιτικής εξουσίας. Αναγκαίο συνακόλουθο είναι ότι η επιβολή του φόρου είναι κυριαρχική πράξη, η δε σχέση που προκύπτει είναι σχέση δημοσίου δικαίου, η οποία έχει σαν αντικείμενο το χρήμα ή το περιουσιακό στοιχείο.

#### Έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος- διάκριση από το τέλος

Ο άνευ αντιπαροχής χαρακτήρας του φόρου, αντιδιαστέλλει το φόρο από το τέλος, το οποίο καταβάλλεται ως αντάλλαγμα, για ειδικές υπηρεσίες που παρέχονται από την πολιτεία. Πρέπει να σημειωθεί, ότι καμιά απολύτως



αναλογία δεν υπάρχει μεταξύ των φορολογικών καταβολών του και των πλεονεκτημάτων που απολαμβάνει ο φορολογούμενος.

Το αρνητικό, λοιπόν, γνώρισμα του φόρου είναι, ότι αποτελεί εισφορά χωρίς να υπάρχει ειδική αντιπαροχή για το φορολογούμενο, καθόσον οι κρατικές υπηρεσίες είναι γενικές και απρόσωπες και αναφέρονται στην ολότητα. Η έλλειψη, επομένως, ειδικού ανταλλάγματος σημαίνει, ότι οι κρατικές παροχές είναι παροχές γενικής ωφέλειας.

#### Πραγματοποίηση των κρατικών σκοπών

Με τον φόρο ικανοποιούνται οι κρατικοί σκοποί ή με άλλη διατύπωση οι συλλογικές ανάγκες. Αυτό είναι φυσικό, διότι ο φόρος δεν αποβλέπει σε ταμειευτικούς σκοπούς. Η φορολογία, ως γνωστόν, αποβλέπει στη δημιουργία των προϋποθέσεων εκείνων, προκειμένου να αντιμετωπιστούν συνολικά οι κρατικές ανάγκες, πράγμα το οποίο συντελείται δια της μετατροπής του φόρου σε δημόσια περιουσία (Κόντος-Μάναλης, 2007).

#### **1.3.3 Φορολογούμενη μονάδα**

Φορολογούμενη μονάδα είναι το πρόσωπο του οποίου τα χαρακτηριστικά χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού των φορών και το οποίο συνήθως είναι υποχρεωμένο να καταβάλει το φόρο στο δημόσιο (Γεωργακοπούλου-Πάσχου, 1998).

#### **1.3.4 Φορολογικό βάρος**

Με την έννοια φορολογικό βάρος εννοούμε την επιβάρυνση την οποία προκαλεί ο φόρος στους ιδιωτικούς φορείς, δηλαδή του φορολογούμενου (Κόντος-Μάναλης, 2007).

#### **1.3.5 Φορολογική βάση**

Με τον όρο φορολογική βάση εννοούμε το μέγεθος του εισοδήματος, της περιουσίας ή της δαπάνης, επί του οποίου υπολογίζεται το ποσό του φόρου που πρέπει να καταβάλλει ο φορολογούμενος. Στις σημερινές κοινωνίες, σαν φορολογική βάση χρησιμοποιούνται διάφορα οικονομοτεχνικά χαρακτηριστικά του φορολογούμενου, όπως είναι κυρίως το εισόδημα, η περιουσία και οι καταναλωτικές δαπάνες. Βέβαια, προέχοντος προβάλλεται το εισόδημα από τα

παραπάνω μεγέθη, το οποίο χρησιμοποιείται κυρίως σαν βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης, σε συνδυασμό και με τα λοιπά ως άνω μεγέθη (Κόντος-Μάναλης, 2007).

### 1.3.6 Φορολογικός συντελεστής

Με τον όρο φορολογικό συντελεστή εννοούμε, το χρηματικό αναλογικό ποσοστό επί τοις %, ποσοστό το οποίο ενεργεί ως πολλαπλασιαστής για την εξεύρεση του φόρου. Δηλαδή, πρόκειται σε τελευταία ανάλυση για το ποσό του φόρου σε κάθε μονάδα της φορολογικής βάσης (Κόντος-Μάναλης, 2007).

Διακρίνουμε το μέσο φορολογικό συντελεστή και τον οριακό φορολογικό συντελεστή. Μέσος φορολογικός συντελεστής είναι ο λόγος του ποσού φόρου που καταβάλλεται συνολικά από μια φορολογούμενη μονάδα προς τη συνολική αξία της φορολογικής βάσης. Οριακός φορολογικός συντελεστής είναι ο πρόσθετος φόρος που πρέπει να καταβληθεί για καθεμιά νέα μονάδα αύξηση της φορολογικής βάσης (Γεωργακοπούλου-Πάσχου, 1998). Αν για παράδειγμα ο φόρος που έχει καταβάλει ένας ιδιώτης στο κράτος είναι 500 ευρώ και το ετήσιο εισόδημα του, που αποτελεί την φορολογική βάση, είναι 11.000 ευρώ, τότε ο μέσος φορολογικός συντελεστής του συγκεκριμένου ιδιώτη είναι  $500/11.000= 4,5\%$ . Αν το εισόδημα του ιδιώτη αυξηθεί στις 12.000 ευρώ ( $\Delta Y=1.000$  ευρώ) και η φορολογική επιβάρυνση αυξηθεί στα 700 ευρώ ( $\Delta T= 200$  ευρώ) τότε ο οριακός φορολογικός συντελεστής είναι  $200/1.000= 20\%$ .

- ❖ Όταν ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνεται με την αύξηση της φορολογικής βάσης, τότε καλείται **προοδευτικός**.
- ❖ Όταν ο μέσος φορολογικός συντελεστής μειώνεται με την αύξηση της φορολογικής βάσης, τότε καλείται **αντίστροφα προοδευτικός**.
- ❖ Όταν ο μέσος φορολογικός συντελεστής μένει σταθερός ανεξάρτητα από την μεταβολή της φορολογικής βάσης, τότε καλείται **αναλογικός**.  
(Κωνσταντίνου, 2007)

#### 1.4 Άμεσοι και έμμεσοι φόροι

Η διάκριση των φόρων σε άμεσους και έμμεσους είναι η πλέον ενδιαφέρουσα. Η διάκριση σε άμεσους και έμμεσους φόρους γίνεται με βάση τα νομοδιοικητικά κριτήρια, καθόσον οι άμεσοι φόροι προβάλλουν το στοιχείο της βεβαιότητας αυτών, γιατί πρέπει να γίνει η βεβαίωση αυτών. Μια άλλη άποψη στηρίζει τη διάκριση σε ουσιαστικά κριτήρια, όπου άμεσοι φόροι είναι οι επιβαλλόμενοι απ' ευθείας, επί στοιχείων τα οποία προσδιορίζουν άμεσα τη φοροδοτική ικανότητα, όπως είναι το εισόδημα και η περιουσία. Αντίθετα, οι έμμεσοι φόροι είναι οι επιβαλλόμενοι με αφορμή γεγονότα, με τα οποία εξωτερικεύεται η φοροδοτική ικανότητα, όπως είναι η κατανάλωση και εν γένει η δαπάνη.

Οι επιστημονικές διακρίσεις, μεταξύ άμεσου και έμμεσου φόρου, μπορεί να έχουν διαφορετικές βάσεις. Ειδικότερα, η διάκριση μπορεί να γίνει επίσης και με κριτήριο την επίπτωση ή τη μετακύλιση του φόρου, δηλαδή άμεσος φόρος είναι εκείνος, όπου έχουμε άμεση την επίπτωση του, καθόσον ο βαρυνόμενος και ο καταβάλλων είναι ένα και το αυτό πρόσωπο. Αντίθετα, έμμεσος φόρος είναι ο φόρος έμμεσης επίπτωσης, όπου ο φορολογούμενος φορολογείται έμμεσα με βάση τη δαπάνη την οποία πραγματοποιεί. Σε περίπτωση που ορισμένοι φόροι στην εκδήλωσή τους παρουσιάζουν κοινά γνωρίσματα τόσο των άμεσων, όσο και των έμμεσων, αυτοί καλούνται μικτοί (Κόντος-Μάναλης, 2002).

Με βάση τη γενική αυτή οριοθέτηση διαγράφεται η παρακάτω ειδικότερη ταξινόμηση:

- A) Φόροι: α) επί του εισοδήματος, β) επί της περιουσίας (άμεσοι φόροι)
- B) Φόροι επί των δαπανών (έμμεσοι φόροι)
- Γ) Φόροι επί των συναλλαγών (μικτοί φόροι)

Οι άμεσοι φόροι παρουσιάζουν σταθερότητα απόδοσης, γιατί γνωρίζουν οι πολίτες τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, είναι δε λιγότερο ευαίσθητοι στις διακυμάνσεις του οικονομικού κύκλου. Επίσης, ικανοποιούν καλύτερα την

αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, γιατί ως βάση αυτών είναι το εισόδημα και η περιουσία των φορολογουμένων. Άρα, πλήττουν περισσότερο τους πολίτες που έχουν μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα. Ωστόσο, δεν πληρούν την αρχή του πάνδημου του φόρου, γιατί απαλλάσσονται του φόρου τα μικρά εισοδήματα. Εμφανίζουν επίσης, δυσχέρειες στη διακρίβωση της φορολογητέας ύλης, γιατί απαιτείται λεπτομερής διαδικασία βεβαίωσης και εισπραξης αυτών. Πέραν τούτων, εμφανίζουν αυξημένο κόστος, γιατί απαιτούν τήρηση βιβλίων με παρεπόμενο στοιχείο τη γραφειοκρατική τυπικότητα (Κόντος-Μάναλης, 2002).

Από την άλλη πλευρά, οι έμμεσοι φόροι έχουν το προσόν της αποδοτικότητας, γιατί κατά κανόνα πλήττουν ολόκληρο τον πληθυσμό όπου επιβάλλονται, αφετέρου δε διαφεύγουν αυτών τα μικρά εισοδήματα. Έχουν, επίσης, μικρότερο κόστος βεβαίωσης και εισπρακτική ευκολία, σε αντίθεση με τους άμεσους φόρους. Εισπράττονται, επίσης, αδιάκριτα από όλους, ανεξάρτητα εάν αυτοί είναι ημεδαποί ή αλλοδαποί. Ωστόσο, είναι άδικοι, γιατί είναι αντιστρόφως ανάλογοι προς τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων. Έτσι, είναι βάσιμο το επιχείρημα, ότι εμφανίζεται ως αντιλαϊκή η έμμεση φορολογία και ιδιαίτερα επί των ειδών πρώτης ανάγκης (Κόντος-Μάναλης, 2002).

## **1.5 Διάκριση των φόρων ανάλογα με το αντικείμενο της φορολογίας**

### **1.5.1 Η φορολογία εισοδήματος**

Η φορολογία εισοδήματος έχει κύριο χαρακτηριστικό, ότι επαναλαμβάνεται κατά σταθερή χρονική περίοδο, σε ετήσια πάντα βάση στο πρόσωπο του ίδιου του φορολογούμενου και επιβάλλεται επί της δημιουργίας ή απόκτησης εισοδήματος. Άλλωστε, η επιβολή αυτού του φόρου με βάση τη φοροδοτική ικανότητα των ατόμων, διαγράφει το κυριότερο μέλημα των σύγχρονων κρατών και η φορολογία αυτή του εισοδήματος, αποτελεί τη θεμελίωση της άμεσης φορολογίας σε όλες τις χώρες. Στη μεταπολεμική Ελλάδα η φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, βρήκε αρχικά την έκφρασή της στο Ν.Δ. 3323/55, η δε φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων στο Ν.Δ. 2238/94,

κάτι που θα εξετάσουμε σε επόμενο κεφάλαιο. Στους φόρους εισοδήματος για λόγους ενότητας τοποθετούμε και το Ν. 27/1975 περί φορολογίας πλοίων.

### **1.5.2 Οι φόροι επί των δαπανών**

Οι φόροι επί των δαπανών δεν στηρίζονται σε κάποια ιδιαίτερη πηγή φορολογίας και αποτελούν εκδήλωση της εισοδηματικής και φορολογικής δυναμικότητας των ατόμων. Είναι έμμεσοι φόροι και επιβάλλονται με την ευκαιρία της χρησιμοποίησης του εισοδήματος ή του κεφαλαίου. Στους φόρους αυτούς συμπεριλαμβάνονται, οι Φ.Π.Α, Φ.Κ.Ε., οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης, κ.λ.π.

### **1.5.3 Οι φόροι επί της περιουσίας**

Οι φόροι επί της περιουσίας είναι εκείνοι, που έχουν την πηγή τους στην περιουσία του φορολογούμενου. Οι φόροι αυτοί εκδηλώνονται υπό διάφορες μορφές. Άλλοτε ο φόρος είναι γενικός, άλλοτε μερικός και άλλοτε επιβάλλεται είτε στη στατική είτε στη δυναμική μορφή της περιουσίας. Λέγοντας δυναμική μορφή διευκρινίζουμε, ότι επιβάλλεται με αφορμή διάφορα γεγονότα, π.χ. φορολογία της αυτόματης υπερτίμησης των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων, φορολογία της μεταβολής της κυριότητας λόγω μεταβίβασης, κληρονομιάς, δωρεάς, κ.λ.π. (Κόντος-Μάναλης, 2002).

## **Κεφάλαιο 2: Το φορολογικό σύστημα**

Οι δημόσιοι φορείς επιβάλλουν συνήθως περισσότερους από ένα φόρους, αυτό είναι απαραίτητο γιατί ορισμένοι φόροι είναι περισσότερο αποτελεσματικοί στην πραγματοποίηση ορισμένων στόχων των δημόσιων φορέων, ενώ άλλοι φόροι είναι πιο αποτελεσματικοί στην πραγματοποίηση άλλων στόχων. Με άλλα λόγια, οι διάφορες κατηγορίες φόρων εμφανίζουν πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα, γι' αυτό πρέπει να συνδυάζονται κατάλληλα ώστε να ελαχιστοποιούνται τα μειονεκτήματα της φορολογίας και να μεγιστοποιούνται τα πλεονεκτήματά της. Έτσι, λ.χ. οι άμεσοι φόροι, δηλαδή οι φόροι εισοδήματος και οι φόροι περιουσίας, πλεονεκτούν των έμμεσων από άποψη κοινωνικής δικαιοσύνης, διότι οι πρώτοι είναι συνήθως

προοδευτικοί και κατανέμουν δικαιότερα το φορολογικό βάρος από τους δεύτερους, οι οποίοι είναι αναλογικοί, δηλαδή επιβάλλονται με ένα συντελεστή και δημιουργούν αντίστροφη προοδευτικότητα ως προς το εισόδημα. Αντίθετα, οι έμμεσοι φόροι δαπάνης πλεονεκτούν των άμεσων φόρων, γιατί δεν επηρεάζουν αρνητικά τα κίνητρα οικονομικής δραστηριότητας, όπως λ.χ. το κίνητρο για εργασία, για αποταμίευση και επένδυση, στην έκταση που το κάνουν οι άμεσοι φόροι, και ιδιαίτερα οι φόροι εισοδήματος. Γι' αυτό ο συνδυασμός και των δύο αυτών κατηγοριών φόρων πετυχαίνουν καλύτερα τους στόχους των δημόσιων φορέων (Γεωργακοπούλου-Πάσχου, 1998).

Οι διάφοροι φόροι που επιβάλλει μια χώρα λέμε ότι αποτελούν το φορολογικό της σύστημα. Επειδή η φορολογία είναι πρόβλημα οικονομικό, εκφράζεται μέσα στο φορολογικό σύστημα κάθε χώρας ποικιλότητα και διαμορφώνει τη δομή και λειτουργία του. Άλλωστε, πολλοί παράγοντες κοινωνικοί, πολιτικοί κλπ., επιδρούν στη διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος κάθε χώρας, όπου προβάλλουν διάφορες τάσεις και προσπάθειες για απλούστευση και εκλογίκευση αυτού ή ακόμα για γενική αναμόρφωσή του, προκειμένου να συνυπάρχουν μαζί με τις απλουστεύσεις και κανόνες πάταξης της φοροδιαφυγής (Κόντος-Μάναλης, 2007).

Σημαντική όμως διαφορά στη διάρθρωση των φορολογικών συστημάτων παρατηρείται μεταξύ αναπτυγμένων και αναπτυσσόμενων χωρών. Στις αναπτυγμένες οικονομίες επικρατούν συνήθως οι άμεσοι φόροι, ιδιαίτερα οι φόροι εισοδήματος, ενώ στις αναπτυσσόμενες οικονομίες επικρατούν κυρίως οι έμμεσοι φόροι δαπάνης. Αυτό γίνεται γιατί στις αναπτυγμένες οικονομίες τα εισοδήματα είναι υψηλά, οι φοροτεχνικές υπηρεσίες πιο οργανωμένες, η λογιστική οργάνωση των οικονομικών μονάδων περισσότερο προχωρημένη και η τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή μικρότερη, με συνέπεια να είναι αποδοτική η φορολογία εισοδήματος. Αντίθετα, στις αναπτυσσόμενες οικονομίες, το κατά κεφαλή εισόδημα είναι μικρό και η διανομή του εισοδήματος περισσότερο άνιση, με συνέπεια ένα μικρό μόνο μέρος του πληθυσμού να συμφέρει να υπαχθεί στη φορολογία εισοδήματος. Επιπλέον, στις χώρες αυτές οι φοροτεχνικές υπηρεσίες είναι λιγότερο οργανωμένες, η

λογιστική οργάνωση των οικονομικών μονάδων πενιχρή και η τάση για φοροδιαφυγή σχετικά μεγάλη. Κατά συνέπεια, η απόδοση της φορολογίας εισοδήματος και γενικότερα των άμεσων φόρων είναι μικρή, με αποτέλεσμα οι χώρες αυτές να στηρίζονται κυρίως στους έμμεσους φόρους (Γεωργακοπούλου-Πάσχου, 1998).

### **Κεφάλαιο 3: Το ελληνικό φορολογικό σύστημα**

Το δυσνόητο της φορολογικής νομοθεσίας είναι ένας από τους παράγοντες που συνδέεται με τη συγκρότηση του ελληνικού φορολογικού συστήματος και το περιπλέκει. Αυτό αφορά τις συνεχείς τροποποιήσεις της νομοθεσίας, οι οποίες γίνονται πολλές φορές ad hoc, χωρίς να υπάρχει ένα σύστημα και μια στρατηγική εισπράξεων εσόδων, και βρίσκονται σήμερα διάσπαρτες σε πολλά νομοθετήματα, γεγονός που το καθιστά δυσνόητο. Οι ad hoc και συνεχείς αλλαγές στην φορολογική νομοθεσία, οι οποίες πολλές φορές διενεργούνται από όργανα μη σχετιζόμενα με το Υπουργείο Οικονομικών για την προσκόμιση εσόδων, έχει σαν αποτελέσματα να προκαλεί δυσχέρειες, τόσο στους φορολογικούς υπαλλήλους, όσο και στους φορολογούμενους, οι οποίοι δεν μπορούν να παρακολουθήσουν τις τόσες συχνά αλλαγές. Αποτελεί επίσης φραγμό στην ανάληψη επιχειρηματικής δραστηριότητας λόγω της πολυπλοκότητας των διαδικασιών και της γραφειοκρατίας που προκύπτει (Κωνσταντίνου, 2007).

#### **3.1 Φοροδιαφυγή**

Ένα από τα βασικότερα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι ελληνικές αρχές στο πλαίσιο της προσπάθειάς τους για δημοσιονομική εξυγίανση είναι η φοροδιαφυγή. Μολονότι οι (ταμειακές) επιπτώσεις της φοροδιαφυγής στα δημόσια έσοδα είναι εύκολα αντιληπτές από το κοινωνικό σύνολο, λιγότερο σαφείς παραμένουν οι λοιπές ή συνακόλουθες οικονομικές και κοινωνικές προεκτάσεις του φαινομένου (Βασαρδάνη, 2011). Η δια μέσου της φορολογίας αναγκαστική αφαίρεση ενός τμήματος του εισοδήματος των φορολογουμένων προσώπων (φυσικών-νομικών), έχει ορισμένες φορές σαν αναγκαίο επακόλουθο την πρόκληση αντιδράσεων, οι οποίες εμφανίζονται τόσο σαν

παθητικές, όσο και σαν ενεργητικές. Οι παθητικές αντιδράσεις χαρακτηρίζουν τα άτομα και τις στάσεις τους κατά την πληρωμή του φόρου, αλλά δεν συνιστούν φοροδιαφυγή, ενώ αντίθετα οι ενεργητικές αντιδράσεις συνιστούν φοροδιαφυγή (Κόντος-Μάναλης, 2007).

Φοροδιαφυγή, επομένως, είναι η απόκρυψη φορολογητέας ύλης από τον φορολογούμενο με σκοπό τη καταστρατήγηση του νόμου και την αποφυγή του φόρου. Ειδικότερα, η φοροδιαφυγή παραμορφώνει το φορολογικό σύστημα, δημιουργεί άνισους όρους ανταγωνισμού και εκδηλώνεται ποικιλότητα. Έτσι, ο υποκείμενος του φόρου μπορεί να εκφεύγει της πληρωμής αυτού, έστω και αν για το σκοπό αυτό δεν χρησιμοποιεί δόλο, αλλά π.χ. χρησιμοποιεί τα κενά του νόμου και δια μέσου αυτών κατορθώνει να διαφεύγει (Κόντος-Μάναλης, 2007).

Η φοροδιαφυγή είναι ένα σύνθετο και διαρθρωτικό φαινόμενο, το οποίο συμβάλλει στη μείωση της αποτελεσματικότητας της οικονομίας και τη διεύρυνση της κοινωνικής ανισότητας. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η φοροδιαφυγή στρεβλώνει την κατανομή και την αναδιανομή των οικονομικών πόρων βραχυχρόνια και μακροχρόνια. Πιο συγκεκριμένα η φορολογία, και κατ' επέκταση η φοροδιαφυγή, επηρεάζει το διαθέσιμο εισόδημα των πολιτών και συνεπώς, σε βάθος χρόνου, τη δομή της οικονομίας, τις αποφάσεις σχετικά με τη προσφορά και ζήτηση εργασίας κατά κλάδο ή επάγγελμα, τη διαχρονική κατανομή του εισοδήματος μεταξύ κατανάλωσης και αποταμίευσης, τις τιμές, το ύψος και το ρυθμό αύξησης των εισαγωγών, τη ροή εισοδήματος στην αλλοδαπή κτλ. Παράλληλα, η φοροδιαφυγή περιορίζει την αναδιανεμητική λειτουργία της προοδευτικής φορολογίας από τα πλουσιότερα προς τα φτωχότερα άτομα, αυξάνει τα φορολογικά βάρη των νομοταγών φορολογουμένων και θίγει τη δίκαιη και ίση μεταχείριση ατόμων με παρόμοιο εισόδημα. Επιπρόσθετα, στο βαθμό που αφαιρεί από το Δημόσιο πόρους που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για τη χρηματοδότηση κρατικών δαπανών, η φοροδιαφυγή οδηγεί σε αύξηση των δανειακών αναγκών του κράτους, περιορισμένη δυνατότητα δημόσιων επενδύσεων, χαμηλότερη ποιότητα και ποσότητα παρεχόμενων δημόσιων αγαθών και δυσκολίες στην



εφαρμογή του κοινωνικού κράτους. Από τα παραπάνω γίνεται σαφές ότι το κόστος από τη φοροδιαφυγή σε ατομικό επίπεδο διαχέεται άμεσα και έμμεσα στο ευρύτερο κοινωνικό σύνολο, θίγοντας έτσι και κοινωνικές ομάδες που καταβάλλουν συστηματικά και σε συνέπεια τους φόρους που τους αναλογούν (Βασαρδάνη, 2011).

Συνοψίζοντας τα παραπάνω, η φοροδιαφυγή μπορεί να οφείλεται:

- ✓ Στο ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης. Όσο μεγαλύτεροι οι φορολογικοί συντελεστές τόσο μεγαλύτερη η φοροδιαφυγή.
- ✓ Στην κατανομή του φορολογικού βάρους. Αν αυτή θεωρείται άδικη από τους περισσότερους φορολογούμενους, τότε και οι περισσότεροι συνεπείς φορολογούμενοι θα προσπαθήσουν να καταβάλλουν λιγότερους φόρους.
- ✓ Στην πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος. Όσο πιο πολύπλοκο και δυσνόητο είναι ένα φορολογικό σύστημα, τόσο περισσότερα λάθη μπορεί να γίνουν, που μπορεί να οδηγήσουν στη φοροδιαφυγή.
- ✓ Η ανταποδοτικότητα του φορολογικού συστήματος. Όταν οι πολίτες θεωρούν ότι οι δημόσιες παροχές βρίσκονται σε χαμηλά επίπεδα και είναι χαμηλής ποιότητας, τότε θα πιστεύουν ότι δεν αξίζει να πληρώνουν τους φόρους τους.
- ✓ Στο μορφωτικό επίπεδο του πληθυσμού και στο πόσο αυτοί είναι συνειδητοποιημένοι φορολογούμενοι πολίτες.
- ✓ Στα φορολογικά προνόμια και απαλλαγές που μπορεί να έχουν συγκεκριμένες εισοδηματικές ομάδες (Κωνσταντίνου, 2007).

