**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ**

**ΤΜΗΜΑ ΔΙΕΘΝΩΝ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ**

**ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ**

**ΣΤΟ ΜΑΘΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ**

*Ι. Λοϊζίδης*

*Καθηγητής*

ΑΘΗΝΑ 2015

**Σημειώσεις Παραδόσεων στο Μάθημα Φορολογικές Πολιτικές**

**Η Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και νομικών οντοτήτων με βάση το Ν. 4172/2013**

**1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις**

Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και νομικών οντοτήτων είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες στη χώρα μας. Για την ιστορία ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων υιοθετήθηκε στη χώρα μας το 1958 με το Ν.Δ. 3843 και αντικατέστησε τη φορολογία καθαρών προσόδων που ίσχυε στην Ελλάδα προηγουμένως, σύμφωνα με την οποία φορολογούνταν χωριστά οι πρόσοδοι από κάθε πηγή. Η νομοθεσία έχει έκτοτε τροποποιηθεί πολλές φορές η πιο σημαντική είναι αυτή που έγινε με το Ν. 2238/94 και ίσχυσε μέχρι πρόσφατα. Ο νέος κώδικας που ψηφίστηκε με το ν. 4172/2013 έφερε σημαντικές αλλαγές στον τρόπο φορολόγησης των νομικών προσώπων τις οποίες θα αναλύσουμε συνοπτικά παρακάτω.

Για την καλύτερη κατανόηση της ανάλυσης που ακολουθεί ως 'νομικό πρόσωπο' νοείται κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με 'νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιριών με νομική προσωπικότητα.

Επίσης, ως νομική οντότητα νοείται κάθε μόρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρία, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή οποιοδήποτε μόρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρίας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου.

**2. Υποκείμενο του Φόρου**

Στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και νομικών οντοτήτων στη χώρα μας υπόκεινται:

(1) οι κεφαλαιουχικές επιχειρήσεις που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή αλλοδαπή (δηλαδή οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες (ΙΚΕ), οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες (A.E.), οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (ΕΠΕ)).

(2) οι προσωπικές εταιρίες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή (δηλαδή, Ο.Ε., Ε.Ε., κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες)

(3) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου[[1]](#footnote-1).

(4) οι συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,

(5) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,

(6) οι κοινοπραξίες,

(7) οι νομικές οντότητες που ορίσαμε παραπάνω και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις (όπως λ.χ. οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα).

**3. Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα.**

Από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται:

(α) οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου,

(β) η Τράπεζα της Ελλάδος,

(γ) οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ),

(δ) οι διεθνείς οργανισμοί, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή από το φόρο προβλέπεται βάσει διεθνούς συμβάσεως που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.

(ε) το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε., (ΤΑΙΠΕΔ).

**4. Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και νομικών οντοτήτων.**

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

Ειδικότερα ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει.

**5. Προσδιορισμός του Ακαθάριστου και Καθαρού Εισοδήματος Νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.**

Τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων τους. Σε περίπτωση όμως που τα βιβλία και στοιχεία τους κριθούν ανεπαρκή, τότε τα ακαθάριστα έσοδά τους προσδιορίζονται με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

**5.1. Λογιστικός προσδιορισμός του Ακαθάριστου και Καθαρού Εισοδήματος Νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων**

**5.1.1. Ακαθάριστα έσοδα**

Τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων τους. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων λαμβάνονται:

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

β) τα εισοδήματα που πραγματοποιούνται απ’ όλες τις πηγές εισοδημάτων, όπως από ακίνητα, από κινητές αξίες, από γεωργικές επιχειρήσεις, από συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή.

**5.1.2. Καθαρό εισόδημα**

Για τον υπολογισμό του **καθαρού εισοδήματος**, αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και νομικών οντοτήτων όλες οι δαπάνες απόκτησης του εισοδήματος, όπως αυτές καθορίζονται για το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων. Ουσιαστικά επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών που:

Α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της

Β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου.,

Γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Τέτοιες δαπάνες είναι:

1. Τα γενικά έξοδα διαχείρισης στα οποία περιλαμβάνονται και τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι **ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού**. Επίσης, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιριών περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιριών, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες αυτές έχουν ασφαλισθεί σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο. Η αποζημίωση λόγω απόλυσης μισθωτών, αναγνωρίζεται ολόκληρη προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα έστω και αν είναι μεγαλύτερη από τη νόμιμη. Όμως, **δεν** αναγνωρίζεται ο μισθός του ίδιου του επιχειρηματία, της συζύγου του όμως ο μισθός αναγνωρίζεται εφόσον καταβλήθηκαν οι εισφορές στο ΙΚΑ και εφόσον προσφέρει πραγματική εργασία στην επιχείρηση. Επίσης, **δεν** εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα ως φορολογικά αναγνωρίσιμες δαπάνες οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών Ο.Ε., Ε.Ε., κοινωνιών αστικού δικαίου και κοινοπραξιών. Γενικά, κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής ΔΕΝ αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

2. Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση και, εφόσον το τεκμαρτό αυτό ενοίκιο δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

***Παράδειγμα****: Η ατομική επιχείρηση 'ΒΗΤΑ' με αντικείμενο εργασιών την εμπορία 'έργων λαϊκής τέχνης' ιδιοχρησιμοποιεί ακίνητο αντικειμενικής αξίας 100.000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή, το εισόδημα 100.000\*3%=3.000 ευρώ φορολογείται με συντελεστή 11% και το ίδιο ποσό 3.000 ευρώ καταχωρείται σα λογιστικά βιβλία ως 'δαπάνη' και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος (επομένως ποσό πάνω από 3.000 ευρώ δαπάνης, θεωρείται ως 'λογιστική διαφορά'.*

3. Οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, **κατά το μέτρο που υπερβαίνουν** τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις ΔΕΝ εκπίπτουν. Οι δαπάνες τόκων αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, εφόσον η επιχείρηση: (α) δεν είναι μέλος ομίλου και (β) το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό των (5.000.000) ευρώ το χρόνο. Επίσης, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το τριάντα τοις εκατό (30%) των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (ΕΒΙΤΑ). Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθορίζονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κώδικα. Το ποσοστό 30% ισχύει από1-1-2017 και μετά, ενώ για το 2014 ισχύει το ποσοστό 60%, για το 2015 το ποσοστό 50% και για το 2016 το ποσοστό 40%. Ο όρος 'πλεονάζουσες δαπάνες τόκων' σημαίνει πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους (δηλαδή η διαφορά τόκοι δαπανών μείον τόκοι εσόδων= πλεονάζουσες δαπάνες τόκων). Να σημειώσουμε εδώ ότι τα παραπάνω δεν εφαρμόζονται για τα πιστωτικά ιδρύματα.

***Παράδειγμα:*** *Στην εταιρία 'ΩΜΕΓΑ', οι δαπάνες τόκων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση 2014 ανήλθαν συνολικά στο ποσό 3.000.000 ευρώ και τα έσοδα από τόκους στο ποσό 200.000 ευρώ. Επειδή το ποσό 3.000.000 είναι μικρότερο από το ποσό (όριο) 5.000.000 ευρώ, ολόκληρο το ποσό των 3.000.000 από δαπάνες τόκων εκπίπτει φορολογικά ως δαπάνη, χωρίς κανένα άλλο περιορισμό.*

*Ας υποθέσουμε τώρα ότι οι δαπάνες τόκων χρήσης 2014 ανήλθαν π.χ. συνολικά στο ποσό 7.300.000 ευρώ και τα έσοδα από τόκους στο ποσό των 300.000 ευρώ. Τα φορολογητέα κέρδη της 'ΩΜΕΓΑ' για τη χρήση 2014 προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων ανήλθαν συνολικά στο ποσό 30.000.000 ευρώ. Επειδή οι δαπάνες τόκων 7.300.000 ευρώ είναι μεγαλύτερες από το όριο των 5.000.000 ευρώ, γίνεται και η σύγκριση του 60% των κερδών της χρήσης 2014, δηλαδή του ποσού 18.000.000 ευρώ (30.000.000\*60%=18.000.000 ευρώ) με τις πλεονάζουσες δαπάνες τόκων που είναι 7.000.000 ευρώ (7.300.000-300.000= 7.000.000 ευρώ) και επειδή 18.000.000 ευρώ> 7.000.000 ευρώ αναγνωρίζεται ολόκληρο το ποσό από τις δαπάνες τόκων που είναι 7.300.000 ευρώ ως δαπάνη φορολογικά εκπιπτόμενη.*

4. Τα ποσά των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, εφόσον δεν συνυπολογίζονται στο κόστος των υλικών που καταναλώθηκαν ή στο κόστος των εμπορευμάτων που πωλήθηκαν. **Δεν εκπίπτουν** οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους, με εξαίρεση τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών που επιβάλλεται επί των πάση φύσεως ωφελειών από μετοχικούς τίτλους. Επίσης, δεν εκπίπτουν οι ακόλουθοι φόροι και εισφορές που βαρύνουν την επιχείρηση: (ι) ο φόρος υπεραξίας λόγω αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων (ιι) ο φόρος ακίνητης περιουσίας (ιιι) το ενιαίο τέλος ακινήτων (ιν) το τέλος επιτηδεύματος (ν) το έκτακτο ειδικό τέλος ηλεκτροδοτούμενων δομημένων επιφανειών (νι) η έκτακτη εισφορά και ο φόρος εισοδήματος

5. Τα ποσά των **αποσβέσεων** για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές. Οι τακτικές αποσβέσεις είναι υποχρεωτικές. Διενεργούνται με την σταθερή μέθοδο απόσβεσης πάνω στην αξία κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες για προσθήκες και βελτιώσεις. Οι συντελεστές αποσβέσεων έχουν για όλους τους κλάδους ως εξής:

(α) Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας ΔΕΝ υπόκεινται σε απόσβεση, 0%.

(β) Κτιριακές εγκαταστάσεις, γραφεία, οικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες, σταθμοί, μη κτιριακές εγκαταστάσεις και ειδικές εγκαταστάσεις, κατασκευές, εξοπλισμός και ειδικά οχήματα φορτοεκφόρτωσης 4%

(γ) Μηχανήματα, εξοπλισμός (εκτός Η/Υ και λογισμικού) μέσα μεταφοράς ατόμων, άυλα στοιχεία, δικαιώματα, έξοδα πολυετούς απόσβεσης, και λοιπά πάγια στοιχεία 10%

(δ) Εξοπλισμός Η/Υ (κύριος και περιφερειακός) και λογισμικό 20%

(ε) Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων ('εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές') 12%

Κατά παρέκκλιση των πιο πάνω ισχύουν τα εξής:

(στ) Εδαφικές εκτάσεις για τον τομέα Ορυχεία-Λατομεία 5%

(ζ) Μέσα μεταφοράς ατόμων 16%

(η) Λοιπά μέσα μεταφοράς για τρένα, πλοία και πλωτά μέσα και αεροσκάφη (για υπεραστικές σιδηροδρομικές μεταφορές επιβατών σιδηροδρομικές μεταφορές εμπορευμάτων, πλωτές μεταφορές και αεροπορικές μεταφορές) 5%. Πάγια στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσης καθενός είναι μέχρι χίλια διακόσια (1.500) ευρώ, μπορούν να αποσβένονται εξ’ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. Οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους δύνανται να αναβάλουν την απόσβεση των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους.

6. Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις ενεργούνται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και από τα φυσικά πρόσωπα που επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα αν τα πρόσωπα αυτά τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία. Βέβαια, όταν τηρούνται απλογραφικά βιβλία, θα πρέπει να ενημερώνονται εξωλογιστικά και οι καταστάσεις πελατών, ανά πελάτη ή χρεώστη, και ανά συναλλαγή. Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις ενεργούνται και όταν αυτές προέρχονται από λιανικές πωλήσεις ή από παροχή υπηρεσιών προς τους ιδιώτες (π.χ. από ιδιωτικά εκπαιδευτήρια κ.α.)

Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και διαγραφές αυτών εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς ως εξής:

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος μπορεί να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της απαίτησης αυτής, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης.

β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος μπορεί να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

|  |  |
| --- | --- |
| Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες) | Προβλέψεις (σε ποσοστό) |
| >12 | 50% |
| >18 | 75% |
| >24 | 100% |

Για την εξεύρεση του ποσού της ληξιπρόθεσμης απαίτησης, αυτό που λαμβάνεται υπόψη δεν είναι το συνολικό ανεξόφλητο υπόλοιπο του εκάστοτε πελάτη (ή του χρεώστη), αλλά το ανεξόφλητο ποσό της κάθε μίας συναλλαγής με τον πελάτη (ή τον χρεώστη) αυτόν.

***Παράδειγμα****: Από τα λογιστικά βιβλία της εταιρίας 'ΩΜΕΓΑ' με 31-12-2015 προκύπτει συνολική απαίτηση από τον πελάτη 'ΑΛΦΑ' (ανεξόφλητο ποσό) 15.000 ευρώ που προκύπτει από 3 τιμολόγια ως εξής:*

*4.000 ευρώ (από το τιμολόγιο έκδοσης 1-2-14 συνολικής αξίας 10.000 ευρώ) +7.000 ευρώ (από το τιμολόγιο έκδοσης 15-7-14 συνολικής αξίας 12.000 ευρώ) + 5.000 ευρώ (από το τιμολόγιο έκδοσης 30-6-2015 συνολικής αξίας 5.000 ευρώ), σύνολο 15.000 ευρώ. Η συνολική πρόβλεψη είναι 6.500 ευρώ και υπολογίζεται ως εξής:*

*4.000\*75% + 7.000\*50% + 5.000\*0% = 3.000 +3.500 = 6.500 ευρώ = συνολική πρόβλεψη για με 31-12-2015 από επισφαλείς απαιτήσεις.*

Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται **σωρευτικά** οι εξής προϋποθέσεις: (α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο, (β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογουμένου και (γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

Αν η απαίτηση καταστεί εισπράξιμη ή διαγραφεί τότε η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων που έχει ήδη σχηματισθεί μεταφέρεται στα κέρδη της επιχείρησης.

Να σημειώσουμε ότι δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.

Οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του ποσού του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους. Επίσης, οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν από το εισόδημά τους, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης πρόσθετες ειδικές κατά περίπτωση προβλέψεις για την απόσβεση απαιτήσεων κατά των πελατών τους, για τις οποίες έχει διακοπεί ο λογισμός τόκων.

Οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό μέχρι δύο τοις εκατό (2%) επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης που έχουν συναφθεί μέσα στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε φορολογικό έτος, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερα φορολογικά έτη και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, **δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%)** του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

7. Οι ζημιές που προκύπτουν από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, οι οποίες πραγματοποιούνται για κάλυψη κινδύνων.

8. Οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που ΔΕΝ υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη ΔΕΝ υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

9. Η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ’ εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους. Εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις. Ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων.

10. οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που ΔΕΝ υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που συνολική ετήσια δαπάνη ΔΕΝ υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

***Παράδειγμα****: Σε ενημερωτική μερίδα της επιχείρησης 'ΩΜΕΓΑ' (με έσοδα 1.000.000 ευρώ για 50 άτομα (πελάτες και εργαζόμενους της επιχείρησης) καταβλήθηκαν από την επιχείρηση σε ξενοδοχείο για διαμονή 5.000 ευρώ και για σίτιση 3.000 ευρώ, συνολικό κόστος 8.000 ευρώ. Επειδή 50 άτομα \*300 ευρώ =15.000 > 8.000 και επειδή 1.000.000\*0,5% =5.000 ευρώ<8.000 ευρώ, αναγνωρίζεται προς έκπτωση μόνο το ποσό των 5.000 ευρώ και το υπόλοιπο ποσό 3.000 ευρώ (8.000-5.000 ευρώ) δεν εκπίπτει φορολογικά ως δαπάνη και χαρακτηρίζεται ως 'λογιστικά μη αναγνωρίσιμη δαπάνη'. Τα ίδια ισχύουν και για τις εορταστικές εκδηλώσεις και για διαμονή φιλοξενούμενων προσώπων.*

11. Οι δαπάνες ψυχαγωγίας κατά κανόνα δεν εκπίπτουν. Στην περίπτωση όμως που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής τότε εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

12. Δεν εκπίπτουν οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές.

**Θεωρείται επίσης** κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα η υπεραξία που προκύπτει:

(α) από την μεταβίβαση με επαχθή αιτία (πώλησης) ακίνητης περιουσίας ή ιδανικών μεριδίων αυτής εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε αυτήν (ψιλή κυριότητα, επικαρπία, οίκηση ή άλλη δουλεία, απαλλοτρίωση ακινήτου, κλπ) στην οποία περιλαμβάνεται και η μεταβίβαση οποιασδήποτε συμμετοχής σε νομικό πρόσωπο, η οποία έλκει άνω του 50% της αξίας της άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία. 'Μεταβίβαση' θεωρείται και η εισφορά ακίνητης περιουσίας για την κάλυψη ή την αύξηση κεφαλαίου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Ως υπεραξία νοείται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της τιμής πώλησης που καταβάλλεται σε αυτόν και λαμβάνεται αποπληθωρισμένη, δηλαδή απομειούμενη με την εφαρμογή των παρακάτω συντελεστών απομείωσης:

|  |  |
| --- | --- |
| Έτη διακράτησης | Συντελεστής απομείωσης |
| Από 1 έως 5 | 0,95 |
| Πάνω από 5 έως 10 | 0,87 |
| Πάνω από 10 έως 15 | 0,79 |
| Πάνω από 15 έως 20 | 0,73 |
| Πάνω από 20 έως 25 | 0,66 |
| Πάνω από 25 | 0,61 |

Σε περίπτωση κατά την οποία ο προσδιορισμός της υπεραξίας καταλήγει σε αρνητικό ποσό, η ζημία αυτή μεταφέρεται επ' αόριστον και συμψηφίζεται μόνο με μελλοντικά κέρδη υπεραξίας τα οποία προκύπτουν από την ίδια αιτία.

Η υπεραξία, απομειούμενη και μέχρι του ποσού των 25.000 ευρώ απαλλάσσεται από το φόρο, εφόσον ο φορολογούμενος διακράτησε το ακίνητο για πέντε (5) τουλάχιστον έτη και δεν πραγματοποίησε άλλη μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας μέσα στην περίοδο διακράτησης.

***Παράδειγμα:*** *Η εταιρία 'ΩΜΕΓΑ' στις 5-5-2012 αγόρασε ακίνητο αντί τιμήματος 50.000 ευρώ. Στις 3-5-2017, η εταιρία πουλάει το ακίνητο αυτό αντί του ποσού 110.000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή η υπεραξία υπολογίζεται ως εξής: 110.000-50.000=60.000\*95% (συντελεστής απομείωσης για 5 χρόνια διακράτησης) = 57.000 υπεραξία. Θα πρέπει να σημειώσουμε εδώ ότι φόρος υπεραξίας 15% επιβάλλεται στα ακίνητα που μεταβιβάζονται από1-1-2014 μόνο από φυσικά πρόσωπα. Για τα πρόσωπα αυτά η ακίνητη περιουσία δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ για τα νομικά πρόσωπα η αξία πώλησης των ακινήτων τους θεωρείται ως 'ακαθάριστο έσοδο' και το αποτέλεσμα προκύπτει αν από την αξία πώλησης αφαιρεθεί η αναπόσβεστη αξία των ακινήτων που πωλήθηκαν. Επομένως, για την υπεραξία που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα, αυτή θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και* ***φορολογείται με τον ισχύοντα συντελεστή****.*

(β) **από την μεταβίβαση τίτλων**. Κάθε εισόδημα που προκύπτει από μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης καθώς επίσης από την υπεραξία μεταβίβασης των ακόλουθων τίτλων,

(ι) μετοχές σε εταιρία εισηγμένη ή μη σε χρηματιστηριακή αγορά

(ιι) μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρίες

(ιιι) κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα

(ιν) παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα (δηλαδή, συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης, συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, συμβάσεις ανταλλαγής (swaps), και οι προθεσμιακές συμβάσεις (forwards) που σχετίζονται με κινητές αξίες, επιτόκια, ναύλους, συναλλαγματικές ισοτιμίες κ.ά.).

θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και **φορολογείται με τον ισχύοντα συντελεστή**. Αντίθετα, στην περίπτωση των φυσικών προσώπων η υπεραξία μεταβίβασης τίτλων φορολογείται με συντελεστή 15% και δηλώνεται το εισόδημα αυτό στο έντυπο Ε1 της ατομικής δήλωσης.

Ως υπεραξία νοείται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της τιμής πώλησης που εισέπραξε. Τυχόν δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την αγορά ή την πώληση των τίτλων συμπεριλαμβάνονται στην τιμή κτήσης και την τιμή πώλησης και δεν προστίθενται ή αφαιρούνται αντίστοιχα. Σε περίπτωση που οι μεταβιβαζόμενοι τίτλοι είναι εισηγμένοι σε χρηματιστηριακή αγορά, η τιμή κτήσης και η τιμή πώλησης, καθορίζονται από τα δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών, τα οποία εκδίδει η χρηματιστηριακή εταιρία, ή το πιστωτικό ίδρυμα ή όπως δηλώνονται στην εταιρία Ελληνικά Χρηματιστήρια Α.Ε. Στην περίπτωση μεταβίβασης μη εισηγμένων τίτλων, η τιμή πώλησης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι υψηλότερο.. Η τιμή κτήσης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι χαμηλότερο.

Σε περίπτωση κατά την οποία ο προσδιορισμός της υπεραξίας καταλήγει σε αρνητικό ποσό, η ζημία αυτή μεταφέρεται επ' αόριστον και συμψηφίζεται μόνο με μελλοντικά κέρδη υπεραξίας τα οποία προκύπτουν από την ίδια αιτία.

**5.2. Έμμεση μέθοδος προσδιορισμού των κερδών**

Το ακαθάριστο και το καθαρό εισόδημα των (φυσικών) και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις παρακάτω περιπτώσεις:

(α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή που τηρούν βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά. Όταν δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και γίνονται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

(β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός αν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

Όταν λοιπόν συντρέχουν παραπάνω περιπτώσεις (α) και (β):

Το **ακαθάριστο εισόδημα** προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Μία από αυτές τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού του εισοδήματος των επιχειρήσεων είναι αυτή που λαμβάνει υπόψη τις αγορές, τις πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν κάτω από παρόμοιες συνθήκες, το προσωπικό που απασχολούν, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, το ύψος των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθάριστου εισοδήματος,με τον μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (ΜΣΚΚ) που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών και που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά 50%. Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον πίνακα, τότε εφαρμόζεται ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή, προσαυξημένος βέβαια κατά 50%.

Θα πρέπει να σημειώσουμε εδώ ότι ο προσδιορισμός τόσο του ακαθάριστου όσο και του καθαρού εισοδήματος που περιγράψαμε πιο πάνω δεν αποτελεί αμάχητο τεκμήριο. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας (μερικής ή ολικής καταστροφής), το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ΜΣΚΚ, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου του μηδέν.