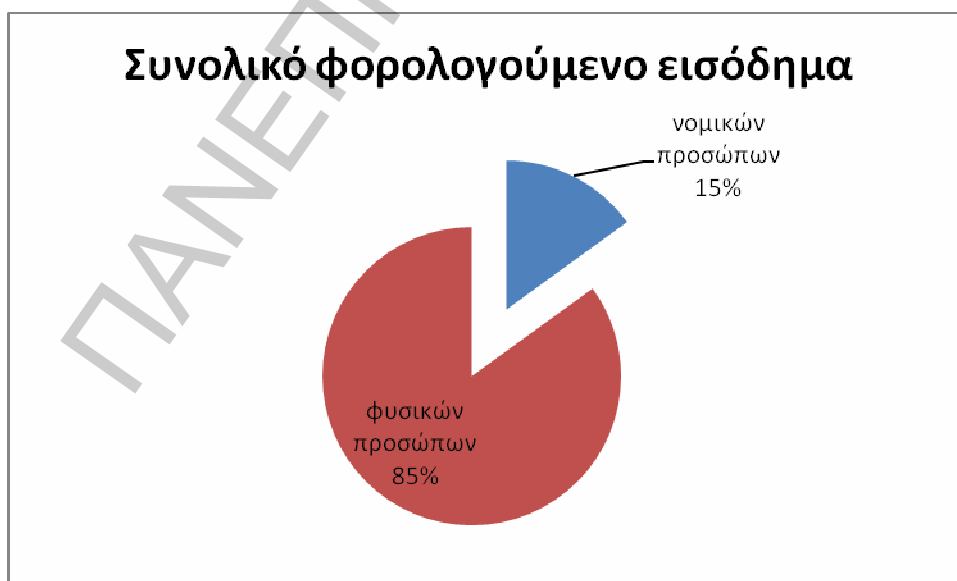
### **3.2 Τα φορολογικά δεδομένα του οικονομικού έτους 2009**

Ενδείξεις του μεγέθους της φοροδιαφυγής προκύπτουν επίσης από την ανάλυση των φορολογικών δεδομένων, τα οποία ως επί το πλείστον αφορούν τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων. Τα φορολογικά δεδομένα του

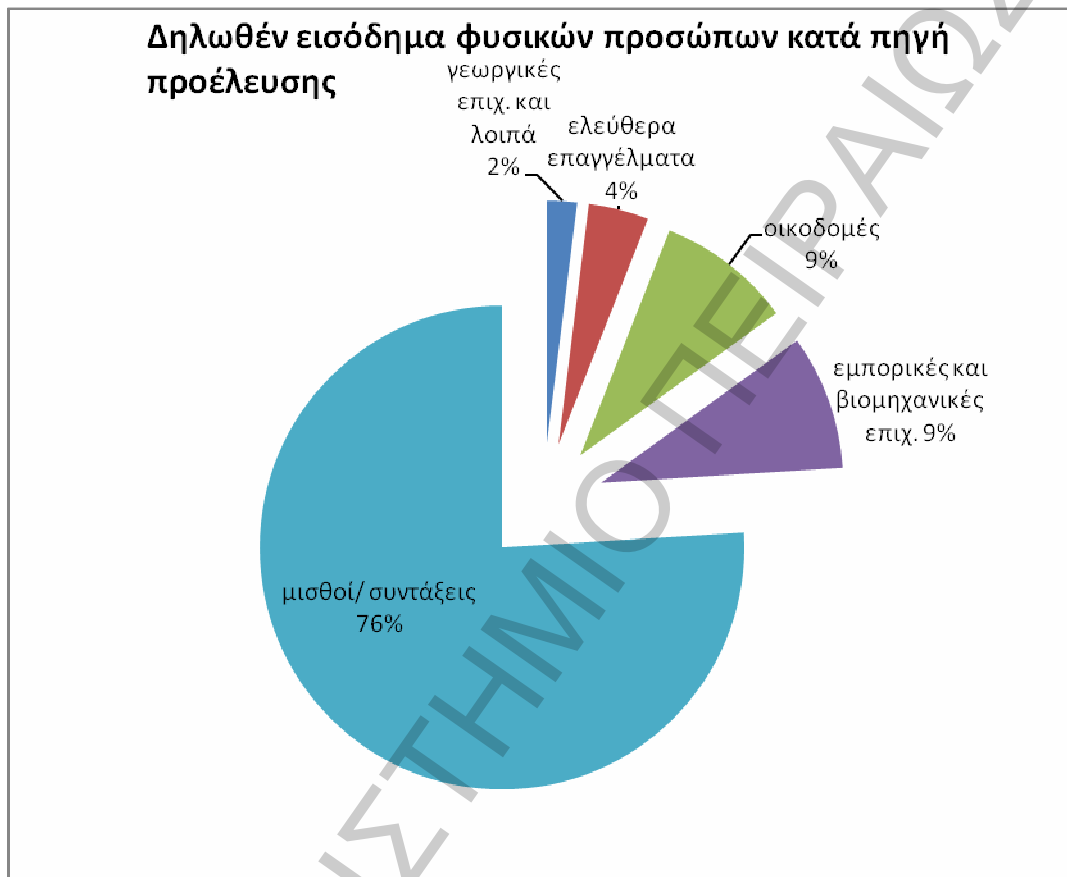
οικονομικού έτους 2009 δημοσιεύθηκαν το Δεκέμβριο 2010 σε στατιστικό δελτίο από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών και , εκτός από τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, περιλαμβάνουν επίσης πληροφορίες σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, τα πρόστιμα και τη φορολογία κεφαλαίου (Βασαρδάνη, 2011).

Σύμφωνα με τα φορολογικά δεδομένα, το συνολικό εισόδημα που αποκτήθηκε το 2008 ανήλθε σε 115,1 δισεκ. ευρώ, εκ των οποίων τα 98,4 δισεκ. ευρώ (ή 85%) αφορούσαν φορολογούμενο εισόδημα φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα 16,7 δισεκ. ευρώ (ή 15%) φορολογητέα κέρδη νομικών προσώπων (σχήμα 1). Το δηλωθέν εισόδημα φυσικών προσώπων ανήλθε σε 98,1 δισεκ. ευρώ. Η κατανομή του δηλωθέντος εισοδήματος φυσικών προσώπων κατά πηγή προέλευσης δείχνει ότι η συντριπτική πλειονότητα (76%) των 98,1 δισεκ. ευρώ προήλθε από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις. Η συμμετοχή των άλλων πηγών εισοδήματος στο συνολικό δηλωθέν εισόδημα υπολειπόταν σημαντικά, με ποσοστά που διαμορφώνονται σε 9% για τις εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις, 9% τις οικοδομές, 4 % τα ελεύθερα επαγγέλματα και 2% τις γεωργικές επιχειρήσεις, τις κινητές αξίες και τα εισοδήματα από την αλλοδαπή (σχήμα 2) (Βασαρδάνη, 2011).

**Σχήμα 1**



**Σχήμα 2**

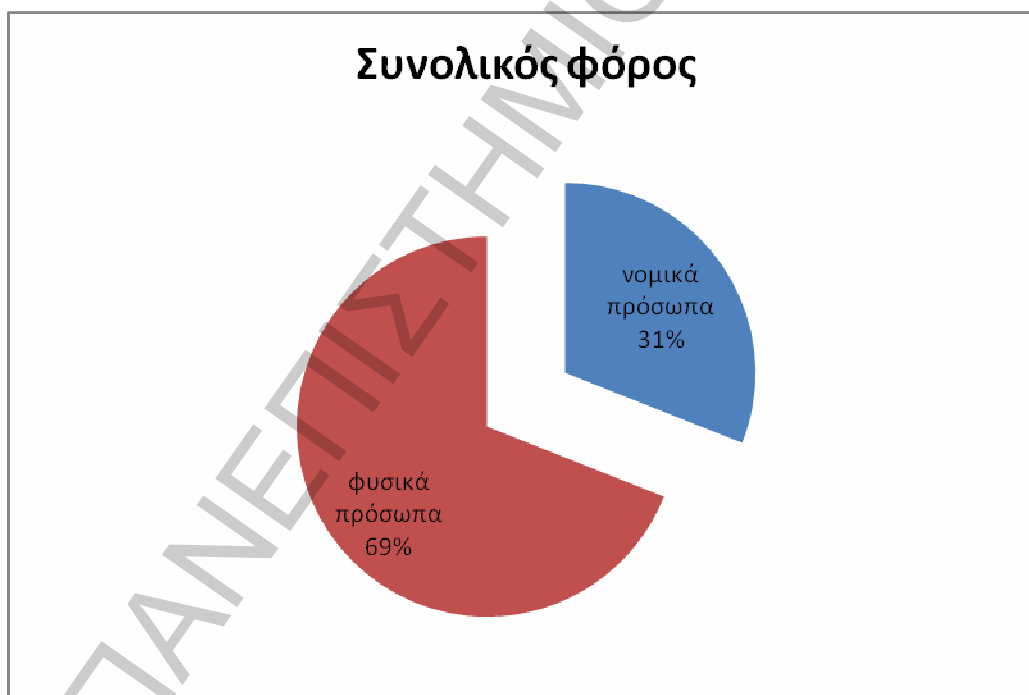


Πηγή: Τράπεζα της Ελλάδος, επεξεργασία στοιχείων από το «Στατιστικό δελτίο φορολογικών δεδομένων οικονομικού έτους 2009», Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, Υπουργείο Οικονομικών.

Το σύνολο των φόρων που αναλογούσε σε φυσικά και νομικά πρόσωπα για το οικονομικό έτος 2009 ήταν 13,1 δισεκ. ευρώ, εκ των οποίων τα 9,1 δισεκ. ευρώ (ή 69%) αφορούσαν φόρο επί του εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα 4 δισεκ. ευρώ (ή 31%) φόρο επί των κερδών νομικών προσώπων (σχήμα 3). Εξετάζοντας το συνολικό φόρο και πιο συγκεκριμένα το φόρο φυσικών προσώπων ανά επαγγελματική κατάσταση ή ιδιότητα του υπόχρεου, προκύπτει ότι οι μισθωτοί και συνταξιούχοι επωμίσθηκαν το 52,59% του

συνολικού φορολογικού βάρους (φυσικών και νομικών προσώπων), ενώ οι λοιποί φορολογούμενοι μόνο το 16,62%. Μεταξύ των λοιπών φορολογουμένων, υπολογίζεται ότι, κατά προσέγγιση, οι ελεύθεροι επαγγελματίες επωμίστηκαν το 6,81% του συνολικού φορολογικού βάρους, οι έμποροι-βιομήχανοι- βιοτέχνες- επιτηδευματίες το 6,32%, οι εισοδηματίες το 2,33% και οι αγρότες το 1,16% (σχήμα 4). Στα νομικά πρόσωπα αναλογούσε το υπόλοιπο 30,79% του συνολικού φόρου, ποσοστό μικρότερο κατά 4 εκατοστιαίες μονάδες σε σύγκριση με το οικονομικό έτος 2008. Εν ολίγοις, το ήμισυ του φορολογικού βάρους στην ελληνική επικράτεια το επωμίστηκαν οι μισθωτοί και οι συνταξιούχοι, ενώ οι άλλες επαγγελματικές ομάδες και τα νομικά πρόσωπα συνεισέφεραν κατά πολύ λιγότερο (Βασαρδάνη, 2011).

**Σχήμα 3**



Πηγή: Τράπεζα της Ελλάδος, επεξεργασία στοιχείων από το «Στατιστικό δελτίο φορολογικών δεδομένων οικονομικού έτους 2009», Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, Υπουργείο Οικονομικών.

**Σχήμα 4**



Πηγή: Τράπεζα της Ελλάδος, επεξεργασία στοιχείων από το «Στατιστικό δελτίο φορολογικών δεδομένων οικονομικού έτους 2009», Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, Υπουργείο Οικονομικών.

Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα, από τις 221.363 επιχειρήσεις που υπέβαλαν φορολογική δήλωση το 2009, οι 97.037 (ή το 44%) δήλωσαν μηδενικά κέρδη, ενώ η συντριπτική πλειοψηφία (209.311 επιχειρήσεις ή το 95%) δήλωσε φορολογητέα κέρδη κάτω από 120.000 ευρώ. Τα συνολικά δηλωθέντα κέρδη, το οικονομικό έτος 2009, τα οποία ανήλθαν σε 16,7 δισεκ. ευρώ, ήταν κατά

14% μειωμένα σε σύγκριση με το προηγούμενο έτος, γεγονός που οδήγησε και σε χαμηλότερη συμμετοχή στην κατανομή των φορολογικών βαρών. Ο μέσος όρος των φορολογητέων κερδών ανήλθε στα 75.485 ευρώ για κάθε επιχείρηση, ενώ το προηγούμενο έτος ο μέσος όρος των φορολογητέων κερδών είχε φτάσει τα 90.895 ευρώ. Αξίζει να σημειωθεί πως, μολονότι τα κέρδη των ελληνικών επιχειρήσεων παρουσίασαν καθοδική τάση κατά την περίοδο 2006 έως και 2009, παρέμειναν σημαντικά υψηλότερα ως ποσοστό του ΑΕΠ σε σύγκριση με άλλες χώρες της ζώνης του ευρώ, όπως η Αυστρία, το Βέλγιο, η Γερμανία, η Γαλλία και η Ολλανδία (Βασαρδάνη, 2011).

Συμπερασματικά, η φοροδιαφυγή είναι ένα δομικό πρόβλημα του κράτους και ένα ιδιαίτερο χαρακτηριστικό των Ελλήνων. Όπως θα δούμε και σε επόμενο κεφάλαιο, η ελληνική οικονομία δεν έχει τα έσοδα που θα έπρεπε να λαμβάνει από τους φόρους, και η φοροδιαφυγή ίσως να είναι μία από τις αιτίες αυτής της κατάστασης.

#### **Κεφάλαιο 4: Η φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση**

Η φορολογική πολιτική στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης απαρτίζεται από δύο κλάδους: την άμεση φορολογία, που εξακολουθεί να υπάγεται στην αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών μελών, και την έμμεση φορολογία, που άπτεται της ελεύθερης κυκλοφορίας εμπορευμάτων και της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Στο χώρο της άμεσης φορολογίας, τα κράτη μέλη έχουν θεσπίσει μέτρα που επιτρέπουν την αποφυγή της φοροδιαφυγής και της διπλής φορολογίας. Η φορολογική πολιτική μεριμνά ώστε να μην νοθεύεται ο ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών μελών στην εσωτερική αγορά από τις διαφορές των φορολογικών συντελεστών και των συστημάτων φορολογίας στο επίπεδο της έμμεσης φορολογίας. Έχουν επίσης θεσπιστεί μέτρα για να είναι δυνατόν να αποφευχθούν οι ζημιογόνες συνέπειες του φορολογικού ανταγωνισμού, στις περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις προβαίνουν σε μεταφορές πίστωσης μεταξύ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

#### **4.1 Άμεση φορολογία**

Στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μόνο οι κυβερνήσεις έχουν αρμοδιότητα όσον αφορά τα επίπεδα άμεσης φορολογίας, π.χ. τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα εταιρικά κέρδη. Η φορολογική πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης εξασφαλίζει ότι οι φορολογικές ρυθμίσεις είναι συμβατές με τους στόχους της δημιουργίας θέσεων απασχόλησης, την ανταγωνιστικότητα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, την ενιαία αγορά και την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων.

Όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης πρέπει να έχουν υγιή δημόσια οικονομικά. Η επιλογή των δαπανών προτεραιότητας και των φόρων που θα χρησιμοποιηθούν για τη χρηματοδότηση αυτών των δαπανών εναπόκειται στα ίδια τα κράτη, υπό τον όρο ότι θα είναι σύμφωνη με την ενιαία αγορά και την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, δηλαδή δεν θα παρεμποδίζουν τις διασυνοριακές επενδύσεις. Κατ' αυτόν τον τρόπο, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να ορίζουν τον φορολογικό συντελεστή για τα εταιρικά κέρδη και τα προσωπικά εισοδήματα, την αποταμίευση και την υπεραξία.

#### **4.2 Φορολόγηση εταιριών**

Σε ό,τι αφορά τη φορολόγηση των εταιριών, η Ευρωπαϊκή Ένωση θέτει δύο στόχους: την παρεμπόδιση του ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ κρατών μελών και την υποστήριξη της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Τα κράτη μέλη δεσμεύονται από κώδικα δεοντολογίας που τους αποτρέπει να προσφέρουν φοροαπαλλαγές οι οποίες προκαλούν στρέβλωση των επενδυτικών αποφάσεων.

Υπάρχουν επίσης κανόνες ή κώδικες δεοντολογίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης που διασφαλίζουν ότι η προσέγγιση της φορολόγησης εταιριών είναι σε γενικές γραμμές η ίδια σε όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση σε πολλούς τομείς. Για παράδειγμα, η φορολογική μεταχείριση των διασυνοριακών πληρωμών τόκων, δικαιωμάτων και μερισμάτων σε θυγατρικές και μητρικές εταιρίες είναι η ίδια

σε όλα τα κράτη μέλη και βασίζεται στην αρχή ότι το εισόδημα φορολογείται στην χώρα του αποδέκτη. Βρίσκεται υπό εξέλιξη η συζήτηση για την καθιέρωση κοινής φορολογικής βάσης για εταιρίες, δηλαδή οι κανόνες που ισχύουν για κάθε είδος συναλλαγής θα πρέπει να είναι οι ίδιοι σε όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση για να αποφεύγεται ο αθέμιτος ανταγωνισμός. Ωστόσο, τα κράτη μέλη αναμένεται να εξακολουθούν να αποφασίζουν για τους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές.

Σύμφωνα με την οδηγία 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23<sup>ης</sup> Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, η Ευρωπαϊκή Ένωση θεσπίζει φορολογικούς κανόνες που δεν επηρεάζουν τον ανταγωνισμό όσον αφορά τις συγκεντρώσεις εταιριών διαφορετικών κρατών μελών. Καταργεί την διπλή φορολογία των κερδών που διανέμονται υπό μορφή μερισμάτων από θυγατρική εγκατεστημένη σε κράτος μέλος στη μητρική της που είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος.

Επίσης, η οδηγία 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23<sup>ης</sup> Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών εισάγει ένα κοινό φορολογικό καθεστώς για τις διασυνοριακές πράξεις αναδιάρθρωσης.

Τέλος, με τη σύμβαση 90/436/ΕΟΚ σχετικά με την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Τα κράτη μέλη υπέγραψαν συμφωνία που εισάγει μια διαδικασία διαιτησίας για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας στην περίπτωση διόρθωσης των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

#### **4.3 Το πρόβλημα της διπλής φορολογίας και συνθήκες πρόληψης αυτής**



Σύμφωνα με το φαινόμενο της διεθνούς διπλής φορολογίας του εισοδήματος ενδέχεται να υποβληθούν αδικώς σ' αυτήν νομοταγείς αλλοδαποί φορολογούμενοι.

Τα διάφορα κράτη κατά την άσκηση της φορολογικής τους εξουσίας επιβάλλουν φόρους βάσει διάφορων κριτηρίων και κατά κύριο λόγο βάσει του κριτηρίου της κατοικίας του υποκείμενου νομικού προσώπου σε φόρο ή βάσει της πηγής του εισοδήματος ή βάσει και των δύο παραπάνω κριτηρίων.

Επομένως, όταν τα κράτη τα οποία, με την εφαρμογή του φορολογικού τους νόμου και των κριτηρίων που προαναφέραμε, διεκδικούν την φορολογική υποχρέωση από νομικό πρόσωπο να καταβάλλει, τον ίδιο φόρο σ' αυτά, θέτουν αναγκαστικά σε κίνηση τα ζητήματα αυτά και εκδίδουν μέσα στα όρια της κυριαρχίας τους ανεξάρτητες διοικητικές πράξεις, γνωστές ως «βεβαιώσεις του φόρου», σε βάρος κάποιου που τον θεωρούν φορολογούμενο. Βάσει αυτών, γεννάται η υποχρέωση του προσώπου αυτού να καταβάλλει (σύμφωνα πάντα με τις νομοθεσίες και των δύο χωρών), τα ποσά του προσδιοριζόμενου και φερόμενου ως οφειλομένου φόρου στα κράτη αυτά, προερχομένου εκ της αυτής αιτίας και αναγόμενου στην ίδια χρονική περίοδο.

Χαρακτηριστικό αυτής της διπλής φορολογικής ενοχής είναι ότι αποτελεί έκφραση δύο διαφορετικών εννόμων τάξεων, από τις οποίες προέρχονται ανεξάρτητα νομικά αποτελέσματα, με ανάλογους βαθμούς εξάρτησης, των οποίων η δομή είναι «διφυής». Επομένως, δεν μιλάμε για μία φορολογική ενοχή αλλά για δύο ανεξάρτητες. (Κόντος-Μάναλης, 2006)

Ωστόσο, σε όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης υπογράφονται συνθήκες για την πρόληψη της διπλής φορολογίας με πολλές χώρες εντός και εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Μια συνθήκη πρόληψης διπλής φορολογίας, σε γενικές γραμμές, επιτρέπει να αντισταθμίσει το φόρο που πληρώνεται στη μια από τις δύο χώρες με το φόρο που πληρώνεται στην άλλη αποτρέποντας κατ' αυτό τον τρόπο τη διπλή φορολογία. Οι περισσότερες φορολογικές συνθήκες προβλέπουν, επίσης, την ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών μεταξύ των εφοριών των δύο χωρών.

## 4.4 Φορολογία στα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης

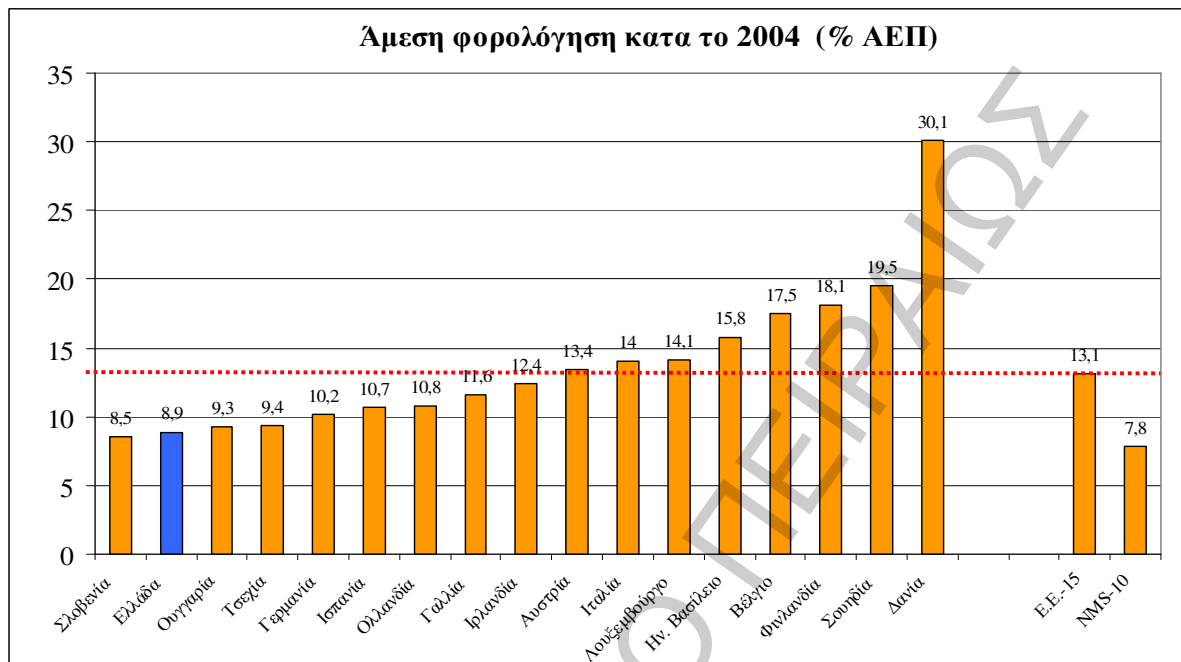
### 4.4.1 Περίοδος 1995- 2004

Οι σκανδιναβικές χώρες κατατάσσονται μεταξύ των κρατών μελών με το μεγαλύτερο επίπεδο επιβάρυνσης (Διάγραμμα 1). Σε πανευρωπαϊκό επίπεδο, η μεγαλύτερη επιβάρυνση από άμεσους φόρους ως ποσοστό του ΑΕΠ παρατηρείται στη Δανία ακολουθούμενη από τη Σουηδία και τη Φινλανδία ενώ ακολουθούν χώρες όπως το Βέλγιο, το Ην. Βασίλειο, η Ιταλία και η Ιρλανδία. Χαμηλότερα στην κλίμακα άμεσης φορολογικής επιβάρυνσης ως ποσοστό του ΑΕΠ βρίσκονται η Γαλλία και η Γερμανία. Επιπλέον, μεταξύ νέων και λοιπών κρατών μελών, τα φορολογικά έσοδα από άμεσους φόρους ως ποσοστό του ΑΕΠ, παρουσιάζουν διαφορά 5 ποσοστιαίων μονάδων. Το 2004 η χαμηλότερη άμεση φορολογική επιβάρυνση παρατηρείται στην Σλοβενία (8,5% ΑΕΠ).

Η Ελλάδα συγκαταλέγεται μεταξύ των χωρών που έχουν συγκριτικά χαμηλό επίπεδο άμεσης φορολογίας ως ποσοστό του ΑΕΠ, σημαντικά χαμηλότερο από το μέσο όρο της ΕΕ-15 και συγκρίσιμο με εκείνο των νέων κρατών μελών (Διάγραμμα 1).

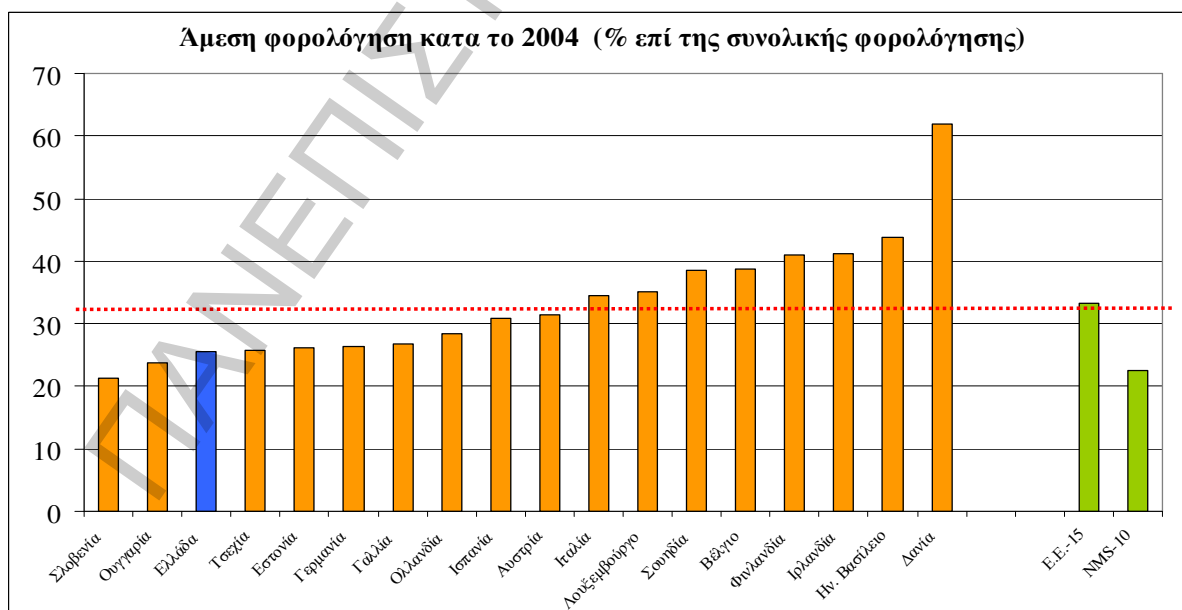
Σημαντική παράμετρος των φορολογικών συστημάτων στην ΕΕ αποτελεί το μερίδιο της άμεσης στο σύνολο της συνολικής φορολόγησης (Διάγραμμα 2). Το σύνολο των σκανδιναβικών χωρών εξαρτά τα φορολογικά τους έσοδα περισσότερο από την άμεση φορολόγηση ενώ παρόμοια εικόνα προκύπτει και για την Ιρλανδία, το Ην. Βασίλειο, το Βέλγιο και το Λουξεμβούργο. Στον αντίποδα βρίσκονται η Γερμανία, η Γαλλία, η Ολλανδία και η Ελλάδα, της οποίας το μερίδιο άμεσης φορολόγησης επί των συνολικών φορολογικών εσόδων είναι ιδιαίτερα χαμηλό και προσεγγίζει εκείνο των νέων κρατών μελών.

**Διάγραμμα 1**



Πηγή: Eurostat

**Διάγραμμα 2**

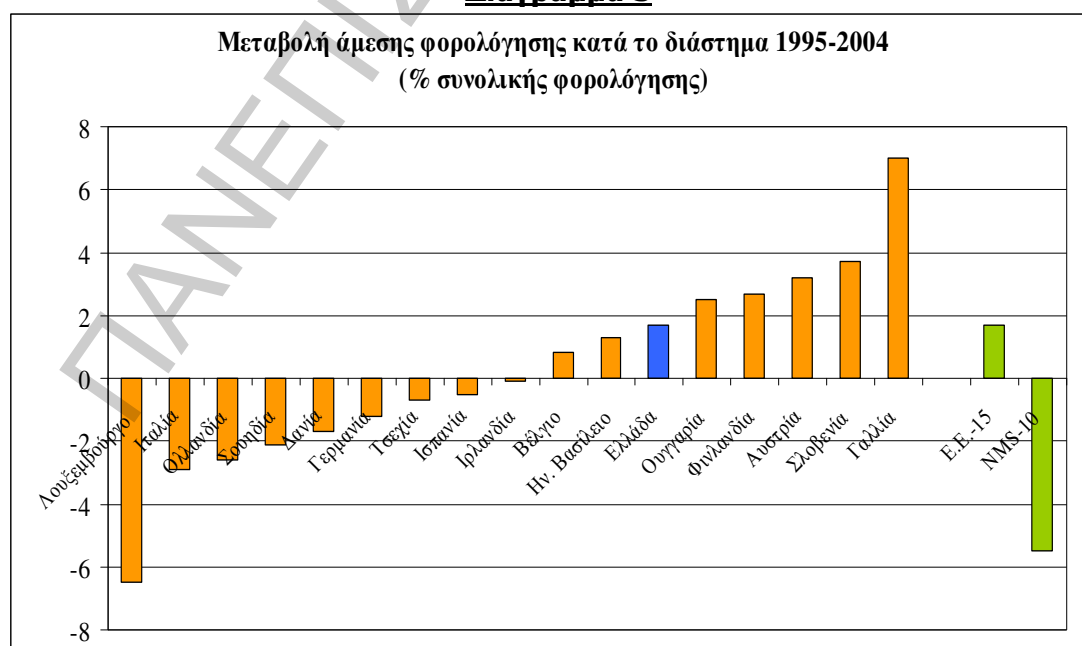


Πηγή: Eurostat

Μέσα από τη διαχρονική απεικόνιση (Διάγραμμα 3), για το διάστημα 1995-2004, των εσόδων από άμεση φορολόγηση ως ποσοστό των συνολικών φορολογικών εσόδων εντός της ΕΕ προκύπτουν τα ακόλουθα συμπεράσματα:

- Στην περίπτωση των σκανδιναβικών χωρών παρατηρούνται δύο τάσεις: εκείνη της Φινλανδίας όπου σημειώνεται αύξηση του μεριδίου άμεσης επί της συνολικής φορολόγησης και εκείνη της Σουηδίας και της Δανίας, οι οποίες με τη σειρά τους μείωσαν τη συνεισφορά της άμεσης στη συνολική φορολόγηση.
- Η Ελλάδα, το Ην. Βασίλειο, η Ιρλανδία αποτελούν εκείνες τις χώρες στις οποίες παρατηρείται μικρή αύξηση της αναλογίας άμεσης προς συνολική φορολόγηση.
- Μεταξύ των χωρών που παρατηρείται μείωση της αναλογίας άμεσης προς συνολική φορολόγηση συγκαταλέγονται η Ισπανία, η Γερμανία, η Ιταλία, η Ολλανδία και το Λουξεμβούργο.
- Κατά μέσο όρο τα νέα κράτη μέλη (NMS-10) έχουν μειώσει σημαντικά τη συνεισφορά της άμεσης επί της συνολικής φορολόγησης κατά ένα ποσοστό μεγαλύτερο του 4% για το διάστημα 95-04 ενώ την ίδια περίοδο σε επίπεδο ΕΕ-15 σημειώνεται αύξηση σε ποσοστό μεγαλύτερο του 1%.

**Διάγραμμα 3**



Πίνακας 1

<b>Ανώτατος οριακός συντελεστής φορολόγησης φυσικών προσώπων και επιχειρήσεων στην ΕΕ-15 το 2004</b>		
Χώρα	2004 Φυσικά πρόσωπα	2004 Επιχειρήσεις
Αυστρία	50%	34%
Βέλγιο	50%	34%
Δανία	59%	30%
Φινλανδία	36%	29%
Γαλλία	49,6%	35,4%
Γερμανία	48,5%	38,3%
<b>Ελλάδα</b>	<b>40%</b>	<b>35%</b>
Ιρλανδία	42%	12,5%
Ιταλία	45%	37,3%
Λουξεμβούργο	38,95%	30,4%
Ολλανδία	52%	34,5%
Πορτογαλία	40%	27,5%
Ισπανία	48%	35%
Σουηδία	60%	28%

Πηγή: European Commission, DG Taxation and Custom

#### 4.4.2 Περίοδος 2006-2008

##### **Φόρος εταιριών της Αυστρίας**

Το εταιρικό φορολογικό ποσοστό των εταιριών της Αυστρίας για το 2006 είναι 25%. Τα κεφαλαιουχικά κέρδη των επιχειρήσεων φορολογούνται κατά 25%.

##### **Φόρος εταιριών του Βελγίου**

Όλοι οι τύποι εμπορικών επιχειρήσεων που εδρεύουν στο Βέλγιο υπόκεινται στο φόρο εταιρικού εισοδήματος. Αυτός ο φόρος επιβάλλεται στο παγκόσμιο εισόδημα αλλά οι φορολογικές συνθήκες του Βελγίου μετριάζουν ουσιαστικά την παγκόσμια φορολογία. Οι επιχειρήσεις που εδρεύουν στο Βέλγιο καθώς επίσης και τα βελγικά παραρτήματα των ξένων επιχειρήσεων φορολογούνται επί του ξένου εισοδήματος τους μέχρι το σημείο που συνδέεται με τη δραστηριότητά τους. Οι ξένες επιχειρήσεις φορολογούνται με ένα φορολογικό

ποσοστό 33,99%. Το βασικό εταιρικό φορολογικό ποσοστό είναι 33% συν μια προσαύξηση 3%. Για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις που το φορολογικό κέρδος τους δεν υπερβαίνει τα 322.500 ευρώ, το φορολογικό ποσοστό θα μειωθεί σε 24,98%, στο χαμηλότερο όριο της φορολογικής κλίμακας. Γενικότερα, υπάρχουν προοδευτικά μειωμένα ποσοστά για το 2007 όταν το φορολογήσιμο εισόδημα δεν υπερβαίνει τα 322.500 ευρώ σύμφωνα με ορισμένους όρους και αυτά είναι ως εξής:

Εισόδημα σε €	Φορολογικά ποσοστά %
0-25.000	24,25%
25.000-90.000	31%
90.000-322.500	34,5%

Πηγή: <http://www.fita.org/countries/belgium.html> [Accessed 4th September 2007] Τελευταία ενημέρωση ιστοσελίδας Ιανουάριος 2007

Εκτός από τα ανωτέρω ποσοστά, επιβάλλεται ένας πρόσθετος φόρος 3%. Αυτός αυξάνει τα ποσοστά αντίστοιχα σε 24,98%, 31,93% και 35,54% αντίστοιχα. Το φορολογικό ποσοστό στα μακροπρόθεσμα κεφαλαιουχικά κέρδη είναι 33,99%. Ένας φόρος παρακράτησης 25% ή 15% ισχύει για τις εδρεύουσες και μη εδρεύουσες επιχειρήσεις που εδρεύουν και δεν εδρεύουν στο Βέλγιο. Τα παραρτήματα φορολογούνται με βάση το φορολογικό ποσοστό των επιχειρήσεων που δεν έχουν έδρα στο Βέλγιο. Υπολογίζεται σύμφωνα με τους νόμους και το ποσοστό του εταιρικού φόρου.

### **Φόρος εταιριών της Βουλγαρίας**

Το 2007, το τυποποιημένο ποσοστό φόρου στη Βουλγαρία είναι 10%. Ένα ειδικό ποσοστό απευθύνεται στις εταιρίες που ασχολούνται με τις ασφάλειες και με τα τυχερά παιχνίδια. Το φορολογικό ποσοστό αυτό είναι ένα από τα χαμηλότερα στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

### **Φόρος εταιριών της Γαλλίας**

Το τυποποιημένο ποσοστό είναι 33%. Οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις φορολογούνται σε ένα μειωμένο ποσοστό 15% για τα πρώτα 38.120 ευρώ

των κερδών. Οι μεγάλες επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών 7.630.000 ευρώ και φορολογήσιμο κέρδος άνω των 2.289.000 ευρώ και εκείνες που το σύνολο των μετοχών των ατόμων στο κεφάλαιό τους είναι χαμηλότερο από 75% υπόκεινται σε μια πρόσθετη προσαύξηση 3,3% που επιβάλλεται σε συνολικό εταιρικό φόρο που υπερβαίνει τα 763.000 ευρώ. Ως εκ τούτου, το αποτελεσματικό φορολογικό ποσοστό είναι 34,43%. Οι επιχειρήσεις των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών είναι κάτω από 7.630.000 ευρώ ή για τις οποίες τουλάχιστον 75% της επιχείρησης κατέχεται άμεσα ή έμμεσα από τα άτομα μπορούν να ωφεληθούν από ένα μειωμένο ποσοστό 15% μέχρι το ποσό των 38.120 ευρώ. Ανεξάρτητα από εάν μια γαλλική επιχείρηση πραγματοποιεί κέρδος ή όχι, υπόκεινται σε έναν ελάχιστο φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τον κύκλο εργασιών της. Επιπλέον, η Γαλλία επιβάλλει έναν τοπικό επιχειρησιακό φόρο που πληρώνεται από τους ελεύθερους επαγγελματίες και τις επιχειρήσεις. ο πραγματικός φόρος ποικίλει ανάλογα με την τοποθεσία, και υπολογίζεται σε σχέση με την αξία των πάγιων ενεργητικών της επιχείρησης και της προστιθέμενης αξίας. Τα παραρτήματα υπόκεινται στους γενικούς εταιρικούς φορολογικούς κανόνες.

### **Φόρος εταιριών της Γερμανίας**

Το βασικό εταιρικό ομοσπονδιακό ποσοστό φόρου στη Γερμανία είναι 25%. Ένας «επιχειρησιακός φόρος», πληρωτέος στο δήμο, προστίθεται στο φόρο. Μια επιχείρηση που αναπτύσσει δραστηριότητες σε διάφορες πόλεις πληρώνει τον επιχειρησιακό φόρο σύμφωνα με τη θέση των υπαλλήλων της στις διάφορες πόλεις. Το φορολογήσιμο εισόδημα για τους σκοπούς του «επιχειρησιακού φόρου» μπορεί να ρυθμιστεί για λόγους υπολογισμού της βάσης στην οποία ο «επιχειρησιακός φόρος» είναι πληρωτέος. Ο «επιχειρησιακός φόρος» είναι μια επιτρεπόμενη δαπάνη για λόγους του υπολογισμού του εισοδήματος στο οποίο ο φόρος εταιριών είναι πληρωτέος.

### **Φόρος εταιριών της Δανίας**

Ο δανικός εταιρικός φόρος είναι 28% και βρίσκεται κάτω από το μέσο ευρωπαϊκό επίπεδο. Δεν υπάρχει κανένας πρόσθετος τοπικός φόρος, προνόμιο

ή καθαρός φόρος πλούτου. Ο εταιρικός φόρος πληρώνεται μέσα από την αφαίρεση των εξόδων. Το φορολογικό ποσοστό για τα μακροπρόθεσμα κεφαλαιουχικά κέρδη είναι 30%. Η εταιρική φορολογία στη Δανία επιβάλλεται ανεξάρτητα από τον τύπο της επιχείρησης. Ο υπολογισμός από τα κέρδη και τα επιδόματα για τις αφαιρέσεις στο φορολογήσιμο εισόδημα γίνεται επίσης ανεξάρτητα από την οργάνωση της επιχείρησης. Οι δημόσιες εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, οι ιδιωτικές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, τα παραρτήματα, άλλες οντότητες με περιορισμένη ευθύνη και οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις υπόκεινται όλες στον εταιρικό φόρο.

### **Φόρος εταιριών της Ελλάδας**

Οι εταιρίες στην Ελλάδα φορολογούνται από το εισόδημα τους στην Ελλάδα και στο εξωτερικό. Οι ξένες επιχειρήσεις στην Ελλάδα φορολογούνται μόνο στο εισόδημα που παράγεται στην Ελλάδα. Από 1.1.2007 το φορολογικό ποσοστό για τις εταιρίες της Ελλάδας είναι 25%. Αναλυτικά τους φορολογικούς συντελεστές θα τους δούμε σε επόμενο κεφάλαιο.

### **Φόρος εταιριών της Εσθονίας**

Ο φόρος εταιριών στην Εσθονία το 2006 είναι 23%. Ο φόρος δεν ισχύει για τα συσσωρευμένα μη διανεμόμενα κέρδη. Ο φόρος ισχύει για μια πραγματική διανομή κερδών από την επιχείρηση, κυρίως για ένα μέρος ή δώρα και οφέλη που έχουν διανεμηθεί. Στον πίνακα που ακολουθεί φαίνεται η πορεία του φορολογικού συντελεστή από το 2002 μέχρι και σήμερα.

Έτος	2002-2004	2005	2006	2007	2008	2009	2011-2012
Φορολογικός συντελεστής	26%	24%	23%	22%	21%	20%	18%

### **Φόρος εταιριών της Ιταλίας**

Ο φόρος εταιρικού εισοδήματος ισχύει για τις εδρεύουσες και μη εδρεύουσες εταιρίες. Οι εδρεύουσες εταιρίες υπόκεινται στο παγκόσμιο εισόδημά τους,



γνωστή ως αποκαλούμενη «απεριόριστη φορολογία». Οι μη εδρεύουσες οντότητες υπόκεινται στις οργές μόνο στο εισόδημα που θεωρείται πηγάζων στην Ιταλία, «περιορισμένη φορολογία». Η φορολογήσιμη περίοδος συμπίπτει με το δημοσιονομικό έτος της επιχείρησης, όπως προβλέπεται από το νόμο ή από τα άρθρα της ένωσης. Διαφορετικά, η φορολογήσιμη περίοδος συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος. Οι οργές επιβάλλονται σε ένα ενιαίο ποσοστό 33%. Επιπλέον φόρος είναι σε ποσοστό 4,24%.

### **Φόρος εταιριών της Ιρλανδίας**

Στην Ιρλανδία το τυποποιημένο εταιρικό φορολογικό ποσοστό το 2007 καθορίζεται αυτήν την περίοδο σε 12,5%. Αξίζει να αναφερθεί ότι ο εταιρικός φόρος 25% επιβάλλεται στο άτοκο εισόδημα. Οι ακόλουθοι τύποι εισοδημάτων φορολογούνται κατά 25%: α) αφορολόγητος τόκος και εισόδημα από την ξένη ιδιοκτησία, β) διάφορα εισοδήματα που δεν φορολογούνται υπό οποιαδήποτε αρχή, γ) εισόδημα ενοικίου και δ) εισόδημα από τις δραστηριότητες μεταλλείας, τις δραστηριότητες πετρελαίου, και τη συναλλαγή στο έδαφος.

### **Φόρος εταιριών της Ισπανίας**

Ο εταιρικός φόρος είναι ένας άμεσος φόρος στα εταιρικά κέρδη που λαμβάνονται κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου, η οποία συμπίπτει κανονικά με το ημερολογιακό έτος, εκτός αν μια διαφορετική περίοδος δηλώνεται από την επιχείρηση. Αν και το φορολογικό ποσοστό εφαρμόσιμο στο καθαρό εισόδημα των εταιριών είναι γενικά 35%, μερικοί συγκεκριμένοι τύποι επιχειρήσεων όπως τα ιδρύματα, οι συνεταιρισμοί μπορούν να έχουν μειωμένο φορολογικό ποσοστό 30% και έχουν κύκλο εργασιών που δεν υπερβαίνει τα 8 εκατομμύρια ευρώ. Αυτό το πρόσθετο φορολογικό καθεστώς ισχύει και για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις που ο καθαρός κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει τα 1.502.530,3 ευρώ.

### **Φόρος εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου**

Η τέταρτη μεγαλύτερη πηγή κυβερνητικών εισοδημάτων είναι ο φόρος εταιριών, που χρεώνεται στα κέρδη και τα φορολογήσιμα κέρδη των επιχειρήσεων. Το κύριο ποσοστό είναι 30%. Μια επιχείρηση θεωρείται του Ηνωμένου Βασιλείου εφόσον συγχωνεύεται στο Ηνωμένο Βασίλειο ή εάν η κεντρική της διαχείριση και ο έλεγχος της είναι σε αυτό. Η διπλή φορολογία του εισοδήματος εκτός Ηνωμένου Βασιλείου αποφεύγεται από διάφορες διμερείς φορολογικές συνθήκες.

### **Φόρος εταιρικού εισοδήματος της Ολλανδίας**

Μια κερδοφόρα επιχείρηση πληρώνει φόρο εταιρικού εισοδήματος. Οι τύποι των επιχειρήσεων που υπόκεινται στο φόρο του εταιρικού εισοδήματος είναι οι ανώνυμες εταιρίες και οι συνεταιρισμοί. Συγκεκριμένα, αφορούν δημόσιες και ιδιωτικές ετερόρρυθμες εταιρίες. Οι διάφορες μονάδες και οι ενώσεις μπορούν επίσης να υπόκεινται στο φόρο εταιρικού εισοδήματος εάν διευθύνουν μια επιχείρηση. Οι επιχειρήσεις που εδρεύουν στις Κάτω Χώρες καθώς και αυτές που δεν εδρεύουν αλλά που παράγουν το ολλανδικό εισόδημα φορολογούνται. Ο φόρος εταιρικού εισοδήματος επιβάλλεται στα φορολογήσιμα κέρδη που υφίστανται από μια επιχείρηση σε ένα δεδομένο έτος εφόσον αφαιρεθούν οι απώλειες. Τα φορολογικά ποσοστά έχουν ως εξής:

Εύρος	Φορολογικά ποσοστά
0-25.00	20%
25.000-60.000	23,5%
60.000 και άνω	25,5%

### **Φόρος εταιριών της Κύπρου**

Το βασικό φορολογικό ποσοστό είναι 10%. Υπάρχουν χαμηλότερα ποσοστά για τις ναυτιλιακές εταιρίες. Το φορολογικό ποσοστό για τους ημικυβερνητικούς οργανισμούς είναι 25%. Οι ναυτιλιακές εταιρίες που πλέουν με τη σημαία της Κύπρου δεν πληρώνουν φόρο για τα κέρδη και το μέρος που πληρώνουν.

### **Φόρος εταιριών της Λετονίας**

Το τυποποιημένο ποσοστό εταιρικού φόρου το 2006 στη Λετονία είναι 15%. Μια νέα επιχείρηση μπορεί να ζητήσει για να υποβληθούν οι πρώτες οικονομικές δηλώσεις της για μια περίοδο μέχρι 18 μηνών από την ημερομηνία κατά την οποία η επιχείρηση ιδρύθηκε. Ο φόρος επιβάλλεται στο εισόδημα των εδρευουσών επιχειρήσεων και των μη εδρευουσών επιχειρήσεων που λειτουργούν μέσω μιας μόνιμης κατοικίας στη Λετονία.

### **Φόρος εταιριών της Λιθουανίας**

Το τυποποιημένο ποσοστό του εταιρικού φόρου το 2006 στη Λιθουανία είναι 15%. Οι επιχειρήσεις με έναν κύκλο εργασιών λιγότερο από 144.810 ευρώ που απασχολούν λιγότερο από 10 εργαζόμενους, πληρώνουν φόρο εταιριών με ποσοστό 135 σύμφωνα με τους κανονισμούς του νόμου. Στην πράξη, αυτός ο τύπος εταιρίας είναι αρκετά σπάνιος.