Μετά από τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων, το επόμενο βήμα είναι να δούμε πως φορολογείται το εισόδημα αυτό με βάση τη φορολογική μας νομοθεσία.

**6. Φορολογία εισοδήματος (κερδών) νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων**

**6.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις.**

Σήμερα οι εμπορικές και βιομηχανικές δραστηριότητες εμφανίζονται με τη μορφή διαφόρων τύπων επιχειρήσεων που ο καθένας έχει το δικό του τρόπο φορολογίας.

Μια βασική διάκριση των εταιριών είναι αυτή που γίνεται με βάση την νομική τους μορφή. Με βάση το κριτήριο αυτό διακρίνουμε 3 κατηγορίες εταιριών.

(1) Ατομική επιχείρηση

(2) Εταιρική επιχείρηση

(3) Συλλογική επιχείρηση

Η ατομική επιχείρηση έχει μόνο ένα ιδιοκτήτη ή ιδρυτή που διοικεί την επιχείρηση, ο οποίος βέβαια βοηθιέται από κάποιο αριθμό ατόμων. Οι εταιρικές επιχειρήσεις προέρχονται από τη συνεργασία δύο ή περισσοτέρων ατόμων και διακρίνονται σε:

(α) προσωπικές εταιρίες και

(β) κεφαλαιουχικές εταιρίες

Στις προσωπικές εταιρίες η εταιρική ιδιότητα είναι συνδεδεμένη με την προσωπικότητα κάθε εταίρου, γι' αυτό και η ιδιότητα αυτή δεν μπορεί να μεταβιβασθεί χωρίς την συναίνεση των υπόλοιπων εταίρων. Η διοίκηση των εταιρικών υποθέσεων ανήκει σε όλους τους εταίρους (ανεξάρτητα από την κεφαλαιακή μερίδα καθενός). Για όσα θέματα απαιτείται πλειοψηφία αυτή υπολογίζεται επί των προσώπων και όχι επί των κεφαλαίων. Μεταβολές της προσωπικής κατάστασης των εταίρων (θάνατος ή ανικανότητα, πτώχευση) επιφέρουν κατά κανόνα τη λύση της εταιρίας.

Στις κεφαλαιουχικές εταιρίες βαρύνουσα σημασία για την πραγματοποίηση του εταιρικού σκοπού έχει η περιουσιακή συμβολή των εταίρων, το κεφάλαιο που εισφέρουν και όχι τα πρόσωπα που απαρτίζουν της εταιρίες αυτές. Οι εταίροι δεν μετέχουν ως εταίροι στη διοίκηση των εταιρικών υποθέσεων (δεδομένου ότι η διοίκηση αυτή αν ανατεθεί στους εταίρους αυτό οφείλεται στο ότι εκλέχτηκαν από την Γενική Συνέλευση των εταίρων.

Αρχικά θα δώσουμε μια συνοπτική εικόνα του τρόπου που φορολογούνται τα κέρδη (εισοδήματα) των παραπάνω επιχειρήσεων και στη συνέχεια θα αναφερθούμε σε καθεμιά περίπτωση χωριστά.

**(α) Πώς φορολογούνται τα κέρδη από ατομική επιχείρηση**

Τα κέρδη της ατομικής επιχείρησης φορολογούνται στο όνομα του φυσικού προσώπου που την έχει, άσχετα αν τα κέρδη παρέμειναν στην επιχείρηση για την επέκταση των δραστηριοτήτων της ή τα χρησιμοποίησε για την κάλυψη των οικογενειακών του αναγκών. Για τα κέρδη της ατομικής επιχείρησης δεν συμπληρώνεται χωριστή δήλωση κερδών, αλλά τα δηλώνει ο επιχειρηματίας στην ατομική του δήλωση.

**(β) Πως φορολογούνται οι προσωπικές εταιρίες.**

Η φορολογική νομοθεσία διακρίνει τις παρακάτω προσωπικές εταιρίες: Ομόρρυθμες, Ετερόρρυθμες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς καθώς και οι κοινοπραξίες. Οι εταιρίες αυτές φορολογούνται με διαφορετικούς συντελεστές φόρου όταν τηρούνται **απλογραφικά** βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ (από το 2015 και μετά με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) και με διαφορετικούς συντελεστές φόρου όταν τηρούνται **διπλογραφικά** βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. Ειδικότερα:

Όσοι τηρούν απλογραφικά βιβλία (βιβλία β΄ κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ.) θα φορολογούνται με βάση τον παρακάτω πίνακα:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Κλιμάκια  εισοδήματος  ευρώ | Φορολογικός συντελεστής  % | Φόρος κλιμακίου  ευρώ | Σύνολο | |
| Εισοδήματος | Φόρου |
| 50.000 | 26 | 13.000 | 50.000 | 13.000 |
| Υπερβάλλον | 33 |  |  |  |

Για νέες ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις (ή νέους ελεύθερους επαγγελματίες) με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά και για τα 3 πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της παραπάνω κλίμακας μειώνεται κατά 50% και μέχρι 10.000 ευρώ εισόδημα. (Δηλαδή, 10.000 ευρώ εισόδημα με συντελεστή 13%, 40.000 ευρώ εισόδημα με 26%, και το επιπλέον εισόδημα με 33%).

Όσοι τηρούν διπλογραφικά βιβλία (βιβλία γ΄ κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ.) θα φορολογούνται για το συνολικό τους καθαρό εισόδημα με συντελεστή 26%. Σε περίπτωση διανομής κερδών (με διπλογραφικά βιβλία) θα ενεργείται και παρακράτηση φόρου 10% εφόσον υπάρχει πρόβλεψη στο καταστατικό, και έτσι θα εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων εταίρων για τα κέρδη που θα διανέμονται. Έτσι, όσοι τηρούν διπλογραφικά βιβλία (βιβλία γ΄ κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ. θα φορολογούνται με βάση τον παρακάτω πίνακα:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Κλιμάκια  Εισοδήματος | Φορολογικός συντελεστής | Φόρος παρακρατούμενος στα διανεμόμενα κέρδη |
| Συνολικό εισόδημα | 26% | 10% |

Η ζημία που τυχόν προκύπτει από τη δραστηριότητα των εταιριών αυτών μεταφέρεται για να συμψηφιστεί με τα κέρδη που τυχόν προκύψουν στα επόμενα 5 χρόνια από την ίδια την εταιρία και όχι από τους εταίρους.

Οι παραπάνω συντελεστές μειώνονται σε ποσοστό 40% για τα κέρδη που προκύπτουν σε εταιρίες που είναι σε νησιά με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους σύμφωνα με την τελευταία απογραφή. Να σημειώσουμε επίσης ότι με το φόρο εισοδήματος που προκύπτει εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για τα κέρδη αυτά των υπόχρεων προσώπων (εταίρων, κοινωνών, κλπ.,) είτε είναι φυσικά είτε νομικά πρόσωπα (ημεδαπά ή αλλοδαπά).

Στον κύριο φόρο **προστίθενται** και τα παρακάτω ποσά:

*Α) Συμπληρωματικός φόρος 3% (καταργήθηκε από 1-1-2015)*

Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα (λ.χ. γραφεία, καταστήματα, αποθήκες, οικίες, οικόπεδα, γήπεδα κλπ.) ανεξάρτητα αν προέρχεται από εκμίσθωση ή ιδιοχρησιμοποίηση, το ακαθάριστο ποσό αυτού, υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 3%. Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα της εταιρίας.

*Β) Προκαταβλητέος φόρος για την επόμενη χρήση*

Μαζί με το φόρο καταβάλλεται και προκαταβολή του φόρου που στην περίπτωση των προσωπικών εταιριών και των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι ίση με το 55% του φόρου (συμπεριλαμβανομένου και του συμπληρωματικού 3%), ενώ στην περίπτωση των νομικών προσώπων η προκαταβολή του φόρου υπολογίζεται στο 80% (κύριου φόρου που αναλογεί και του συμπληρωματικού 3%). Το ποσοστό αυτό αυξάνεται σε 100% ειδικά για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα.

Όταν υποβάλλεται δήλωση από νέες επιχειρήσεις: Ο.Ε., Ε.Ε., κοινωνία αστικού δικαίου ή από κοινοπραξία κλπ. τότε ο συντελεστής υπολογισμού για την προκαταβολή του φόρου μειώνεται κατά 50%, και γίνεται 27,5% (55%\*50%=27,5%) για τα 3 πρώτα οικονομικά έτη (δηλαδή, στις τρεις πρώτες φορολογικές δηλώσεις της εταιρίας) από την έναρξη της δραστηριότητάς τους.

Δεν υπολογίζεται και δεν αποδίδεται προκαταβλητέος φόρος στις περιπτώσεις που ενεργείται παρακράτηση φόρου.

*Γ) Παρακρατούμενοι φόροι*

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

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε

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

Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί, τότε αυτό συμψηφίζεται με το τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση και αν προκύψει και πάλι υπόλοιπο πιστωτικό αυτό επιστρέφεται.

*Δ) Τέλος επιτηδεύματος*

Στις ατομικές επιχειρήσεις στις Ο.Ε., Ε.Ε., Α.Ε., Ε.Π.Ε., κοινοπραξίες και λοιπά πρόσωπα (που τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ (και από το 2015 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων) επιβάλλεται τέλος επιτηδεύματος 800 ευρώ εφόσον έχουν την έδρα τους σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό μέχρι 200.000 κατοίκους και 1.000 ευρώ όταν έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από 200.000 κατοίκους. Σε κάθε υποκατάστημα, το τέλος επιτηδεύματος είναι 600 ευρώ ενώ για τις ατομικές επιχειρήσεις και τα ελευθέρια επαγγέλματα το τέλος επιτηδεύματος καθορίζεται σε 650 ευρώ, με εξαίρεση τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες και τα φυσικά πρόσωπα τα οποία δηλώνουν τα εισοδήματά τους ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (π.χ. σύμβαση εργασίας με εργοδότες μέχρι 3 άτομα κλπ) που ισχύουν τέλη επιτηδεύματος 500 ευρώ. Εξαιρούνται από την καταβολή του τέλους επιτηδεύματος, οι ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και τα ελευθέρια επαγγέλματα που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε χωριά με πληθυσμό μέχρι 500 κατοίκους και σε νησιά κάτω από3.100 κατοίκους, με βάση την απογραφή 18.3.01 (δεν εξαιρούνται οι τουριστικοί τόποι). Επίσης, εξαιρούνται οι ατομικές εμπορικές ή αγροτικές επιχειρήσεις και οι ατομικές επιχειρήσεις ελευθέρων επαγγελμάτων, εφόσον δεν έχουν περάσει 5 έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών δεν υπολογίζεται τέλος επιτηδεύματος, καθώς και οι ατομικές και οι αγροτικές επιχειρήσεις (όχι τα ελευθέρια επαγγέλματα) για τις οποίες υπολείπονται 3 χρόνια για τη συνταξιοδότησή τους (που είναι το 65ο έτος της ηλικίας τους.

**Επεξήγηση**

**Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων**

Τα όρια για την ένταξη σε τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων καθορίζονται από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) και από 2015 από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) και ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου ως ακολούθως:

|  |  |
| --- | --- |
| Βιβλία | Όρια ακαθάριστων εσόδων |
| Απλογραφικά (Β΄κατηγορίας) | Μέχρι και 1.500.000 ευρώ |
| Διπλογραφικά (Γ΄κατηγορίας) | άνω των 1.500.000 ευρώ |

Υποχρεωτικά, στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονται οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες. Κατ’ εξαίρεση, μπορούν να τηρήσουν απλογραφικά βιβλία οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των αναγκαστικών νόμων 89/1967 και 378/1968, τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.

Στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων εντάσσονται:

Α) ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και ο πρατηριούχος χονδρικής πώληση καπνοβιομηχανικών προϊόντων. (όποιος από του παραπάνω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών διατηρεί και κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών τηρεί, για όλες τις δραστηριότητες του βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του.

Β) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρο 3 του ν. 27/1975.

Γ) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο πωλητής πετρελαίου εσωτερικής καύσης (DIESEL) θέρμανσης.

Δ) Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη των εργασιών του.

**6.2. Επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ.**

Ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών θεωρούνται αυτά που πραγματοποιούνται (μετρητοίς ή και επί πιστώσει) (1) από χονδρικές πωλήσεις (αφού αφαιρεθούν οι εκπτώσεις και οι επιστροφές), (2) από λιανικές πωλήσεις, (3) από αμοιβές παρεχόμενων υπηρεσιών και (4) από κάθε άλλης φύσης πραγματοποιούμενα έσοδα, όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία.

Στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ, το καθαρό κέρδος που θα πρέπει να δηλώσουν, προσδιορίζεται πάντα ΜΟΝΟ με το λογιστικό τρόπο ως εξής:

Από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρείται το κόστος αναλώσεων ή το κόστος πωλήσεων και έτσι βρίσκεται το μικτό κέρδος. Στη συνέχεια, από το μικτό κέρδος αφαιρούνται όλα τα έξοδα που αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση και αυτό που απομένει αποτελεί το καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) χρήσης. Για να προσδιοριστεί το λογιστικό κέρδος, ως 'κόστος αναλώσεων' όταν πρόκειται για παραγωγή και ως 'κόστος πωλήσεων', όταν πρόκειται για εμπορία, λαμβάνεται το ποσό που προκύπτει από:

Αρχικά αποθέματα + Αγορές χρήσης - Τελικά αποθέματα =κόστος αναλώσεων ή

κόστος πωλήσεων (ανάλογα)

Σε περίπτωση που δεν διενεργείται απογραφή ή όταν δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση από τον ΚΦΑΣ, τότε ως αξία αρχικών αποθεμάτων λαμβάνεται το 10% των αγορών της προηγούμενης χρήσης και ως αξία τελικών αποθεμάτων το 10% της τρέχουσας χρήσης. (αν προαιρετικά έχει συνταχθεί απογραφή έναρξης και λήξης, τότε για τον προσδιορισμό του κέρδους, λαμβάνονται υπόψη οι απογραφές αυτές, με την προϋπόθεση όμως ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη των απογραφών για μια ακόμη τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης, δηλαδή για άλλα τρία χρόνια ακόμη.

Όπως αναφέραμε πιο πάνω τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία απλογραφικής μεθόδου του ΚΦΑΣ (δηλ. β' κατηγορίας) εξευρίσκονται με λογιστικό τρόπο. Δηλαδή, αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα όλα τα έξοδα που πραγματοποιούνται στην ίδια χρήση και αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση και αναφέρονται αναλυτικά στο φορολογικό νόμο Ν. 4172/2013, (βλέπε πιο κάτω) και ό,τι απομένει αποτελεί το καθαρό κέρδος ή την καθαρή ζημία της επιχείρησης.

Τα τεκμαρτά ενοίκια (εκτός από βιομηχανοστάσια και συνεχόμενες αποθήκες) από ιδιόχρηση ακινήτου με απλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ φορολογούνται (ανεξάρτητα αν καταχωρήθηκαν ή όχι στα βιβλία), δηλαδή θεωρείται εισόδημα από ακίνητα. Για να αναγνωρισθεί ως έξοδο το τεκμαρτό ενοίκιο επιχείρησης που τηρεί απλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ θα πρέπει πρώτα να γίνει εγγραφή στο βιβλίο 'εσόδων-εξόδων' έστω συνολικά μια φορά κατά τη λήξη του έτους, όταν δηλαδή γίνεται ανακεφαλαίωση των εσόδων-εξόδων.

*Παράδειγμα*. Προσδιορισμός του καθαρού κέρδους εμπορικής επιχείρησης, που δεν συντάσσει απογραφή στο τέλος της κάθε χρήσης.

Ο έμπορος παιδικών παιχνιδιών 'α' τηρεί βιβλίο 'εσόδων-εξόδων' και βιβλίο απογραφών. Για τη χρήση 2014 προκύπτουν από τα βιβλία τα εξής δεδομένα:

Αγορές προηγούμενης χρήσης 2013 700.000

Αγορές από το εξωτερικό τρέχουσας χρήσης (2014) 800.000

Πωλήσεις χονδρικές χρήσης 2014 1.400.000

*Έξοδα χρήσης 2014*

Αμοιβές προσωπικού 160.000

Αμοιβές και έξοδα τρίτων 30.000

Παροχές τρίτων 7.000

Διάφορα έξοδα 144.000

Σύνολο εξόδων χρήσης 341.000

Στο ποσό 144.000 ευρώ 'διάφορα έξοδα' περιλαμβάνεται και το ποσό 10.000 ευρώ που απεικονίζει τα έξοδα κίνησης του ΙΧΕ αυτοκινήτου 1.600 κ.ε. Από το ποσό αυτό όμως αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση μόνο το 70%, επομένως το υπόλοιπο 30%, δηλαδή το ποσό 30.000 ευρώ (10.000\*30%=3.000 ευρώ) δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, έχουμε δηλαδή μια 'λογιστική διαφορά' ίση με 3.000 ευρώ.

**Ζητείται**: Να προσδιοριστεί το καθαρό κέρδος που θα δηλωθεί από την Ομόρρυθμη Εταιρία 'Β' για τη χρήση 2014.

Λύση

Επειδή δεν τηρείται απογραφή, ως αρχικό απόθεμα λαμβάνεται το 10% των αγορών της προηγούμενης χρήσης 2013 και ως τελικό απόθεμα λαμβάνεται το 10% των αγορών της τρέχουσας χρήσης 2014. Οπότε, έχουμε:

Αρχικό απόθεμα εμπορευμάτων 70.000 ευρώ

700.000\*10% = 70.000 ευρώ

Αγορές χρήσης 2014 800.000

-Τελικά αποθέματα εμπορευμάτων -80.000 720.000

(800.000\*10%=80.000 ευρώ)

Κόστος πωλήσεων εμπορευμάτων 790.000

Οπότε έχουμε:

Πωλήσεις χρήσεως 2014 1.400.000

- κόστος πωλήσεων 790.000

Μικτό κέρδος 610.000

- έξοδα φορολογικά αναγνωρίσιμα χρήσης -338.000

(341.000-3.000 λογιστική διαφορά=338.000)

Κέρδος χρήσης που φορολογείται **272.000**

Το ποσό 272.000 ευρώ θεωρείται κέρδος που φορολογείται στο όνομα της Ο.Ε. και ο φόρος που προκύπτει, υπολογίζεται ως εξής:

Κέρδη 50.000 \*26% = 13.000 ευρώ

Κέρδη 222.000 \*33% = 73.260 ευρώ

Συνολικά 272.000 κέρδη 86.260 ευρώ φόρος

Αν η επιχείρηση ήταν ατομική, τότε ολόκληρο το ποσό 272.000 ευρώ θα δηλώνονταν στην ατομική δήλωση (Ε1) και θα φορολογούνταν στο όνομα του επιχειρηματία αυτοτελώς με βάση την κλίμακα, όπως και προηγουμένως, διότι η κλίμακα φορολογίας είναι η ίδια με εκείνη που αφορά τις Ο.Ε.

Ποιες επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά βιβλία συμπληρώνουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος; (Ε5).

Οι Ομόρρυθμες και οι Ετερόρρυθμες εταιρίες, καθώς επίσης και οι κοινοπραξίες και ο κοινωνίες αστικού δικαίου, ΟΧΙ ΟΜΩΣ ΚΑΙ ΟΙ ΑΤΟΜΙΚΕΣ, που τηρούν βιβλία απλογραφικά, συμπληρώνουν μετά το τέλος του έτους τη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους.

**6.3. Επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ.**

Τα ακαθάριστα και καθαρά κέρδη τον νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν επαρκή και ακριβή διπλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ προσδιορίζονται, με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων, όπως και στην περίπτωση των επιχειρήσεων που τηρούν απλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ. Υπάρχει, ωστόσο, σημαντική διαφορά μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών επιχειρήσεων όσον αφορά τη διανομή των κερδών στην περίπτωση των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία όπου γίνεται επιπλέον παρακράτηση φόρου 10%.

**7. Παρακράτηση φόρου εισοδήματος**

Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση) και έχει φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει στις παρακάτω πληρωμές υποχρεούται σε παρακράτηση φόρου:

**(α) μερίσματα** (Ο όρος 'μέρισμα' σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό. Για παράδειγμα οι αμοιβές που καταβάλλονται με οποιαδήποτε μορφή στα μέλη του Δ.Σ., στους διαχειριστές και στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας). Τα κέρδη όμως που διανέμουν οι Ο.Ε., οι Ε.Ε., κλπ με απλογραφικά βιβλία δεν θεωρούνται 'μερίσματα' και δεν έχουν παρακράτηση φόρου 10%.

**(β) τόκοι** (Ο όρος 'τόκοι' θεωρείται το εισόδημα που προκύπτει από απαιτήσεις κάθε είδους, είτε εξασφαλίζονται με υποθήκη είτε όχι, και είτε παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη είτε όχι, και ιδιαίτερα εισόδημα από καταθέσεις, κρατικά χρεόγραφα, τίτλους και ομολογίες, με ή χωρίς ασφάλεια, και κάθε είδους δανειακή σχέση συμπεριλαμβανομένων και των πρόσθετων ωφελημάτων- premiums-των συμφωνιών επαναγοράς -repos).

**(γ) δικαιώματα** (Ως 'δικαιώματα' σημαίνει το εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας, αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και οι πληρωμές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων, την ηλεκτρονικά λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματικά χρήση του αγοραστή, κ.ά.).

(δ) **αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες.**

Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για τις υπηρεσίες που αναφέραμε στην περίπτωση (δ) δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, εκτός εάν προσφέρουν υπηρεσίες σε φορείς γενικής κυβέρνησης, οπότε γίνεται η νόμιμη κράτηση που προβλέπεται, π.χ ποσοστό 1% για τα υγρά καύσιμα και τα προϊόντα καπνοβιομηχανίας, ποσοστό 4% για τα λοιπά αγαθά (βλέπε πιο κάτω).

Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που **δεν έχει** τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα και λαμβάνει αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες υπόκειται σε παρακράτηση. Το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να επιλέξει να φορολογηθεί για το εισόδημα από δικαιώματα και τις αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες σύμφωνα με το καθεστώς που ισχύει για τους φορολογικούς κατοίκους που λαμβάνουν τέτοιες αμοιβές και να πιστώσει τον παρακρατηθέντα φόρο έναντι του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος.

Να διευκρινίσουμε ότι οι αμοιβές που λαμβάνει το νομικό πρόσωπο (ή η νομική οντότητα) το οποίο **δεν έχει** τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα **ούτε και** διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ΔΕΝ υπόκειται σε παρακράτηση φόρου ούτε και υποβάλλει μηδενική δήλωση παρακράτησης φόρου.

Τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για δικαιώματα (royalties) που αναφέραμε στην περίπτωση (γ) δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου.