### **Φόρος εταιριών του Λουξεμβούργου**

Οι εδρεύουσες στο Λουξεμβούργο επιχειρήσεις φορολογούνται επί του παγκόσμιου εισοδήματός τους. Η ιδιότητα της κατοικίας σημαίνει ότι η επιχείρηση έχει την κυρία έδρα της στο Λουξεμβούργο, δηλαδή την τοποθεσία από την οποία διοικείται και πραγματοποιεί τις γενικές συνεδριάσεις της, και εκτελεί τις κεντρικές διοικητικές της λειτουργίες. Τα είδη των εταιριών που φορολογούνται με τον εταιρικό φόρο είναι τα εξής: η μετοχική εταιρία, η εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η γενική συνεργασία, η συνεργασία περιορισμένης ευθύνης, τα παραρτήματα υπερπόντιας επιχείρησης, η ελέγχουσα μητρική εταιρία. Για τις επιχειρήσεις, ο εταιρικός φόρος εφαρμόζεται στο εισόδημα που προκύπτει το προηγούμενο οικονομικό έτος, το οποίο είναι το ημερολογιακό έτος εκτός αν μια επιχείρηση έχει επιλέξει αλλιώς. Τα φορολογικά ποσοστά είναι ως εξής:

Εισόδημα σε €	Φορολογικά ποσοστά %
0-10.000	20%
10.000-15.000	2000€ + 26%

15.000 και άνω	22%
----------------	-----

Επιπλέον, μια προσαύξηση 5% πληρώνεται ως ποσοστό για την καταβολή επιδομάτων των ανέργων.

### **Φόρος εταιριών της Μάλτας**

Ο εταιρικός φόρος της Μάλτας το 2006 είναι 35%. Υπάρχουν μειωμένα ποσοστά για ορισμένες επιχειρήσεις, υπάρχει μια υποχρέωση να αφαιρεθεί ο φόρος από την αρχή με ένα ποσοστό 15% από ένα μέρισμα που πληρώνεται στους Μαλτέζους κατοίκους. Δεν υπάρχει καμία υποχρέωση να αφαιρεθεί ο φόρος από την αρχή από ένα μέρισμα που πληρώνεται στους ξένους κατοίκους. Δεν υπάρχει φόρος παρακράτησης στους τόκους και στα δικαιώματα που πληρώνονται στους ξένους κατοίκους.

### **Φόρος εταιριών της Ουγγαρίας**

Το ποσοστό εταιρικού φόρου της Ουγγαρίας το 2006 είναι 16%. Ο εταιρικός φόρος για εισόδημα μέχρι 5 εκατομμύρια HUF είναι 10%, σύμφωνα με ορισμένους όρους και 16% για ποσά άνω των 5 εκατομμυρίων.

### **Φόρος εταιριών της Πολωνίας**

Στην Πολωνία ο εταιρικός φόρος το 2006 είναι 19%. Οι οντότητες υποκείμενες στο φόρο εταιρικού εισοδήματος είναι οι ακόλουθες: νομικά πρόσωπα (εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, μετοχικές εταιρίες, κεφαλαιουχικές επιχειρήσεις στην οργάνωση), συνεργάτες που είναι νομικά πρόσωπα, φορολογικές κεφαλαιουχικές ομάδες. Ο φόρος εταιρικού εισοδήματος επιβάλλεται στο εισόδημα, ανεξάρτητα από την πηγή εισοδήματος από την οποία το εισόδημα έχει κερδηθεί.

### **Φόρος εταιριών της Πορτογαλίας**

Στην Πορτογαλία ο τυποποιημένος εταιρικός φόρος το 2006 είναι 25% με την προσθήκη ενός δημοτικού φόρου 2,5% που κάνει συνολικά 27,5%. Οι επιχειρήσεις με έναν κύκλο εργασιών που είναι λιγότερο από το όριο που

καθορίζεται στο νόμο μπορούν να εκλέξουν μια εναλλακτική μέθοδο φορολογικού υπολογισμού που είναι βασισμένη στους συντελεστές κέρδους που καθορίζονται στο νόμο.

### **Φόρος εταιριών της Ρουμανίας**

Οι εταιρίες υπόκεινται στον εθνικό εταιρικό νόμο και δεν υπάρχουν τοπικοί φόροι. Οι εταιρίες πέρα από τις ετήσιες φορολογικές δηλώσεις τους υποβάλλουν μηνιαίες και τριμηνιαίες ανάλογα με τον κύκλο εργασιών τους. Το εταιρικό φορολογικό ποσοστό της Ρουμανίας για το 2006 είναι 16%. Οι κύριοι τύποι των ρουμανικών εταιριών είναι η ανώνυμη μετοχική εταιρία και η εταιρία περιορισμένης ευθύνης. Όσον αφορά τους συνεταιρισμούς υπάρχουν τα είδη ομόρρυθμη εταιρία, ετερόρρυθμη εταιρία καθώς και η περιορισμένη ευθύνης εταιρία οι οποίες για χάρη φορολόγησης θεωρούνται όπως και οι υπόλοιπες εταιρίες.

### **Φόρος εταιριών της Σλοβακίας**

Οι σλοβακικές επιχειρήσεις είναι φορολογήσιμες στο εισόδημά τους στη Σλοβακία καθώς επίσης και στο εισόδημα τους στο εξωτερικό. Οι ξένες επιχειρήσεις στη Σλοβακία είναι φορολογήσιμες μόνο στο εισόδημα που έχει την πηγή του στη Σλοβακία. Το τυποποιημένο ποσοστό φόρου το 2006 στη Σλοβακία ορίζεται 19%.

### **Φόρος εταιριών της Σλοβενίας**

Το τρέχον εταιρικό φορολογικό ποσοστό για το έτος 2007 είναι 23%.

### **Φόρος εταιριών της Σουηδίας**

Οι επιχειρήσεις στη Σουηδία πληρώνουν μόνο έναν εθνικό εταιρικό φόρο, που βασίζεται στο ετήσιο εισόδημά τους. Η Σουηδία έχει ένα ανταγωνιστικό εταιρικό ποσοστό φόρου 28%. Υπάρχουν δυνατότητες για να αναβληθεί η φορολογία του κέρδους, με διάθεση μέχρι 25% από το καθαρό κέρδος, καθώς και να δημιουργηθούν ακόμα χαμηλότερα αποτελεσματικά ποσοστά.

## Φόρος εταιριών της Τσεχίας

Ο εταιρικός φόρος είναι το 2006 24%. Μειωμένο ποσοστό ισχύει για τις επιχειρήσεις επένδυσης, για τα επενδυτικά κεφάλαια και τα κεφάλαια σύνταξης. Ένας φόρος 15% επιβάλλεται στα μερίσματα που πληρώνονται από τις τσεχικές εταιρίες.

## Φόρος εταιριών της Φιλανδίας

Το 2006 το τυποποιημένο ποσοστό εταιρικού φόρου είναι 26%. Οι επιχειρήσεις που εδρεύουν στη Φιλανδία είναι εκτεθειμένες στο φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα τους. Οι μη εδρεύουσες επιχειρήσεις εκτίθενται στο εισόδημα τους που προέρχεται από τη Φιλανδία, και εάν έχουν μια μόνιμη μονάδα στη Φιλανδία, σε όλο το εισόδημα σχετικό με τη μόνιμη μονάδα.

## Πίνακας 2

Φορολογικοί συντελεστές των ευρωπαϊκών χωρών (2006-2010)

ΧΩΡΕΣ	2006	2007	2008	2009	2010
ΑΥΣΤΡΙΑ	25%	25%	25%	25%	25%
ΒΕΛΓΙΟ	33,99%	33,99%	33,99%	33,99%	33,99%
ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	10%	10%	10%	10%	10%
ΓΑΛΛΙΑ	33,33%	33,33%	33,33%	33,33%	33,33%
ΓΕΡΜΑΝΙΑ	25%	25%	25%	29,8%	29,8%
ΔΑΝΙΑ	28%	28%	28%	25%	25%
ΕΛΛΑΔΑ	29%	25%	25%	25%	24%
ΕΣΘΟΝΙΑ	23%	22%	21%	21%	21%
ΗΝ. ΒΑΣΙΛΕΙΟ	30%	30%	30%	28%	28%
ΙΡΛΑΝΔΙΑ	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%
ΙΤΑΛΙΑ	33%	33%	33%	27,5%	27,5%
ΚΥΠΡΟΣ	10%	10%	10%	10%	10%
ΛΕΤΟΝΙΑ	15%	15%	15%	15%	15%
ΛΙΘΟΥΑΝΙΑ	15%	15%	15%	15%	15%
ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ	22%	22%	22%	28,59%	28,59%
ΜΑΛΤΑ	35%	35%	35%	35%	35%
ΟΛΛΑΝΔΙΑ	25,5%	25,5%	25,5%	25,5%	25,5%
ΟΥΓΓΑΡΙΑ	16%	16%	16%	21,28%	21,28%
ΠΟΛΩΝΙΑ	19%	19%	19%	19%	19%
ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	25%	25%	25%	25%	25%
ΡΟΥΜΑΝΙΑ	16%	16%	16%	16%	16%
ΣΛΟΒΑΚΙΑ	19%	19%	19%	19%	19%

ΣΛΟΒΕΝΙΑ	23%	23%	23%	21%	21%
ΣΟΥΗΔΙΑ	28%	28%	28%	26,3%	26,3%
ΤΣΕΧΙΑ	24%	24%	24%	20%	20%
ΦΙΛΑΝΔΙΑ	26%	26%	26%	26%	26%

## 4.5 Συμπεράσματα

### 4.5.1 Η άμεση φορολογία χαμηλότερη στα νέα κράτη

Οι φόροι είναι παραδοσιακά ταξινομημένοι σε άμεσους ή έμμεσους. Οι άμεσοι φόροι γενικά επιτρέπουν μεγαλύτερη ανακατανομή αφού δεν είναι δυνατή η προοδευτικότητα στους έμμεσους φόρους. Επομένως, η προσφυγή στους άμεσους φόρους, που είναι περισσότερο ορατοί στο εκλογικό σώμα, τείνει να είναι μεγαλύτερη στις χώρες όπου οι στόχοι φορολογικής ανακατανομής είναι εντονότεροι και αυτό οδηγεί συνήθως σε υψηλότερα ποσοστά φόρου εισοδήματος για τα φυσικά πρόσωπα. Γενικά, τα νέα κράτη έχουν μια διαφορετική δομή έναντι των χωρών ΕΕ-15, ενώ τα περισσότερα παλαιά κράτη αυξάνουν τα περίπου ίσα ποσοστά κερδών που λαμβάνουν από τους άμεσους φόρους, τους έμμεσους φόρους και τις κοινωνικές συνεισφορές, τα νέα κράτη μέλη έχουν συχνά ένα ουσιαστικά χαμηλότερο ποσοστό από τους άμεσους φόρους συνολικά. Τα χαμηλότερα ποσοστά κερδών από τους άμεσους φόρους καταγράφονται στη Βουλγαρία με μόνο 17,9% του συνόλου, ενώ της Ρουμανίας 19,1% και της Πολωνίας 20,5%.

Ένας από τους λόγους για αυτές τις διαφορές οφείλεται στα χαμηλότερα φορολογικά ποσοστά που εφαρμόζονται στα νέα μέλη στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων και στον εταιρικό φόρο καθώς και όσο αφορά την προοδευτικότητα του φόρου κάποια από τα νέα μέλη την εγκατέλειψαν, εφαρμόζοντας ένα ενιαίο φορολογικό συντελεστή (το λεγόμενο tax flat) όπως για παράδειγμα η Σλοβακία. Μεταξύ των παλαιών κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης- 15 υπάρχουν και άλλες ενδιαφέρουσες διαφορές. Οι σκανδιναβικές χώρες (Σουηδία, Δανία, Φιλανδία) στηρίζονται πρώτιστα στην άμεση φορολογία, ενώ μερικές νότιες χώρες (κυρίως η Πορτογαλία και η Ελλάδα) έχουν σχετικά υψηλά έσοδα από τους έμμεσους φόρους.

#### 4.5.2 Τα ποσοστά του ανώτατου κλιμακίου για τον εταιρικό φόρο

Το θεσμοθετημένο φορολογικό ποσοστό στο εταιρικό εισόδημα κυμαίνεται μεταξύ του ελάχιστου 10% για τη Βουλγαρία και την Κύπρο και του μέγιστου 33,99% για το Βέλγιο. Όπως στην περίπτωση του φόρου ατομικού εισοδήματος, τα χαμηλότερα ποσοστά είναι χαρακτηριστικά των χωρών με χαμηλές γενικά φορολογικές αναλογίες συνεπώς, τα νέα κράτη μέλη χαρακτηριστικά έχουν χαμηλά ποσοστά με αξιοσημείωτη την εξαίρεση της Μάλτας. Έτσι, τα δύο κράτη μέλη με τις υψηλότερες γενικές φορολογικές αναλογίες ως προς το ΑΕΠ, δηλαδή η Σουηδία και η Δανία, εμφανίζουν εταιρικά φορολογικά ποσοστά που δεν είναι πολύ πιο πάνω από το μέσο όρο.

Το γεγονός αυτό σχετίζεται με την υιοθέτηση του συστήματος διπλού φόρου εισοδήματος από αυτές τις χώρες, το οποίο θέτει τα φορολογικά κεφαλαιουχικά έσοδα σε ένα μέτριο ποσοστό. Ως εκ τούτου, οι κορυφαίες θέσεις καταλαμβάνονται από τη Γερμανία και την Ιταλία, των οποίων οι γενικές φορολογικές αναλογίες δεν είναι μεταξύ των υψηλότερων αλλά παραδοσιακά επιβάλλουν υψηλά ποσοστά φόρου εταιριών. (Διπλωματική εργασία με θέμα: «Οι φορολογικοί συντελεστές στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Ρουμπίνη Αφροδίτη Γαρανιώτη Ξεζωνάτου)

---

Η Ευρωπαϊκή Ένωση των 15 χωρών περιλαμβάνει τις χώρες που υπάρχουν μέχρι και τη διεύρυνση του 1995 και περιλαμβάνει συνολικά τις εξής 15 χώρες: Βέλγιο, Γαλλία, Γερμανία, Ιταλία, Λουξεμβούργο, Κάτω Χώρες, Δανία, Ιρλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο, Ελλάδα, Πορτογαλία, Ισπανία, Αυστρία, Φιλανδία, Σουηδία.

Τα νέα κράτη μέλη είναι, επομένως, όσα εντάχθηκαν με τη διεύρυνση του Μαΐου του 2004, δηλαδή η Κύπρος, η Τσεχική Δημοκρατία, η Εσθονία, η Ουγγαρία, η Λετονία, η Λιθουανία, η Μάλτα, η Πολωνία, η Σλοβακία και η Σλοβενία, και του Ιανουαρίου του 2007, δηλαδή η Βουλγαρία και η Ρουμανία.



## Κεφάλαιο 5: Φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα

### 5.1 Φορολογικοί συντελεστές εισοδήματος

Σε όλη την ΕΕ υπάρχει τα τελευταία χρόνια τάση μείωσης της φορολογίας εισοδήματος για τις επιχειρήσεις. Το ίδιο παρατηρείται και στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα, από τη χρήση 2004 με την εφαρμογή του νόμου 3296/2004 άρχισε η σταδιακή μείωση της φορολόγησης των νομικών προσώπων.

Έπειτα από έρευνα, παρουσιάζονται οι αλλαγές στους φορολογικούς συντελεστές από το 2001 έως και το 2012.

Κατά τις χρήσεις 2001 έως 2004, στις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες εταιρίες και στις κοινωνίες αστικού δικαίου ο φορολογικός συντελεστής εισοδήματος ήταν 25%. Στις κοινοπραξίες, κατά την ίδια περίοδο, όπως επίσης και στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, ο φορολογικός συντελεστής ανερχόταν στο 35%.

Από 1.1.2005 έως 31.12.2005, ο φόρος στις Ο.Ε, Ε.Ε. και κοινωνίες αστικού δικαίου ήταν 24%, ενώ από 1.1.2006 έως 31.12.2006 έπεσε στο 22%. Όσον αφορά τις ημεδαπές Ε.Π.Ε και Α.Ε., καθώς επίσης και τις κοινοπραξίες, από 1.1.2005 έως 31.12.2005 ο φόρος καθοριζόταν σε 32%, ενώ από 1.1.2006 έως 31.12.2006 μειώθηκε σε 29%.

Οι φορολογικοί συντελεστές, κατά τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 παρέμειναν σταθεροί. Συγκεκριμένα, στις Ο.Ε., Ε.Ε. και κοινωνίες αστικού δικαίου ο φόρος ήταν 20%. Στις ημεδαπές Ε.Π.Ε., δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών, αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας και αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, καθώς και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητά τους ακίνητα στην Ελλάδα, ο φόρος ήταν 25%. Τέλος, για τις κοινοπραξίες και για όλες τις ημεδαπές Α.Ε. ο φόρος για τα εισοδήματα καθοριζόταν σε 25%.

Στη χρήση 2010, οι φορολογικοί συντελεστές παραμένουν σταθεροί ή μειώνονται ελάχιστα. Πιο συγκεκριμένα, , στις Ο.Ε., Ε.Ε. και κοινωνίες αστικού

δικαίου ο φόρος παρέμεινε σταθερός στο 20% ενώ στις ημεδαπές Ε.Π.Ε και Α.Ε. μειώθηκε κατά 1%.

Σήμερα (2011-2012), για τις Ο.Ε., Ε.Ε. και κοινωνίες αστικού δικαίου ο φορολογικός συντελεστής εισοδήματος παραμένει στο 20% ενώ για τις ημεδαπές Ε.Ε. και Α.Ε. ο φόρος εισοδήματος καθορίζεται σε 20%.

Παρακάτω ακολουθεί συγκεντρωτικός πίνακας με τους φορολογικούς συντελεστές από το 2001 έως 2012.

### Πίνακας 3

#### Φορολογικοί συντελεστές νομικών προσώπων

Χρήση/Είδος εταιρίας	Ο.Ε.- Ε.Ε.	Ε.Π.Ε	Α.Ε	Κοινοπραξίες
Χρήση 2001	25%	35%	35%	35%
Χρήση 2002	25%	35%	35%	35%
Χρήση 2003	25%	35%	35%	35%
Χρήση 2004	25%	35%	35%	35%
Χρήση 2005	24%	32%	32%	32%
Χρήση 2006	22%	29%	29%	29%
Χρήση 2007	20%	25%	25%	25%
Χρήση 2008	20%	25%	25%	25%
Χρήση 2009	20%	25%	25%	25%
Χρήση 2010	20%	24%	24%	25%
Χρήση 2011	20%	20%	20%	25%
Χρήση 2012	20%	20%	20%	25%

## 5.2 Συμπέρασμα

Όπως παρατηρείται, το δημόσιο μείωσε τους φορολογικούς συντελεστές χάριν της ανάπτυξης και των επενδύσεων. Στόχος, λοιπόν, του κράτους ήταν να ενισχυθεί η επιχειρηματικότητα και να λειτουργήσει ανταγωνιστικά η ελληνική οικονομία.

Ωστόσο, παρατηρούμε ότι παρά το γεγονός ότι μειώθηκαν οι φορολογικοί συντελεστές, δεν έχουν επέλθει τα επιθυμητά αποτελέσματα. Και αυτό γιατί, το ελληνικό κράτος βρίσκει πολλούς τρόπους να στρέφεται εναντίον των επιχειρήσεων ανεξάρτητα από τις οικονομικές επιβαρύνσεις που τους επιβάλλει. Οι συνεχείς αλλαγές των κανόνων, η γραφειοκρατία, η διαφθορά των δημόσιων λειτουργών με τους οποίους αναγκάζεται η επιχείρηση να διαπραγματεύεται, η πολυπλοκότητα των νόμων, η καθυστέρηση των δικαστικών ενεργειών, η συστηματική καθυστέρηση εξόφλησης από την μεριά του μεγάλου οφειλέτη (του ίδιου του δημοσίου)- όλα αυτά συνιστούν το ακανθώδες τοπίο μέσα στο οποίο καλείται η ελληνική επιχείρηση να παράξει ανταλλακτικές και χρηστικές αξίες.

## Κεφάλαιο 6: Φορολογία κερδών Α.Ε.

### 6.1 Προσδιορισμός των καθαρών κερδών στις Α.Ε.

Τα καθαρά κέρδη της Α.Ε. προσδιορίζονται λογιστικά, δηλαδή με αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα όλων των δαπανών (όπως αναφέρθηκαν και στην Ε.Π.Ε.) που πραγματοποιήθηκαν για την Α.Ε. Εκτός από αυτές τις δαπάνες, από τα ακαθάριστα έσοδα της Α.Ε. αφαιρούνται, κατά περίπτωση και οι παρακάτω δαπάνες, εφόσον φυσικά γίνει παρακράτηση φόρου πάνω σ' αυτές με συντελεστή 35% (άρθρο 54 παρ. 5 και 105 παρ.6 Ν.2238/94).

α) Τα ποσά που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε. στους κατόχους των δικών της προνομιούχων τίτλων, για την εξαγορά τους.

β) Οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε. στους κατόχους των ιδρυτικών τίτλων της, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη τους.

γ) Οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε. στους κατόχους των δικών της προνομιούχων μετοχών, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

δ) Οι αμοιβές και οι αποζημιώσεις μελών του διοικητικού συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την ανώνυμη εταιρία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 24 του Κ.Ν. 2190/1920. Δηλαδή, όταν καταβάλλονται αμοιβές και αποζημιώσεις στα μέλη του Δ.Σ και τα ποσά αυτά δεν προέρχονται από τα κέρδη της εταιρίας αλλά επιβαρύνουν την επιχείρηση ως έξοδα, τότε αυτά αναγνωρίζονται φορολογικά και εκπίπτουν από τα αντίστοιχα έσοδα της εταιρίας.

ε) Οι παροχές σε χρήμα ή σε είδος και γενικά οι παροχές που μπορούν να αποτιμηθούν χρηματικά, οι οποίες γίνονται χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση προς διευθύνοντες ή εντεταλμένους συμβούλους ή προέδρους ή μέλη του Δ.Σ. ή διευθυντές και γενικά σε πρόσωπα που εκπροσωπούν νόμιμα την ανώνυμη εταιρία.

Στις παραπάνω περιπτώσεις α', β', γ', δ' και ε', η Α.Ε. προβαίνει σε παρακράτηση φόρου 35% και εξαντλείται έτσι η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για το κτώμενο αυτό εισόδημα. Επίσης, στις αμοιβές και αποζημιώσεις που καταβάλλει η Α.Ε. στα μέλη του Δ.Σ. για τις συμμετοχές σε συνεδριάσεις κλπ. Διενεργείται, και στις περιπτώσεις αυτές, παρακράτηση φόρου 35% και εξαντλείται έτσι η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων μελών του Δ.Σ. για τα εισοδήματα αυτά (άρθρο 54 παρ. 5 και 105 παρ.6 Ν.2238/94).

Ο φόρος 35% στις παραπάνω περιπτώσεις β', γ', δ' και ε' παρακρατείται κατά την καταβολή ή την εγγραφή της πίστωσης των δικαιούχων για τα πιο πάνω ποσά. Η απόδοση του φόρου αυτού γίνεται μέσα στο πρώτο 15νθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση του φόρου μήνα (άρθρο 60 παρ.2 Ν. 2238/94). Στην περίπτωση α' (εξαγορά προνομιούχων τίτλων), η παρακράτηση φόρου 35% γίνεται κατά τη καταβολή των ποσών αυτών ή την εγγραφή τους σε πίστωση των δικαιούχων και το αργότερο μέσα σ' ένα μήνα

από την έγκριση από τη Γ.Σ. των μετόχων. Η απόδοση και στην περίπτωση αυτή γίνεται μέσα στο πρώτο 15νθήμερο του επόμενου μήνα (από το μήνα της πίστωσης ή της καταβολής) (άρθρο 60 παρ.2 Ν. 2238/94).

Επίσης για τις ασφαλιστικές Α.Ε. εκπίπτουν ως δαπάνες και τα παρακάτω ποσά:

- α) τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής, τα οποία υπολογίζονται με βάση τους κανόνες της αναλογιστικής
- β) τα αποθεματικά για την κάλυψη των κινδύνων, που ισχύουν όταν αυτά υπολογίζονται πάνω στα καθαρά ασφάλιστρα με συντελεστή, που ορίζεται, κατά κλάδους, με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εμπορίου
- γ) οι κρατήσεις για ζημιές που έχουν συμβεί, όταν αυτές καθορίζονται με πραγματογνωμοσύνη.

## 6.2 Πώς φορολογούνται τα κέρδη των Α.Ε.

Από τον ισολογισμό της Α.Ε. προκύπτουν τα συνολικά πραγματικά καθαρά κέρδη. Από τα συνολικά αυτά κέρδη, αφαιρείται η τυχόν ζημιά του προηγούμενου έτους ή των προηγούμενων 5 ετών, κατά περίπτωση. Επίσης αφαιρούνται τα μερίσματα ή τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, διότι τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται στις εταιρίες που πραγματοποιήθηκαν (άρθρο 106 παρ. 1 Ν. 2238/94). Στη συνέχεια, στα ίδια αυτά συνολικά κέρδη προστίθενται και τα έξοδα που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση και αφαιρούνται τα τυχόν αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων και το υπόλοιπο που απομένει φορολογείται με συντελεστή 24% (για τα κέρδη της χρήσης 20100 ή με συντελεστές 20% (για τα κέρδη της χρήσης 2011, ή 2012 κτλ.), όπως φαίνεται και από τον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας με τους συντελεστές φόρου για τις Α.Ε, Ε.Π.Ε. κτλ.