Σε παρακράτηση φόρου υπόκεινται μόνο οι αμοιβές που λαμβάνουν τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή μόνο οι ΑΤΟΜΙΚΕΣ επιχειρήσεις, καθώς και οι μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του ΚΦΑΣ (ή των ΕΛΠ) που ασκούν δραστηριότητα, ανεξάρτητα αν έχουν την φορολογική τους κατοικία στην αλλοδαπή και ανεξάρτητα αν οι υπηρεσίες παρέχονται στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή, χωρίς φυσικά με την παρακράτηση αυτή να παρέχεται εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

Συντελεστές παρακράτησης φόρου.

Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής:

(α) για μερίσματα δέκα τοις εκατόν (10%)

(β) για τόκους δεκαπέντε τοις εκατό (15%)

(γ) για δικαιώματα και λοιπές πληρωμές είκοσι τοις εκατό (20%)

(δ) για αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες είκοσι τοις εκατό (20%).

Οι φορείς γενικής κυβέρνησης κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή υπηρεσιών από νομικά πρόσωπα, υποχρεώνονται, κατά την καταβολή ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής της αξίας αυτών, να παρακρατούν φόρο εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών με συντελεστή ως ακολούθως:

(α) ποσοστό ένα 1% για τα υγρά καύσιμα και τα προϊόντα καπνοβιομηχανίας.

(β) ποσοστό 4% για τα λοιπά αγαθά και

(γ) ποσοστό 8% για την παροχή υπηρεσιών

Το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου φορολογείται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση στην περίπτωση των φυσικών προσώπων, ενώ στην περίπτωση των νομικών προσώπων θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείται με τον ισχύοντα συντελεστή. Εξαντλείται επίσης η φορολογική υποχρέωση στην περίπτωση του νομικού προσώπου που δεν έχει κατοικία την Ελλάδα και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα.

Ο φορολογούμενος που αποκτά εισόδημα το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου περιλαμβάνει το εισόδημα αυτό στα φορολογητέα κέρδη του πριν την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου. Ο πληρωτέος από το φορολογούμενο φόρος σε σχέση με το εισόδημα αυτό μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε.

**8. Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων**

Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο ή που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας **απαλλάσσονται από το φόρο** εφόσον συντρέχουν τρεις προϋποθέσεις:

(α) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή το πλήθος του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και

(β) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται επί τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες. και

(γ) το νομικό πρόσωπο που προβαίνει σε διανομή κερδών, τα οποία υπόκεινται σε φόρο, είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της Ε.Ε., σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε., κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος. Θα πρέπει επίσης το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή να περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ.

Τα παραπάνω ισχύουν επίσης για τα νομικά πρόσωπα που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εφόσον το ενδοομιλικό μέρισμα συνδέεται με επιχειρηματικές δραστηριότητες που διεξάγονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα εντός ή μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα.

Εάν διανέμονται κέρδη από νομικό πρόσωπο σε λήπτη φορολογούμενο που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί 24 μήνες, αλλά πληροί τις άλλες προϋποθέσεις, ο λήπτης φορολογούμενος μπορεί προσωρινά να ζητήσει την απαλλαγή που παρέχεται εφόσον παρέχει (τραπεζική) εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να απαιτήσει κατάπτωση της εγγύησης εάν το νομικό πρόσωπο που εισέπραξε τα ποσά δεν διακράτησε το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής για τουλάχιστον 24 μήνες. Η απαλλαγή για την υποχρέωση παρακράτησης φόρου γίνεται οριστική, και η εγγύηση λήγει την ημερομηνία κατά την οποία συμπληρώνονται 24 μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής.

**9. Απαλλαγή για ορισμένες ενδοομιλικές πληρωμές.**

**9.1. Δεν παρακρατείται καθόλου φόρος από μερίσματα και παρόμοιες πληρωμές** που διανέμονται σε νομικό πρόσωπο το οποίο περιλαμβάνεται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ., σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών-μελών:

(α) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει, κατέχει μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον 10%, βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα σε κέρδη, δικαιώματα ψήφου του φορολογουμένου που προβαίνει στη διανομή.

(β) το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής διακρατείται για τουλάχιστον 24 μήνες και

(γ) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει θα πρέπει (ι) να περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ όπως ισχύει και (ιι) να είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος και (ιιι) να υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ., ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

**9.2. Δεν παρακρατείται φόρος από τόκους και δικαιώματα (royalties)** που καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο που αναφέρεται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων διαφορετικών κρατών-μελών, όπως αυτή ισχύει, εφόσον:

(α) το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που εισπράττει, κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον 25%, βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή ή ο φορολογούμενος που καταβάλλει, κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον 25% στο μετοχικό κεφάλαιο του νομικού προσώπου ή την νομικής οντότητας που εισπράττει, ένα τρίτο νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον 25 στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει όσο και του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή.

(β) το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής διακρατείται για τουλάχιστον 24 μήνες και

(γ) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει θα πρέπει (ι) να περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2003/49/ΕΕ όπως ισχύει και (ιι) να είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος και (ιιι) να υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2003/49/ΕΕ., ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

Αν ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα διανείμει μέρισμα, καταβάλλει τόκους ή δικαιώματα σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει 24 μήνες διακράτηση του ελαχίστου ποσού κατοχής μετοχών ή μεριδίων συμμετοχής, αλλά κατά τα λοιπά πληροί τους όρους των υπόχρεων σε παρακράτηση φόρου που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα μπορεί προσωρινά ν μην προβεί σε παρακράτηση φόρου, εφόσον καταθέσει (τραπεζική) εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ποσού ίσου προς



Αν ο φορολογούμενος παύει να διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής πριν την συμπλήρωση των 24 μηνών, η εγγύηση τότε καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου.

**10. Συμψηφισμός ζημιών νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα με τα κέρδη επόμενων χρήσεων**

Σε περίπτωση που το νομικό πρόσωπο (Α.Ε., ΕΠΕ, ΙΚΕ, συνεταιρισμός κλπ.,) τηρεί βιβλία και στοιχεία διπλογραφικής μεθόδου (γ΄ κατηγορίας), τότε έχει δικαίωμα να μεταφέρει για συμψηφισμό τη ζημία μιας χρήσης, ολόκληρη ή το υπόλοιπο τμήμα της, διαδοχικά στα 5 επόμενα διαχειριστικά έτη, αν πρόκειται για εμπορικές επιχειρήσεις, γεωργικές, ξενοδοχειακές, βιομηχανικές ή μεταλλευτικές επιχειρήσεις, δηλαδή η μεταφορά της ζημίας για συμψηφισμό με τα κέρδη επόμενων χρήσεων γίνεται όπως ακριβώς συμβαίνει και με τα φυσικά πρόσωπα.

Η μεταφορά της ζημίας στα επόμενα έτη επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που πρόκειται να συμψηφισθεί η ζημία αυτή με κέρδη της χρήσης, στην οποία γίνεται η μεταφορά. Αν όμως συμβεί το αποτέλεσμα και της τελευταίας αυτής χρήσης να είναι επίσης αρνητικό, τότε οι ζημίες της κάθε χρήσης θα πρέπει να παρακολουθούνται ξεχωριστά. Διαφορετικά υπάρχει κίνδυνος να μην αναγνωρισθούν για συμψηφισμό με κέρδη επόμενων χρήσεων.

Οι ζημίες επιχειρήσεων της αλλοδαπής δεν μεταφέρονται για συμψηφισμό με κέρδη επιχειρήσεων της ημεδαπής, αν αυτές ανήκουν στο ίδιο νομικό πρόσωπο.

Παράλειψη της επιχείρησης να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους τη δήλωση, η οποία να αναγράφει τη ζημία που προέκυψε στο ίδιο αυτό οικονομικό έτος, της στερεί το δικαίωμα να τη συμψηφίσει. Δηλαδή, αν στη χρήση 2013 προκύψουν ζημίες και η δήλωση δεν υποβάλλεται μέχρι 31-12-2014, τότε η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να συμψηφίσει τις ζημίες της χρήσης 2013 με τα τυχόν κέρδη επομένων χρήσεων.

**11. Υπολογισμός Φορολογητέου Εισοδήματος (κέρδους)**

Σύμφωνα με το φορολογικό νόμο που διέπει τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων όταν στα συνολικά καθαρά κέρδη τους, όπως τα προσδιορίσαμε παραπάνω, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς συμπεριλαμβάνονται και έσοδα από:

ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ και ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ

ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΣΟΔΑ

για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους τα παραπάνω έσοδα αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη ισολογισμού προκειμένου να υπολογισθεί το φορολογητέο εισόδημα του νομικού προσώπου. Αυτό γίνεται διότι τα εισοδήματα αυτά φορολογήθηκαν στις εταιρίες που πραγματοποιήθηκαν.

**Επίσης,** στην περίπτωση που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας και συνεταιρισμού, συμπεριλαμβάνονται, (εκτός από τα μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες) και αφορολόγητα, **και στη συνέχεια λαμβάνει χώρα** **διανομή κερδών**, τότε για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου **προστίθεται** σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

**12. Φορολογία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπών ή αλλοδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου.**

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα μπορεί να είναι σωματεία (σύλλογοι), ιδρύματα ή αστικές εταιρίες. Από τις καταστατικές τους διατάξεις, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα **δεν πραγματοποιούν διανομή κερδών ή άλλης μορφής ωφέλεια στα μέλη τους.** Λειτουργούν με τις αρχές της εξυπηρέτησης του σκοπού τους. Δηλαδή, όλα τα κέρδη (οφέλη), που έχουν τα νομικά αυτά πρόσωπα, χρησιμοποιούνται για την ευόδωση των σκοπών τους. Τα κέρδη προορίζονται πάντα για τον σκοπό για τον οποίο συστάθηκαν.

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα έχουν όλες τις υποχρεώσεις που έχουν και οι επιτηδευματίες έναντι της φορολογικής αρχής. Κάνουν έναρξη εργασιών στην Δ.Ο.Υ., λαμβάνουν ΑΦΜ και το χρησιμοποιούν σε όλες τις οικονομικές τους συναλλαγές, τηρούν βιβλία (απλογραφικά ή διπλογραφικά σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ), εκδίδουν στοιχεία, κ.ά, για τις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες κατά ανάλογη εφαρμογή με τις λοιπές επιχειρήσεις. Επίσης, δεν υπόκειται σε φορολογία οι δωρεές και οι χορηγίες που δίδονται για την τέλεση των δραστηριοτήτων τους. Ενδεικτικές υπηρεσίες των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για τις οποίες απαλλάσσονται της φορολογίας είναι: εκπαίδευσης, αθλητισμού, σωματικής άσκησης, σωματικής αγωγής, πολιτικές, συνδικαλιστικές, θρησκευτικές, φιλοσοφικές, φιλανθρωπικές, εθνικές και πολιτιστικές.

Παρόλο που τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου ονομάζονται ‘μη κερδοσκοπικά’ φορολογούνται με συντελεστή 26% πάνω στα κέρδη τους που προκύπτουν από εμπορικές δραστηριότητες ή από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος (π.χ. τέλεση δημοσίων θεαμάτων, έκδοση εφημερίδων, προβολή κινηματογραφικών ταινιών, ενοίκια, τόκοι καταθέσεων κ.λπ.). Οι συνδρομές όμως και οι εγγραφές των μελών, καθώς και οι χορηγίες ή δωρεές προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δεν θεωρούνται ακαθάριστα έσοδα, αλλά εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα και κατά συνέπεια δεν φορολογούνται. Οι επιχορηγήσεις όμως που λαμβάνουν οι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εταιρίες προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδά τους και τα αντίστοιχα καθαρά τους κέρδη τους κέρδη φορολογούνται κανονικά.

Τα πράγματι ημεδαπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα φορολογούνται μόνο για το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή και προέρχεται από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες. ΔΕΝ φορολογούνται δηλαδή τα λοιπά εισοδήματα ή έσοδα των νομικών αυτών προσώπων, όπως π.χ. τα εισοδήματα που αποκτούν από γεωργικές εκμεταλλεύσεις ή από διαφήμιση τρίτων μέσω περιοδικών που διανέμουν στα μέλη τους ή η ωφέλεια που προκύπτει από τη μεταβίβαση αυτοκινήτων.

Ειδικότερα, στα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που αποκτούν εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων επιβάλλεται φόρος με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%). Επιπλέον, επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή 3% στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα.

Για να προσδιοριστεί το εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων, από τα έσοδα ενοικίων αφαιρούνται τα έξοδα επισκευής, συντήρησης κλπ., των ακινήτων αυτών, καθώς και από τα λειτουργικά έξοδα (π.χ. ΔΕΗ, ΟΤΕ, μισθοδοσία, εισφορές ΙΚΑ κλπ.,) αφαιρείται η αναλογία που αντιστοιχεί στα έσοδα από ενοίκια, εφόσον φυσικά προκύπτουν από νόμιμα παραστατικά, και με τον περιορισμό τα παραπάνω συνολικά έξοδα να μην υπερβαίνουν το 75% (για το Άγιο Όρος το ποσό αυτό είναι 100%) των εσόδων από ενοίκια. Ειδικότερα, οι κοινές δαπάνες μιας μη κερδοσκοπικής εταιρίας (όπως π.χ. το ενοίκιο της έδρας, η κατανάλωση ρεύματος, τηλεφώνων, οι μισθοί προσωπικού γραμματείας-λογιστηρίου κλπ.) μερίζονται σε μέρη ανάλογα, με βάση τα αφορολόγητα έσοδα που είναι κυρίως οι συνδρομές-εγγραφές και τα άλλα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία (όπως είναι π.χ. τα δημόσια θεάματα, η έκδοση εφημερίδων, οι κινηματογραφικές ταινίες, οι τόκοι καταθέσεων κλπ.).

**Παράδειγμα:** Φορολογία εισοδημάτων νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με κατανομή των κοινών δαπανών.

Η αστική μη κερδοσκοπική εταιρία (τα ίδια ισχύουν και για τα ιδρύματα κλπ.) ο ‘ΑΣΤΗΡ’, μέσα στη χρήση 2014 πραγματοποίησε τα παρακάτω έσοδα και έξοδα:

Έσοδα € Έξοδα €

Έσοδα από ενοίκια 20.000(1) € Επισκευές και συντηρήσεις(2) 18.000

Άλλα έσοδα (συνδρομές κλπ.) 40.000€ Μισθοδοσία προσωπικού(3) 15.000

Σύνολο εσόδων 60.000 € Σύνολο εξόδων 33.000 €

1ή από θεάματα, από έκδοση εφημερίδων κλπ. 2των ακινήτων που ενοικιάζονται, 3 καθώς και ΔΕΗ, ΟΤΕ, κλπ.

Είχε προκαταβληθεί φόρος εισοδήματος με τη δήλωση 31-12-1013 για τη χρήση 2014 ποσό 500 ευρώ.

**Ζητείται** να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα και ο φόρος από τα εισοδήματα αυτά.

**Λύση**

€ € €

Έσοδα από ακίνητα 20.000

Μείον έξοδα επισκευής 18.000

 5.000

Σύνολο εξόδων 23.000

Όριο έκπτωσης εξόδων 20.000\*75%= -15.000

Καθαρό φορολογητέο εισόδημα από

Ενοίκια ................................................................. 5.000

Κύριος φόρος εισοδήματος ........................................ 1.300

5.000\*26%=1.300 €

Συμπληρωματικός φόρος .......................................... 150 1.450

(5.000\*3%=150)

Μείον προκαταβολή προηγούμενου έτους .......................... -500

Σύνολο (υπόλοιπο φόρου) 950

Συν προκαταβολή επομένου έτους (1.450\*55%=798) 798

Σύνολο φόρου για καταβολή. .............................. 1.748

Πλέον: Χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου 3,6%.................. 180

(5.000\*3,6% =180)

Σύνολο φόρου και χαρτοσήμου........................................ 1.920€

**13. Φορολογία Κερδών Ανωνύμων Εταιριών**

**13.1 Προσδιορισμός των καθαρών κερδών των Ανώνυμων Εταιριών**

Τα καθαρά κέρδη της Α.Ε. προσδιορίζονται λογιστικά, δηλαδή με αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα (βλέπε πιο πάνω για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) όλων των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την Α.Ε. Τέτοιες δαπάνες είναι όλες εκείνες που αναλύσαμε προηγουμένως για όλες τις επιχειρήσεις.

**13.2. Διανομή των κερδών ανώνυμων εταιριών-περιορισμοί από το νόμο**

Όπως αναλύσαμε προηγουμένως, τα κέρδη των ανώνυμων εταιριών προσδιορίζονται λογιστικά με βάση τα δεδομένα των βιβλίων που τηρούν, σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ. Τα κέρδη αυτά μετά την φορολογική αναμόρφωση που περιγράψαμε στην προηγούμενη ενότητα, φορολογούνται με συντελεστή 26%. Στη συνέχεια από τα υπόλοιπα κέρδη της παρακρατείται το **τακτικό αποθεματικό** που είναι υποχρεωτικό μέχρι να φθάσει αυτό το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου. Το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται με πολλαπλασιασμό των καθαρών μετά φόρων κερδών με συντελεστή 5%. Το υπόλοιπο που απομένει πολλαπλασιάζεται με τον συντελεστή 35% που είναι ο συντελεστής κατωτάτου ορίου διανομής κερδών (και όχι συντελεστής φόρου) και το ποσό που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό αυτό αποτελεί το **α΄ μέρισμα** που θα πρέπει υποχρεωτικά να διανεμηθεί στους μετόχους. Όταν στην συνέχεια, διανέμεται το μέρισμα αυτό, γίνεται και η παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%.

Ωστόσο, αν αποφασίσει η Γ.Σ. των μετόχων με πλειοψηφία τουλάχιστον 65%, τότε δεν ισχύει ο περιορισμός του 35% των κερδών για διανομή α΄ μερίσματος. Σε μια τέτοια περίπτωση όμως, το μη διανεμόμενο μέρισμα μέχρι το ποσοστό 35% των καθαρών κερδών μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού προς κεφαλαιοποίηση. Το αποθεματικό αυτό κεφαλαιοποιείται υποχρεωτικά μέσα σε 4 χρόνια από το σχηματισμό του με έκδοση νέων μετοχών που παραδίδονται δωρεάν στους δικαιούχους μετόχους. Δεν λαμβάνεται υπόψη το 35% των κερδών, αλλά ούτε και σχηματίζεται αποθεματικό για κεφαλαιοποίηση όταν αποφασίσει η Γ.Σ. των μετόχων με πλειοψηφία τουλάχιστον 70%. Φυσικά, όταν αποφασίσει η Γ.Σ. των μετόχων ομόφωνα (100%) τότε μπορεί να μην διανεμηθεί κανένα ποσό για α΄ μέρισμα. Το β΄ μέρισμα είναι προαιρετικό και αποφασίζεται η διανομή του από την τακτική γενική συνέλευση, σε περίπτωση που διαπιστώνονται από τον ισολογισμό της Α.Ε. μεγαλύτερα κέρδη.

**13.3. Πώς Φορολογούνται τα Κέρδη των Ανώνυμων Εταιριών**

Για να υπολογίσουμε το φόρο που θα πληρώσει μια ανώνυμη εταιρία θα πρέπει πρώτα να βρούμε τα φορολογητέα κέρδη της καθότι δεν συμπίπτουν συνήθως με τα καθαρά κέρδη ισολογισμού της. Για να βρούμε, λοιπόν, τα φορολογητέα κέρδη θα πρέπει να γίνει αναμόρφωση των συνολικών πραγματικών καθαρών κερδών, όπως προκύπτουν από τον ισολογισμό της, ακολουθώντας την παρακάτω διαδικασία σύμφωνα με αυτά που αναφέραμε στη πιο πάνω στη γενική ανάλυση των νομικών προσώπων. Ειδικότερα,

**Πρώτον,** θα πρέπει να αφαιρέσουμε:

1. το υπόλοιπο καθαρών κερδών που μεταφέρθηκε από προηγούμενη χρήση. Σε περίπτωση ζημίας που ενδεχομένως υπάρχει στο προηγούμενο έτος ή τα προηγούμενα 5 έτη, θα πρέπει να την συμψηφίσουμε.

2. τα μερίσματα ή τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες (διότι τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται στις εταιρίες που πραγματοποιήθηκαν).

3. Τα αφορολόγητα έσοδα (π.χ αναπτυξιακών νόμων)

**Δεύτερον,** στην περίπτωση που γίνεται διανομή κερδών και στα κέρδη ισολογισμού συμπεριλαμβάνονται, εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες και **αφορολόγητα έσοδα**, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών των Α.Ε. **προσθέτουμε** σε αυτά το μέρος των αφορολογήτων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

**Τρίτον,** στα καθαρά αυτά κέρδη **προσθέτουμε** τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, γνωστές και ως λογιστικές διαφορές. Τέτοιες δαπάνες είναι για παράδειγμα, τα ποσά των αποσβέσεων που έχουν εκπεσθεί πέραν των νομίμων, φόροι που δεν εκπίπτονται, πρόσθετοι φόροι, προσαυξήσεις, πρόστιμα του ΚΦΑΣ, μισθοί και λοιπές απολαβές εταίρων που έχουν καταβληθεί εκτός κερδών.

Μετά την παραπάνω φορολογική αναμόρφωση των καθαρών κερδών που προκύπτουν από τον ισολογισμό μιας Α.Ε. καταλήγουμε στα συνολικά κέρδη τα οποία φορολογούνται με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%).

Στον κύριο φόρο της Α.Ε. **προστίθενται** και τα παρακάτω ποσά:

(α) Συμπληρωματικός φόρος 3% (καταργήθηκε από το 2015)

Στην περίπτωση που τα νομικά πρόσωπα αποκτούν εισόδημα από ακίνητα (κτίσματα, οικόπεδα κλπ.) επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος 3%. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με πολλαπλασιασμό του ποσοστού 3% στο **συνολικό ακαθάριστο εισόδημα** που προέρχεται από ακίνητα (γραφεία, καταστήματα, οικίες, οικόπεδα, γήπεδα κλπ.) και δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του κύριου φόρου που αναλογεί στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους

(β) Προκαταβλητέος φόρος 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 τη διαχειριστική χρήση που έληξε συμπεριλαμβανομένου και του συμπληρωματικού φόρου που βαρύνει το εισόδημα από οικοδομές. Το ποσοστό αυτό γίνεται 40% για τις Α.Ε. που ιδρύονται για πρώτη φορά και αφορά τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών τους. Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τις Α.Ε. που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων. Για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η προκαταβολή φόρου ορίζεται στο ποσοστό 55%.

(γ) Τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου 3,60% στα ενοίκια

Το ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου που είναι συνολικά 3,60% (δηλαδή 3% τέλη χαρτοσήμου και 20% ΟΓΑ στο χαρτόσημο).