Είδος Ν.Π. (εταιρία- κοινοπραξία κτλ)	Χρήση 2010	Χρήση 2011	Χρήση 2012	Χρήση 2013	Χρήση 2014
Α.Ε, Ε.Π.Ε., Δημόσιες και Δημοτικές επιχειρήσεις κτλ. ως εξής:					
α) για τα συνολικά κέρδη	24%	20%	20%	20%	20%
β) για τα διανεμόμενα κέρδη	21%	25%	25%	25%	25%
Αμοιβές σε μέλη Δ.Σ. Ανωνύμων εταιριών (Α.Ε.)	35%	35%	35%	35%	35%
Αμοιβές σε διαχειριστές – εταίρους Ε.Π.Ε.	35%	35%	35%	35%	35%

Στη συνέχεια, τα κέρδη αυτά που απομένουν μετά την αφαίρεση του φόρου κατά ένα μέρος διανέμονται και κατά ένα άλλο μέρος παραμένουν στην εταιρία ως αποθεματικά ή ως υπόλοιπο κερδών εις νέο κλπ. Τα κέρδη που διανέμονται ονομάζονται και εισοδήματα από κινητές αξίες. Για τα κέρδη αυτά, όταν καταβάλλονται γίνεται και η παρακράτηση φόρου 21% (για τα κέρδη της χρήσης 2010) ή 25% (για τα κέρδη της χρήσης 2011 και μετά).

Στις ημεδαπές Α.Ε., οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη φορολογούνται, μετά την προσθήκη φυσικά στα κέρδη αυτά του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Το ίδιο ισχύει και σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (άρθρο 99 παρ.1 Ν. 2238/94). Επιπλέον ενεργείται και η παρακράτηση φόρου 21% ή 25% (ανάλογα με τη χρήση) (άρθρο 99 παρ.1α Ν. 2238/94).

Όταν διανέμονται αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων **(π.χ. Ν.2601/98 ή Ν. 3299/04)**, τότε αυτά φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής με συντελεστή φόρου που ισχύει εκείνο το χρόνο, π.χ. με 20% για τη χρήση 2011 και μετά, μετά την αναγωγή φυσικά αυτών σε μικτό ποσό, με την προσθήκη του φόρου που αναλογεί. Όταν κεφαλαιοποιούνται τέτοια αποθεματικά επιβάλλεται φόρος 5% για τις Α.Ε. με εισηγμένες μετοχές και 10% για τις υπόλοιπες Α.Ε. Στις περιπτώσεις όμως αυτές, για τα συγκεκριμένα αφορολόγητα αποθεματικά, επειδή διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται, θα γίνει επιπλέον και παρακράτηση με συντελεστή φόρου 25% (για τη χρήση 2011 και μετά) (άρθρο 109 παρ.1ε Ν. 2238/94).

### **6.3 Στον κύριο φόρο προστίθενται και τα παρακάτω ποσά**

#### **6.3.1 Συμπληρωματικός φόρος**

Σε περίπτωση που η Α.Ε. έχει εισοδήματα και από ακίνητα, τότε επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος 3% στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα από τα ακίνητα (γραφεία, καταστήματα, οικίες, οικόπεδα, γήπεδα κλπ.). δηλαδή, όλο το εισόδημα από εκμίσθωση ή ιδιοχρησιμοποίηση οικοδομών και από εκμίσθωση γαιών που δεν απαλλάσσονται του φόρου, αθροιστικά λαμβανόμενο, υπόκειται και σε συμπληρωματικό φόρο 3%. Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από τον κύριο φόρο, που αναλογεί στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα της Α.Ε. (συνολικό διανεμόμενο και μη διανεμόμενο εισόδημα) (άρθρο 109 παρ. 3 Ν. 2238/94).

Αν η Α.Ε. απαλλάσσεται από τον κύριο φόρο, τότε απαλλάσσεται και από τον συμπληρωματικό φόρο.

#### **6.3.2 Τέλη χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου 3,60% στα ενοίκια**

Το ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου που είναι συνολικά 3,60% (δηλαδή είναι 3% τέλη χαρτοσήμου και 60% Ο.Γ.Α. στο χαρτόσημο).

### 6.3.3 Προκαταβλητέος φόρος για την επόμενη (τρέχουσα) χρήση

Για τον προσδιορισμό του προκαταβλητέου φόρου των Α.Ε. πολλαπλασιάζεται ο καταβλητέος φόρος (κύριος φόρος που αναλογεί και συμπληρωματικός) με το 80%.

Το ποσοστό αυτό γίνεται 40% ( $80\% * 50\% = 40\%$ ) για τα νομικά πρόσωπα που ιδρύονται για πρώτη φορά και αφορά η μείωση αυτή τα 3 πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών τους (δηλαδή στις 3 πρώτες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. είτε αυτές είναι υπερδωδεκάμηνες είτε όχι) (άρθρο 111 παρ. 2 Ν. 2238/94). Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων.

Το ποσό που προκύπτει αποτελεί το ποσό του προκαταβλητέου φόρου.

Επίσης, προκαταβολή φόρου υπολογίζεται και στις Α.Ε. και γενικά στα νομικά πρόσωπα όταν έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση και υποβάλλουν προσωρινές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 111 παρ. 2 Ν. 2238/94).

Σε περίπτωση που στο δηλωμένο εισόδημα από την Α.Ε. περιλαμβάνεται και εισόδημα για το οποίο παρακρατήθηκε φόρος στην πηγή (δηλαδή παρακρατημένος φόρος από τόκους χορηγηθέντων δανείων, φόρος από υπεραξία κλπ.), το ποσό του φόρου που προκαταβάλλεται μειώνεται με το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε στην πηγή (άρθρο 111 παρ.3 Ν. 2238/94).

Αν η διαχειριστική χρήση για την Α.Ε. τυχαίνει να είναι υπερδωδεκάμηνη, για τον υπολογισμό του προκαταβλητέου φόρου υπολογίζεται το 80% του φόρου που αναλογεί σε δωδεκάμηνη περίοδο και στη συνέχεια αφαιρείται το σύνολο του παρακρατούμενου φόρου (άρθρο 111 παρ.1 Ν. 2238/94).

Σε περίπτωση που το φορολογητέο εισόδημα της Α.Ε. έχει υποστεί σημαντική μείωση (πάνω από 25%), τότε μπορεί ο λογιστής της Α.Ε. να ζητήσει με αίτηση τη μείωση αναλογικά του προκαταβλητέου φόρου (και όχι του κύριου φόρου) και ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να απαντήσει ν' απαντήσει μέσα σε 3 μήνες, οπότε αν δεν απαντήσει, τότε ο λογιστής μειώνει την προκαταβολή του φόρου για τις δόσεις που δεν είχαν γίνει ακόμα



ληξιπρόθεσμες κατά την ημέρα υποβολής της αίτησης και φυσικά κατά το ποσοστό που ζητούσε με την αίτηση να μειωθεί (Εγκ. 1108987/πολ. 1270/26.11.01, άρθρο 53 παρ.1 Ν. 2238/94). Η αίτηση αυτή υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. στο διάστημα από 1.1-30.9 του οικονομικού έτους, μέσα στο οποίο γίνεται η βεβαίωση του φόρου και αφορά στο ποσό του φόρου των δόσεων που δεν έχουν λήξει ακόμα κατά το χρόνο της υποβολής της αίτησης (άρθρο 53 παρ.1 και άρθρο 111 παρ. 4 του Ν. 2238/94, Εγκ. Υπ. Οικ. 1108987/πολ. 1270/26.11.01).

Δηλαδή, αν η αίτηση για μείωση της προκαταβολής (π.χ. για προκαταβολή 20.000 ευρώ) υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μετά την καταβολή της α' δόσης, οπότε από 20.000 ευρώ η συνολική προκαταβολή γίνεται 17.500 ευρώ, δηλαδή λιγότερη κατά 2.500 ευρώ, τότε για κάθε μία από τις επόμενες 7 δόσεις θα καταβάλλεται ως προκαταβολή φόρου το ποσό 2.142,86 ευρώ.

(

Δεν υπολογίζεται προκαταβολή στις μετατροπές ή συγχωνεύσεις Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. με βάση το Ν. 1297/72 σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε, ούτε στις Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. η υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιριών που μετασχηματίζονται με βάση το Ν. 2166/93, ούτε στις Α.Ε. που συγχωνεύονται σε Α.Ε. ή διασπώνται με βάση τα άρθρα 68, 80 και 81 του Ν. 3190/20, ούτε στις Ε.Π.Ε. που συγχωνεύονται σε Ε.Π.Ε. με βάση το άρθρο 54 του Ν. 3190/55, ούτε στα πιστωτικά ιδρύματα, ούτε στις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις που συγχωνεύονται ή που μετατρέπονται σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. με βάση το άρθρο 21 του Ν. 2810/00, ούτε στις Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. ή συνεταιρισμούς και λοιπά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 1 του Ν. 2238/94 που μετασχηματίζονται σε άλλο νομικό πρόσωπο, ούτε στα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη Α.Ε. που απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος και ούτε στα αφορολόγητα αποθεματικά ή αποθεματικά που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο όταν αυτά διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται (άρθρο 111 παρ. 6 Ν. 2238/94).

#### **6.4 Από τον κύριο φόρο της Α.Ε. αφαιρούνται τα εξής ποσά**

α) Ο φόρος που τυχόν παρακρατήθηκε (άρθρο 109 παρ. 4α Ν. 2238/94).

β) Ο προκαταβεβλημένος φόρος, δηλαδή ο φόρος που είχε προκαταβληθεί μέσα στον προηγούμενο χρόνο και αφορούσε τα εισοδήματα της χρήσης για την οποία γίνεται λόγος (άρθρο 109 παρ. 4α Ν. 2238/94).

γ) Οι παρακρατημένοι φόροι στην αλλοδαπή. Από το φόρο που προκαταβλήθηκε στην αλλοδαπή, για εισοδήματα που προέκυψαν εκεί, δεν μπορεί να αφαιρεθεί ποσό μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί στην Ελλάδα για το ίδιο ποσό του εισοδήματος που προέκυψε στην αλλοδαπή. Δηλαδή, αν είχε προκαταβληθεί μεγαλύτερο ποσό, τότε ο φόρος που αφαιρείται είναι ίσος με το φόρο του εισοδήματος της αλλοδαπής που αναλογεί στη Ελλάδα (άρθρο 109 παρ. 4γ Ν. 2238/94).

δ) Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των κερδών που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης όταν αυτά διανέμονται και με τα οποία έχουν προσauxηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη της Α.Ε. (άρθρο 109 παρ. 4β Ν. 2238/94).

ΣΗΜ: Σε περίπτωση που είχε προκαταβληθεί ή που είχε παρακρατηθεί φόρος μεγαλύτερος από το φόρο που αναλογεί (κύριο και συμπληρωματικό), το υπόλοιπο συμψηφίζεται με την προκαταβολή του φόρου εισοδήματος του επόμενου οικονομικού έτους (αποφ. Υπ. Οικ. 73638/81 παρ. 1). Το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από το συμψηφισμό αυτό επιστρέφεται. Πάντως, από 1.1.01 και μετά δεν επιτρέπεται η παρακράτηση φόρου να είναι με ποσοστό μεγαλύτερο από εκείνο του νόμιμου συντελεστή παρακράτησης (Εγκ. πολ. 1099/6.4.01).

Το τελικό ποσό που απομένει, μετά τις παραπάνω προσθέσεις και αφαιρέσεις από τον κύριο φόρο, είναι το ποσό του φόρου που οφείλει να καταβάλλει η Α.Ε. στη Δ.Ο.Υ. για τα κέρδη της χρήσης.

#### **6.5 Διανομή των κερδών ανώνυμων εταιριών- περιορισμοί από το νόμο**

Τα κέρδη της κάθε Α.Ε. προσδιορίζονται λογιστικά από τα βιβλία της. Τα κέρδη αυτά, μετά και από σχετική φορολογική αναμόρφωση, φορολογούνται με συντελεστή 24% για τη χρήση 2010 κ.ο.κ. (άρθρο 109 Ν.2238/94). Στη

συνέχεια, από τα υπόλοιπα κέρδη της παρακρατείται το τακτικό αποθεματικό που είναι υποχρεωτικό να φθάσει αυτό το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου. Το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται ως εξής: Τα κέρδη χρήσης που προκύπτουν από τον ισολογισμό μειώνονται με το ποσοστό 24% ή 20% κτλ. πάνω στα φορολογητέα κέρδη, που είναι ο φόρος τους και το υπόλοιπο ποσό πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή 5%. Στη συνέχεια, από τα κέρδη χρήσης αφαιρείται το α' μέρος που υπολογίζεται ως εξής: τα κέρδη του ισολογισμού μειώνονται πρώτα με το φόρο και το τακτικό αποθεματικό που υπολογίστηκαν πιο πάνω και το υπόλοιπο που απομένει πολλαπλασιάζεται στο σύνολό του με το συντελεστή 35% που είναι ένας συντελεστής κατώτατου ορίου διανομής κερδών (και όχι συντελεστής φόρου) και το ποσό που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό αυτό παίρνεται ως α' μέρος (άρθρο 3 παρ. 1 Α.Ν. 148/67, άρθρο 45 παρ. 2β Ν.2190/20).

Όταν στη συνέχεια, διανέμεται το μέρος αυτό, γίνεται και η παρακράτηση φόρου με συντελεστή 21% (για τα κέρδη της χρήσης 2010) ή με συντελεστή φόρου 25% (για τα κέρδη της χρήσης 2011 και μετά) (άρθρα 38 παρ. 3, 54 παρ. 1 και 109 παρ. 1 Ν.2238/94).

Δεν είναι υποχρεωτικό να διανεμηθεί το 35% των κερδών, εφόσον το αποφασίσει η Γενική Συνέλευση με πλειοψηφία 70% και πάνω. Αν η Α.Ε. κατέχει δικές της μετοχές, τότε θα πρέπει να σχηματιστεί και αποθεματικό ισόποσο με την αξία των μετοχών αυτών. Τα υπόλοιπα κέρδη μοιράζονται σύμφωνα με αυτά που ορίζει το καταστατικό, δηλαδή καταβάλλεται το τυχόν β' μέρος και οι αμοιβές στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, σχηματίζονται διάφορα αποθεματικά κλπ.

#### **6.6 Έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχές**

Αν στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης περιλαμβάνονται και έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, τότε για να υπολογιστεί το κέρδος που θα φορολογηθεί, θα πρέπει πρώτα να μειωθούν οι δαπάνες με τα εξής ποσά (άρθρο 31 παρ. 8 Ν. 2238.94):

α) Ένα ποσό από τους χρεωστικούς τόκους που εξευρίσκονται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκειμένων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που αναφέρονται πιο πάνω (δηλαδή μειώνονται οι δαπάνες με τους τόκους που αναλογούν στα πιο πάνω έσοδα).

β) Ποσοστό 5% από τα παραπάνω έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχές σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το 20% των πάσης φύσης δαπανών της επιχείρησης.

### 6.7 Παραδείγματα εφαρμογής για τις Α.Ε.

**1<sup>ο</sup> Παράδειγμα:** Φορολογία κερδών Α.Ε., όταν στα έσοδά της συμπεριλαμβάνονται και έσοδα από καταθέσεις όψης σε τράπεζες, καθώς και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις.

Τα αποτελέσματα χρήσης της εμπορικής και βιομηχανικής εταιρίας ΑΣΤΗΡ Α.Ε., η οποία έχει μετοχές ανώνυμες εισαγμένες στο χρηματιστήριο Αθηνών, με 31.12.2010 προσδιορίζονται ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις	800.000
Έσοδα από τόκους καταθέσεων σε τράπεζες (λογ. 76.03)	10.000
(για το ποσό αυτό παρακρατήθηκε από τις τράπεζες φόρος $10.000 \cdot 10\% = 1.000$ . Το καθαρό ποσό που εισπράχθηκε είναι 9.000 ευρώ. Το ποσό 1.000 ευρώ παρακολουθείται στη χρέωση του λογ. 33.13.06.000 του Γ.Λ.Σ.)	
Κέρδος από πώληση μη εισαγμένων μετοχών (λογ. 76.04)	20.000
Ο φόρος από πώληση μετοχών είναι 1.000 ευρώ (λογ. 33.13.09)	
Κέρδη από συμμετοχή κατά 20% σε Ο.Ε.	5.200
(συνολικά κέρδη Ο.Ε. μετά την επιχειρησιακή αμοιβή) ( $34.667 \cdot (1 - 25\% \text{ φόρος}) = 26.000 \cdot 20\% \text{ συμμετ.} = 5.200 \text{ ευρώ}$ )	
Ακαθάριστα έσοδα από ενοίκια καταστήματος (λογ. 75.05)	4.800
Έσοδα από μερίσματα Α.Ε. με μετοχές ανώνυμες (λογ. 76.04)	30.000
(39.473,68- φόρος $39.473,68 \cdot 24\% = 30.000 \text{ ευρώ}$ )	

Σύνολο εσόδων	870.000
Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις	800.000
-Κόστος πωλήσεων	-500.000
Μικτά κέρδη	300.000
<b>Πλέον:</b> Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	70.000
(5.200+30.000 μερ.=35.200+10.000 τόκοι+4.800+20.000=70.000 ευρώ)	
-Έξοδα διοίκησης και διάθεσης	-80.000
-Τόκοι χρεωστικοί	-20.000
Κέρδη εκμετάλλευσης	270.000
-Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	-50.000
Καθαρά κέρδη ισολογισμού χρήσης 2010	220.000

Ο λογιστής της επιχείρησης προσδιόρισε τις παρακάτω λογιστικές διαφορές (που συμπεριλαμβάνονται στην πιο πάνω διαμόρφωση των κερδών)

Πρόστιμα 5.000, έξοδα Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων 1.000, σύνολο λογιστικών διαφορών 6.000 ευρώ.

Το ετήσιο τεκμαρτό ενοίκιο από ιδιόχρηση ενός διαμερίσματος της Α.Ε. που το χρησιμοποιεί ως γραφείο της είναι 5.000 ευρώ.

Το Δ.Σ. αποφάσισε να διανείμει τα εξής κέρδη:

Για α' και β' μέρισμα	30.000 ευρώ
Για αμοιβές Δ.Σ.	10.000 ευρώ
Σύνολο	40.000 ευρώ

Να υπολογίσει ως «τακτικό αποθεματικό» το ποσό που προβλέπεται από το Ν. 2190/20.

Από το υπόλοιπο να παραμείνει ως έκτακτο αποθεματικό το ποσό που είναι από 10.000 ευρώ και πάνω και ως υπόλοιπο κερδών εις νέο το ποσό που απομένει και είναι κάτω από 10.000 ευρώ.

Η προκαταβολή φόρου από την προηγούμενη χρήση 2009 είναι 25.000 ευρώ.

Ζητείται: Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, να υπολογιστεί ο φόρος που θα καταβληθεί από την Α.Ε. για τα κέρδη της χρήσης 2010 και να συνταχθεί ο πίνακας διανομής των κερδών.

### Λύση

α) Προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών

Καθαρά κέρδη χρήσης 2010 (βάσει ισολογισμού) **220.000**

**Πλέον:** Τόκοι χρεωστικοί που αναλογούν στα

αφορολόγητα έσοδα 809,20

$$\frac{35.200 \text{ (αφορολόγητα Έσοδα)}}{870.000 \text{ (σύνολο εσόδων)}} = 809,20 \text{ ευρώ}$$
  
(τόκοι χρεωστικοί 20.000 \* 35.200 / 870.000 = 809,20 ευρώ)

Λοιπές δαπάνες που αναλογούν στα

αφορολόγητα έσοδα 1.760

(αφορολόγητα έσοδα 35.200\*5%= 1.760)

Λοιπά έξοδα που δεν αναγνωρίζονται

φορολογικά (λογιστικές διαφορές= 6.000 ευρώ) 6.000

Σύνολο εξόδων που δεν αναγνωρίζονται

φορολογικά 8.569,20

Σύνολο 228.569,20

**Μείον:** Κέρδη από συμμετοχή σε Ο.Ε. 5.200

(κέρδη από συμμετοχή σε Ο.Ε)

Κέρδη από συμμετοχή σε Α.Ε. 30.000

(κέρδη από μερίσματα)

Σύνολο αφορολόγητων εσόδων και κερδών 35.200

Κέρδη χρήσης που φορολογούνται

**193.369,20**

Σημ.: 5.200 κέρδη από συμμετοχή + 30.000 έσοδα από μερίσματα = 35.200 ευρώ. Το ποσό 35.200 ευρώ θα προσαυξανόταν, αν υπήρχαν, με τα έσοδα από αμοιβαία κεφάλαια ή με λοιπά έσοδα απαλλασσόμενα ή φορολογούμενα κατ' ειδικό τρόπο.

β) Πίνακας διάθεσης κερδών της Α.Ε.

τα κέρδη χρήσης 2010 (βάσει ισολογισμού) είναι 220.000 ευρώ, τα κέρδη που φορολογούνται είναι 193.369,20 ευρώ (και τα κέρδη μετά το φόρο που διανέμονται είναι 40.000 ευρώ). Με βάση αυτά, ο πίνακας διάθεσης -διανομής κερδών συντάσσεται ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ Α.Ε. ΜΕ 31.12.10

Λογαριασμοί	Φόρος κερδών	Κέρδη προς διάθεση
Κύριος φόρος εισοδήματος (193.369,20*24%=46.408,61)	46.408,61	
Συμπληρωματικό φόρος (ενοίκια 4.800+ τεκμαρτά 5.000)*3%=294	294	
Σύνολο κύριου και συμπληρωματικού	46.702,61	
Τακτικό αποθεματικό (220.000-φόρος 46.702,61)*5%=8.664,87		8.664,87
Διανεμόμενα κέρδη ως α' μέρισμα		30.000
Διανεμόμενα κέρδη ως αμοιβές Δ.Σ.		10.000
Έκτακτο αποθεματικό (220.000-46.702,61-8.664,87-30.000-10.000=124.632,52->120.000)		120.000
Υπόλοιπο κερδών εις νέο (124.632,52-120.000= 4.632,52-> μικρότερο από 10.000 ευρώ)		4.632,52
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>46.702,61</b>	<b>173.297,39</b>

γ) Υπολογισμός του φόρου που οφείλεται από την Α.Ε. στο Δημόσιο

Κύριος φόρος	46.408,61
Συμπληρωματικός φόρος	294,00
Συνολικός κύριος και συμπλ. Φόρος	46.702,61
Μείον: Προκαταβλητέος φόρος προηγ. χρήσης	-25.000,00
Παρακρατημένος φόρος από τόκους	-1.000,00
Παρακρατημένος φόρος από πώληση μετοχών	-1.000,00
Σύνολο φόρου	19.702,61
Πλέον: Προκαταβολή φόρου για την επόμενη χρήση (46.408,61*80%=37.126,89-2.000 <sup>(1)</sup> = 35.126,89)	35.126,89
Σύνολο φόρου	54.829,50

(1) 1.000 ευρώ παρακρ. φόρος τόκων + 1.000 ευρώ φόρος μετοχών= 2.000 ευρώ

Πλέον: Χαρτόσημο & ΟΓΑ ενοικίου από ακίνητα (4.800*3.6%)	172,80
Σύνολο φόρου και χαρτόσημου	55.002,30

Το ποσό οφειλόμενου φόρου που είναι 19.702,61 ευρώ, η προκαταβολή του φόρου που είναι 35.126,89 ευρώ, καθώς και το χαρτόσημο και ο ΟΓΑ που είναι 172,80 ευρώ καταβάλλονται σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις. Από τις δόσεις αυτές, η πρώτη καταβάλλεται μαζί με την υποβολή της δήλωσης του νομικού προσώπου που υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέχρι 10.5.2011 και αν αυτή είναι αργία, την επόμενη εργάσιμη για το Δημόσιο ημέρα. Δηλαδή το ποσό αυτό θα καταβληθεί σε 8 δόσεις, ως εξής:



Πίνακας με τους φόρους και τις προκαταβολές φόρων της Α.Ε.

Ημερομηνίες	Φόρος	Προκαταβολή φόρου	Χαρτόσημο και ΟΓΑ	Συνολικά ποσά φόρων
Μέχρι 10.5.2011	2.462,83	4.390,86	21,60	6.875,29
Μέχρι 30.6.2011	2.462,83	4.390,86	21,60	6.875,29
Μέχρι 31.7.2011	2.462,83	4.390,86	21,60	6.875,29
Μέχρι 31.8.2011	2.462,83	4.390,86	21,60	6.875,29
Μέχρι 30.9.2011	2.462,83	4.390,86	21,60	6.875,29
Μέχρι 31.10.2011	2.462,83	4.390,86	21,60	6.875,29
Μέχρι 30.11.2011	2.462,83	4.390,86	21,60	6.875,29
Μέχρι 31.12.2011	2.462,83	4.390,86	21,60	6.875,29
Σύνολα	19.702,61	35.126,89	172,80	55.002,30

## Κεφάλαιο 7: Φορολογία κερδών Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης

### 7.1 Προσδιορισμός των καθαρών κερδών στις Ε.Π.Ε.

Τα καθαρά κέρδη της Ε.Π.Ε προσδιορίζονται λογιστικά, δηλαδή με αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα όλων των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την Ε.Π.Ε και είναι δουλευμένες.

Τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων προσδιορίζονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων τους. Σε περίπτωση όμως που τα βιβλία και τα στοιχεία τους είναι ανεπαρκή, τότε τα ακαθάριστα έσοδά τους προσδιορίζονται εξωλογιστικά. Ως ακαθάριστα

έσοδα θεωρούνται αυτά που πραγματοποιούνται από όλες τις πηγές εισοδημάτων, δηλαδή εισοδήματα από ακίνητα, κινητές αξίες, γεωργικές επιχειρήσεις, συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις, από τεχνικές επιχειρήσεις κτλ.

Δουλευμένες δαπάνες: οι α' και β' ύλες και τα υλικά συσκευασίας, τα εμπορεύσιμα αγαθά, οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού, οι αμοιβές και τα έξοδα τρίτων, οι παροχές τρίτων, το τεκμαρτό ενοίκιο από ιδιόχρηση ακινήτων του επιχειρηματία, φόροι και τέλη, οι δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εφημερίδων και περιοδικών, τα ποσά των εξόδων α' εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων, οι τόκοι και τα συναφή έξοδα, οι αποσβέσεις, το ποσό των προβλέψεων για αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων, τα διάφορα έξοδα, οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, οι δαπάνες διαφημίσεων, οι προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού, οι δωρεές, τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλιστικών εταιριών, τα δικαιώματα και οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνίας κτλ., οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, η ζημία που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου, τα ασφάλιστρα, τα μισθωτά χρηματοδοτικής μίσθωσης, τις ζημιές που προκύπτουν από συμβάσεις ή πράξεις σε παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα, τα έξοδα για διοικητική υποστήριξη, οργάνωση, αναδιοργάνωση και τα λοιπά.

## **7.2 Πως φορολογούνται τα κέρδη που πραγματοποιούν οι Ε.Π.Ε.**

Από τα συνολικά καθαρά κέρδη αφαιρούνται τα μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, διότι τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται στις εταιρίες που πραγματοποιήθηκαν.

Στη συνέχεια, στα καθαρά αυτά κέρδη προστίθενται, τα έξοδα που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και τα κέρδη που προκύπτουν μετά την παραπάνω αναμόρφωση ονομάζονται φορολογητέα κέρδη και φορολογούνται στο όνομα της Ε.Π.Ε. για τη χρήση 2010 με συντελεστή 24% και για τις χρήσεις 2011 και μετά (δηλαδή από 1.1.12 και μετά) με συντελεστή φόρου 20% (άρθρο 109 παρ. 1 Ν. 2238/94).

Για όσα από τα παραπάνω κέρδη διανέμονται από την Ε.Π.Ε σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ενεργείται και παρακράτηση φόρου 21% (για τα κέρδη της χρήσης του 2010 που εγκρίνονται το 2011) ή με συντελεστή φόρου 25% (από 1.1.12 και μετά) (άρθρο 55 παρ. 1δ Ν. 2238/94). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω

εισοδήματα. Μόνο στην περίπτωση που ο δικαιούχος των κερδών είναι φυσικό πρόσωπο και ο υψηλότερος συντελεστής φορολογίας της κλίμακας του άρθρου 9 που προκύπτει μετά την άθροιση των υπόψη κερδών με τα λοιπά εισοδήματα είναι μικρότερος του 25%, τότε με την πιο πάνω παρακράτηση δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου, αλλά τα υπόψη κέρδη από την πιο πάνω συμμετοχή φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις και το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου που προκύπτει επιστρέφεται (άρθρο 55 παρ. 1δ Ν.2238/94).

### **7.3 Παρακρατούμενος φόρος στα διανεμόμενα κέρδη**

Ο παρακρατούμενος φόρος 21% ή 25% ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα που διανέμονται και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική συνέλευση των εταίρων. Ο φόρος που παρακρατείται καταβάλλεται εφάπαξ στη ΔΟΥ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν στον οποίο έγινε η παρακράτηση (άρθρα 54 παρ. 6ζ και 55 παρ. 1δ Ν. 2238/94).

Σύμφωνα με το Ν. 3190/55, από τα κέρδη της Ε.Π.Ε παρακρατείται κάθε χρόνο ποσοστό 5% για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού που είναι υποχρεωτικό, μέχρις ότου τούτο φτάσει στο 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου. Το αποθεματικό αυτό υπολογίζεται με την εφαρμογή του συντελεστή 5% πάνω στα πραγματικά κέρδη της Ε.Π.Ε που απομένουν μετά την αφαίρεση του φόρου.

Η υπεραξία (δηλαδή η ωφέλεια) που προέρχεται από τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 20%.

Τα έσοδα από τόκους καταθέσεων όψης θεωρούνται φορολογούμενα έσοδα και προσαυξάνουν τα κέρδη της Ε.Π.Ε, και ο αντίστοιχος παρακρατούμενος φόρος 10% των καταθέσεων μειώνει το φόρο εισοδήματος της Ε.Π.Ε.

### **7.4 Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών στις τεχνικές Ε.Π.Ε**

Τα καθαρά κέρδη στις Ε.Π.Ε, που ασχολούνται με την εργοληπτική εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν, προσδιορίζονται με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος (έσοδα- έξοδα = κέρδη) και όχι με τους συντελεστές 20% ή 10% κτλ. που καθορίζονται στο άρθρο 34 του Ν. 2238/94.

### **7.5 Συμπληρωματικός φόρος 3% στο εισόδημα από ακίνητα**

Στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν οι Ε.Π.Ε επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος 3%. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με πολλαπλασιασμό του ποσοστού 3% στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα (άρθρο 16 Ν. 2065/92). Ο συμπληρωματικός αυτός φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του κύριου φόρου. Δηλαδή το ποσό του συμπληρωματικού αυτού φόρου με συντελεστή 3% δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του συνολικού κύριου φόρου (άρθρο 109 παρ. 3 Ν. 2238/94).

### **7.6 Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου της Ε.Π.Ε αφαιρούνται (άρθρο 109 παρ. 4 Ν. 2238/94)**

α) ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε

β) ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα και εφόσον φυσικά το εισόδημα αυτό υπόκειται σε φόρο.

Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί, η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση και ότι απομένει ως υπόλοιπο πιστωτικό επιστρέφεται.

### **7.7 Προκαταβλητέος φόρος της Ε.Π.Ε για την επόμενη χρήση**

Υπολογίζεται προκαταβλητέος φόρος για το εισόδημα της επόμενης χρήσης με ποσοστό 80% στο φόρο που αναλογεί στα συνολικά καθαρά κέρδη που φορολογούνται και αφορούν τη διαχειριστική χρήση που έληξε συμπεριλαμβανομένου και του συμπληρωματικού φόρου 3% που βαρύνει το εισόδημα αυτό από οικοδομές. Από το ποσό της προκαταβολής αφαιρούνται τα ποσά φόρου που έχουν παρακρατηθεί στην πηγή. Αν η πρώτη διαχειριστική χρήση της εταιρίας είναι υπερδωδεκάμηνη, τότε ως προκαταβολή φόρου βεβαιώνεται το μέρος αυτής που αναλογεί σε

δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Ο προκαταβλητέος φόρος προστίθεται στο φόρο εισοδήματος και καταβάλλεται σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες 7, μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επτά επόμενων, από την υποβολή της δήλωσης, μηνών (άρθρο 110 παρ. 1α Ν. 2238/94, Διαιτ. 111298/92, πολ. 1132/93).

Η προκαταβολή φόρου μειώνεται κατά 50% και γίνεται 40% (από 80%) για τα 3 πρώτα οικονομικά έτη (δηλαδή για τις 3 πρώτες φορολογικές δηλώσεις της Ε.Π.Ε μετά από τη δήλωση έναρξης εργασιών), όταν ιδρύεται καινούρια Ε.Π.Ε. (άρθρο 111 παρ. 1 Ν.2238/94). Δεν ισχύει η μείωση αυτή όταν η ίδρυση της Ε.Π.Ε προέρχεται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων.

### **7.8 Ποιες είναι οι λογιστικές ενέργειες, στην περίπτωση που οι ζημίες χρήσης μετατρέπονται σε φορολογητέα κέρδη (λόγω λογιστικών διαφορών)**

Όταν στην Ε.Π.Ε. προκύπτουν ζημίες χρήσης, αλλά στη συνέχεια προκύπτουν φορολογητέα κέρδη, επειδή οι λογιστικές διαφορές είναι μεγαλύτερες από τις ζημίες χρήσης, τότε ο φόρος που προκύπτει από τα κέρδη που φορολογούνται στο όνομα της Ε.Π.Ε. θεωρείται «ζημία φορολογικά μη αναγνωρίσιμη». Παράδειγμα: η Ε.Π.Ε. «Β» παρουσιάζει στις 31.12.10 ζημίες χρήσης 100.000 ευρώ και λογιστικές διαφορές (λόγω ΙΧ αυτοκινήτων, προστίμων κτλ.) 150.000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή, τα φορολογητέα κέρδη είναι 50.000 ευρώ (150.000-100.000 = 50.000). τα κέρδη αυτά φορολογούνται με συντελεστή φόρου 24% και ο φόρος που προκύπτει είναι:  $50.000 * 24\% = 12.000$  ευρώ. Με το ποσό αυτό του φόρου και με ημερομηνία 31.12.10, χρεώνεται ο λογ/σμός 88.08 με πίστωση του λογ. 54.07 «Φόρος εισοδήματος» και με χρέωση του λογ. 54.07 πιστώνεται ο λογ. 54.08 «Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων». Μετά, με πίστωση του λογ. 88.08, χρεώνεται ο λογ. 88.98 και μετά με πίστωση του λογ. 88.98 χρεώνεται ο λογ. 42.01.00.001 «Ζημίες χρήσης φορολογικά μη αναγνωρίσιμες». Στη συνέχεια. Μέσα στο επόμενο έτος 2011, όταν εξοφλείται ο φόρος αυτός, χρεώνεται ο λογ. 54.08.00.000 για να εξισωθεί κι πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ.

38.00.00.000 «Ταμείο επιχείρησης». Δεν σχηματίζεται τακτικό αποθεματικό, ούτε διανέμονται κέρδη, γιατί δεν υπάρχουν πραγματικά κέρδη.

## 7.9 Παραδείγματα εφαρμογής για τις Ε.Π.Ε

**1<sup>ο</sup> Παράδειγμα:** Υπολογισμός του φόρου εισοδήματος στις Ε.Π.Ε.

Σε μία Ε.Π.Ε. υπάρχουν δύο εταίροι ο Α και ο Β με ποσοστό στα κέρδη 50% ο καθένας. Από τους εταίρους αυτούς ο Α είναι και διαχειριστής. Τα κέρδη της χρήσης 2010 είναι 100.000 ευρώ και δεν υπάρχουν λογιστικές διαφορές, ούτε διανέμονται.

Ζητείται: Να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος κερδών χρήσης 2010.

Τα κέρδη της χρήσης που φορολογούνται είναι 100.000 ευρώ και το ποσοστό φόρου 24%. Με βάση τα δεδομένα αυτά έχουμε:

$100.000 \times 24\% = 24.000$  ευρώ φόρος κερδών χρήσης 2010 και  $24.000 \times 80\% = 19.200$  ευρώ προκαταβολή φόρου, σύνολο 43.200 ευρώ. Ο φόρος αυτός (24.000 ευρώ) θα καταβληθεί από την Ε.Π.Ε στη Δ.Ο.Υ σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις και η προκαταβολή φόρου (19.200 ευρώ) επίσης σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης (δηλαδή το αργότερο μέχρι 10.5.11), οι δε υπόλοιπες 7 αντίστοιχα, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για το Δημόσιο μέρα των 7 επόμενων, από τη λήξη υποβολής της δήλωσης, μηνών (π.χ. αν η δήλωση υποβλήθηκε το μήνα Μάιο, τότε οι 7 επόμενες δόσεις θα λήγουν στις ημερομηνίες 30.6, 31.7, 31.8, 30.9, 31.10, 30.11 και 31.12, αντίστοιχα). Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής της συνολικής οφειλής, παρέχεται έκπτωση 1,5% στο καταβαλλόμενο ποσό (άρθρο 110 παρ. 2 Ν.2238/94). Αν στο μέλλον, τα κέρδη αυτά διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν, τότε θα ξαναφορολογηθούν με συντελεστή φόρου 40% και από το ποσό αυτό του φόρου θα αφαιρεθεί ο φόρος που καταβλήθηκε το 2011 (ως φόρος κερδών του 2010). Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, η Ε.Π.Ε θα καταβάλλει στη Δ.Ο.Υ επιπλέον τον εξής φόρο:  $100.000 \times 40\% - 100.000 \times 24\% = 16.000$  ευρώ φόρο (άρθρο 109 παρ. 1ε Ν. 2238/94).

**2° Παράδειγμα:** Φορολογία κερδών Ε.Π.Ε., όταν στα έσοδά της περιλαμβάνονται και έσοδα από καταθέσεις όψης σε τράπεζες καθώς και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις.

Στην εταιρεία «ΑΛΦΑ» Ε.Π.Ε., με ακαθάριστα έσοδα 1.000.000 ευρώ, κατά το κλείσιμο των λογιστικών της βιβλίων με 31.12.2010, δίνονται τα εξής στοιχεία:

Πραγματικά καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού **190.000 ευρώ**.

Για τη διαμόρφωση των κερδών που θα φορολογηθούν, λαμβάνονται υπόψη και τα εξής στοιχεία:

α) Έσοδα από τόκους καταθέσεων σε τράπεζες **ευρώ 20.000**. Το ποσό αυτό έχει ληφθεί υπόψη για τη διαμόρφωση των πιο πάνω πραγματικών καθαρών κερδών και ο παρακρατημένος φόρος του είναι:  $20.000 \times 10\% = 2.000$  **ευρώ** (άρθρα 12 παρ. 2 και 109 παρ. 4 Ν. 2238/94).

β) Ο λογιστής, με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, προσδιόρισε **λογιστικές διαφορές κτλ. 32.000 ευρώ** (έξοδα αυτοκινήτων 7.500 ευρώ, πρόστιμα και προσαυξήσεις 23.700 ευρώ, λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά από συμμετοχές 800 ευρώ, σύνολο 32.000 ευρώ).

γ) **Κέρδη από συμμετοχές σε Ο.Ε.** με ποσοστό **50%**. Η Ο.Ε., κατά τη διαχειριστική χρήση 2010, έχει πραγματοποιήσει καθαρά κέρδη που φορολογούνται στο όνομά της **40.000 ευρώ**. Από τα κέρδη αυτά, αναλογούν στην Ε.Π.Ε., καθαρά κέρδη μετά το φόρο **15.000 ευρώ** ( $20.000 - 20.000 \times 25\%$  φόρος), τα οποία συμπεριλαμβάνονται στα πραγματικά κέρδη του ισολογισμού.

δ) Επίσης, στα ακαθάριστα έσοδα συμπεριλαμβάνονται και **έσοδα από εκμίσθωση καταστήματος ευρώ 22.000** και **τεκμαρτό μίσθωμα** από ιδιόχρηση των γραφείων της **ευρώ 8.000**.

ε) Η προκαταβολή φόρου της προηγούμενης χρήσης 2009 ανήλθε στο ποσό των **5.000 ευρώ**.

Στην εταιρία «ΑΛΦΑ» Ε.Π.Ε. συμμετέχουν οι εξής εταίροι (από τους οποίους ορισμένοι είναι και διαχειριστές):

Εταίρος- διαχειριστής Α με ποσοστό συμμετοχής	40%
Εταίρος- διαχειριστής Β με ποσοστό συμμετοχής	30%
Εταίρος- διαχειριστής Γ με ποσοστό συμμετοχής	20%
Εταίρος απλός Δ με ποσοστό συμμετοχής	10%
Σύνολο ποσοστών συμμετοχής	100%

Από τους απλούς εταίρους καθώς και από τους διαχειριστές εταίρους κανένας δεν αμείβεται με μισθό. Ο ισολογισμός εγκρίθηκε από τη Γενική Συνέλευση των εταίρων στις 28.3.2011 και αποφασίστηκε να **διανεμηθούν στους εταίρους 30.000 ευρώ.**

**Ζητείται:** Με βάση τα πιο πάνω δεδομένα, να προσδιοριστεί ο φόρος που οφείλει να καταβάλλει η Ε.Π.Ε. στη Δ.Ο.Υ.

### Λύση

#### α) Αναμόρφωση των κερδών του ισολογισμού σε φορολογητέα κέρδη

Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού	190.000
Πλέον λογιστικές διαφορές και λοιπές δαπάνες	32.000
Σύνολο δηλωθέντων κερδών	222.000
Μείον έσοδα από συμμετοχή στην Ο.Ε.	-15.000
Σύνολο κερδών που φορολογούνται	207.000

#### β) Διάθεση κερδών

Οι διαχειριστές αποφάσισαν (και η συνέλευση των εταίρων το ενέκρινε) τα συνολικά κέρδη να διατεθούν ως εξής:



- ✓ Να διανεμηθεί σε μετρητά το ποσό 30.000 ευρώ στους εταίρους (έτσι αποφάσισαν οι εταίροι).
- ✓ Για τακτικό αποθεματικό το ελάχιστο ποσό που ορίζει ο νόμος.
- ✓ Από τα υπόλοιπα κέρδη, ό,τι ποσό είναι από 1.000 ευρώ και πάνω να μεταφερθεί για σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού και ό,τι ποσό είναι κάτω από 1.000 ευρώ να μεταφερθεί ως υπόλοιπο κερδών εις νέων.

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, συντάσσεται **ο πίνακας διάθεσης των κερδών**, ως εξής:

Πίνακας διάθεσης κερδών της Ε.Π.Ε. με 31.12.10

Πραγματικά κέρδη 190.000 ευρώ, φορολογητέα κέρδη 207.000 ευρώ

Λογαριασμοί	Φόρος κερδών	Κέρδη προς διάθεση
Κύριος φόρος εισοδήματος (207.000*24%=49.680)	49.680	
Συμπληρωματικό φόρος (ενοίκια 22.000+ τεκμαρτά 8.000)*3%=900	900	
Σύνολο κύριου και συμπληρωματικού	50.580	
Τακτικό αποθεματικό (κέρδη 190.000-φόρος 50.580)*5%=6.971		6.971
Διανεμόμενα κέρδη		30.000
Έκτακτο αποθεματικό (190.000-50.580-6.971-30.000=102.499 ->102.000)		102.000
Υπόλοιπο κερδών εις νέο (102.499-102.000=499-> μικρότερο από 1.000 ευρώ)		499
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>50.580</b>	<b>139.420</b>

**γ) Υπολογισμός του φόρου που οφείλει να καταβάλλει η Ε.Π.Ε.**

Κύριος φόρος	49.680	
Συμπληρωματικός φόρος	900	
Συνολικός κύριος και συμπλ. Φόρος	50.580	
-Φόρος που παρακρατήθηκε	- 2.000	48.580
Τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων (22.000 ενοίκια * 3%=660)		660
Ο.Γ.Α τελών χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων (22.000*0,6%= 132)		132
Προκαταβολή φόρου προηγούμενης χρήσης		-5.000
Φόρος (μαζί και το χαρτόσημο ακινήτων)		44.372
Προκαταβολή φόρου για την τρέχουσα χρήση (50.580*80%=40.464)		40.464
Σύνολο από οφειλόμενους φόρους και χαρτ. ακινήτων		84.836

**δ) Κατανομή των κερδών που διανέμονται στους εταίρους της Ε.Π.Ε.**

Τα κέρδη της Ε.Π.Ε. που διανέμονται, κατανέμονται στους εταίρους ως εξής:

Πίνακας κατανομής των κερδών στους εταίρους

ΕΤΑΙΡΟΙ	ΠΟΣΟΣΤΑ ΣΥΜΜΕΤ ΟΧΗΣ	ΚΕΡΔΗ ΠΟΥ ΔΙΑΝΕΜΟΝΤΑΙ	ΦΟΡΟΣ ΔΙΑΝ. ΚΕΡΔΩΝ 21%	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ ΚΕΡΔΩΝ
Εταίρος-διαχειρ. Α	40%	12.000 <sup>(1)</sup>	2.520 <sup>(2)</sup>	9.480 <sup>(3)</sup>
Εταίρος-διαχειρ. Β	30%	9.000	1.890	7.110
Εταίρος-διαχειρ. Γ	20%	6.000	1.260	4.740
Εταίρος Δ	10%	3.000	630	2.370

ΣΥΝΟΛΟ	100%	30.000	6.300	23.700
--------	------	--------	-------	--------

**(1)** 30.000 \*40% =12.000 ευρώ κ.ο.κ., **(2)** 12.000\*21% = 2.520 ευρώ κ.ο.κ,  
**(3)** 12.000- 2.520 = 9.480 ευρώ κ.ο.κ.

### **ε) Δήλωση απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου από την Ε.Π.Ε.**

Ο ισολογισμός εγκρίθηκε από τη Γενική Συνέλευση των εταίρων στις 28.3.2011. μέχρι τέλους του μεθεπόμενου μήνα , δηλαδή μέχρι τέλους Μαΐου του 2011, η Ε.Π.Ε. θα πρέπει να υποβάλλει δήλωση στη Δ.Ο.Υ. και να καταβάλλει εφάπαξ τον παρακρατούμενο φόρο που είναι 6.300 ευρώ.

### **στ) Δήλωση απόδοσης του φόρου κερδών της Ε.Π.Ε.**

Ο φόρος εισοδήματος και το χαρτόσημο ακινήτων που είναι συνολικά 44.372 ευρώ καταβάλλεται σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις. Επίσης, η προκαταβολή φόρου για τη τρέχουσα χρήση που είναι 40.464 καταβάλλεται και αυτή σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση καταβάλλεται την ημέρα που υποβάλλεται η δήλωση. (Αν καταβληθεί ολόκληρος ο φόρος και η προκαταβολή εφάπαξ γίνεται έκπτωση 1,5% πάνω στο καταβαλλόμενο ποσό)

Αναλυτικότερα: Μέχρι 10.5.2011, ο λογιστής της Ε.Π.Ε. θα πρέπει να συμπληρώσει και να υποβάλλει τη «ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ» στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Την ημέρα υποβολής της δήλωσης θα πρέπει να καταβληθεί στη Δ.Ο.Υ. τουλάχιστον το 1/8 του φόρου και το 1/8 της προκαταβολής. Δηλαδή, θα πρέπει να καταβληθούν τουλάχιστον τα εξής ποσά:

Φόρος	44.372/8 μήνες =	5.546,50
Προκαταβολή	40.464/8 μήνες =	5.058,00
Συνολικό ποσό για καταβολή		10.604,50

Αναλυτικά, τα ποσά του φόρου καταβάλλονται στις εξής προθεσμίες

Ημερομηνίες	Φόρος	Προκαταβολή φόρου	Συνολικά ποσά
Μέχρι 10.5.2011	5.546,50	5.058	10.604,50
Μέχρι 30.6.2011	5.546,50	5.058	10.604,50
Μέχρι 31.7.2011	5.546,50	5.058	10.604,50
Μέχρι 31.8.2011	5.546,50	5.058	10.604,50
Μέχρι 30.9.2011	5.546,50	5.058	10.604,50
Μέχρι 31.10.2011	5.546,50	5.058	10.604,50
Μέχρι 30.11.2011	5.546,50	5.058	10.604,50
Μέχρι 31.12.2011	5.546,50	5.058	10.604,50
Σύνολα	44.372,00	40.464	84.836,00

## **Κεφάλαιο 8: Προσαρμογή του πρώτου παραδείγματος με την Ε.Π.Ε στο δεύτερο παράδειγμα**

Ας προσαρμόσουμε το παράδειγμα 1 στο παράδειγμα 2, να δούμε τι θα γίνει με την φορολογία.

Σε μια Ε.Π.Ε. υπάρχουν δύο εταίροι ο Α και ο Β, οι οποίοι είναι συγχρόνως και διαχειριστές, ως εξής:

Εταίρος Α: ποσοστό συμμετοχής 40%

Εταίρος Β: ποσοστό συμμετοχής 60%

Τα κέρδη της χρήσης 2010 ήταν 100.000 ευρώ. Ο λογιστής προσδιόρισε και λογιστικές διαφορές 27.000 ευρώ (έξοδα αυτοκινήτων 8.500 ευρώ, πρόστιμα & προσαυξήσεις 17.800 ευρώ και λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται 700 ευρώ).