Επίσης, από τον κύριο φόρο της Α.Ε. **αφαιρούνται** τα παρακάτω ποσά:

(α) ο φόρος που παρακρατήθηκε

(β) ο φόρος που **προκαταβλήθηκε**, δηλαδή ο φόρος που είχε προκαταβληθεί μέσα στον προηγούμενο χρόνο

(γ) οι **παρακρατούμενοι φόροι στην αλλοδαπή**. Από τον κύριο φόρο που προκύπτει στην αλλοδαπή, για τα εισοδήματα που προέκυψαν εκεί, δεν μπορεί να αφαιρεθεί ποσό μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί στην Ελλάδα για το ίδιο ποσό 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 στην Ελλάδα.

Σε περίπτωση που είχε προκαταβληθεί ή που είχε παρακρατηθεί φόρος μεγαλύτερος από το φόρο που αναλογεί (κύριος και συμπληρωματικός), το υπόλοιπο συμψηφίζεται με την προκαταβολή φόρου εισοδήματος του επόμενου οικονομικού έτους (βλέπε πιο κάτω).

Να σημειώσουμε εδώ ότι για τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες οι οποίες ασκούνται από Α.Ε. στα νησιά με πληθυσμό μέχρι 3.100 κατοίκους, ο συντελεστής φόρου μειώνεται κατά 40%, οπότε για τη χρήση 2014 από 26% γίνεται 15,60%.

Το τελικό ποσό που απομένει μετά τις παραπάνω προσθαφαιρέσεις από τον κύριο φόρο, είναι το τελικό ποσό φόρου που οφείλει να καταβάλει η Α.Ε. στη ΔΟΥ για τα κέρδη της χρήσης. Στην περίπτωση εφάπαξ καταβολής του συνολικού ποσού της οφειλής, παρέχεται έκπτωση ενάμισι τοις εκατό (1,5%) επί του καταβαλλόμενου ποσού.

**13.4. Διαδικασία παρακράτησης και απόδοσης του φόρου 10% στα μερίσματα.**

Όπως αναφέραμε παραπάνω όταν διανέμονται κέρδη από ένα νομικό πρόσωπο, τότε στα κέρδη αυτά γίνεται παρακράτηση φόρου 10%. Ο παρακρατούμενος φόρος γίνεται μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη Γ.Σ. των μετόχων. Ο φόρος που παρακρατείται καταβάλλεται εφάπαξ στη ΔΟΥ με δήλωση μέσα στον επόμενο μήνα από εκείνον που έγινε η παρακράτηση.

Όταν ημεδαπή ανώνυμη εταιρία προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδα της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο (Α.Ε., ΕΠΕ, ΙΚΕ κλπ.) και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 που τηρούν βιβλία διπλογραφικά, για τα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει 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. Για να γίνουν κατανοητά τα παραπάνω θα αναφέρουμε ένα παράδειγμα.

Η Α.Ε. ‘ΚΟΡΣΟΣ Α.Ε’ κατά τη χρήση 2014 πραγματοποίησε κέρδη 220.000 ευρώ και διανέμει μέρισμα 40.000 ευρώ. Η εταιρία αυτή συμμετέχει σε μια άλλη ανώνυμη εταιρία την ‘ΜΑΝΤΑΣ Α.Ε’ από την οποία δικαιούται μέρισμα 30.000 ευρώ και στα οποία έγινε (σύμφωνα με το νόμο) παρακράτηση φόρου 10%, δηλαδή της παρακρατήθηκε φόρος 3.000 ευρώ.

**Ζητείται** να υπολογισθεί ο φόρος 10% των μερισμάτων που θα καταβληθεί από την ‘ΚΟΡΣΟΣ Α.Ε.’

**Λύση**

Όταν ανώνυμη εταιρία προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο π.χ. άλλη Α.Ε. ή σε Ε.Π.Ε. ή σε Ι.Κ.Ε. κλπ. ή σε άλλο νομικό πρόσωπο που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ π.χ. Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινοπραξία κλπ. για τα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει 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.

Επομένως, στην περίπτωση αυτή η ‘ΚΟΡΣΟΣ Α.Ε.’ θα καταβάλλει στη ΔΟΥ τον εξής παρακρατούμενο φόρο 10%.



Να σημειώσουμε εδώ ότι τα ίδια ισχύουν και όταν μία ΕΠΕ ή κάποιος συνεταιρισμός, προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά του περιλαμβάνονται και έσοδα από τη συμμετοχή του σε άλλο συνεταιρισμό ή σε άλλη ΕΠΕ ή σε Ι.Κ.Ε ή σε Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ. με διπλογραφικά βιβλία.

Όταν διανέμονται αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, τότε αυτά υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 10% και στη συνέχεια προστίθενται στα κέρδη της Α.Ε. στο τέλος της χρήσης μέσα στην οποία διανεμήθηκαν, για να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις. Όταν όμως κεφαλαιοποιούνται τέτοια αποθεματικά επιβάλλεται φόρος π.χ. 5% για τις Α.Ε. με εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές και 10% για τις υπόλοιπες Α.Ε. (όχι παρακράτηση φόρου 10%). Στη συνέχεια τα αποθεματικά αυτά υπάγονται σε φορολογία με βάση τις γενικές διατάξεις αφού προστεθούν στα κέρδη της Α.Ε. στη χρήση μέσα στην οποία κεφαλαιοποιήθηκαν, μετά την αφαίρεση του πιο πάνω φόρου π.χ. του 5% ή του 10% αντίστοιχα.

**Παράδειγμα : Φορολογία κερδών Α.Ε.**

Τα αποτελέσματα χρήσης της εμπορικής και βιομηχανικής εταιρίας ΚΑΣΤΩΡ Α.Ε. η οποία έχει μετοχές ανώνυμες εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αθηνών, εμφανίζονται την 31-12-2014 ως εξής:

|  |  |
| --- | --- |
| Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις.............................................................  Έσοδα από τόκους καταθέσεων σε τράπεζες .............................................  (για το ποσό αυτό παρακρατήθηκε από τις τράπεζες φόρος 10.000\*15%=1.500 ευρώ. Το καθαρό ποσό που εισπράχθηκε είναι 8.500 ευρώ)  Κέρδος (υπεραξία) από πώληση μη εισηγμένων μετοχών........................  Κέρδη από συμμετοχή σε Ο.Ε. με ποσοστό 20% (με απλογραφικά βιβλία).....  (συνολικά κέρδη Ο.Ε. (35.135,14\*(1-26%)= 26.000\*20% συμμετοχή =5.200  Ακαθάριστα έσοδα από ενοίκια καταστήματος..........................................  Έσοδα από μερίσματα Α.Ε.“ΚΑΜΠΑΣ Α.Ε.”  [40.540,54-φόρος 10.540,54(40.540,54\*26%)=30.000]  (παρακρ. Φόρος 30.000\*10%= 3.000)  Σύνολο εσόδων.................................................................................................................  Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις..............................................................  Μείον: κόστος πωλήσεων..........................................................................  Μικτά κέρδη..............................................................................................  Πλέον: άλλα έσοδα εκμετάλλευσης..........................................................  (5.200+30.000 μερίσματα=35.200+10.000 τόκοι+4.800+20.000=70.000 ευρώ)  Μείον: Έξοδα διοίκησης και διάθεσης.....................................................  Τόκοι χρεωστικοί..........................................................................  Κέρδη εκμετάλλευσης...............................................................................  Μείον: Έκτακτα και ανόργανα έξοδα.......................................................  Καθαρά κέρδη ισολογισμού χρήσης 2014 ............................................. | 800.000  10.000    20.000    5.200    4.800    30.000  870.000  800.000  -500.000  300.000  70.000  -80.000  -20.000  270.000  -50.000  220.000 |

(1) Ο ίδιος χειρισμός ισχύει για τα μερίσματα από μετοχές είτε αυτές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αθηνών είτε δεν είναι εισηγμένες.

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

Πρόστιμα 5.000 ευρώ

Έξοδα για ψυχαγωγία 1.000

Λοιπές δαπάνες 2.569,20

Σύνολο λογιστικών διαφορών......... 8,569.20 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 μέρισμα 40.000 ευρώ

Για αμοιβές Δ.Σ. 10.000 ευρώ

Σύνολο 50.000 ευρώ

Να υπολογισθεί ως τακτικό αποθεματικό το ποσό που προβλέπεται από το νόμο.

Να υπολογισθεί το ειδικό αποθεματικό από τα μερίσματα της Α.Ε. ‘ΚΑΜΠΑΣ Α.Ε.’

Από το υπόλοιπο να παραμείνει ως έκτακτο αποθεματικό το ποσό που είναι από 1.000 ευρώ και πάνω και ως υπόλοιπο κερδών εις νέο το ποσό που απομένει και είναι κάτω από 1.000 ευρώ.

Η προκαταβολή φόρου από την προηγούμενη χρήση 2013 είναι 25.000 ευρώ.

**Ζητείται**: Με βάση τα παραπάνω δεδομένα να υπολογιστεί ο φόρος που θα καταβληθεί από τη Α.Ε. για τα κέρδη της χρήσης 2014.

**Λύση παραδείγματος 1**

|  |  |
| --- | --- |
| **α) Προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών**  Καθαρά κέρδη χρήσης 2014 (βάσει ισολογισμού)  **Πλέον:**  Έξοδα που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά 8.569,20  (λογιστικές διαφορές =8.569,20 ευρώ)  Σύνολο………………………………………………….................  **Μείον:**  Κέρδη από συμμετοχή σε Ο.Ε. 5.200  (κέρδη από συμμετοχή σε Ο.Ε)  Κέρδη από συμμετοχή σε Α.Ε. ‘ΚΑΜΠΑΣ’ 30.000  (κέρδη από μερίσματα)  Σύνολο αφορολογήτων εσόδων και κερδών 35.200  Κέρδη χρήσης που φορολογούνται.................................... | 220.000,00  8.569,20  228.569,20  - 35.200,00  193.369,20 |

1. 5.200 κέρδη από συμμετοχή σε Ο.Ε.+30.000 έσοδα από συμμετοχή σε Α.Ε. =35.200 ευρώ. Το ποσό 35.200 ευρώ θα προσαυξανόταν, αν υπήρχαν, με τα έσοδα

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

|  |  |
| --- | --- |
| Κύριος φόρος εισοδήματος................................................................  **Μείον**: Προκαταβλητέος φόρος προηγούμενης χρήσης................  Παρακρατημένος φόρος από τόκους..................................  Σύνολο (υπόλοιπο φόρου)………………………………  **Πλέον:** Προκαταβολή φόρου για την επόμενη χρήση.....................  (50.569,99\*80%=40.455,92-1.5001)=38.955,92 ευρώ  Σύνολο φόρου (για καταβολή)   1. (1.500 ευρώ παρακρ. Φόρος τόκων ευρώ)   **Πλέον**: χαρτόσημο &ΟΓΑ ενοικίου από ακίνητα (4.800\*3,6%)..........    Σύνολο φόρου και χαρτοσήμου (για καταβολή) ................................. | 50.275,99    25.000,00  1.500,00  24.069,99  38.955,92  63.025,91  172,80  63.198,71 € |

1. **Υπολογισμός τακτικού αποθεματικού**

€

Καθαρά κέρδη ισολογισμού 220.000,00

*Μείον*: Αναλογούν φόρος εισοδήματος 50.275,99

(193.369,20 \*26%)=50.275,99€

Υπόλοιπο για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού 169.724,01

**Τακτικό αποθεματικό (169.724,01\*5%) = 8.486,20**

1. **Υπολογισμός ελάχιστου πρώτου μερίσματος**

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού 220.000,00

*Μείον*: Αναλογούν φόρος εισοδήματος 50.275,99€

Τακτικό αποθεματικό 8.486,20€ 58.762,19

Υπόλοιπο για υπολογισμό πρώτου μερίσματος 161.237,81

**Ελάχιστο πρώτο μέρισμα 161.237,81\*35%= 56.433,23**

1. **Υπολογισμός συνόλου διανεμομένων κερδών**

Πρώτο μέρισμα 40.000

*Πλέον*: Αμοιβές Δ.Σ. 10.000

**Σύνολο διανεμομένων κερδών 50.000**€ **50.000**

1. **Υπολογισμός οφειλόμενου φόρου διανεμομένων κερδών**

(Διανεμόμενα κέρδη 50.000 \*10% = 5.000€ )

**Φόρος που αναλογεί 5.000**

1. **Υπολογισμός ειδικού αποθεματικού λόγω μη διανομής του υποχρεωτικού μερίσματος 35%.**

**(56.433,23-40.000)=16.433,23**€

**Πίνακας διάθεσης κερδών της Α.Ε.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λογαριασμοί** | **Φόρος κερδών** | **Κέρδη προς διάθεση** |
| Κύριος φόρος εισοδήματος  193.369,20\*26%=50.275,99 ευρώ  Τακτικό αποθεματικό.....................................................  (κέρδη ισολ. 220.000-φόρος 50.275,99)\*5%=8.486,20)  Διανεμόμενα κέρδη ως μέρισμα................................  Διανεμόμενα κέρδη ως αμοιβές Δ.Σ..........................  Ειδικό αποθεματικό από μερίσματα της Α.Ε. ‘ΚΑΜΠΑΣ Α.Ε.’ ......  (30.000/220.000)\*40.000= 5.454,55 ευρώ)  30.000-5.454,55= 24.545,45=ειδικό αποθεματικό  Ειδικό αποθεματικό από τη μη διανομή νόμιμων μερισμάτων.  (56.433,23-40.000)= 16.433,23  Έκτακτο αποθεματικό..............................................  (220.000-50.275,99-8.486,20-40.000-10.000-24.545,45-  -16.433,23=70.259,13€)  Υπόλοιπο κερδών εις νέο ..........................................  ΣΥΝΟΛΑ ……………………………………….. | **€**  50.275,99  50.275,99 | **€**  8.486,20  40.000,00  10.000,00    24.545,45  16.433,23    70.000,00    259,13  169.724,01 |

**Υπολογισμός του συνολικά οφειλόμενου φόρου από την παρακράτηση φόρου διανομής κερδών.**

Όπως γνωρίζουμε, όταν μια ανώνυμη εταιρία προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο π.χ. άλλη Α.Ε. ή σε Ε.Π.Ε. ή σε Ι.Κ.Ε. κλπ. ή σε άλλο νομικό πρόσωπο που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ π.χ. Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινοπραξία κλπ. για τα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει 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.

Επομένως, στην περίπτωση αυτή η ‘ΚΑΣΤΩΡ Α.Ε.’ θα καταβάλλει στη ΔΟΥ τον εξής παρακρατούμενο φόρο 10%.



Να σημειώσουμε εδώ ότι τα ίδια ισχύουν και όταν μία ΕΠΕ ή κάποιος συνεταιρισμός, προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά του περιλαμβάνονται και έσοδα από τη συμμετοχή του σε άλλο συνεταιρισμό ή σε άλλη ΕΠΕ ή σε Ι.Κ.Ε ή σε Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ. με διπλογραφικά βιβλία.

**Φόροι περιουσίας**

**1. Έννοια και Μορφές των Φόρων Περιουσίας**

Φόροι περιουσίας είναι οι φόροι που έχουν ως βάση την αξία, τον όγκο ή άλλο χαρακτηριστικό της περιουσίας των φορολογουμένων. Το βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα των φόρων αυτών, δηλαδή, είναι η βάση υπολογισμού τους και όχι η πηγή από την οποία προέρχονται τα χρήματα για την κάλυψή τους. Με άλλα λόγια, για τον χαρακτηρισμό ενός φόρου ως φόρου περιουσίας δεν έχει σημασία αν ο φόρος αυτός πληρώνεται από το εισόδημα των φορολογουμένων ή αν απαιτείται μερική ρευστοποίηση της περιουσίας τους. Το τελευταίο συνήθως συμβαίνει μόνο σε ορισμένες περιπτώσεις ειδικών φόρων περιουσίας που επιβάλλονται για την αντιμετώπιση έκτακτων αναγκών λ.χ. πολέμων, φυσικών καταστροφών κ.ά. ή ορισμένων φόρων μεταβίβασης περιουσίας λ.χ. των φόρων κληρονομιών, δωρεών, κοκ.

Ανάλογα με τη φύση και την έκταση της περιουσίας που καλύπτουν, οι φόροι περιουσίας διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες. Βασικά διακρίνουμε δύο κατηγορίες: (α) τους φόρους κατοχής περιουσίας και (β) τους φόρους μεταβίβασης περιουσίας. Οι πρώτοι έχουν ως βάση την αξία, τον όγκο ή άλλο χαρακτηριστικό της περιουσίας που κατέχει ο φορολογούμενος, ενώ οι δεύτεροι έχουν ως βάση μόνο το τμήμα της περιουσίας το οποίο μεταβιβάζεται για κάποιο λόγο λ.χ. λόγω κληρονομιάς, δωρεάς, πώλησης, κοκ.

Οι φόροι κατοχής περιουσίας διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: (1) τους φόρους καθαρού πλούτου και (2) τους ονομαστικούς φόρους περιουσίας. Οι πρώτοι έχουν ως βάση τη συνολική καθαρή περιουσιακή θέση των φορολογουμένων, η οποία προκύπτει όταν από τη συνολική αξία των ενεργητικών περιουσιακών στοιχείων τους αφαιρέσουμε τις υποχρεώσεις τους. Αντίθετα, οι δεύτεροι επιβάλλονται με βάση την αξία, τον όγκο ή άλλο χαρακτηριστικό των ενεργητικών περιουσιακών στοιχείων μόνο, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι υποχρεώσεις των φορολογουμένων.

Οι φόροι καθαρού πλούτου είναι συνήθως γενικοί και καλύπτουν όλα τα ενεργητικά και παθητικά στοιχεία της περιουσίας με εξαίρεση ορισμένα, τα οποία απαλλάσσονται κυρίως για λόγους φοροτεχνικούς. Αντίθετα, οι φόροι που καλύπτουν μόνο τα ενεργητικά περιουσιακά στοιχεία είναι συνήθως ειδικοί και καλύπτουν ορισμένα μόνο περιουσιακά στοιχεία και κυρίως τα ακίνητα, μπορεί όμως να είναι γενικοί και να καλύπτουν τη συνολική αξία όλων των ενεργητικών περιουσιακών στοιχείων.

Οι φόροι μεταβίβασης περιουσίας, εξάλλου, διακρίνονται ανάλογα με την αιτία για την οποία γίνεται η μεταβίβαση στις εξής κατηγορίες: α) τους φόρους κληρονομιών, όταν η μεταβίβαση της περιουσίας γίνεται λόγω θανάτου, β) τους φόρους δωρεών, όταν η μεταβίβαση της περιουσίας γίνεται λόγω δωρεάς και γ) τους φόρους μεταβίβασης λόγω πώλησης, όπως λ.χ. συμβαίνει στην περίπτωση πώλησης ακινήτων στην Ελλάδα ή ένεκα άλλων αιτιών, λ.χ. ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων, μεταβίβασής τους σε εταιρία, κ.ά.

**2. Η δικαιολογητική βάση και τα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ των φόρων περιουσίας.**

Η φορολόγηση της περιουσίας, πέραν από την φορολόγηση του εισοδήματος που προέρχεται απ' αυτή, επιβάλλεται δια πολλούς λόγους. Τα επιχειρήματα που προβάλλονται συνήθως υπέρ της χωριστής φορολόγησης της περιουσίας μπορεί να ταξινομηθούν σε πέντε βασικές κατηγορίες: α) λόγοι κοινωνικής δικαιοσύνης, β) ευνοϊκές οικονομικές επιδράσεις, γ) αύξηση των εσόδων της φορολογίας, δ) πλεονεκτήματα φοροτεχνικής φύσης και ε) ανταποδοτικής φύση των φόρων περιουσίας.

**α) Λόγοι κοινωνικής δικαιοσύνης**. Η χωριστή φορολόγηση της περιουσίας επιβάλλεται για λόγους κοινωνικής δικαιοσύνης, γιατί μ' αυτήν προάγεται η αρχή της οριζόντιας όσο και η αρχή της κάθετης φορολογικής ισότητας, κάτι που δεν μπορεί να γίνει μόνο με τη φορολογία εισοδήματος, ακόμη και αν επιβάλλουμε υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές στο εισόδημα από περιουσία.

Ειδικότερα, υποστηρίζεται ότι η κατοχή περιουσίας αποφέρει στον κάτοχό της εκτός από το χρηματικό εισόδημα, διάφορα άλλα πλεονεκτήματα, όπως λ.χ. ασφάλεια, ανεξαρτησία, δυνατότητα επικερδών αγορών κ.ά., τα οποία δεν είναι δυνατόν να ληφθούν υπόψη με τη φορολογία εισοδήματος. Αυτό είναι φανερό στην περίπτωση περιουσιακών στοιχείων που δεν αποφέρουν καθόλου χρηματικό εισόδημα και όμως έχουν σημαντική αξία για τον κάτοχός τους. Εξάλλου, σε μια ατελή αγορά, όπως συμβαίνει συνήθως στην πράξη, δεν υπάρχει αναλογική σχέση μεταξύ αξίας περιουσίας και εισοδήματος που προέρχεται απ' αυτή, πολύ περισσότερο δεν υπάρχει τέτοια σχέση μεταξύ αξίας της περιουσίας και χρηματικού εισοδήματος που συνήθως καλύπτει η φορολογία εισοδήματος. Γι' αυτό παράλληλα με τη φορολόγηση του εισοδήματος που προέρχεται από την περιουσία πρέπει να επιβάλλεται φορολογία και πάνω στην περιουσία.

**β) Ευνοϊκές οικονομικές επιδράσεις.** Η χρησιμοποίηση της περιουσίας αντί του εισοδήματος ως βάσης για τον υπολογισμό ενός μέρους της φορολογικής υποχρέωσης των φορολογουμένων μπορεί να έχει ευνοϊκές επιδράσεις τόσο στην κατανομή των πόρων, και ειδικότερα των επενδύσεων, όσο και στα κίνητρα οικονομικής δραστηριότητας (εργασίας, αποταμίευσης, επενδύσεων). Πράγματι, η φορολόγηση της περιουσίας αντί του εισοδήματος που προέρχεται απ' αυτή, μπορεί να ασκήσει ευνοϊκές επιδράσεις στην κατανομή των πόρων μεταξύ των διάφορων επενδυτικών σχεδίων, γιατί με το φόρο περιουσίας πλήττονται εξίσου όλα τα περιουσιακά στοιχεία που υποβάλλονται στο φόρο ανεξάρτητα από την αποδοτικότητά τους. Αντίθετα, με το φόρο εισοδήματος πλήττονται βαρύτερα τα περισσότερο αποδοτικά περιουσιακά στοιχεία και ευνοούνται τα λιγότερο αποδοτικά ή τα μη αποδοτικά περιουσιακά στοιχεία. Επιπλέον, η φορολόγηση της περιουσίας μπορεί να ασκήσει λιγότερο δυσμενείς επιδράσεις στα κίνητρα οικονομικής δραστηριότητας και ιδίως στην προσφορά εργασίας σε σχέση με το φόρο εισοδήματος από περιουσία, γιατί η βάση των φόρων περιουσίας σχετίζεται με συσσώρευση κεφαλαίου και προσφορά εργασίας του παρελθόντος, όπως συμβαίνει με τη φορολογία εισοδήματος.

**γ) Αύξηση των εσόδων της φορολογίας.** Η φορολόγηση της περιουσίας, παράλληλα με τη φορολόγηση του εισοδήματος, προσθέτει άλλη μία ανεξάρτητη πηγή φόρων και επιτρέπει στους δημόσιους φορείς να αυξήσουν τα έσοδά τους. Το επιχείρημα αυτό αποκτά μεγαλύτερη σημασία όταν ληφθεί υπόψη τόσο η άμεση όσο και η έμμεση απόδοση των φόρων περιουσίας, που είναι αποτέλεσμα της μείωσης της φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος, η οποία, όπως θα δούμε αμέσως πιο κάτω, μπορεί να επιτευχθεί με την χρησιμοποίηση των φόρων περιουσίας. Πάντως, η άμεση απόδοση των φόρων περιουσίας, ιδιαίτερα στις περισσότερο αναπτυγμένες χώρες, δεν είναι πολύ σημαντική. Η σημασία τους, όμως, θα ήταν πολύ μεγαλύτερη αν γνωρίζαμε και την έμμεση απόδοσή τους από τον περιορισμό της φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος, κάτι που είναι φυσικά δύσκολο να υπολογιστεί.

**δ) Πλεονεκτήματα φοροτεχνικής φύσεως.** Οι φόροι περιουσίας παρουσιάζουν επίσης ορισμένα πλεονεκτήματα φοροτεχνικής φύσεως. Το κύριο επιχείρημα από την άποψη αυτή είναι ότι οι φόροι περιουσίας αποτελούν ελεγκτικό φόρο για τη φορολογία εισοδήματος, γιατί τα στοιχεία που συγκεντρώνονται από τις φοροτεχνικές υπηρεσίες με την ευκαιρία της επιβολής τους μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος, με συνέπεια τον περιορισμό της φοροδιαφυγής στη φορολογία αυτή. Το πλεονέκτημα αυτό έχει μεγάλη σημασία για τη Χώρα μας, όπου η φοροδιαφυγή στη φορολογία εισοδήματος έχει σήμερα μεγάλες διαστάσεις.

**ε) Η ανταποδοτική φύση των φόρων περιουσίας**. Τέλος, οι φόροι περιουσίας, και κυρίως οι φόροι κατοχής ακινήτων, δικαιολογούνται, πολλές φορές, ως ανταποδοτικοί φόροι. Υποστηρίζεται δηλαδή ότι ορισμένες δραστηριότητες των δημόσιων φορέων, και ιδιαίτερα των φορέων τοπικής αυτοδιοίκησης, έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων των φορολογουμένων και ιδιαίτερα ορισμένων από αυτά, όπως είναι τα ακίνητα. Γι' αυτό, οι φόροι κατοχής ακινήτων επιβάλλονται συνήθως για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων της τοπικής αυτοδιοίκησης.

**3. Επιχειρήματα κατά των φόρων περιουσίας.**

Τα επιχειρήματα που προβάλλονται συνήθως εναντίον των φόρων περιουσίας μπορεί να ταξινομηθούν σε τρεις βασικές κατηγορίες: α) μειονεκτήματα φοροτεχνικής φύσης, β) δυσμενείς οικονομικές επιδράσεις, γ) μειονεκτήματα από άποψη κοινωνικής δικαιοσύνης.

**α) Μειονεκτήματα φοροτεχνικής φύσης.** Η επιβολή των φόρων περιουσίας αντιμετωπίζει σημαντικές δυσχέρειες φοροτεχνικής φύσης με συνέπεια την ύπαρξη ευρείας έκτασης φοροδιαφυγής από τους φόρους αυτούς. Προβλήματα προκύπτουν τόσο για την ανεύρεση των διάφορων περιουσιακών στοιχείων των φορολογουμένων όσο και, κυρίως, για την αποτίμησή τους. Τα προβλήματα αυτά είναι μεγαλύτερα στην περίπτωση ορισμένων κατηγοριών περιουσιακών στοιχείων και ιδιαίτερα των κινητών. Έτσι, ενώ είναι σχετικά εύκολη η ανεύρεση και η αποτίμηση των ακίνητων περιουσιακών στοιχείων, είναι δυσκολότερη η ανεύρεση και αποτίμηση ορισμένων κινητών, λ.χ. των διάφορων ειδών οικιακής χρήσης, των πινάκων ζωγραφικής, των μετοχών που δεν έχουν μπει στο χρηματιστήριο κ.ά.

**β) Δυσμενείς οικονομικές επιδράσεις**. Ένα άλλο σημαντικό επιχείρημα κατά των φόρων περιουσίας είναι ότι και αυτοί μπορεί να ασκούν δυσμενείς οικονομικές επιδράσεις τόσο στην κατανομή των πόρων όσο και στα κίνητρα οικονομικής δραστηριότητας. Ειδικότερα, υποστηρίζεται ότι η ανακατανομή των πόρων από τις λιγότερο αποδοτικές στις περισσότερο αποδοτικές επενδύσεις που, όπως είπαμε πιο πάνω, μπορεί να πραγματοποιηθεί με την επιβολή φόρων περιουσίας αντί φόρου εισοδήματος δεν είναι πάντοτε ορθολογική, γιατί στην πράξη, όπου η κινητικότητα του κεφαλαίου είναι περιορισμένη, η ιδιωτικοοικονομικη απόδοσή του δεν αποτελεί πάντοτε ακριβή δείκτη για την ορθολογική κατανομή των επενδύσεων. Με άλλα λόγια, η χαμηλή ιδιωτικοοικονομική απόδοση μιας επένδυσης, που μπορεί πολλές φορές να είναι και προσωρινή, να αφορά λ.χ. τα πρώτα χρόνια της λειτουργίας της ή μία περίοδο προσωρινής κάμψης της συγκεκριμένης δραστηριότητας, δεν σημαίνει κατ' ανάγκην ότι η επένδυση είναι λιγότερο παραγωγική από κοινωνικοοικονομική άποψη. Επιπλέον, αμφισβητείται από πολλούς κατά πόσον η φορολογία περιουσίας αντί της πρόσθετης φορολόγησης του εισοδήματος που προέρχεται απ' αυτή, προάγει τα κίνητρα οικονομικής δραστηριότητας και ιδιαίτερα το κίνητρο για εργασία, αν μάλιστα ληφθεί υπόψη ότι οι επιδράσεις των φόρων εισοδήματος στην προσφορά εργασίας είναι, όπως είναι γνωστό, αμφιλεγόμενες.

**γ) Μειονεκτήματα από άποψη κοινωνικής δικαιοσύνης**. Τέλος, τα πλεονεκτήματα των φόρων περιουσίας από άποψη κοινωνικής δικαιοσύνης που αναφέραμε πιο πάνω, δεν είναι αμφισβητήσιμα. Ειδικότερα, υποστηρίζεται ότι και οι φόροι περιουσίας δεν ανταποκρίνονται στις αρχές ούτε της κάθετης ούτε *της* οριζόντιας φορολογικής ισότητας. Οι λόγοι που προβάλλονται συνήθως είναι οι εξής: (1) είναι δύσκολο να υπολογίσει κανείς τα πρόσθετα μη χρηματικά οφέλη που έχει ο κάτοχος της περιουσίας, με την μορφή της ανεξαρτησίας, της ασφάλειας και των ευκαιριών για κερδοφόρες τοποθετήσεις που του παρέχει η κατοχή περιουσίας και να επιβάλει ανάλογη φορολογία που να ικανοποιεί της αρχές της οριζόντιας και κάθετης ισότητας. (2) Οι διάφορες απαλλαγές και εξαιρέσεις περιουσιακών στοιχείων, που συνήθως αναγνωρίζονται κυρίως για φοροτεχνικούς λόγους, παρεμποδίζουν οπωσδήποτε την πραγματοποίηση φορολογικής ισότητας. (3) το σύστημα αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων εμφανίζει πολλές ατέλειες και δεν επιτρέπει τον ακριβή υπολογισμό της αξίας της περιουσίας. (4) Τέλος, προβλήματα δημιουργούνται στην περίπτωση που η περιουσία των φορολογουμένων μεταβάλλεται διαφορετικά κατά τη διάρκεια της ζωής τους, όπως συνήθως συμβαίνει. Έτσι, αν δύο άτομα έχουν κατά μέσο όρο την ίδια περιουσία στη ζωή τους, αλλά διαχρονικά η διακύμανση της περιουσίας του ενός είναι μεγαλύτερη από τη διακύμανση της περιουσίας του άλλου, το πρώτο άτομο θα πληρώσει μεγαλύτερο φόρο από το δεύτερο[[2]](#footnote-2). Πάντως, πρέπει να παρατηρήσουμε ότι τα προβαλλόμενα επιχειρήματα μολονότι ορθά, δεν μπορεί να αντισταθμίσουν τα πλεονεκτήματα των φόρων περιουσίας από κοινωνική άποψη.

**4. Αξιολόγηση των διάφορων μορφών φόρων περιουσίας.**

Τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των φόρων περιουσίας, που εξετάσαμε πιο πάνω, δεν παρουσιάζονται στον ίδιο βαθμό σε όλες της μορφές φόρων περιουσίας. Αν συγκρίνουμε τις διάφορες μορφές φόρων περιουσίας από άποψη κοινωνικής δικαιοσύνης, παρατηρούμε ότι ό φόρος καθαρού πλούτου πλεονεκτεί έναντι των άλλων φόρων, γιατί έχει ως βάση την καθαρή περιουσιακή θέση των φορολογουμένων, που αποτελεί τον καλύτερο δείκτη της πρόσθετης φοροδοτικής ικανότητας που έχει ο κάτοχος περιουσίας. Κατά συνέπεια, ο φόρος αυτός ανταποκρίνεται καλύτερα στις αρχές της οριζόντιας φορολογικής ισότητας και, όταν είναι προοδευτικός, ανταποκρίνεται επίσης και στην αρχή της κάθετης φορολογικής ισότητας. Ομοίως, οι φόροι κληρονομιών και δωρεών ανταποκρίνονται ικανοποιητικά στις βασικές αρχές της κοινωνικής δικαιοσύνης και ιδιαίτερα στην αρχή της κάθετης ισότητας, γιατί οι υψηλοί συντελεστές με τους οποίους είναι συνήθως εξοπλισμένοι περιορίζουν τις ανισότητες στη διανομή του πλούτου. Αντίθετα, οι ονομαστικοί φόροι περιουσίας και ιδιαίτερα οι ειδικοί φόροι, όπως λ.χ. οι φόροι κατοχής ακινήτων, εμφανίζουν λιγότερα πλεονεκτήματα από άποψη κοινωνικής δικαιοσύνης, γιατί στη βάση τους δεν περιλαμβάνονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία, αλλά μόνο τα ενεργητικά ή και ορισμένα μόνο απ' αυτά, το οποία δεν αποτελούν συνήθως ικανοποιητικό δείκτη της πρόσθετης φοροδοτικής ικανότητας που έχει ο κάτοχός τους. Τέλος, οι φόροι μεταβίβασης περιουσίας ένεκα πώλησης ή άλλων αιτιών αποτελούν ίσως τη χειρότερη κατηγορία φόρων περιουσίας από άποψη κοινωνικής δικαιοσύνης, γιατί οι διάφορες πράξεις μεταβίβασης, με την ευκαιρία των οποίων επιβάλλονται, δεν μαρτυρούν πάντοτε αύξηση της φοροδοτικής ικανότητας των συναλλασσόμενων πολιτών.

Αν συγκρίνουμε τις διάφορες μορφές φόρων περιουσίας από άποψη των οικονομικών τους επιπτώσεων, παρατηρούμε και πάλι ότι ο φόρος καθαρού πλούτου έρχεται πρώτος από άποψη ουδετερότητας, γιατί επιβάλλει την ίδια επιβάρυνση σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία. (εφόσον βέβαια είναι γενικός και δεν χορηγεί εκτεταμένες απαλλαγές και εξαιρέσεις). Ανάλογο πλεονέκτημα εμφανίζουν και οι φόροι κληρονομιών και δωρεών, γιατί και αυτοί συνήθως καλύπτουν όλα τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία. Αντίθετα, οι ειδικοί φόροι κατοχής περιουσίας και οι φόροι μεταβίβασης ένεκα πώλησης ή άλλων αιτιών δεν είναι ουδέτεροι αφού διαφοροποιούν την επιβάρυνση μεταξύ φορολογουμένων και μη φορολογουμένων περιουσιακών στοιχείων. Σχετικά με το μέγεθος των επιδράσεων των φόρων περιουσίας στα διάφορα κίνητρα οικονομικής δραστηριότητας, παρατηρούμε ότι ο φόρος καθαρού πλούτου παρουσιάζει ίσως τα περισσότερα μειονεκτήματα, επειδή είναι συνήθως γενικός και επομένως πλήττει το προϊόν της εργασίας οποιαδήποτε μορφή και αν πάρει και φυσικά πλήττει εξ' ολοκλήρου την αποταμίευση και την επένδυση. Αντίθετα, οι ειδικοί φόροι κατοχής η μεταβίβασης περιουσίας μπορεί να ασκούν μικρότερες επιδράσεις στην προσφορά εργασίας, στις αποταμιεύσεις και στις επενδύσεις, επειδή πλήττουν ορισμένα μόνο περιουσιακά στοιχεία και έτσι επιτρέπουν τη διοχέτευση των αποταμιεύσεων σε άλλα μη φορολογούμενα περιουσιακά στοιχεία. Τέλος, οι φόροι κληρονομιών και δωρεών πιθανόν επιδρούν λιγότερο στα κίνητρα για εργασία, αποταμίευση και επένδυση, επειδή η συσσώρευση περιουσίας έχει πολλά πλεονεκτήματα για τον κάτοχό της, με συνέπεια η προοπτική πληρωμής φόρων από τους κληρονόμους να έχει σχετικά περιορισμένη σημασία. Αντίθετα, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι η φορολογία κληρονομιών ίσως προκαλεί αύξηση της εργασίας και της αποταμίευσης των ατόμων εκείνων που επιθυμούν να αφήσουν ένα ορισμένο ποσό περιουσίας καθαρό φόρου στους κληρονόμους τους.

Τέλος, αν συγκρίνουμε τις διάφορες μορφές φόρων περιουσίας από φοροτεχνική άποψη, παρατηρούμε ότι ο φόρος καθαρού πλούτου παρουσιάζει τα περισσότερα μειονεκτήματα ένεκα των δυσχερειών εξεύρεσης και κυρίως αποτίμησης όλων των ενεργητικών και παθητικών περιουσιακών στοιχείων. Ανάλογα ισχύουν και στην περίπτωση του φόρου κληρονομιών, όπου επίσης η ανεύρεση κα αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων του κληρονομουμένου παρουσιάζουν σημαντικές δυσκολίες. Αντίθετα, ο φόρος κατοχής ακινήτων είναι ευκολότερο να εφαρμοστεί, γιατί τα ακίνητα ανευρίσκονται και αποτιμούνται ευκολότερα από ορισμένα τουλάχιστον κινητά ή άϋλα περιουσιακά στοιχεία. Πάντως, ο φόρος καθαρού πλούτου είναι ο μόνος φόρος που επιτελεί ικανοποιητικά την ελεγκτική λειτουργία του για τη φορολογία εισοδήματος. Πραγματικά, η ύπαρξη ενός ετήσιου φόρου καθαρού πλούτου παρέχει στις φοροτεχνικές υπηρεσίες πολλές πληροφορίες σχετικά με την περιουσιακή θέση των φορολογουμένων και διευκολύνει τον περιορισμό της φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος. Αντίθετα, οι ειδικοί φόροι κατοχής περιουσίας παρέχουν λιγότερες πληροφορίες στις φοροτεχνικές υπηρεσίες σχετικά με την περιουσία των φορολογουμένων και υποβοηθούν λιγότερο τις υπηρεσίες αυτές στον περιορισμό της φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος, γιατί οι φοροφυγάδες μπορεί να κρατούν την περιουσία τους με τη μορφή περιουσιακών στοιχείων που δεν υποβάλλονται στο φόρο. Τέλος, οι φόροι μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων και ιδιαίτερα ο φόρος κληρονομιών παρέχουν σχετικά περιορισμένες πληροφορίες στις φοροτεχνικές υπηρεσίες και εμφανίζουν επομένως τα λιγότερα πλεονεκτήματα από ελεγκτική άποψη.

**5. Οι Φόροι Περιουσίας στην Ελλάδα**

Η Χώρα μας επιβάλλει σήμερα μια σειρά από φορολογίες τόσο στην κατοχή όσο και στη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων. Στην κατοχή της περιουσίας επιβάλλονται βασικά δύο φόροι: ι) ο ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (Εν.Φ.Ι.Α.), και ιι) το τέλος ακίνητης περιουσίας που επιβάλλεται για λογαριασμό των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Η μεταβίβαση περιουσίας εξάλλου, υποβάλλεται επίσης σε δύο φορολογίες: ι) το φόρο κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, που καλύπτει τις μεταβιβάσεις ακινήτων λόγω αυτών των αιτιών, και ιι) το φόρο μεταβίβασης ακινήτων που καλύπτει τη μεταβίβαση ακινήτων αιτία πώλησης ή άλλων αιτιών, λ.χ. ανταλλαγής κ.ά. Στη συνέχεια θα εξετάσουμε συνοπτικά μόνο τους φόρους κατοχής περιουσίας.

**6. Ο Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (Εν.Φ.Ι.Α.)**

**6.1. Χαρακτηριστικά Γνωρίσματα του Φόρου**

Ο ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (Εν.Φ.Ι.Α.) που επιβλήθηκε πρόσφατα με το Νόμο 4223/13, είναι ένας φόρος κατοχής περιουσίας που επιβάλλεται κάθε χρόνο στα εμπράγματα δικαιώματα[[3]](#footnote-3) της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης[[4]](#footnote-4) και της επιφάνειας[[5]](#footnote-5) πάνω στα ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα και κάθε είδους από τις νομικές οντότητες την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους. Η έννοια της ακίνητης περιουσίας καθορίζεται συνήθως από το νόμο. Στην Ελλάδα λ.χ. το άρθρο 948 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι ‘ακίνητα πράγματα είναι το έδαφος και τα συστατικά αυτού μέρη’ ενώ το άρθρο 949 διευκρινίζει ότι κάθε φορά που αντιδιαστέλλεται η ακίνητη περιουσία γενικά προς την κινητή, στα ακίνητα περιλαμβάνονται επίσης και τα εμπράγματα δικαιώματα που αναφέραμε παραπάνω.

Από τον παραπάνω ορισμό του Εν.Φ.Ι.Α., προκύπτει ότι τα βασικά χαρακτηριστικά του είναι:

ι). Είναι ειδικός φόρος κατοχής περιουσίας και καλύπτει μόνο τα ακίνητα περιουσιακά στοιχεία των φορολογουμένων, όπως αυτά ορίζονται από το νόμο.

ιι). Επιβάλλεται πάνω στην ονομαστική αξία της ακίνητης περιουσίας, χωρίς να αφαιρούνται οι υποχρεώσεις του φορολογουμένου.

ιιι). Είναι φόρος περιοδικός και επιβάλλεται κάθε χρόνο, σε αντίθεση με άλλες μορφές φόρων περιουσίας, όπως είναι λ.χ. ένας έκτακτος φόρος κεφαλαίου, που επιβάλλεται σε έκτακτες περιπτώσεις και χαρακτηρίζεται από μη περιοδικότητα.

ιν). Καλύπτει το σύνολο της ακίνητης περιουσίας, ανεξάρτητα από την πηγή προέλευσής της, αν δηλαδή προέρχεται από προσωπική δραστηριότητα του φορολογουμένου, από κληρονομιά ή δωρεά.

ν). Η φορολογική υποχρέωση αυτών που υποβάλλονται στο φόρο γεννιέται σε ένα ορισμένο χρονικό σημείο, λ.χ. στην αρχή του έτους, και γενεσιουργός αιτία της είναι η απλή κατοχή ακινήτων, ανεξάρτητα από το αν μεταβλήθηκε ή όχι ο όγκος, η αξία τους κτλ.

**6.2. Υποκείμενο του Φόρου**

Υποκείμενο του Εν.Φ.Ι.Α. είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο καθώς και κάθε είδους νομική οντότητα ανάλογα με το δικαίωμα και το ποσοστό του, και ειδικότερα:

α) **Αυτός που αποκτά δικαίωμα σε ακίνητο** από οποιαδήποτε αιτία, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης ή από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα ή καταδικάζεται ο δικαιοπάροχος σε δήλωση βουλήσεως.

β) Ο **υπερθεματιστής[[6]](#footnote-6)**, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης.

γ) Ο **κληρονόμος** και ειδικότερα:

γ1) Ο **εκ διαθήκης** κληρονόμος, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

γ2) Ο **εξ αδιαθέτου** κληρονόμος, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

δ) Όποιος έχει αποκτήσει **δικαίωμα σε ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου,** εφόσον ο θάνατος επήλθε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

Επίσης, υποκείμενο του Εν.Φ.Ι.Α. είναι και:

α) Αυτός που αποκτά δικαίωμα με **προσύμφωνο αγοράς** (με τον όρο της αυτοσύμβασης, όχι όμως με το εργολαβικό προσύμφωνο).

β) Ο **δικαιούχος ακινήτου** από το Δημόσιο ή τον Οργανισμό Εργατικής Κατοικίας ή Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή Ν.Π.Δ.Δ. και για το χρονικό διάστημα πριν από τη σύνταξη οριστικού παραχωρητηρίου, εφόσον έχει παραλάβει το ακίνητο.

γ) Ο **κηδεμόνας** για τα ακίνητα σχολάζουσας κληρονομιάς.

δ) Ο **εκτελεστής διαθήκης ή εκκαθαριστής** κληρονομίας για τα κληρονομιαία ακίνητα.

ε) Ο **μεσεγγυούχος** ακινήτου[[7]](#footnote-7).

στ) Ο **σύνδικος** της πτώχευσης[[8]](#footnote-8).

ζ) Ο **νομέας επίδικου ακινήτου**. Αν το ακίνητο εκνικηθεί με τελεσίδικη απόφαση, ο Εν.Φ.Ι.Α. που καταβλήθηκε δεν επιστρέφεται.

η) **Ο εργολάβος**, για ακίνητα τα οποία, αν και συμφωνήθηκε να μεταβιβασθούν δεν έχουν μεταβιβαστεί από τον γηπεδούχο στον εργολάβο ή σε τρίτα πρόσωπα που αυτός θα είχε υποδείξει, εφόσον έχουν παρέλθει τέσσερα (4) έτη από την ημερομηνία θεώρησης από την Ελληνική Αστυνομία της οικοδομικής άδειας για την έναρξη των εργασιών ή έχουν εκμισθωθεί ή χρησιμοποιηθεί με οποιονδήποτε τρόπο εντός των τεσσάρων (4) αυτών ετών από τον εργολάβο.

θ) Ο κάτοχος ακινήτου που ανήκει σε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, χωρίς τη συναίνεση του φορέα.