Έσοδα από τόκους καταθέσεων σε τράπεζες 18.000 ευρώ. Το ποσό αυτό έχει ληφθεί υπόψη για τη διαμόρφωση των πιο πάνω πραγματικών καθαρών κερδών και ο παρακρατούμενος φόρος του είναι:  $18.000 \times 10\% = 1.800$  ευρώ.

Κέρδη από συμμετοχή σε Ο.Ε. με ποσοστό 50%. Η Ο.Ε., κατά τη διαχειριστική χρήση 2010, έχει πραγματοποιήσει καθαρά κέρδη που φορολογούνται στο όνομά της **40.000 ευρώ**. Από τα κέρδη αυτά, αναλογούν στην Ε.Π.Ε., καθαρά κέρδη μετά το φόρο **15.000 ευρώ** ( $20.000 - 20.000 \times 25\%$  φόρος), τα οποία συμπεριλαμβάνονται στα πραγματικά κέρδη του ισολογισμού.

Επίσης, στα ακαθάριστα έσοδα συμπεριλαμβάνονται και **έσοδα από εκμίσθωση καταστήματος ευρώ 20.000** και **τεκμαρτό μίσθωμα** από ιδιόχρηση των γραφείων της **ευρώ 6.000**.

Η προκαταβολή φόρου της προηγούμενης χρήσης 2009 ανήλθε στο ποσό των **5.000 ευρώ**.

Ο ισολογισμός εγκρίθηκε από τη Γενική Συνέλευση των εταιρών στις 28.3.2011 και αποφασίστηκε να **διανεμηθούν στους εταίρους 20.000 ευρώ**.

#### Λύση

#### α) Αναμόρφωση των κερδών του ισολογισμού σε φορολογητέα κέρδη

Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού	100.000
Πλέον λογιστικές διαφορές και λοιπές δαπάνες	27.000
Σύνολο δηλωθέντων κερδών	127.000
Μείον έσοδα από συμμετοχή στην Ο.Ε.	-15.000
Σύνολο κερδών που φορολογούνται	212.000

## β) Διάθεση κερδών

Οι διαχειριστές αποφάσισαν (και η συνέλευση των εταίρων το ενέκρινε) τα συνολικά κέρδη να διατεθούν ως εξής:

- ✓ Να διανεμηθεί σε μετρητά το ποσό 20.000 ευρώ στους εταίρους (έτσι αποφάσισαν οι εταίροι).
- ✓ Για τακτικό αποθεματικό το ελάχιστο ποσό που ορίζει ο νόμος.

Από τα υπόλοιπα κέρδη, ό,τι ποσό είναι από 1.000 ευρώ και πάνω να μεταφερθεί για σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού και ό,τι ποσό είναι κάτω από 1.000 ευρώ να μεταφερθεί ως υπόλοιπο κερδών εις νέων.

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, συντάσσεται **ο πίνακας διάθεσης των κερδών**, ως εξής:

Πίνακας διάθεσης κερδών της Ε.Π.Ε. με 31.12.10

Πραγματικά κέρδη 190.000 ευρώ, φορολογητέα κέρδη 207.000 ευρώ

Λογαριασμοί	Φόρος κερδών	Κέρδη προς διάθεση
Κύριος φόρος εισοδήματος (112.000*24%=26.880)	26.880	
Συμπληρωματικό φόρος (ενοίκια 20.000+ τεκμαρτά 6.000)*3%=780	780	
Σύνολο κύριου και συμπληρωματικού	27.660	
Τακτικό αποθεματικό (κέρδη 100.000-φόρος 27660)*5%=3.617		3.617
Διανεμόμενα κέρδη		20.000
Έκτακτο αποθεματικό (100.000-27.660-3.617-20.000=48.723 ->48.000)		48.000
Υπόλοιπο κερδών εις νέο (48.723-48.000=723-> μικρότερο από 1.000		723

ευρώ)		
ΣΥΝΟΛΑ	27.660	72.340

**γ) Υπολογισμός του φόρου που οφείλει να καταβάλλει η Ε.Π.Ε.**

Κύριος φόρος	26.880	
Συμπληρωματικός φόρος	780	
Συνολικός κύριος και συμπλ. Φόρος	27.660	
-Φόρος που παρακρατήθηκε	- 1.800	25.860
Τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων (20.000 ενοίκια * 3%=600)		600
Ο.Γ.Α τελών χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων (20.000*0,6%= 120)		120
Προκαταβολή φόρου προηγούμενης χρήσης		-2.000
Φόρος (μαζί και το χαρτόσημο ακινήτων)		23.140
Προκαταβολή φόρου για την τρέχουσα χρήση (27.660*80%=22.128)		22.180
Σύνολο από οφειλόμενους φόρους και χαρτ. ακινήτων		45.268

**δ) Κατανομή των κερδών που διανέμονται στους εταίρους της Ε.Π.Ε.**

Τα κέρδη της Ε.Π.Ε. που διανέμονται, κατανέμονται στους εταίρους ως εξής:

Πίνακας κατανομής των κερδών στους εταίρους

ΕΤΑΙΡΟΙ	ΠΟΣΟΣΤΑ ΣΥΜΜΕΤ ΟΧΗΣ	ΚΕΡΔΗ ΠΟΥ ΔΙΑΝΕΜΟΝΤΑΙ	ΦΟΡΟΣ ΔΙΑΝ. ΚΕΡΔΩΝ 21%	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ ΚΕΡΔΩΝ
Εταίρος-διαχειρ. Α	40%	8.000	1.680	6.320
Εταίρος-διαχειρ. Β	60%	12.000	2.520	9.480
ΣΥΝΟΛΟ	100%	20.000	4.200	15.800

**ε) Δήλωση απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου από την Ε.Π.Ε.**

Ο ισολογισμός εγκρίθηκε από τη Γενική Συνέλευση των εταίρων στις 28.3.2011. μέχρι τέλους του μεθεπόμενου μήνα , δηλαδή μέχρι τέλους Μαΐου του 2011, η Ε.Π.Ε. θα πρέπει να υποβάλλει δήλωση στη Δ.Ο.Υ. και να καταβάλλει εφάπαξ τον παρακρατούμενο φόρο που είναι 4.200 ευρώ

**στ) Δήλωση απόδοσης του φόρου κερδών της Ε.Π.Ε.**

Ο φόρος εισοδήματος και το χαρτόσημο ακινήτων που είναι συνολικά 23.140 ευρώ καταβάλλεται σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις. Επίσης, η προκαταβολή φόρου για τη τρέχουσα χρήση που είναι 22.128 καταβάλλεται και αυτή σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση καταβάλλεται την ημέρα που υποβάλλεται η δήλωση. (Αν καταβληθεί ολόκληρος ο φόρος και η προκαταβολή εφάπαξ γίνεται έκπτωση 1,5% πάνω στο καταβαλλόμενο ποσό)

Αναλυτικότερα: Μέχρι 10.5.2011, ο λογιστής της Ε.Π.Ε. θα πρέπει να συμπληρώσει και να υποβάλλει τη «ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ» στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Την ημέρα υποβολής της δήλωσης θα πρέπει να καταβληθεί στη Δ.Ο.Υ. τουλάχιστον το 1/8 του φόρου και το 1/8 της



προκαταβολής. Δηλαδή, θα πρέπει να καταβληθούν τουλάχιστον τα εξής ποσά:

Φόρος 23.140 /8 μήνες = 2.892,50

Προκαταβολή 22.128 /8 μήνες = 2.466,00

Συνολικό ποσό για καταβολή 5.658,50

Αναλυτικά, τα ποσά του φόρου καταβάλλονται στις εξής προθεσμίες

Ημερομηνίες	Φόρος	Προκαταβολή φόρου	Συνολικά ποσά
Μέχρι 10.5.2011	2.892,50	2.466,00	5.658,50
Μέχρι 30.6.2011	2.892,50	2.466,00	5.658,50
Μέχρι 31.7.2011	2.892,50	2.466,00	5.658,50
Μέχρι 31.8.2011	2.892,50	2.466,00	5.658,50
Μέχρι 30.9.2011	2.892,50	2.466,00	5.658,50
Μέχρι 31.10.2011	2.892,50	2.466,00	5.658,50
Μέχρι 30.11.2011	2.892,50	2.466,00	5.658,50
Μέχρι 31.12.2011	2.892,50	2.466,00	5.658,50
Σύνολα	23.140	22.128	45.268

## Κεφάλαιο 9: Ανακεφαλαίωση

Όπως γίνεται αντιληπτό, η φορολογία εισοδήματος διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην δημιουργία μιας επιχείρησης καθώς και στην μετέπειτα πορεία της.

Μέσα από την παραπάνω έρευνα, παρατηρήσαμε την εξέλιξη των φορολογικών συντελεστών για μια δεκαετία περίπου στην χώρα μας αλλά και στις υπόλοιπες Ευρωπαϊκές χώρες.

Τα διαγράμματα και οι πίνακες της μελέτης, αναφορικά με την φορολογία εισοδήματος στον Ευρωπαϊκό χώρο, δείχνουν έναν λόγο που μπορεί ορισμένοι επιχειρηματίες να στρέφονται στην ίδρυση των επιχειρήσεων τους εκτός των

συνόρων τους. Ενδεικτικό παράδειγμα είναι η μετατόπιση του ενδιαφέροντος των Ελλήνων επιχειρηματιών προς την Βουλγαρία, αφού όπως φαίνεται και από τον πίνακα 2 έχει μαζί με την Κύπρο το χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή στην Ευρώπη.

Επιπρόσθετα, η εκτενής αναφορά στη φορολογία κερδών των ανώνυμων και ομόρρυθμων εταιριών δίνει τη βάση για περαιτέρω έρευνα. Με άλλα λόγια, θα μπορούσε να αποτελέσει το θεωρητικό υπόβαθρο πάνω στο οποίο κάποιος σε συνδυασμό με την κατάλληλη έρευνα και με τα κατάλληλα στοιχεία (οικονομικά, φορολογικά) θα μπορούσε να βασιστεί έτσι ώστε να καταλήξει στο συμπέρασμα το τι είδος επιχείρηση, σύμφωνα με τα φορολογικά δεδομένα της περιόδου, συμφέρει να ανοίξει ένας επιχειρηματίας.

Ανακεφαλαιώνοντας, είναι σπουδαίο να επισημανθεί πόσο σημαντικό είναι ο συνεχής έλεγχος της φορολογία εισοδήματος και των συντελεστών καθώς, όπως αναφέρθηκε και πιο πάνω, κάθε χρόνο διαφοροποιούνται.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

## **Παράρτημα**

## **Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων Ν.2238/94**

### **Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος**

(ΦΕΚ Α' 151/16.9.1994)

Κυρώνεται ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος έχει συνταχθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 76 του Συντάγματος από την ειδική επιτροπή που συγκροτήθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων των άρθρων 105 του Ν. 1892/90 (ΦΕΚ 101 Α' ) και 34 του Ν. 1914/90 (ΦΕΚ 178 Α') με την 1156657/1341/0006 από 31 Δεκ. 1993 (ΦΕΚ 13 Β'/1994) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ο οποίος έχει ως ακολούθως:

ΤΜΗΜΑ ΠΡΩΤΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

**Άρθρο 12:** Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες

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

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 (ZEBO COUPON) ο φόρος υπολογίζεται κατά την έκδοση τους.

Με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων του άρθρου 2, των ημεδαπών και αλλοδαπών τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, καθώς και των υπόχρεων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 2 του άρθρου 101.

**Άρθρο 31:** Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

8. Σε περίπτωση κατά την οποία στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπέσει μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών, που βαρύνουν τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα:

α) Ποσό των χρεωστικών τόκων που εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%) των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης.

Οι διατάξεις της περίπτωσης α' δεν εφαρμόζονται για τραπεζικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν. Επίσης, ειδικά για τις πιο πάνω τράπεζες, οι διατάξεις της περίπτωσης β' ισχύουν μόνο για έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις.

**Άρθρο 38:** Εισόδημα από διάθεση και αποτίμηση χρεογράφων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων

3. Τα κέρδη τα οποία αποκτούν φυσικά πρόσωπα ή επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α., σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους, φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, όταν οι μετοχές αυτές αποκτώνται με οποιονδήποτε τρόπο

από 1η Ιανουαρίου 2013 και μετά. Για τον υπολογισμό του κέρδους που υπόκειται σε φορολογία λαμβάνεται η πραγματική τιμή πώλησης των μετοχών στο Χ.Α., όπως αυτή αναγράφεται στο πινακίδιο που εκδίδει η Ανώνυμη Εταιρεία Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών ή το πιστωτικό ίδρυμα που μεσολαβεί. Όταν η πώληση των μετοχών πραγματοποιείται έξω-χρηματιστηριακά ή μέσω πολυμερούς μηχανισμού διαπραγματεύσεων, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται αυτή που δηλώνεται στην εταιρεία «Ελληνικά Χρηματιστήρια Ανώνυμη Εταιρεία» (ΕΧΑΕ) για το διακανονισμό της συναλλαγής και αν δεν δηλωθεί η τιμή κλεισίματος της μετοχής κατά την ημέρα της συναλλαγής.

Για τον υπολογισμό του κόστους απόκτησης των μετοχών ισχύουν τα ακόλουθα:

α) Όταν η απόκτηση των μετοχών έχει γίνει σταδιακά για τον υπολογισμό του κόστους κτήσης των πωλούμενων μετοχών λαμβάνεται η μέση τιμή απόκτησης αυτών.

β) Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί λόγω κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής, για τον υπολογισμό του κόστους κτήσης λαμβάνεται η αξία που οριστικοποιήθηκε με οποιονδήποτε τρόπο κατά την εφαρμογή των διατάξεων φορολογίας κεφαλαίου ή αν δεν οριστικοποιήθηκε η δηλωθείσα αξία.

γ) Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί δωρεάν μετά από κεφαλαιοποίηση αποθεματικών δεν επηρεάζεται το κόστος κτήσης του συνόλου των μετοχών. Τα ίδια ισχύουν κατά τη μεταβολή του αριθμού των μετοχών με αύξηση ή μείωση της ονομαστικής τους αξίας (split - reverse split).

δ) Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί πριν από την έγκριση εισαγωγής τους στο Χ.Α., για τον υπολογισμό του κόστους κτήσης λαμβάνεται υπόψη η τιμή εισαγωγής τους σε αυτό.

ε) Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί στο πλαίσιο προγράμματος χορήγησης μετοχών (stock option plan), ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η χρηματιστηριακή τιμή των μετοχών κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος.

στ) Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί ως μέρισμα (αντί μετρητών), ως κόστος κτήσης αυτών λαμβάνεται το ποσό του μερίσματος που θα λάμβανε ο κάθε μέτοχος αν η διανομή γινόταν σε χρήμα.

ζ) Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί στο πλαίσιο επίτευξης της αναγκαίας διασποράς εν όψει της εισαγωγής τους στο Χ.Α., για τον υπολογισμό του κόστους απόκτησης λαμβάνεται υπόψη η τιμή με την οποία αποκτήθηκαν.

η) Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί κατά την εκκαθάριση εισηγμένου στο Χ.Α. παραγώγου προϊόντος επί μετοχών με παράδοση της υποκείμενης αξίας έναντι τιμήματος, για τον υπολογισμό του κόστους κτήσης λαμβάνεται υπόψη η τελική τιμή εκκαθάρισης για τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και η τιμή κλεισίματος της υποκείμενης μετοχής στο Χ.Α. κατά την ημέρα άσκησης του δικαιώματος για τα δικαιώματα προαίρεσης επί μετοχών.

θ) Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί από εξαγορά μεριδίων Διαπραγματεύσιμων Αμοιβαίων Κεφαλαίων (Δ.Α.Κ.) του άρθρου 24Α του ν. 3283/2004 (ΦΕΚ 210 Α'), για τον υπολογισμό του κόστους κτήσης λαμβάνεται υπόψη η τιμή κλεισίματος των υποκείμενων μετοχών στο Χ.Α. κατά την ημέρα της εξαγοράς.

Για τον προσδιορισμό του κέρδους που υπόκειται σε φορολογία, λαμβάνεται υπόψη η ζημία που προκύπτει μέσα στο ίδιο έτος από την ίδια αιτία. Αν από το συμψηφισμό προκύπτει ζημία, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4.

Για την εφαρμογή των ανωτέρω, οι Ανώνυμες Εταιρείες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών ή τα πιστωτικά ιδρύματα, που χειρίζονται τις μετοχές των πελατών τους σύμφωνα με τον Κανονισμό του Συστήματος Άυλων Τίτλων, χορηγούν, μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Ιανουαρίου, στους δικαιούχους πελάτες τους κατάσταση κερδών ή ζημιών που προέκυψαν κατά το προηγούμενο έτος από τις πωλήσεις μετοχών κάθε εταιρείας διακεκριμένα και συνολικά, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία του δικαιούχου, καθώς και ο αριθμός φορολογικού μητρώου.

Χρόνος που προκύπτει το εισόδημα είναι ο χρόνος διακανονισμού της πώλησης των μετοχών, χωρίς να ασκεί επιρροή η τιμή στην οποία έχει λάβει χώρα η πώληση. Όταν πραγματοποιείται ανοιχτή πώληση, το εισόδημα προκύπτει κατά το χρόνο διακανονισμού της αγοράς των απαιτούμενων μετοχών ή της μεταφοράς μετοχών στο λογαριασμό του επενδυτή.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται τα δικαιολογητικά που

συνυποβάλλονται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος των δικαιούχων, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

**Άρθρο 53:** Μείωση του προκαταβλητέου φόρου

1. Σε περίπτωση που τυχόν μειωθεί το εισόδημα κατά ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και πάνω, ο φορολογούμενος δικαιούται να ζητήσει με αίτηση του τη μείωση του φόρου που βεβαιώθηκε κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου. Η αίτηση υποβάλλεται μέχρι το τέλος του μήνα Σεπτεμβρίου του οικονομικού έτους στο οποίο έγινε η βεβαίωση και αφορά το ποσό του φόρου για τις δόσεις που δεν έγιναν ληξιπρόθεσμες κατά το χρόνο της υποβολής της αίτησης. Κατά την εκτίμηση της μείωσης του εισοδήματος από εμπορικές γενικά επιχειρήσεις ή από γεωργικές εκμεταλλεύσεις ή από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, λαμβάνονται ενδεικτικά υπόψη:

α) Το ποσό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης στην τρέχουσα διαχειριστική περίοδο, συγκρινόμενο με τα ακαθάριστα έσοδα της αντίστοιχης περιόδου του προηγούμενου διαχειριστικού έτους.

β) Το ποσοστό των δαπανών και εξόδων διαχείρισης επί των ακαθάριστων εσόδων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου σε σύγκριση με το αντίστοιχο ποσοστό της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

γ) Οι ουσιώδεις μεταβολές που τυχόν επήλθαν στους παράγοντες διαμόρφωσης του μικτού κέρδους της επιχείρησης κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο σε σχέση με την προηγούμενη.

δ) Κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο πολύ πιθανολογείται μείωση του κέρδους της τρέχουσας χρήσης.

**Άρθρο 54:** Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από κινητές αξίες

1. Στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, 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 είκοσι πέντε τοις εκατό. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα πιο πάνω εισοδήματα.

Όταν ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδα της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της και αναλογεί στα διανεμόμενα από την ίδια κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται όταν τα μερίσματα καταβάλλονται σε εταιρεία άλλου κράτους -μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της οποίας είναι θυγατρική η καταβάλλουσα τα μερίσματα ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. 2578/1998 (ΦΕΚ 30 Α'). Ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας επιστρέφεται σε αυτή κατά το μέρος που αναλογεί στα μερίσματα που διανέμει σε εταιρεία άλλου κράτους -μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου.

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

5. Στα λοιπά εισοδήματα των άρθρων 24 και 25 ενεργείται παρακράτηση, έναντι του φόρου που αναλογεί, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 12 του παρόντος.

Εξαιρετικά, για αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που καταβάλλονται από 1.1.2009 και μετά και εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ.6 του άρθρου 105 από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 25, γίνεται παρακράτηση με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά.

6. Η παρακράτηση φόρου ενεργείται:

α) Για εισοδήματα από αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου, τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ. 6 του άρθρου 105 από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα της παρ. 5 του άρθρου 25, κατά την καταβολή ή την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου.

β) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 24, κατά την καταβολή ή την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου ή της εγγραφής αυτών στον οικείο λογαριασμό των βιβλίων της ασφαλιστικής εταιρίας.

γ) Για τα εισοδήματα της παρ. 2 του άρθρου 25 κατά την καταβολή ή την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου και το αργότερο μέσα σε ένα (1) μήνα από την έγκριση από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

δ) Για εισοδήματα από ομολογίες και χρεόγραφα των ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, καθώς και από κινητές αξίες γενικά αλλοδαπής προέλευσης, κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων ή της εισπράξεως των μερισμάτων από το δικαιούχο.

ε) Για τόκους, από την καταβολή τους ή την εγγραφή τους στα βιβλία του οφειλέτη σε πίστωση του δανειστή. Εξαιρετικά, αν ο οφειλέτης τόκων είναι φυσικό πρόσωπο το οποίο δεν ασκεί επιχείρηση ή ελεύθεριο επάγγελμα, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου. Στην περίπτωση αυτή, ο δικαιούχος του εισοδήματος των τόκων έχει υποχρέωση να αποδώσει τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος είκοσι τοις εκατό (20%) στην αρμόδια για τη φορολογία του δημόσια οικονομική υπηρεσία, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα, από αυτόν μέσα στον οποίο έγινε η καταβολή των τόκων.

στ) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, κατά το χρόνο λήξης έκαστης σύμβασης ή κατά την καταβολή τους, εφόσον αυτό συμφωνείται να γίνει πριν από το χρόνο λήξης της σύμβασης.

Για τα πιο πάνω εισοδήματα που προέρχονται από την αλλοδαπή, η παρακράτηση φόρου ενεργείται από το ημεδαπό πιστωτικό ίδρυμα κατά την καταβολή ή την πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν εφαρμογή και όταν τα έσοδα από τα χρηματοοικονομικά παράγωγα επανεπενδύονται ή παραμένουν στο εξωτερικό.

ζ) Ειδικά για τα εισοδήματα που αναφέρονται στην παράγραφο 1, η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το διοικητικό συμβούλιο. Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν στον οποίο έγινε η παρακράτηση.

**Άρθρο 55:** Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

1. Στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις η παρακράτηση του φόρου ενεργείται ως εξής:

α) Στα εισοδήματα που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%). Ο συντελεστής παρακράτησης εφαρμόζεται στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται και των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου. Ο φόρος παρακρατείται από την ανώνυμη εταιρία ή την εταιρία περιορισμένης ευθύνης κατά την καταβολή των μισθών και για την απόδοσή του εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59. Με την παρακράτηση του πιο πάνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τους μισθούς που λαμβάνουν.

β) Στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) που υπολογίζεται στην αξία του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος. Υπόχρεος σε παρακράτηση ορίζεται το Δημόσιο γενικά και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ενεργεί εκκαθάριση ή καταβολή για τις περιπτώσεις αυτές. Αν για οποιονδήποτε λόγο δεν παρακρατήθηκε ο φόρος, τότε αυτός αποδίδεται με δήλωση του

δικαιούχου της αμοιβής κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 60.

γ) Στα εισοδήματα αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κ.λπ. από αμοιβές ή προμήθειες για τη σύναψη σύμβασης προμήθειας από αλλοδαπά εργοστάσια ή αλλοδαπούς οίκους οποιασδήποτε φύσης υλικού, με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) που υπολογίζεται στο ποσό της αμοιβής ή της προμήθειας τους. Το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και οι τράπεζες υποχρεούνται να παρακρατούν το φόρο κατά την εκκαθάριση ή καταβολή των αμοιβών ή προμηθειών.

Σε περίπτωση που η αμοιβή ή προμήθεια αποστέλλεται με έμβασμα ή επιταγή απευθείας στο όνομα του αντιπροσώπου, προκειμένου να διενεργηθεί η πιο πάνω παρακράτηση από τις τράπεζες, ο αντιπρόσωπος οφείλει να υποβάλλει σχετική δήλωση σε αυτές με την οποία να γνωρίζει ότι το ποσό του εμβάσματος ή της επιταγής αποτελεί ή όχι προμήθεια. Ειδικά αν η προμήθεια αντιπροσώπου κατατίθεται από τον ξένο οίκο σε τραπεζικό λογαριασμό του στην αλλοδαπή, τότε ο φόρος αυτός αποδίδεται με δήλωση του δικαιούχου της αμοιβής κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 60 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την έκδοση του σχετικού παραστατικού στοιχείου.

δ) Στα κέρδη που διανέμουν οι συνεταιρισμοί ή οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα. Για την απόδοση του φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 6 του άρθρου 54.