ι) **Ο κάτοχος ακινήτου, πλην του Δημοσίου, που ανήκει στην ΕΤΑΔ ΑΕ** και στην «Παράκτιο Αττικό Μέτωπο Α.Ε.», με τη συναίνεση των ως άνω εταιρειών και ανεξαρτήτως του τρόπου περιέλευσης σε αυτόν της κατοχής του ακινήτου.

ια) **Ο Ο.Τ.Α.** για ακίνητο που δεσμεύει για οποιονδήποτε λόγο και για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο εκκρεμεί η καταβολή σχετικής αποζημίωσης.

Ο πλήρης κύριος υποχρεούται στην καταβολή του συνολικού Εν.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας του.

Αν συστάθηκε επικαρπία, ο συνολικός Εν.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο επιμερίζεται μεταξύ του ψιλού κυρίου και του επικαρπωτή ως εξής:

α) Αν ο επικαρπωτής είναι **φυσικό** **πρόσωπο**, ο φόρος που αναλογεί στο δικαίωμα αυτό ορίζεται ως ποσοστό του φόρου που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα του ακινήτου, ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή ως εξής:

(αα) Στα 8/10, αν ο επικαρπωτής δεν έχει υπερβεί το 20ό έτος της ηλικίας του.

(ββ) Στα 7/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 20ό έτος της ηλικίας του.

(γγ) Στα 6/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 30ό έτος της ηλικίας του.

(δδ) Στα 5/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 40ό έτος της ηλικίας του.

(εε) Στα 4/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 50ό έτος της ηλικίας του.

(στ) Στα 3/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του.

(ζζ) Στα 2/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 70ό έτος της ηλικίας του.

(ηη) Στο 1/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 80ό έτος της ηλικίας του.

β) Αν ο επικαρπωτής **δεν είναι φυσικό πρόσωπο**, ο φόρος που αναλογεί στο δικαίωμα επικαρπωτή ορίζεται στα 8/10 του φόρου που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα.

Ο φόρος που αναλογεί στην ψιλή κυριότητα προκύπτει αν από το φόρο που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα αφαιρεθεί ο φόρος που αναλογεί στην επικαρπία. Ο κύριος φόρος που αναλογεί στην οίκηση και στο δικαίωμα της επιφάνειας ισούται με το φόρο που αναλογεί στην επικαρπία. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα ισούται με το φόρο που αναλογεί στην ψιλή κυριότητα.

Για την εφαρμογή του Εν.ΦΙ.Α. σε ακίνητα που δεν ιδιοχρησιμοποιούνται από το υποκείμενο του Εν.Φ.Ι.Α θεωρούνται αυτά τα οποία εκμισθώνονται ή παραχωρούνται καθ’ οιονδήποτε τρόπο σε τρίτο. Επομένως, τα ακίνητα που δεν εμπίπτουν στην κατηγορία αυτή θεωρούνται ιδιοχρησιμοποιούμενα.

**6.3. Αποτίμηση της Ακίνητης Περιουσίας.**

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων που υποβάλλονται στο φόρο είναι αναμφισβήτητα το μεγαλύτερο πρόβλημα που αντιμετωπίζει ο φόρος ακίνητης περιουσίας στην πράξη. Το βασικό θέμα, που γεννιέται εδώ, είναι να καθορισθεί η τιμή που θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης από το φόρο αυτό.

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, δηλαδή λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι προκαθορισμένες από τη διοίκηση, των λεγόμενων τιμών ζώνης, και ορισμένων συντελεστών αυξομείωσης αυτών των τιμών. Οι τιμές εκκίνησης ή ζώνης που έχει προκαθορίσει η διοίκηση αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων. Τέτοιοι παράγοντες είναι η παλαιότητα του ακινήτου, η θέση του στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας ή στην πρόσοψή της, η εμπορικότητα του δρόμου για τα καταστήματα κ.ο.κ. Οι παράγοντες αυτοί αποτελούν τους συντελεστές αυξομείωσης, οι οποίοι πολλαπλασιαζόμενοι με την τιμή ζώνης δίνουν τη φορολογητέα αξία του ακινήτου.

Οι τιμές ζώνης αναπροσαρμόζονται ανά διετία, χωρίς να είναι υποχρεωτική για τη διοίκηση η τήρηση της προθεσμίας Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής τα ακίνητα έχουν καταταγεί ανάλογα με τη χρήση τους σε δώδεκα κατηγορίες, όπως λ.χ. Κατοικίες-διαμερίσματα, επαγγελματικές στέγες, οικόπεδα, αποθηκευτικοί χώροι, θέσης στάθμευσης αυτοκινήτων, βιομηχανικές εγκαταστάσεις, αγρόκτημα, γεωργικά-κτηνοτροφικά κτίσματα, κ.ο.κ.

Ανάλογα με τη χρήσης του ακινήτου εφαρμόζονται ειδικότεροι συντελεστές αυξομείωσης. Έτσι, για παράδειγμα, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κατοικιών, εκτός από την τιμή ζώνης εφαρμόζονται οι εξής αυξομειωτικοί συντελεστές: (1) συντελεστής πρόσοψης, (2) συντελεστής ορόφου, (3) συντελεστής επιφάνειας, (4) συντελεστής παλαιότητας, (5) συντελεστής ειδικών συνθηκών, (6) συντελεστής αποπεράτωσης (7) κ.ο.κ

Κτίσματα εντός ή εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού, για τα οποία δεν έχει καθοριστεί τιμή ζώνης, εντάσσονται στην κατώτερη τιμή ζώνης της Δημοτικής Ενότητας στην οποία βρίσκονται. Αν δεν έχουν καθοριστεί τιμές ζώνης στη Δημοτική Ενότητα, εντάσσονται στην κατώτερη τιμή ζώνης του οικείου Δήμου και, αν δεν έχουν καθοριστεί τιμές ζώνης στο Δήμο, εντάσσονται στην κατώτερη τιμή ζώνης της οικείας Περιφερειακής Ενότητας.

**6.4. Απαλλαγές από τον Εν.Φ.Ι.Α.**

Από τον **Εν.Φ.Ι.Α** προβλέπονται μια σειρά από υποκειμενικές απαλλαγές, δηλαδή απαλλαγές που αναφέρονται στο υποκείμενο του φόρου, καθώς επίσης και μια σειρά από αντικειμενικές εξαιρέσεις, δηλαδή απαλλαγές ορισμένων κατηγοριών περιουσιακών στοιχείων, ιδιαίτερα όταν χρησιμοποιούνται για ορισμένες χρήσεις. Οι κυριότερες απαλλαγές είναι:

*Α. Υποκειμενικές απαλλαγές*.

1. Απαλλάσσονται από τον Εν.Φ.Ι.Α. τα δικαιώματα στα ακίνητα που ανήκουν:

α) Στο Δημόσιο, στο Ταμείο Αξιοποίησης της Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου (Τ.Α.Ι.ΠΕ.Δ.), στην Εταιρεία των Ακινήτων του Δημοσίου (ΕΤ.Α.Δ. Α.Ε.) και στην εταιρεία «Παράκτιο Αττικό Μέτωπο Α.Ε.».

β) Σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.), που εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, καθώς και σε Ο.Τ.Α. και ιδιοχρησιμοποιούνται ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο. Οι ανώνυμες εταιρείες της Γενικής Κυβέρνησης, με την επιφύλαξη της προηγούμενης περίπτωσης, δεν απαλλάσσονται από τον Εν.Φ.Ι.Α..

γ) Σε ξένα κράτη, εφόσον το ακίνητο χρησιμοποιείται για την εγκατάσταση πρεσβείας ή προξενείου του ξένου κράτους ή για την εγκατάσταση πρεσβευτή, πρόξενου και λοιπών διπλωματικών αντιπροσώπων και πρακτόρων του ξένου κράτους, με τον όρο της αμοιβαιότητας.

δ) Σε Ν.Π.Δ.Δ. που δεν εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης και ιδιοχρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την εκπλήρωση μορφωτικού, εκπαιδευτικού, πολιτιστικού, αθλητικού, θρησκευτικού, φιλανθρωπικού και κοινωφελούς σκοπού ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο.

ε) Σε Ν.Π.Ι.Δ. που δεν εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, **μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα** και ιδιοχρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την εκπλήρωση μορφωτικού, εκπαιδευτικού, πολιτιστικού, αθλητικού, θρησκευτικού, φιλανθρωπικού και κοινωφελούς σκοπού ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο.

στ) Σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες των γνωστών θρησκειών και δογμάτων (κατά την παρ. 2 του άρθρου 13 του Συντάγματος) και ιδιοχρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση του λατρευτικού, θρησκευτικού και κοινωφελούς έργου τους. Στις υποκείμενες στο ειδικό συνταγματικό καθεστώς Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, κείμενα εντός ή εκτός αυτού.

ζ) Στα νομικά πρόσωπα που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς διοίκησης και διαχείρισης του ν. 3647/2008 (Α΄ 37) και ιδιοχρησιμοποιούνται.

*Β. Αντικειμενικές εξαιρέσεις.*

2. Απαλλάσσονται από τον Εν.Φ.Ι.Α. και τα δικαιώματα στα ακίνητα για τα οποία:

α) Υφίσταται απαγόρευση οποιασδήποτε χρήσης, σύμφωνα με τον ισχύοντα Πολεοδομικό Σχεδιασμό, ιδίως ρυμοτομικό βάρος, ρυμοτομική απαλλοτρίωση, δέσμευση ακινήτου για κοινωφελή ή κοινόχρηστο σκοπό ή για λόγους προστασίας μνημείων και αρχαιοτήτων, ιδίως αρχαιολογική δέσμευση για ανασκαφές, κήρυξη αρχαιολογικού χώρου, καθώς και για λόγους προστασίας του περιβάλλοντος, που έχει επιβληθεί από φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, αποκλειστικά κατά το μέρος για το οποίο υφίσταται η ως άνω απαγόρευση. Σε περίπτωση μερικής απαγόρευσης χρήσης ακινήτου εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού ο Εν.Φ.Ι.Α. μειώνεται κατά τριάντα τοις εκατό (30%). Σε περίπτωση μερικής απαγόρευσης χρήσης ακινήτου εντός σχεδίου πόλης ή οικισμού, ο Εν.Φ.Ι.Α. μειώνεται κατά εξήντα τοις εκατό (60%).

β) Έχει διαταχθεί με αμετάκλητη δικαστική απόφαση η αποδέσμευση από απαλλοτρίωση ή ρυμοτομικό βάρος ή δέσμευση κάθε είδους και δεν έχει εκδοθεί σχετική πράξη της Διοίκησης για την αποδέσμευση αυτή.

γ) Έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση ή οριστική διοικητική πράξη αποζημίωσης για απαλλοτρίωση ή ρυμοτομικό βάρος ή δέσμευση κάθε είδους και δεν έχει καταβληθεί η αποζημίωση μετά από ένα (1) έτος από το έτος έκδοσης της παραπάνω απόφασης.

Οι παραπάνω απαλλαγές ή μειώσεις από τον Εν.ΦΙ.Α. λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της πλήρους αποζημίωσης σχετικά με τα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί των ακινήτων.

**6.5. Υπολογισμός του κύριου φόρου στα δικαιώματα επί των κτισμάτων.**

Ο κύριος φόρος που αναλογεί στα δικαιώματα επί των κτισμάτων υπολογίζεται με βάση τη γεωγραφική θέση, την επιφάνεια, τη χρήση, την παλαιότητα, τον όροφο και τον αριθμό προσόψεων του κτίσματος.

Ειδικότερα:

α) **Η γεωγραφική θέση** **του κτίσματος** προσδιορίζει την τιμή ζώνης, στην οποία υπάγεται αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982 (Α΄ 43) και των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ’ εξουσιοδότησή του. Ανάλογα με την τιμή ζώνης που ισχύει την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, γίνεται κατάταξη του κτίσματος σε αντίστοιχη φορολογική ζώνη (Φ.Ζ.).

β) **Η επιφάνεια** υπολογίζεται σε τετραγωνικά μέτρα.

γ) Προκειμένου για **ειδικά κτίρια**, η επιφάνεια απομειώνεται με την εφαρμογή Συντελεστή Απομείωσης Επιφανείας (Σ.Α.Ε.). Ως ειδικά κτίρια θεωρούνται εκείνα που ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και με τις προϋποθέσεις που ορίζονται σε αυτή (π.χ. ειδικά κτίρια αγροτικής χρήσης).

δ) **Η χρήση των χώρων του κτίσματος διακρίνεται σε κύρια και βοηθητική**. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται η διάκριση των χώρων σε κύρια και βοηθητική σχετικά με την επιβολή του Εν.Φ.Ι.Α.

ε) **Η παλαιότητα του κτίσματος** προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ του έτους φορολογίας και του έτους έκδοσης της νεώτερης οικοδομικής άδειας. Αν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια, ως έτος έκδοσής της λαμβάνεται το έτος κατασκευής το οποίο προκύπτει από δημόσιο έγγραφο. Αν το έτος κατασκευής δεν προκύπτει από δημόσιο έγγραφο ή από τη δήλωση στοιχείων ακινήτων, ως έτος έκδοσης της άδειας λαμβάνεται το έτος κατά το οποίο δηλώθηκε το κτίσμα με την υποβολή προς τη Φορολογική Διοίκηση της δήλωσης στοιχείων ακινήτων.

στ) Ο **συντελεστής ορόφου** και ο **αριθμός των προσόψεων** του κτίσματος προσδιορίζονται από την πραγματική κατάσταση του κτιρίου.

Με βάση τα παραπάνω κριτήρια υπολογίζεται ο κύριος φόρος που καθορίζεται από τους εξής συντελεστές:

**α) Βασικός Φόρος (Β.Φ.) ανά φορολογική ζώνη (Φ.Ζ.),** όπως αυτή αντιστοιχεί στην τιμή ζώνης, σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Τιμή Ζώνης (€/μ2) | Φ.Ζ. | Βασικός Φόρος (Β.Φ.)  (€/μ2) |
| 0- 500 | 1 | 2,00 |
| 501 - 750 | 2 | 2,80 |
| 751-1.000 | 3 | 2,90 |
| 1.001-1.500 | 4 | 3,70 |
| 1.501-2.000 | 5 | 4,50 |
| 2.001-2.500 | 6 | 6,00 |
| 2.501-3.000 | 7 | 7,60 |
| 3.001-3.500 | 8 | 9,20 |
| 3.501-4.000 | 9 | 9,50 |
| 4.001-4.500 | 10 | 11,10 |
| 4.501-5.000 | 11 | 11,30 |
| 5.001 και άνω | 12 | 13,00 |

Κτίσματα εντός ή εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού, για τα οποία δεν έχει καθοριστεί τιμή ζώνης, εντάσσονται στην κατώτερη τιμή ζώνης της Δημοτικής Ενότητας στην οποία βρίσκονται. Αν δεν έχουν καθοριστεί τιμές ζώνης στη Δημοτική Ενότητα, εντάσσονται στην κατώτερη τιμή ζώνης του οικείου Δήμου και, αν δεν έχουν καθοριστεί τιμές ζώνης στο Δήμο, εντάσσονται στην κατώτερη τιμή ζώνης της οικείας Περιφερειακής Ενότητας.

β) Συντελεστής Παλαιότητας Κτίσματος (Σ.Π.Κ.), σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί:

|  |  |
| --- | --- |
| Παλαιότητα | Συντελεστής Παλαιότητας Κτίσματος  (Σ.Π.Κ.) |
| 26 έτη και άνω | 1,00 |
| 20 έως και 25 έτη | 1,05 |
| 15 έως και 19 έτη | 1,10 |
| 10 έως και 14 έτη | 1,15 |
| 5 έως και 9 έτη | 1,20 |
| Μέχρι και 4 έτη | 1,25 |

Για τα κτίρια που ανεγέρθηκαν προ του 1930 εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας 0,8, ενώ για τα κτίρια με παλαιότητα άνω των εκατό (100) ετών εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας 0,60.

**γ) Συντελεστής Απομείωσης Επιφάνειας (Σ.Α.Ε.) κτίσματος**, προκειμένου για κύριους χώρους ειδικών κτιρίων, ο οποίος εφαρμόζεται ανά κλιμάκιο επιφάνειας στο οποίο αντιστοιχεί, σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί:

|  |  |
| --- | --- |
| Κλιμάκιο Επιφάνειας (μ2) | Συντελεστής Απομείωσης Επιφάνειας  (Σ.Α.Ε.) |
| 0 − 500 | 1,00 |
| 500,01 − 1.500 | 0,80 |
| 1.500,01 − 3.000 | 0,75 |
| 3.000,01 − 5.000 | 0,65 |
| 5.000,01−10.000 | 0,55 |
| 10.000,01 − 25.000 | 0,45 |
| 25.000,01− 50.000 | 0,35 |
| 50.000,01 και άνω | 0,25 |

**δ) Συντελεστής Ορόφου (Σ.Ο.)**, ο οποίος εφαρμόζεται για τον όροφο στον οποίο βρίσκεται το κτίσμα, σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί:

|  |  |
| --- | --- |
| Όροφος | Συντελεστής Ορόφου (Σ.Ο.) |
| Υπόγειο | 0,98 |
| Ισόγειο και 1ος | 1,00 |
| 2ος και 3ος | 1,01 |
| 4ος και 5ος | 1,02 |
| 6ος και άνω | 1,03 |

Σε περίπτωση που το κτίσμα εκτείνεται σε περισσότερους από έναν ορόφους, ως Συντελεστής Ορόφου λαμβάνεται εκείνος του υψηλότερου ορόφου. Συντελεστής Ορόφου δεν εφαρμόζεται στα ειδικά κτίρια και τις μονοκατοικίες.

**ε) Προκειμένου για μονοκατοικία**, εφαρμόζεται Συντελεστής Μονοκατοικίας (Σ.Μ.), ο οποίος ορίζεται σε 1,02.

**στ) Συντελεστής Πρόσοψης (Σ.Π.)**, ο οποίος ορίζεται σε 1 για μηδενικό αριθμό προσόψεων, σε 1,01 για κτίρια με μία πρόσοψη και σε 1,02 για κτίρια με δύο ή περισσότερες προσόψεις. Ο συντελεστής πρόσοψης δεν εφαρμόζεται στους βοηθητικούς χώρους και στα ειδικά κτίρια.

ζ) Συντελεστής Βοηθητικών Χώρων (Σ.Β.Χ.), ο οποίος ορίζεται σε 0,1.

**η) Συντελεστής Ημιτελών Κτισμάτων (Σ.Η.Κ.)**, ο οποίος ορίζεται σε 0,4 και εφαρμόζεται στα ημιτελή κτίσματα, ανεξαρτήτως σταδίου κατασκευής, που: α) δεν είχαν ποτέ ηλεκτροδοτηθεί και είναι κενά ή β) ηλεκτροδοτούνται με εργοταξιακό ηλεκτρικό ρεύμα, δεν είχαν ποτέ άλλη παροχή ρεύματος πλην της εργοταξιακής και είναι κενά.

**θ) Συντελεστής Ειδικών Κτιρίων (Σ.Ε.Κ.)**, ο οποίος ορίζεται σε 0,5. Ο συντελεστής ειδικών κτιρίων δεν εφαρμόζεται όταν χρησιμοποιείται ο συντελεστής βοηθητικών χώρων. Για τα ειδικά κτίρια αγροτικής χρήσης, ο συντελεστής ειδικών κτιρίων και ο συντελεστής βοηθητικών χώρων ορίζεται σε μηδέν (0).

**6.6. Διαδικασία υπολογισμού του κύριου φόρου για τα δικαιώματα πάνω στα κτίσματα**

**α. Ο κύριος φόρος για τα δικαιώματα επί των κτισμάτων, εκτός των ειδικών κτιρίων**, ισούται με το γινόμενο της επιφάνειας, του βασικού φόρου, του συντελεστή παλαιότητας κτίσματος, του συντελεστή ορόφου ή μονοκατοικίας, του συντελεστή πρόσοψης, του συντελεστή βοηθητικών χώρων και του συντελεστή ημιτελούς κτίσματος, κατά περίπτωση, ως εξής:

|  |
| --- |
| Φόρος = Επιφάνεια κτίσματος (μ2) x ΒΦ x ΣΠΚ x ΣΟ ή ΣΜ x ΣΠ x ΣΒΧ (όπου εφαρμόζεται ) x ΣΗΚ (όπου εφαρμόζεται) |

**β. Προκειμένου για τα ειδικά κτίρια της περίπτωσης γ πιο πάνω,** ο κύριος φόρος ισούται με το γινόμενο της επιφάνειας, του βασικού φόρου, του συντελεστή ειδικών κτιρίων, του συντελεστή παλαιότητας κτίσματος, του συντελεστή απομείωσης επιφάνειας, του συντελεστή βοηθητικών χώρων και του συντελεστή ημιτελούς κτίσματος, κατά περίπτωση, ως εξής:

|  |
| --- |
| Φόρος = Επιφάνεια κτίσματος (μ2) x ΒΦ x ΣΕΚ x ΣΠΚ x ΣΑΕ x ΣΒΧ (όπου εφαρμόζεται) x ΣΗΚ (όπου εφαρμόζεται) |

Παράδειγμα υπολογισμού του κύριου φόρου για τα κτίσματα

Ο κυρ-Βαγγέλης την 1η Ιανουαρίου 2015 έχει στην κατοχή του ένα διαμέρισμα 200 τ.μ. με τιμή ζώνης 1.900 ευρώ. Η άδεια έναρξης των εργασιών της οικοδομής ήταν 15.3.2004. Το διαμέρισμα βρίσκεται στον 2ο όροφο της οικοδομής και έχει μία μόνο πρόσοψη.

**Ζητείται** να υπολογισθεί ο κύριος φόρος (Εν.Φ.Ι.Α.)

Λύση

Από τα δεδομένα του παραδείγματός μας και με βάση τους παραπάνω πίνακες, προκύπτουν τα εξής:

Επιφάνεια =200 τ.μ., Τιμή Ζώνης (Τ.Ζ.) = 1.900 ευρώ και Β.Φ=4,50.

Η ημερομηνία άδειας= 2004 άρα, Σ.Π.Κ. = 1,15 2ος όροφος, άρα Σ.Ο.= 1,01 και Σ.Π.=1,01

Με βάση τα δεδομένα αυτά, ο κύριος φόρος υπολογίζεται ως εξής:

Κύριος φόρος = 200 τ.μ.\*4,50\*1,15\*1,01\*1,01=1.055,80 ευρώ.

**6.6*.* Υπολογισμός του κύριου φόρου για τα οικόπεδα και τα γήπεδα**

Ο κύριος φόρος που αναλογεί στα δικαιώματα πάνω στα γήπεδα εντός σχεδίου πόλης ή οικισμού (οικόπεδα) ή των γηπέδων εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού (γήπεδα) υπολογίζεται σύμφωνα με τα επόμενα:

1. Ειδικότερα, για τα οικόπεδα:

**α) Το οικόπεδο εντάσσεται σε φορολογική ζώνη** και προσδιορίζεται συντελεστής φόρου (Σ.Φ.) με βάση τη μοναδιαία αξία του οικοπέδου, σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Μοναδιαία αξία (€/μ2) | Φ.Ζ. | Συντελεστής φόρου (€/μ2) |
| 0,01 − 2,00  2,01 − 4,00  4,01 − 6,00  6,01 − 10,00  10,01 − 14,00  14,01 − 20,00  20,01 − 50,00  50,01 − 75,00  75,01 − 100,00  100,01 − 150,00  150,01 − 200,00  200,01 − 300,00  300,01 − 400,00  400,01 − 500,00  500,01 − 600,00  600,01 − 700,00  700,01 − 800,00  800,01 − 900,00  900,01 − 1.000,00  1.000,01−1.500,00  1.500,01−2.000,00 2.000,01 − 3.000,00  3.000,01 − 4.000,00  4.000,01−5.000,00 5.000,01 και πάνω | 01  02  03  04  05  06  07  08  09  10  11  12  13  14  15  16  17  18  19  20  21  22  23  24  25 | 0,003  0,006  0,010  0,015  0,023  0,030  0,060  0,120  0,150  0,200  0,300  0,450  0,600  0,800  1,000  1,300  1,500  1,700  1,900  2,500  3,000  4,000  6,000  7,500  9,000 |

**β) Η Μοναδιαία Αξία του οικοπέδου ανά τετραγωνικό μέτρο** είναι ο λόγος της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου προς τη συνολική επιφάνειά του.

**γ) Η φορολογητέα αξία του οικοπέδου ισούται** με το γινόμενο του συντελεστή οικοπέδου, της συνολικής τιμής εκκίνησης του οικοπέδου, του συντελεστή πρόσοψης και της επιφάνειας του οικοπέδου. Για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας, εφαρμόζονται τα εξής:

αα) Ο συντελεστής οικοπέδου (Σ.Οικ.), η συνολική τιμή εκκίνησης του οικοπέδου, καθώς και ο συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου (Σ.Α.Ο.), για τον υπολογισμό της συνολικής τιμής εκκίνησης του οικοπέδου, λαμβάνονται όπως ορίζονται κάθε φορά στις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ’ εξουσιοδότηση του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, ανεξάρτητα αν ο συντελεστής δόμησης που ισχύει για τα ακίνητα είναι διαφορετικός από το Σ.Α.Ο. Αν το οικόπεδο είναι δεσμευμένο για κοινωφελή χρήση, ο Σ.Α.Ο. είναι ίσος με το συντελεστή δόμησης του Οικοδομικού Τετραγώνου, όπως έχει καθοριστεί με προεδρικό διάταγμα.

**ββ)** Αν το οικόπεδο βρίσκεται σε περιοχή, στην οποία δεν έχουν καθοριστεί με τις αποφάσεις που αναφέραμε παραπάνω, **συντελεστής οικοπέδου (Σ.Οικ.), συνολική τιμή εκκίνησης του οικοπέδου και συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου (Σ.Α.Ο.),** λαμβάνονται οι χαμηλότεροι Σ.Οικ., συνολική τιμή εκκίνησης του οικοπέδου και Σ.Α.Ο. της ζώνης με τη χαμηλότερη τιμή ζώνης της οικείας Δημοτικής Ενότητας, όπως ορίζονται κάθε φορά στις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ’ εξουσιοδότηση του άρθρου 41 του ν.1249/1982. Αν δεν έχουν καθοριστεί τέτοιες ζώνες και τέτοιοι συντελεστές στη Δημοτική Ενότητα, λαμβάνονται οι κατώτερες αντίστοιχες τιμές του οικείου Δήμου, και, αν δεν έχουν καθοριστεί ούτε στο Δήμο, λαμβάνονται οι κατώτερες αντίστοιχες τιμές της οικείας Περιφερειακής Ενότητας.

**γγ) Ανάλογα με την πρόσοψη** εφαρμόζεται Συντελεστής Πρόσοψης (Σ.Π.), ως εξής: 1,00 για πρόσοψη σε μια μόνο οδό, 1,08 για προσόψεις σε δύο ή περισσότερες οδούς ή σε οδό και πλατεία και 0,80, αν δεν υπάρχει πρόσοψη σε οδό.

**δ)** **Οικόπεδα**, τα οποία είναι επιφάνειες που χρησιμοποιούνται για τον **ελλιμενισμό αεροσκαφών**, με εξαίρεση τις επιφάνειες που χρησιμοποιούνται για τον ελλιμενισμό αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης ή είναι λωρίδες γης, στις οποίες βρίσκονται σιδηροτροχιές ή οικόπεδα έδρασης πύργων και γραμμών μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας, ή βρίσκονται εντός Ειδικών Σχεδίων Χωρικής Ανάπτυξης Δημοσίων Ακινήτων ή εντός Σχεδίου Ολοκληρωμένης Ανάπτυξης ή βρίσκονται εντός των ορίων των Βιομηχανικών Περιοχών (που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 4458/1965 (Α’ 33)) των Βιομηχανικών Επιχειρηματικών Περιοχών (που ορίζονται από τα άρθρα 1 και 29 του ν. 2545/1997 (Α΄ 254)) ή Επιχειρηματικών Πάρκων (που ορίζονται από το άρθρο 41 του ν.3982/2011 (Α΄ 143)), εντάσσονται στην πρώτη φορολογική ζώνη, δηλ. τρία (3) ευρώ το στρέμμα.

**ε) Αν στο οικόπεδο υπάρχει κτίσμα**, η επιφάνεια του οικοπέδου για την οποία επιβάλλεται ο κύριος φόρος ισούται με το υπόλοιπο της συνολικής επιφάνειας αφού αφαιρεθεί η επιφάνεια του οικοπέδου, η οποία αναλογεί **στο συντελεστή αξιοποίησης του οικοπέδου**, με βάση τη δόμηση η οποία έχει πραγματοποιηθεί στο οικόπεδο, ως εξής:

|  |
| --- |
| Επιφάνεια οικοπέδου για την οποία επιβάλλεται Εν.Φ.Ι.Α. όταν υπάρχει κτίσμα = συνολική επιφάνεια οικοπέδου – επιφάνεια οικοπέδου που αναλογεί στο Σ.Α.Ο. με βάση τη δόμηση που έχει πραγματοποιηθεί |

**Για τον Συντελεστή Αξιοποίησης Οικοπέδου (Σ.Α.Ο.)** που εφαρμόζεται ισχύουν όσα ορίζονται στην περίπτωση γ΄ (αα), με εξαίρεση την περίπτωση που το κτίσμα έχει ηλικία εκατό (100) ετών ή μεγαλύτερη, οπότε θεωρείται ότι ο Σ.Α.Ο. έχει εξαντληθεί.

**στ) Ο κύριος φόρος ισούται** με το γινόμενο της επιφάνειας και του συντελεστή φόρου, ως εξής:

|  |
| --- |
| Φόρος = Επιφάνεια οικοπέδου (μ2) x ΣΦ. |

**2. Ειδικότερα, για** **τα γήπεδα**, ο κύριος φόρος προκύπτει από το Βασικό Συντελεστή Φορολογίας **(Β.Σ.Φ.)** που καθορίζεται σε **0,001 του ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο (1 ευρώ ανά στρέμμα)** με την εφαρμογή των συντελεστών θέσης, χρήσης, άρδευσης, απαλλοτρίωσης και του συντελεστή ύπαρξης κατοικίας, κατά περίπτωση, ως εξής:

**α) Συντελεστής Θέσης (Σ.Θ.)**, ο οποίος ορίζεται ανάλογα με τη θέση που αντιστοιχεί στην ελάχιστη Αρχική Βασική Αξία (Α.Β.Α.) της Δημοτικής Ενότητας στην οποία ανήκει το γήπεδο, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

|  |  |
| --- | --- |
| Αρχική Βασική Αξία (Α.Β.Α.) (€/μ2) | Συντελεστής Θέσης (Σ.Θ.) |
| 0,1 − 0,49  0,5 − 0,99  1 − 1,99  2 − 2,99  3 − 4,99  5 − 6,99  7 − 9,99  10 − 14,99  15 − 19,99  20 και πάνω | 1,0  1,1  1,2  1,3  1,5  1,7  2,0  2,3  2,5  3,0 |

**Η ελάχιστη Αρχική Βασική Αξία (Α.Β.Α.)** λαμβάνεται όπως ορίζεται κάθε φορά στις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ’ εξουσιοδότηση του άρθρου 41Α του ν.1249/1982.

**β) Συντελεστής Χρήσης (Σ.Χ.)**, ο οποίος ορίζεται ανάλογα με τη χρήση του γηπέδου, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

|  |  |
| --- | --- |
| Χρήση γηπέδου | Συντελεστής Χρήσης (Σ.Χ.) |
| Δάσος ή δασική έκταση  Βοσκότοπος/Χέρσες μη καλλιεργήσιμες εκτάσεις  Καλλιέργειες (μονοετείς ή δενδροκαλλιέργειες /Αγρανάπαυση καλλιεργήσιμων εκτάσεων)  Μεταλλείο − Λατομείο  Υπαίθρια Έκθεση/Χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων και αναψυχής | 0,1  0,5  2,0  5,0  8,0 |

γ) Συντελεστής Άρδευσης (Σ.Αρ.), ο οποίος ορίζεται σε 1,1.

δ) Συντελεστής Απαλλοτρίωσης, (Σ.Απ.), ο οποίος ορίζεται σε 0,75.

**ε) Συντελεστής Κατοικίας (Σ.Κ.)**, ο οποίος ορίζεται ίσος με 5, αν υπάρχει κατοικία εντός του γηπέδου.

Αν ο φορολογούμενος, ο ή η σύζυγος και τα εξαρτώμενα, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τέκνα της οικογένειάς του, δεν έχουν εμπράγματα δικαιώματα σε άλλη κατοικία, σύμφωνα με τη δήλωση στοιχείων ακινήτων και τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, και η κατοικία που υπάρχει στο γήπεδο έχει επιφάνεια κύριων χώρων μικρότερη των εκατόν πενήντα τετραγωνικών μέτρων (150 μ2), ο συντελεστής κατοικίας δεν εφαρμόζεται. Ο συντελεστής κατοικίας εφαρμόζεται στη συνολική επιφάνεια του γηπέδου, χωρίς να αφαιρείται η επιφάνεια του κτίσματος. Αν το γήπεδο έχει επιφάνεια πάνω από δέκα χιλιάδες τετραγωνικά μέτρα (10.000 μ2), ο συντελεστής εφαρμόζεται μέχρι και τις δέκα χιλιάδες τετραγωνικά μέτρα.

**στ) Ο κύριος φόρος ισούται με το γινόμενο** της επιφάνειας του γηπέδου, του βασικού συντελεστή φορολογίας, του συντελεστή θέσης, του συντελεστή χρήσης, του συντελεστή άρδευσης, του συντελεστή απαλλοτρίωσης, και του συντελεστή κατοικίας, όπως προβλέπεται, ως εξής:

|  |
| --- |
| Φόρος = Επιφάνεια γηπέδου (μ2) x ΒΣΦ x ΣΘ x ΣΧ x ΣΑρ. x ΣΑπ. (όπου εφαρμόζεται) x ΣΚ (όπου εφαρμόζεται). |

**ζ) Ειδικά, για γήπεδα εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού**, τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τον ελλιμενισμό αεροσκαφών, με εξαίρεση τις επιφάνειες που χρησιμοποιούνται για τον ελλιμενισμό αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης, ή είναι λωρίδες γης στις οποίες βρίσκονται σιδηροτροχιές, ή εδαφοτεμάχια έδρασης πύργων και γραμμών μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας, ή βρίσκονται εντός Ειδικών Σχεδίων Χωρικής Ανάπτυξης Δημοσίων Ακινήτων (του ν. 3986/2011) ή εντός Σχεδίου Ολοκληρωμένης Ανάπτυξης (του ν. 4062/2012), ή βρίσκονται εντός των ορίων των Βιομηχανικών Περιοχών (που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 4458/1965) ή εντός των Βιομηχανικών Επιχειρηματικών Περιοχών (των άρθρων 1 και 29 του ν. 2545/ 1997) ή εντός Επιχειρηματικών Πάρκων (του άρθρου 41 του ν. 3982/2011), ο κύριος φόρος ισούται με το γινόμενο της επιφάνειας του γηπέδου επί το βασικό συντελεστή φορολογίας.

*Παράδειγμα υπολογισμού του κύριου φόρου σε γήπεδα*

Ο κύρ-Βαγγέλης έχει μια εδαφική έκταση (γήπεδο) 15 στρεμμάτων που βρίσκεται σε περιοχή όπου η ελάχιστη Αρχική Βασική Αξία (Α.Β.Α.) της Δημοτικής Ενότητας ειναι 7,77 ευρώ/τ.μ., βρίσκεται σε αγρανάπαυση και είναι μη αρδευόμενη.

**Ζητείται**: Να υπολογισθεί ο κύριος φόρος για το γήπεδο αυτό (δηλαδή, για τη συγκεκριμένη αυτή εδαφική έκταση).

Λύση

Από τα δεδομένα του παραδείγματός μας προκύπτουν:

Επιφάνεια = 15.000 τ.μ. άρα Βασικός Συντελεστής Φορολογίας (Β.Σ.Φ.) = 0,001 ευρώ.

Αρχική Βασική Αξία (Α.Β.Α.) = 7,77 ευρώ/τ.μ. Συντελεστής Θέσης (Σ.Θ.) = 2.

Χρήση γηπέδου = αγρανάπαυση, άρα, Συντελεστής Χρήσης (Σ.Χ.) = 2.

Με βάση τα δεδομένα αυτά, για τον υπολογισμό του κύριου φόρου του γηπέδου αυτού θα έχουμε:

Κύριος φόρος γηπέδου = Επιφάνεια (σε τ.μ.) \*(Β.Σ.Φ.)\*(Σ.Θ.)\*(Σ.Χ.) δηλαδή,

= 15.000 τ.μ. \* 0,001 \*2 \* 2 = **60 ευρώ**.

**6.7. Υπολογισμός του συμπληρωματικού φόρου**

Στην αξία των εμπραγμάτων δικαιωμάτων της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας, επιβάλλεται συμπληρωματικός Εν.Φ.Ι.Α., ο οποίος διαφοροποιείται ανάλογα με το εάν το πρόσωπο πάνω στο οποίο επιβάλλεται είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και υπολογίζεται, σύμφωνα με τα παρακάτω.

**Για κάθε φυσικό πρόσωπο** ο συμπληρωματικός φόρος επιβάλλεται και υπολογίζεται στο μέρος της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων σύμφωνα με τα κλιμάκια και τους συντελεστές του παρακάτω πίνακα:

|  |  |
| --- | --- |
| ΚΛΙΜΑΚΙΟ (€) | Συντελεστής |
| 0,01 − 300.000  300.000,01 − 400.000  400.000,01 − 500.000  500.000,01 − 600.000  600.000,01 − 700.000  700.000,01 − 800.000  800.000,01 − 900.000  900.000,01 − 1.000.000  Υπερβάλλον | 0,0%  0,1%  0,2%  0,3%  0,6%  0,7%  0,8%  0,9%  1,0% |

Να σημειώσουμε ότι στη συνολική αξία των πιο πάνω δικαιωμάτων δεν συνυπολογίζεται η αξία των δικαιωμάτων επί των γηπέδων εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού. Επίσης, στην πιο πάνω συνολική αξία δεν συνυπολογίζεται η αξία των δικαιωμάτων επί των κτιρίων που είναι προγενέστερα των εκάστοτε τελευταίων εκατό (100) ετών και τα οποία, έχουν χαρακτηριστεί ως ιστορικά διατηρητέα μνημεία ή ως έργα τέχνης, καθώς και των τυχόν αναλογούντων σε αυτά ποσοστών των επί των γηπέδων ή οικοπέδων στα οποία βρίσκονται.

**Για κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ο συμπληρωματικός Εν.Φ.Ι.Α.** επιβάλλεται και υπολογίζεται στη συνολική αξία των δικαιωμάτων (πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας κ.λπ.) και ισούται με το πέντε τοις χιλίοις (5‰).

**Προσοχή**, στη συνολική αυτή αξία δεν συμπεριλαμβάνεται, για τον υπολογισμό του συμπληρωματικού Εν.Φ.Ι.Α.:

**α) η αξία των δικαιωμάτων σε ακίνητα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων** που απαλλάσσονται και κατά το μέρος της οριζόμενης απαλλαγής που αναφέραμε παραπάνω **β) η αξία των δικαιωμάτων σε** κτίσματα καθώς και σε οικόπεδα και γήπεδα εφόσον αυτά ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση κάθε είδους επιχειρηματικής δραστηριότητας, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών. Ειδικά, για τα Ν.Π.Δ.Δ. και τα Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, και τις Ανώνυμες Εταιρείες Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία (Α.Ε.Ε.Α.Π.) ο συμπληρωματικός Εν.Φ.Ι.Α. ισούται με δύο και μισό τοις χιλίοις (2,5‰) επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων για τα ακίνητα που δεν ιδιοχρησιμοποιούν.

Παράδειγμα υπολογισμού του συμπληρωματικού και συνολικού φόρου (Εν.Φ.Ι.Α.)

Ο κυρ-Βαγγέλης την 1η Ιανουαρίου 2014 έχει στην κατοχή του ένα διαμέρισμα 200 τ.μ. με τιμή ζώνης 1.900 ευρώ. Η άδεια έναρξης των εργασιών της οικοδομής ήταν 15.3.2003. Το διαμέρισμα βρίσκεται στον 2ο όροφο της οικοδομής και έχει μία μόνο πρόσοψη. Έχει επίσης, στην κατοχή του μια εδαφική έκταση (γήπεδο) 15 στρεμμάτων που βρίσκεται σε περιοχή όπου η ελάχιστη Αρχική Βασική Αξία (Α.Β.Α.) της Δημοτικής Ενότητας ειναι 7,77 ευρώ/τ.μ., βρίσκεται σε αγρανάπαυση και είναι μη αρδευόμενη.

**Ζητείται:** (α) Να υπολογισθεί ο συμπληρωματικός φόρος του κυρ-Βαγγέλη,

και (β) Να υπολογισθεί ο συνολικός φόρος Εν.Φ.Ι.Α. του κυρ-Βαγγέλη.

Λύση

(α) Υπολογισμός κύριου φόρου για τα κτίσματα

Από τα δεδομένα του παραδείγματός μας και με βάση τους παραπάνω πίνακες, προκύπτουν τα εξής:

Επιφάνεια =200 τ.μ., Τιμή Ζώνης (Τ.Ζ.) = 1.900 ευρώ και Β.Φ=4,50.

Η ημερομηνία άδειας= 2004 άρα, Σ.Π.Κ. = 1,15 2ος όροφος, άρα Σ.Ο.= 1,01 και Σ.Π=1,01.

Με βάση τα δεδομένα αυτά, ο κύριος φόρος υπολογίζεται ως εξής:

Κύριος φόρος = 200 τ.μ.\*4,50\*1,15\*1,01\*1,01=1.055,80 ευρώ.

(β) Υπολογισμός κύριου φόρου σε γήπεδα

Από τα δεδομένα του παραδείγματός μας προκύπτουν:

Επιφάνεια = 15.000 τ.μ. άρα Βασικός Συντελεστής Φορολογίας (Β.Σ.Φ.) = 0,001 ευρώ.

Αρχική Βασική Αξία (Α.Β.Α.) = 7,77 ευρώ/τ.μ. Συντελεστής Θέσης (Σ.Θ.) = 2.

Χρήση γηπέδου = αγρανάπαυση, άρα, Συντελεστής Χρήσης (Σ.Χ.) = 2.

Με βάση τα δεδομένα αυτά, για τον υπολογισμό του κύριου φόρου του γηπέδου αυτού θα έχουμε:

Κύριος φόρος γηπέδου = Επιφάνεια (σε τ.μ.) \*(Β.Σ.Φ.)\*(Σ.Θ.)\*(Σ.Χ.) δηλαδή,

= 15.000 τ.μ. \* 0,001 \*2 \* 2 = **60 ευρώ**.

(γ) Υπολογισμός του συμπληρωματικού φόρου του κυρ-Βαγγέλη.

Διαμέρισμα 200 τ.μ. \* 1.900 Τ.Ζ. = 380.000 ευρώ = αντικειμενική αξία.

Αντικειμενική αξία 380.000 – Αφορολόγητο 300.000 = Υπόλοιπο 80.000 ευρώ

Συμπληρωματικός φόρος = 80.000 \* 0,1% = 80 ευρώ.

**(δ)** Υπολογισμός του συνολικού φόρου Εν.Φ.Ι.Α. του κυρ-Βαγγέλη

Κύριος φόρος διαμερίσματος 1.055,80 ευρώ

Κύριος φόρος γηπέδου (εδαφικής έκτασης) 60,00

Συμπληρωματικός φόρος 80,00

Συνολικός φόρος (Εν.Φ.Ι.Α.) του κυρ-Βαγγέλη **1.195,80** ευρώ

**6.8. Προσδιορισμός Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων και χρόνος υποβολής δήλωσης**

Ο Εν.Φ.Ι.Α. προσδιορίζεται με πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση.

**Για τον προσδιορισμό του Εν.Φ.Ι.Α.. κάθε επόμενου του 2015 έτους**, λαμβάνεται η δήλωση Εν.Φ.Ι.Α. με τα στοιχεία των ακινήτων του προηγούμενου έτους με τις μεταβολές που επήλθαν. Για τη σύσταση, απόκτηση και κάθε άλλη μεταβολή στα εμπράγματα δικαιώματα επί των ακινήτων, από 1.1.2015 και εφεξής, ο φορολογούμενος υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων εντός **τριάντα (30) ημερών** από την ημέρα της σύστασης, απόκτησης και κάθε άλλης μεταβολής στα δικαιώματα αυτά.

**6.9. Χορήγηση εκπτώσεων και αναστολή πληρωμής φόρου**

Με πράξη της Φορολογικής Διοίκησης **χορηγείται έκπτωση πενήντα τοις εκατό (50%)** στον φορολογούμενο, τον ή την σύζυγο και τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του επί του Εν.Φ.Ι.Α. που βεβαιώθηκε στα παραπάνω πρόσωπα, αν διαπιστώνεται οικονομική αδυναμία πληρωμής της συνολικής οφειλής για το οικείο έτος. Η έκπτωση αυτή χορηγείται για τον οφειλόμενο Εν.Φ.Ι.Α. κάθε έτους, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) το συνολικό φορολογητέο οικογενειακό εισόδημα του προηγούμενου φορολογικού έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε., δεν υπερβαίνει τις **εννέα χιλιάδες (9.000) ευρώ**, προσαυξημένο κατά **χίλια (1.000) ευρώ** για τον ή την σύζυγο και κάθε εξαρτώμενο μέλος,

β) το σύνολο της επιφάνειας των κτισμάτων στα οποία κατέχουν δικαιώματα (πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας κ.λπ.), ο υπόχρεος δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ο ή η σύζυγος και τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του, λαμβανομένου υπόψη του ποσοστού συνιδιοκτησίας, **δεν υπερβαίνει τα εκατόν πενήντα τετραγωνικά μέτρα (150 μ2)** και

γ) ο φορολογούμενος, ο ή η σύζυγος και τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος.