Όταν συνεταιρισμός ή ημεδαπή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που προβλέπεται στην περίπτωση αυτή, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της και αναλογεί στα διανεμόμενα από τα πιο πάνω πρόσωπα κέρδη

τα οποία προέρχονται από τις συμμετοχές τους αυτές. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής δεν εφαρμόζονται όταν τα κέρδη καταβάλλονται σε εταιρεία άλλου κράτους -μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της οποίας είναι θυγατρική η καταβάλλουσα τα κέρδη ημεδαπή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. 2578/1998. Ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης επιστρέφεται σε αυτή κατά το μέρος που αναλογεί στα κέρδη που διανέμει σε εταιρεία άλλου κράτους -μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη παρελθουσών χρήσεων.

ε) Δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμοί και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικοί οργανισμοί, συνεταιρισμοί και ενώσεις τους, σύλλογοι γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες, που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), όταν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή για την εκτέλεση του σκοπού τους καταβάλλουν σε τρίτους, εκτός από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 2 του ΠΔ 186/1992, αμοιβές για οποιουδήποτε είδους παρεχόμενη υπηρεσία με αποδείξεις δαπανών σύμφωνα με το άρθρο 15 του Κ.Β.Σ. παρακρατούν φόρο είκοσι τοις εκατό (20%).

Επίσης, σε παρακράτηση φόρου είκοσι τοις εκατό (20%) υπόκειται το ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει ο εκμισθωτής στο μισθωτή, σε περίπτωση καταγγελίας της σύμβασης εμπορικής μίσθωσης ακινήτου, με βάση νόμο ή μετά από δικαστική απόφαση ή μετά από συμφωνία μεταξύ των διαδίκων που παραιτήθηκαν της σχετικής δίκης.

στ) Δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, κοινωφελή ιδρύματα και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου γενικά, κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από επιχειρήσεις, υποχρεούνται όπως, κατά την καταβολή ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής της

αξίας αυτών, παρακρατούν φόρο εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών με συντελεστή ως ακολούθως:

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

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

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

Εξαιρούνται από την παρακράτηση φόρου οι υπόχρεοι του πρώτου εδαφίου:

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

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

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

δδ) όταν προμηθεύονται αγαθά ή τους παρέχονται υπηρεσίες από τις πολεμικές βιομηχανίες ΕΑΒ, ΕΒΟ, ΠΥΡΚΑΛ και ΕΛΒΟ, καθώς και από το Κέντρο Επιχειρηματικής Πολιτιστικής Ανάπτυξης (Κ.Ε.Π.Α.) και την Αναπτυξιακή Ένωση Μακεδονίας (ΑΝ.Ε.Μ.).

Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 εφαρμόζονται αναλόγως.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται ο τρόπος παρακράτησης του φόρου και γενικά κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης αυτής.

ζ) Στα εισοδήματα που προέρχονται από αμοιβές ή προμήθειες λόγω διαμεσολάβησης για πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), που υπολογίζεται στο ποσό της αμοιβής ή προμήθειας του δικαιούχου. Οι Α.Ε. Διαχειρίσεως αμοιβαίων κεφαλαίων υποχρεούνται να παρακρατούν το φόρο κατά την καταβολή των προμηθειών ή αμοιβών.

η) Στα κέρδη που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ενεργείται παρακράτηση φόρου, με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα πιο πάνω εισοδήματα. Ειδικά για τα κέρδη που εισπράττονται εντός του έτους 2011, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι ένα τοις εκατό, με την οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου. Υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου είναι αυτός που ενεργεί στην Ελλάδα την καταβολή τους. Ειδικά για τα κέρδη που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και τα οποία παραμένουν στην αλλοδαπή, ο δικαιούχος του εισοδήματος αποδίδει ο ίδιος τον οφειλόμενο φόρο εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης, μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε στην αλλοδαπή η καταβολή ή η πίστωση.

**Άρθρο 60:** Απόδοση του φόρου με μηνιαίες δηλώσεις

2. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν εφάπαξ, με την υποβολή δήλωσης στη δημόσια οικονομική υπηρεσία, στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή των ποσών για τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση του φόρου μήνα, με εξαίρεση τον φόρο που παρακρατήθηκε από τα εισοδήματα της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 24, ο οποίος αποδίδεται εφάπαξ μέσα σε δέκα (10) ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας που ορίζεται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για το κλείσιμο του ισολογισμού.

## ΤΜΗΜΑ ΔΕΥΤΕΡΟ

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

#### **Άρθρο 98:** Επιβολή του φόρου

Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται από κάθε νομικό πρόσωπο από αυτά που αναφέρονται στο άρθρο 101.

#### **Άρθρο 99:** Αντικείμενο του φόρου

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) Σε ημεδαπές γενικά ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Ειδικά, σε ημεδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος, που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή μετά την αφαίρεση του μέρους αυτών, που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Για τον προσδιορισμό του μέρους των κερδών που αναλογούν στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης γίνεται επιμερισμός των συνολικών καθαρών κερδών, ανάλογα με το ύψος των φορολογούμενων εσόδων και των αφορολόγητων ή των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εσόδων. Περαιτέρω, σε περίπτωση διανομής, στα ανωτέρω προκύψαντα φορολογούμενα κέρδη, προστίθεται το μέρος των αφορολόγητων κερδών ή των φορολογούμενων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού



ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Επίσης, επί ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, αντικείμενο φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν ανάλογη εφαρμογή και σε οποιαδήποτε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος.

Πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται στις περιπτώσεις που αναφέρονται στα δύο προηγούμενα εδάφια, στα κέρδη που διανέμονται από την ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ενεργείται και παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 ή την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55, κατά περίπτωση.

Κατ' εξαίρεση, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος των Εταιριών περιορισμένης ευθύνης, που συστήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του ν. 588/1977 (ΦΕΚ 148 Α'), δεν υπόκειται σε φόρο στο όνομα του νομικού προσώπου, αλλά στο όνομα κάθε εταίρου αυτών για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στη εταιρία.

β) Σε δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος.

γ) Στους συνεταιρισμούς που έχουν συσταθεί νόμιμα και στις ενώσεις αυτών, στο συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, πριν από την αφαίρεση των χορηγούμενων εκπτώσεων στα μέλη τους.

Τα διανεμόμενα κέρδη και οι χορηγούμενες εκπτώσεις στα μέλη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής δεν λαμβάνονται υπόψη οι χορηγούμενες επί των τιμολογίων πωλήσεως

εκπτώσεις σε διατιμημένα είδη και μέχρι των επιτρεπόμενων από τις εκάστοτε ισχύουσες αγορανομικές διατάξεις ποσοστών.

δ) Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, το καθαρό εισόδημα ή κέρδος το οποίο προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, καθώς και το καθαρό κέρδος το οποίο προκύπτει από τη μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100. Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, προκειμένου για υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα, τα οποία αποκτούν και εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου ή εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, αφαιρούνται από τα καθαρά κέρδη που ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, το μέρος αυτών που αναλογεί στα πιο πάνω εισοδήματα, το οποίο εξευρίσκεται με επιμερισμό ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία και των απαλλασσομένων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς, ανεξάρτητα αν είναι εγκατεστημένοι ή όχι στην Ελλάδα, που εκμεταλλεύονται πλοία υπό ξένη σημαία ή αεροσκάφη, λογίζεται ότι προκύπτει στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο, το κέρδος από τη μεταφορά επιβατών, εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων γενικά από ελληνικούς λιμένες και αερολιμένες και μέχρι το λιμένα προορισμού ή μέχρι τον αλλοδαπό λιμένα ή αερολιμένα επιβίβασης των επιβατών ή μεταφόρτωσης των εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων σε πλοίο ή αεροσκάφος άλλης αλλοδαπής επιχείρησης.

ε) Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδα τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.

στ) Σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου μη

κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που προκύπτει στην ημεδαπή. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα κάθε είδους άλλα έσοδα αυτών των νομικών προσώπων που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.

1. Ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες μπορούν να διανέμουν σε κάθε διαχειριστική χρήση, με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων, μέρος των ετήσιων καθαρών κερδών, όπως αυτά προσδιορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 2190/1920, με τη μορφή μετοχών τους στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό. Οι μετοχές, που χορηγούνται στους εργαζόμενους, πρέπει να προέρχονται από αντίστοιχη αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας. Με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται ύστερα από πρόταση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών, Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας και Εμπορίου, ρυθμίζεται το ύψος του ποσού που μπορούν να διανέμουν οι ανώνυμες εταιρίες από τα κέρδη τους στους εργαζόμενους, οι όροι και οι προϋποθέσεις διάθεσης μετοχών και ιδίως θέματα που αφορούν το είδος των μετοχών αυτών, τις προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν στα πρόσωπα των δικαιούχων, τον τρόπο διάθεσης και κατανομής τους, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της παραγράφου.

**Άρθρο 105:** Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος νομικών προσώπων

6. Πλέον των αναφερόμενων στις προηγούμενες παραγράφους δαπανών, από τα ακαθάριστα έσοδα των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών εκπίπτουν και οι ακόλουθες:

α) Τα ποσά που καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρία για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων αυτής, καθώς και οι τόκοι που καταβάλλει στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων της, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

β) Οι τόκοι που καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρία στους κατόχους προνομιούχων μετοχών αυτής, εφόσον οι τόκοι δεν προέρχονται από τα

κέρδη της.

γ) Οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών του διοικητικού συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την ανώνυμη εταιρία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 24 του κ.ν. 2190/1920.

12. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101, τα οποία ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών ή την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και των προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στα οποία συμμετέχει ένα ή περισσότερα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.

Ως ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή των ανωτέρω, λαμβάνονται τα οριζόμενα από την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

Όταν κατά τις διαχειριστικές περιόδους μέσα στις οποίες κτώνται έσοδα από τις πιο πάνω εργασίες δεν έχει ολοκληρωθεί η ανέγερση της οικοδομής, ως καθαρά κέρδη δηλώνονται αυτά που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 και με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους που αφορά στη διαχειριστική περίοδο της ολοκλήρωσης της οικοδομής δηλώνεται το τελικό αποτέλεσμα το οποίο προέκυψε, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο, από τη συγκεκριμένη οικοδομή.

Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της δήλωσης αυτής εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ο οποίος προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 34.

Για τις Εταιρίες Ειδικού Σκοπού που ορίζονται από το ν. 3389/2005 (Α' 232), ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από την υλοποίηση Συμπράξεων Δημόσιου και Ιδιωτικού Τομέα θεωρείται ο χρόνος που το τίμημα καθίσταται απαιτητό με βάση τους όρους της οικείας κάθε φορά Σύμβασης Σύμπραξης. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 12 του π.δ. 186/1992 (Α' 84) εφαρμόζεται αναλόγως. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύουν για έσοδα που αποκτούν οι Εταιρίες Ειδικού Σκοπού από ίδια εκμετάλλευση του έργου.

Το συνολικό κόστος υλοποίησης της Σύμπραξης, στο οποίο περιλαμβάνεται το κατασκευαστικό κόστος, όπως αυτό προκύπτει από τη σχετική Σύμβαση Σύμπραξης ή το σχετικό Παρεπόμενο Σύμφωνο, το αρχικό κόστος του συνολικά απαιτούμενου εξοπλισμού που αποτελεί μέρος του αναλαμβανόμενου έργου, οι τόκοι της περιόδου κατασκευής, καθώς και κάθε κόστος και δαπάνη για την επίβλεψη, την ασφάλιση, τις αμοιβές συμβούλων, τα προπαρασκευαστικά έξοδα, τους τεχνικούς ελέγχους, τα νομικά έξοδα, τα έξοδα εγκατάστασης και μετεγκατάστασης, τα έξοδα εγγυητικών επιστολών, αποσβήνονται, κατ' επιλογή της Εταιρίας Ειδικού Σκοπού, είτε με τη σταθερή μέθοδο, καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου λειτουργίας του έργου, είτε με τη μέθοδο που προβλέπεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 97 του ν. 1892/1990 (Α' 101). Αν το έργο αυτό επιχορηγείται από το Ελληνικό Δημόσιο, οι αποσβέσεις ενεργούνται επί του υπολοίπου που απομένει μετά από την αφαίρεση της επιχορήγησης από το κόστος κατασκευής. Οι ζημίες της Εταιρίας Ειδικού Σκοπού μεταφέρονται προς συμψηφισμό με τα κέρδη των δέκα (10) επόμενων χρήσεων.

**Άρθρο 106:** Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος

1. Όταν μεταξύ των εισοδημάτων των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 του παρόντος, συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος ή του άρθρου 10, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου.

Σε περίπτωση όμως, που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμού, συμπεριλαμβάνονται, εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, που αναφέρονται πιο πάνω, και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών, που αναλογούν στα εισοδήματα, που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται τα

συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των νομικών αυτών προσώπων.

**Άρθρο 109:** Υπολογισμός του φόρου

1. Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους. Με το συντελεστή αυτόν φορολογούνται και τα κέρδη που δηλώνονται με την οριστική δήλωση που υποβάλλουν τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 107, ανεξάρτητα από το χρόνο που τέθηκαν σε εκκαθάριση. 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 ολόκληρο με βάση τη νομοθεσία του κράτους - μέλους στο οποίο έχει την έδρα της η προσωπική εταιρεία.

2. Για τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2009 και 2010, είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2011, είκοσι τρία τοις εκατό (23%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2012, είκοσι δύο (22%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2013, είκοσι ένα τοις εκατό (21%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2014 και είκοσι τοις εκατό (20%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2015 και επομένων.

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

Πατριαρχία 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.

3. Επιπλέον του οριζόμενου στις προηγούμενες παραγράφους φόρου, επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα, μη δυνάμενος να υπερβεί το ποσό του φόρου εισοδήματος των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου. Ο φόρος της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται στα εισοδήματα από ακίνητα των νομικών προσώπων, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 103 του παρόντος, του φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα αυτά.

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

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12, 13 παράγραφοι 1 και 2, 55, 111 και 114 του παρόντος, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο.

β) Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων, που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 106 του παρόντος.

Ειδικά για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες εκπίπτει από το συνολικό φόρο του νομικού προσώπου το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή

προεισπράχθηκε για εισοδήματα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και το οποίο αναλογεί στη χρονική περίοδο που τα ως άνω νομικά πρόσωπα είχαν στο χαρτοφυλάκιο κυριότητας τους τίτλους επενδύσεων που παράγουν τα εισοδήματα αυτά.

γ) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φορολογία.

Ειδικά, για μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από αλλοδαπή θυγατρική εταιρεία, εκπίπτει το άθροισμα των ποσών του φόρου που τυχόν καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου, καθώς και του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος, τόσο στο επίπεδο της θυγατρικής όσο και στο επίπεδο οποιασδήποτε άλλης θυγατρικής χαμηλότερου επιπέδου του ίδιου ή άλλου κράτους με αυτήν, κατά το μέρος το οποίο αναλογεί στα πιο πάνω μερίσματα που εισπράττει η ημεδαπή μητρική εταιρεία. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν τα αναφερόμενα στα άρθρα 9 και 11 του ν. 2578/1998 (ΦΕΚ 30 Α'), όπως ισχύουν.

Για την απόδειξη του ύψους του φόρου που έχει καταβληθεί εκτός Ελλάδας για το ποσό του διανεμόμενου μερίσματος που τελικώς κτάται από την ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία απαιτείται βεβαίωση εκδιδόμενη στη χώρα καταβολής του φόρου, από Ορκωτό Ελεγκτή ή άλλη αρμόδια αρχή της χώρας.

Το ποσό φόρου που εκπίπτει σύμφωνα με την περίπτωση αυτή σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

5. Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί, η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

#### **Άρθρο 110:** Καταβολή του φόρου

1. Ο φόρος εισοδήματος, η βεβαιούμενη με βάση το άρθρο 111 προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου κ.λπ. ποσά, που οφείλονται με βάση



τη δήλωση του άρθρου 107, καταβάλλονται:

α) Από τα νομικά πρόσωπα που υποβάλλουν δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 107 του παρόντος, σε οκτώ (8) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες επτά (7), μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των επτά (7) επόμενων μηνών, από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης.

β) Από τα νομικά πρόσωπα που υποβάλλουν δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 107 του παρόντος, εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης προσωρινής ή οριστικής δήλωσης.

2. Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή των αναφερόμενων στην προηγούμενη παράγραφο ποσών, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Αν καταβληθεί εφάπαξ το συνολικό ποσό της οφειλής, που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο με την εμπρόθεσμη δήλωση, παρέχεται έκπτωση ενάμισι τοις εκατό (1,5%) επί του καταβαλλόμενου ποσού.

#### **Άρθρο 111:** Προκαταβολή του φόρου

1. Με βάση την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου ή τον οριστικό τίτλο, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει ποσό ίσο με το ογδόντα τοις εκατό (80%) του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους, κατά περίπτωση, που έληξε.

Το ως άνω ποσοστό αυξάνεται σε εκατό τοις εκατό (100%) ειδικά για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα.

Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, το ως άνω ποσοστό ορίζεται σε πενήντα πέντε τοις εκατό (55%).

Τα ανωτέρω ποσοστά μειώνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) για τα νέα

νομικά πρόσωπα κατά τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών τους, που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'). Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου.

Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση. Όταν δεν υπάρχει δήλωση ή οριστικός τίτλος, ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση το φόρο που προκύπτει από στοιχεία του εγγύτερου οικονομικού έτους.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και επί των προσωρινών δηλώσεων που υποβάλλουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 2 του άρθρου 107, τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση.

3. Από το ποσό που βεβαιώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού εκπίπτει ο φόρος που παρακρατείται στην πηγή, εφόσον συντρέχει περίπτωση, καθώς και ο φόρος που καταβάλλεται με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 13.

Δεν εκπίπτουν τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί σε εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

4. Αν μειωθεί το φορολογητέο εισόδημα, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 53. Η εννεάμηνη προθεσμία για την υποβολή της αίτησης μείωσης του προκαταβλητέου ποσού φόρου αρχίζει από την ημέρα έναρξης της νέας διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση.

5. Οι διατάξεις των παρ. 4 και 5 του άρθρου 52 εφαρμόζονται και στα νομικά πρόσωπα που φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 101.

Αν το προκαταβλητέο ποσό φόρου εισοδήματος που υπολογίζεται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι μικρότερο της προκαταβολής φόρου που οφείλεται με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, η διαφορά που προκύπτει βεβαιώνεται στο όνομα του νομικού προσώπου ως προκαταβολή φόρου.

6. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή:

α) για τις ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμες εταιρείες που μετατρέπονται ή συγχωνεύονται, σε ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ.1297/1972,

β) για τις ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμες εταιρείες, καθώς και τα εγκατεστημένα στη χώρα μας υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών, που μετασχηματίζονται σε άλλες εταιρείες, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 6 του ν. 2166/1993,

γ) για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες που συγχωνεύονται σε ανώνυμη εταιρεία ή διασπώνται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68, 80 και 81, κατά περίπτωση, του ΚΝ 2190/1920 (ΦΕΚ 37 Α'),

δ) για τις ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που συγχωνεύονται σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν. 3190/1955 (ΦΕΚ 91 Α'),

ε) για τα πιστωτικά ιδρύματα που μετασχηματίζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 2515/ 1997 (ΦΕΚ 154 Α'),

στ) για τις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις που συγχωνεύονται σε νέα ή υφιστάμενη αγροτική συνεταιριστική οργάνωση, καθώς και τις δευτεροβάθμιες ή τριτοβάθμιες αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις που μετατρέπονται σε ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2810/2000 (ΦΕΚ 61 Α'),

ζ) για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 που μετασχηματίζονται, σύμφωνα με ειδικές διατάξεις νόμου, σε άλλο νομικό πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις της ίδιας παραγράφου,

η) για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη ανωνύμων εταιρειών, που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, βάσει ειδικών διατάξεων νόμων,

καθώς και επί των εισοδημάτων που ορίζονται από τις παραγράφους 4 και 5 του άρθρου 106 του παρόντος.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ  
& ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΟΣ ΤΟΠΟΣ**

## Βιβλιογραφία

### Α) Ελληνική

- ❖ Γεωργακόπουλος Θεόδωρος Α., Πάσχος Παναγιώτης Γ. (1998), «Εισαγωγή στη Φορολογία», Αθήνα, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου
- ❖ Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., Καραγιάννης Δημήτριος Ι (2011), «Φορολογικά- Φοροτεχνικά, Υπολογισμός φόρου εισοδήματος, Φορολογικές Δηλώσεις (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, ατομικές κλπ.), Παραδείγματα και εφαρμογές», Θεσσαλονίκη, 14<sup>η</sup> Έκδοση
- ❖ Κόντος –Μάναλης Λεονάρδος Αρ. (2002), «Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο», Αθήνα, Εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλας
- ❖ Κόντος –Μάναλης Λεονάρδος Αρ. (2006), «Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο», Αθήνα, Εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλας
- ❖ Κόντος –Μάναλης Λεονάρδος Αρ. (2007), «Η Φορολογία των Επιχειρήσεων», Αθήνα, Εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλας
- ❖ Κωνσταντίνου Κωνσταντίνος (2007), Δημόσια Οικονομική, Αθήνα, Μπόνιας
- ❖ Φορτσάκης Θεόδωρος π., Φωτόπουλος Ιωάννης Γ. (2012), Φορολογική Νομοθεσία, Αθήνα, 6<sup>η</sup> Έκδοση, Οικονομική Βιβλιοθήκη

### Β) Άρθρα

- ❖ Βασαρδάνη Μελίνα (2011), «Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: Μια γενική επισκόπηση», Τεύχος 35, Οικονομικό Δελτίο

### Γ) Διπλωματικές

- ❖ Διπλωματική εργασία με θέμα: «Οι φορολογικοί συντελεστές στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Ρουμπίνη Αφροδίτη Γαραντιώτη Ξεζωνάτου, Θεσσαλονίκη 2008
- ❖ Διπλωματική εργασία με θέμα: «Φορολογικά συστήματα των ΕΕ-15 την περίοδο 1995-2004: καταγραφή, σύγκριση, φορολογική εναρμόνιση», Αντωνία Κουτσογιάννη, Αθήνα 2008

Δ) Διαδικτυακός τόπος

- ❖ [www.worldwide-tax.com](http://www.worldwide-tax.com)
- ❖ [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
- ❖ <http://www.businesslink.gov.uk/bdotg/action/detail?itemId=1083399946&type=RESOURCES>
- ❖ [http://www.novinite.com/view\\_news.php?id=139557](http://www.novinite.com/view_news.php?id=139557)
- ❖ [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm)
- ❖ [http://www.worldwide-tax.com/germany/germany\\_tax.asp](http://www.worldwide-tax.com/germany/germany_tax.asp)
- ❖ <http://www.worldwide-tax.com/austria/austriataxes.asp>
- ❖ [http://www.worldwide-tax.com/bulgaria/bulgaria\\_tax.asp](http://www.worldwide-tax.com/bulgaria/bulgaria_tax.asp)
- ❖ [http://www.worldwide-tax.com/cyprus/cyprus\\_tax.asp](http://www.worldwide-tax.com/cyprus/cyprus_tax.asp)
- ❖ <http://www.fita.org/countries/belgium.html>
- ❖ <http://www.worldwide-tax.com/slovakia/indexslovakia.asp>
- ❖ [http://www.worldwide-tax.com/finland/finland\\_tax.asp](http://www.worldwide-tax.com/finland/finland_tax.asp)
- ❖ [http://www.worldwide-tax.com/czech/czech\\_tax.asp](http://www.worldwide-tax.com/czech/czech_tax.asp)

## ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ

BE (Belgium) Βέλγιο  
CZ (Czech Republic) Τσεχία  
DK (Denmark) Δανία  
DE (Germany) Γερμανία  
EE (Estonia) Εσθονία  
EL (Greece) Ελλάδα  
ES (Spain) Ισπανία  
FR (France) Γαλλία  
IE (Ireland) Ιρλανδία  
IT (Italy) Ιταλία  
CY (Cyprus) Κύπρος  
LV (Latvia) Λετονία  
LT (Lithuania) Λιθουανία  
LU (Luxembourg) Λουξεμβούργο  
HU (Hungary) Ουγγαρία

MT (Malta) Μάλτα  
NL (Netherlands) Ολλανδία  
AT (Austria) Αυστρία  
PL (Poland) Πολωνία  
PT (Portugal) Πορτογαλία  
SI (Slovenia) Σλοβενία  
SK (Slovakia) Σλοβακία  
FI (Finland) Φιλανδία  
SE (Sweden) Σουηδία  
UK (United Kingdom) Ηνωμένο Βασίλειο  
EU - Ευρωπαϊκή Ένωση ΕΕ  
EU-15 – Τα παλαιά 15 Μέλη της Ένωσης ΕΕ-15

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