Η παραπάνω έκπτωση ανέρχεται σε ποσοστό **εκατό τοις εκατό (100%)**, εφόσον πληρούνται **σωρευτικά** οι εξής προϋποθέσεις:

**α) Το συνολικό φορολογητέο οικογενειακό εισόδημα του προηγούμενου φορολογικού έτους**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. δεν υπερβαίνει τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, προσαυξημένο κατά χίλια (1.000) ευρώ για τον ή την σύζυγο και κάθε εξαρτώμενο μέλος,

**β) το σύνολο της επιφάνειας των κτισμάτων** **στα οποία κατέχουν δικαιώματα** (πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας, κ.λπ.), ο υπόχρεος δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ο ή η σύζυγος και τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του, λαμβανομένου υπόψη του ποσοστού συνιδιοκτησίας, δεν υπερβαίνει τα εκατόν πενήντα τετραγωνικά μέτρα (150 μ2),

**γ)** ο φορολογούμενος, ο ή η σύζυγος και τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του δεν έχουν ή δεν ευθύνονται με **ληξιπρόθεσμες οφειλές** που δεν έχουν ρυθμιστεί προς το Δημόσιο και τα Ασφαλιστικά Ταμεία και

**δ)** ο φορολογούμενος, ο ή η σύζυγος ή οποιοδήποτε από τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του έχει αναπηρία σε ποσοστό ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω.

Να σημειώσουμε εδώ ότι με πράξη της Φορολογικής Διοίκησης μπορεί να χορηγείται αναστολή πληρωμής του φόρου σε νομικά πρόσωπα. Η αναστολή πληρωμής χορηγείται για τον οφειλόμενο Εν.Φ.Ι.Α. ενός έτους και μπορεί να επαναχορηγηθεί μέχρι τρεις φορές εντός διαστήματος δέκα (10) ετών από τη χορήγηση της πρώτης αναστολής. Για τη χορήγησή της πρέπει να πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

**α) ο συνολικός κύκλος εργασιών** του νομικού προσώπου, κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. **δεν υπερβαίνει το** **δεκαπλάσιο του συνολικού φόρου**,

β) ο συνολικός κύκλος εργασιών, όπως ορίζεται πιο πάνω, έχει παρουσιάσει μείωση άνω του τριάντα τοις εκατό (30%) σε σχέση με το προηγούμενο προς αυτό φορολογικό έτος, και

γ) ο συνολικός κύκλος εργασιών λαμβάνεται όπως προκύπτει μετά από έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης, ο οποίος διενεργείται υποχρεωτικά μέσα σε τρεις (3) μήνες από την υποβολή της σχετικής αίτησης.

**6.9. Πληρωμή του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων**

Ο Εν.Φ.Ι.Α. καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του **επόμενου μήνα** από την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου, ή σε ισόποσες μηνιαίες δόσεις, καθεμιά από τις οποίες δεν μπορεί να είναι μικρότερη των δέκα (10) ευρώ, και από τις οποίες η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου και η τελευταία δόση καταβάλλεται **μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Δεκεμβρίου του ίδιου έτους**.

**7. Το Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (ΤΑΠ)**

Το τέλος ακίνητης περιουσίας επιβάλλεται επί της αξίας της ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται εντός της διοικητικής περιφέρειας των Δήμων και των Κοινοτήτων με συντελεστές που μπορεί να κυμαίνονται μεταξύ 0,25‰ και 0,35‰. Ο συντελεστής του τέλους καθορίζεται με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου και είναι ενιαίος για όλη τη διοικητική τους περιφέρεια. Το τέλος αυτό υπολογίζεται με βάση τις αντικειμενικές αξίες των ακινήτων, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση τις αντικειμενικές τιμές τους, που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών. Για τις περιοχές που ισχύει σήμερα το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη: α) για τα κτίσματα, μόνο η τιμή ζώνης (αντικειμενική αξία κτίσματος) και ο συντελεστής παλαιότητας, β) για τα οικόπεδα, μόνο η τιμή ζώνης (αντικειμενική αξία οικοπέδου) και ο συντελεστής οικοπέδου, όπως καθορίζονται και ισχύουν κάθε φορά με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών κατά τη διαδικασία του άρθρου 41 του ν. 1249/82 και του άρθρου 14 ν.1473/84.

Συντελεστής Παλαιότητας Κτίσματος (Σ.Π.Κ.), σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί:

|  |  |
| --- | --- |
| Παλαιότητα | Συντελεστής Παλαιότητας Κτίσματος  (Σ.Π.Κ.) |
| 26 έτη και άνω | 0,60 |
| 21 έως και 25 έτη | 0,65 |
| 16 έως και 20 έτη | 0,70 |
| 11 έως και 15 έτη | 0,75 |
| 6 έως και 10 έτη | 0,80 |
| Μέχρι και 5 έτη | 0,90 |

Το τέλος αυτό εισπράττεται από τη ΔΕΗ με το λογαριασμό ηλεκτρικού ρεύματος και αποδίδεται στους Δήμους και στις Κοινότητες.

**Παραδείγματα 1: φορολογίας κερδών Ο.Ε.**

**(με εταίρους φυσικά και ΜΗ φυσικά πρόσωπα)**

Στην ομόρρυθμη εταιρία ‘ΩΜΕΓΑ και ΣΙΑ’ Ο.Ε. που τηρεί: (α) απλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ (βιβλία β΄κατηγορίας) ή (β) διπλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ (δηλαδή γ΄ κατηγορίας βιβλία) συμμετέχουν ως εταίροι: η Α.Ε. ‘ΚΑΠΑ’ με ποσοστό συμμετοχής 60% και το φυσικό πρόσωπο Α. Νάκος με ποσοστό συμμετοχής 40%.

Κατά τη διαχειριστική χρήση 2013 πραγματοποιήθηκαν πραγματικά κέρδη 79.500 ευρώ και φορολογητέα 100.000 ευρώ.

Ζητείται: Να προσδιοριστεί ο φόρος που βαρύνει την Ο.Ε. και τα κέρδη που αναλογούν στους εταίρους.

**Λύση Παραδείγματος 1**

Α) Όταν τηρούνται απλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ

Κέρδη που φορολογούνται στο όνομα της Ο.Ε. και ο φόρος που αναλογεί

Φορολογητέα κέρδη 50.000\*26% = 13.000 ευρώ φόρος

» » 50.000\*33% = 16.500 » »

Σύνολο 100.000 29.500 » »

Κέρδη που αναλογούν στον ομόρρυθμο εταίρο Α. Νάκο:

Πραγματικά κέρδη 79.000-29.500 ευρώ φόρος= 50.000 ευρώ υπόλοιπα πραγματικά κέρδη μετά το φόρο.

50.000\*40%=20.000 ευρώ είναι τα κέρδη που αναλογούν στον κ. Νάκο και τα οποία δηλώνει στην ατομική του δήλωση χωρίς όμως να ξαναφορολογηθούν, αλλά καλύπτουν το ‘πόθεν έσχες’ του συγκεκριμένου εταίρου.

Κέρδη που αναλογούν στη εταιρία Α.Ε. ‘ΚΑΠΑ’

Τα υπόλοιπα πραγματικά κέρδη 50.000\*60% =30.000 ευρώ είναι τα κέρδη που αναλογούν στην εταιρία Α.Ε. ‘ΚΑΠΑ’ και τα οποία δηλώνει στη δική της φορολογική δήλωση (έντυπο Φ01) και τα οποία δεν ξαναφορολογούνται.

(β) Όταν τηρούνται διπλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ.

Κέρδη που φορολογούνται στο όνομα της Ο.Ε. και ο φόρος που αναλογεί

Φορολογητέα κέρδη 100.000\*26% = 26.000 ευρώ φόρος

Κέρδη που αναλογούν στον ομόρρυθμο εταίρο Α. Νάκο:

Πραγματικά κέρδη 79.000-26.000 ευρώ φόρος= 53.500 ευρώ υπόλοιπα πραγματικά κέρδη μετά το φόρο.

53.500\*40% (ποσοστό συμμετοχής) =21.400 ευρώ είναι τα κέρδη που αναλογούν στον Α. Νάκο. Το ποσό 21.400 ευρώ παραμένει στην Ο.Ε. ως ‘αποθεματικό’ ή ως υπόλοιπο κερδών εις νέο και δεν δηλώνεται στην ατομική δήλωση του Α. Νάκου. Για να δηλωθεί στην ατομική δήλωση (δηλαδή στο έντυπο Ε1) του εταίρου, θα πρέπει πρώτα να διανεμηθεί και να παρακρατηθεί από την Ο.Ε. ο φόρος 10%, οπότε το υπόλοιπο ποσό που απομένει (κατά το ποσοστό φυσικά 40%, που αναλογεί στον εταίρο Α. Νάκο) δηλώνεται στην ατομική του δήλωση χωρίς να ξαναφορολογηθεί, αλλά να καλύψει το πόθεν έσχες του εταίρου κ. Α. Νάκου.

Κέρδη που αναλογούν στη εταιρία Α.Ε. ‘ΚΑΠΑ’

Τα υπόλοιπα πραγματικά κέρδη 53.500\*60% (ποσοστό συμμετοχής) =32.100 ευρώ είναι τα κέρδη που αναλογούν στην εταιρία Α.Ε. ‘ΚΑΠΑ’, αλλά παραμένουν ως ‘αποθεματικό’ ή ως υπόλοιπο κερδών εις νέο στην Ο.Ε. Για να δηλωθούν ως κέρδη στην Α.Ε. ‘ΚΑΠΑ’ θα πρέπει πρώτα να διανεμηθούν και να παρακρατηθεί από την Ο.Ε. ο φόρος 10%, και από το υπόλοιπο ποσό που απομένει (και κατά το ποσοστό φυσικά 60%, που αναλογεί στην Α.Ε. ‘ΚΑΠΑ’) δηλώνεται στη δήλωση της Α.Ε. ‘ΚΑΠΑ’, χωρίς να ξαναφορολογηθεί, αλλά να εισπραχθεί και να καλύψει τις οικονομικές ανάγκες της εταιρίας ‘ΚΑΠΑ Α.Ε.’ Φυσικά η Α.Ε. ‘ΚΑΠΑ’ αφαιρεί το φόρο 10% των κερδών που διανέμει το 10%, αναλογικά, από το φόρο της Ο.Ε.και τα οποία δηλώνει στη δική της φορολογική δήλωση (έντυπο Φ01) και τα οποία δεν ξαναφορολογούνται.

**Παράδειγμα 2: Φορολογίας κερδών Ε.Ε.**

**(με έναν ομόρρυθμο και έναν ετερόρρυθμο, φυσικά πρόσωπα)**

Στην ετερόρρυθμο εταιρία ‘ΓΑΤΟΣ &ΣΙΑ’ ΕΕ με εταίρους τον ομόρρυθμο εταίρο Μ. Ασπρούλη με ποσοστό συμμετοχής 70% και τον ετερόρρυθμο εταίρο Ε. Μαυρούλη με ποσοστό συμμετοχής 30%. Τηρούνται απλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ (β΄ κατηγορίας βιβλία)

Μέσα στη χρήση 2013 πραγματοποιήθηκαν καθαρά κέρδη 56.300 ευρώ, ενώ τα φορολογητέα κέρδη είναι 60.000 ευρώ.

**Ζητείται** να προσδιοριστεί ο φόρος που βαρύνει την Ε.Ε., και τα κέρδη που αναλογούν στους εταίρους.

**Παράδειγμα 3: φορολογίας κερδών Ο.Ε.**

**(με εταίρους μόνο φυσικά πρόσωπα)**

Στην ομόρρυθμη εταιρία ‘ΑΕΤΟΣ & Σία’ Ο.Ε. που τηρεί απλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ (β΄ κατηγορίας βιβλία) συμμετέχουν 4 εταίροι με τα παρακάτω ποσοστά:

Α. Αετείδης με ποσοστό συμμετοχής 40%

Β. Περδίκης με ποσοστό συμμετοχής 30%

Γ. Γλαρίδης με ποσοστό συμμετοχής 15%

Δ. Σπίνος με ποσοστό συμμετοχής 15%

Σύνολο 100%

Τα καθαρά κέρδη της χρήσης 2013 προσδιορίστηκαν στο ποσό των 240.000 ευρώ. Στα κέρδη αυτά, περιλαμβάνονται και 10.000 ευρώ έσοδα που φορολογήθηκαν κατ’ ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων κ.λπ). Η εταιρία αυτή δικαιούται και σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό 50.000 ευρώ.

**Ζητείται:** Με βάση τα παραπάνω δεδομένα να προσδιοριστεί ο φόρος που βαρύνει την Ο.Ε.

Παράδειγμα 4: Φορολογίας κερδών Ο.Ε. με απλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ (β΄ κατηγορίας βιβλία)

Στην εμπορική εταιρία ‘Καφτερός & Σία’ Ο.Ε. με απλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ (β΄ κατηγορίας βιβλία) συμμετέχουν ο Α. Πιπερίδης με ποσοστό 50% και η Μ. Γλυκού με το ποσοστό 50%. Στη χρήση 2013 η εταιρία δήλωσε, ως φορολογικά αναγνωρίσιμα κέρδη το ποσό των 40.000 ευρώ και από εκμίσθωση καταστήματος (έσοδα ενοικίων) το ποσό των 24.000 ευρώ (2.000€ ενοίκια\*12 μήνες=24.000€) Οι δαπάνες για ασφάλιστρα πυρκαγιάς και άλλων κινδύνων του καταστήματος αυτού ανήλθαν για τη χρήση 2013 στο συνολικό ποσό των 3.600 ευρώ. Η εταιρία είχε προκαταβάλει φόρο το 2012 6.850,20 ευρώ.

**Ζητείται:** Με βάση τα δεδομένα αυτά να προσδιοριστεί ο φόρος που βαρύνει την επιχείρηση.

**Ασκήσεις φορολογίας εισοδήματος Νομικών προσώπων**

**Παράδειγμα 2ο.**

Η Ανώνυμη Εταιρεία «ΗΠΕΙΡΟΣ Α.Ε.» με έδρα τα Γιάννενα έχει μετοχές ανώνυμες εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αθηνών. Η εταιρεία εισέπραξε μέρισμα την 22.8.2014 από άλλη ανώνυμη εταιρεία («ΚΡΗΤΗ Α.Ε.») στην οποία είναι μέτοχος το ποσό των 225.000 ευρώ.

Ειδικότερα, το ποσό των 225.000 ευρώ προκύπτει ως εξής:

Μικτό ποσό μερίσματος 250.000 ευρώ

Μείον φόρος που παρακρατήθηκε (250.000\*10%) = 25.000 ευρώ

Καθαρό ποσό μερίσματος 225.000 ευρώ

Την 31-12-2014 από τα δεδομένα των βιβλίων της εταιρείας προκύπτουν τα παρακάτω ακαθάριστα έσοδα:

€

* Έσοδα εμπορικού κλάδου 3.200.000
* Έσοδα κλάδου παροχής υπηρεσιών 1.200.000
* Έσοδα από δικαιώματα χρήσης διπλώματος ευρεσιτεχνίας…………. 200.000

(έγινε παρακράτηση φόρου 20%)

* Έσοδα από τόκους καταθέσεων σε ημεδαπή τράπεζα 50.000

( έγινε παρακράτηση φόρου 7.500 ευρώ)

* Έσοδα από εκμίσθωση γραφείου 100.000
* Τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιόχρηση του βιομηχανοστασίου 50.000
* Έσοδα από ενδοομιλικό μερίσματα με έδρα το Παρίσι………………. 50.000

Επίσης, από τα δεδομένα των βιβλίων της εταιρείας προκύπτει ότι στις δαπάνες συμπεριλαμβάνονται: Χρεωστικοί τόκοι

* Εισφορές σε ασφαλιστικά ταμεία που δεν πληρώθηκαν …………..….50.000
* Πρόσθετοι φόροι, προσαυξήσεις και πρόστιμα ………………………. 10.000
* Ποσά αποσβέσεων πέραν των νομίμων 5.000
* Δαπάνες για εορταστικές εκδηλώσεις

που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά 5.000

Τέλος, προκύπτει ότι:

Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος της προηγούμενης χρήσης ήταν 100.000

Παρακρατήθηκε φόρος από πωλήσεις στο δημόσιο 25.000

Τα καθαρά κέρδη ισολογισμού ήταν 2.000.000

Η Γενική Συνέλευση των μετόχων ενέκρινε την πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου σχετικά με τη διανομή των κερδών της χρήσης ως εξής:

* Να σχηματισθεί το τακτικό αποθεματικό
* Να διανεμηθεί το ελάχιστο πρώτο μέρισμα
* Να δοθούν αμοιβές στα μέλη του Δ.Σ. ύψους 67.900 ευρώ.
* Να μεταφερθεί το υπόλοιπο των κερδών εις νέον.

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα ζητούνται:

* 1. Να υπολογισθεί το σύνολο των μη εκπιπτόμενων (στη φορολογία εισοδήματος), δαπανών.
  2. Να υπολογισθούν τα φορολογητέα κέρδη, ο φόρος εισοδήματος και η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος.
  3. Να υπολογισθεί το τακτικό αποθεματικό
  4. Να υπολογισθεί το πρώτο μέρισμα
  5. Να υπολογισθούν τα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ καθώς και η προκαταβολή του επομένου έτους.

**Παράδειγμα 3ο**

Κατά τη διαχειριστική χρήση 1/1/2014-31/12/2014 η βιομηχανική ΕΠΕ ‘ΘΡΑΚΗ’ πραγματοποίησε 300.000 ευρώ καθαρά κέρδη με βάση τον ισολογισμό της. Στα ακαθάριστα έσοδά της συμπεριλαμβάνονται και τα παρακάτω έσοδα:

€

1. από εκμίσθωση γραφείου 20.000
2. τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση του βιομηχανοστασίου της 15.000
3. πωλήσεις προϊόντων στο ελληνικό δημόσιο 50.000

(για τις πωλήσεις αυτές έχει παρακρατηθεί φόρος 2.000 ευρώ)

1. έσοδα μερισμάτων από συμμετοχή της σε Α.Ε. 40.000
2. έσοδα από την υπεραξία μεταβίβασης μετοχών εισηγμένων στο

στο χρηματιστήριο αξιών Αθηνών………………………… 20.000

1. Από πώληση μεριδίων Αμοιβαίων Κεφαλαίων 50.000
2. Από τόκους καταθέσεων σε ημεδαπή τράπεζα 40.000
3. Από τόκους καταθέσεων σε αλλοδαπή Τράπεζα 20.000

(Για τα ποσά αυτά των τόκων έγινε παρακράτηση φόρου

6.000 και 4.000 ευρώ, αντίστοιχα)

Στην ΕΠΕ συμμετέχουν ο κ. Α. Αναγνώστου με ποσοστά 40% και ο Β. Βασιλείου με ποσοστό 60%

Η ΕΠΕ ‘ΘΡΑΚΗ’ κατέβαλε κατά τη χρήση 2014 μισθούς 25.000 ευρώ στον κ. Αναγνώστου και 18.500 ευρώ στον κ. Βασιλείου οι οποίοι δεν είναι ασφαλισμένοι στο ΙΚΑ

Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος προηγούμενης χρήσης ανέρχονταν σε 24.000 ευρώ.

Πριν υποβάλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος στη ΔΟΥ, αναμόρφωσε τα καθαρά κέρδη του ισολογισμού της με όλες εκείνες τις δαπάνες που ο νόμος δεν προβλέπει έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα.

Η Γενική Συνέλευση των εταίρων που συνήλθε στις 28/2/2014 ενέκρινε τον ισολογισμό και αποφάσισε να σχηματισθεί τακτικό αποθεματικό 5% επί των κερδών, να διανεμηθούν στους εταίρους 60.000 ευρώ και το υπόλοιπο των κερδών να παραμείνει στην εταιρία.

Με βάση τα παραπάνω να υπολογισθούν:

* + 1. τα κέρδη που θα φορολογηθούν στο νομικό πρόσωπο της ΕΠΕ και,
    2. Ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος, η προκαταβολή φόρου, τα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ.

**Παράδειγμα 4ο : Φορολογία μερισμάτων και προμερισμάτων μετοχών Α.Ε.**

Η Α.Ε. ‘ΚΟΡΣΟΣ Α.Ε’ κατά τη χρήση 2014 έχει καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο 2.500.000 ευρώ, στη χρήση 2014, πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 1.000.000 ευρώ. Μεταξύ των δαπανών της χρήσεως περιλαμβάνονται και έξοδα συνολικού ποσού 60.000 ευρώ, των οποίων η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. Το Διοικητικό Συμβούλιο της ανώνυμης εταιρίας αποφάσισε τα κέρδη της χρήσης 2014 να διατεθούν σύμφωνα με το νόμο.

**Ζητείται** να υπολογιστεί το συνολικό ποσό του α΄ μερίσματος και ο φόρος εισοδήματος.

**Παράδειγμα 5ο . Διανομή μερίσματος από Α.Ε, όταν αυτή συμμετέχει σε άλλο νομικό πρόσωπο (σε άλλη Α.Ε)**

Η Α.Ε. ‘ΚΟΡΣΟΣ Α.Ε’ κατά τη χρήση 2014 πραγματοποίησε κέρδη 220.000 ευρώ και διανέμει μέρισμα 40.000 ευρώ. Η εταιρία αυτή συμμετέχει σε μια άλλη ανώνυμη εταιρία την ‘ΜΑΝΤΑΣ Α.Ε’ από την οποία δικαιούται μέρισμα 30.000 ευρώ και στα οποία έγινε (σύμφωνα με το νόμο) παρακράτηση φόρου 10%, δηλαδή της παρακρατήθηκε φόρος 3.000 ευρώ.

**Ζητείται** να υπολογισθεί ο φόρος 10% των μερισμάτων που θα καταβληθεί από την ‘ΚΟΡΣΟΣ Α.Ε.’

**Τρόπος υπολογισμού του τεκμαρτού μισθώματος από ιδιοκατοικούμενη ή μισθωμένη κύρια ή δευτερεύουσες κατοικίες**

**Το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοκατοικούμενη ή μισθωμένη κύρια ή δευτερεύουσες κατοικίες υπολογίζεται ως εξής:**

Πολλαπλασιάζονται:

(α) τα τετραγωνικά μέτρα της κύριας κατοικίας, τα οποία προσαυξάνονται με το 20% της επιφάνειας των αποθηκευτικών χώρων, καθώς και των χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων που ενδεχόμενα υπάρχουν στην κατοικία.

(β) η τιμή ζώνης (για τις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα) ή η τιμή εκκίνησης (για τις λοιπές περιοχές) που ισχύουν την 1.1. κάθε έτους (π.χ. την 1.1.2015) για τη χρήση 2015.

(γ) ο διορθωτικός συντελεστής, ο οποίος ανάλογα με την τιμή ζώνης ή εκκίνησης του ακινήτου ορίζεται ως εξής:

Τιμή ζώνης ή εκκίνησης για κάθε τετραγωνικό μέτρο Διορθωτικός συντελεστής

μέχρι 440 ευρώ 1,10

πάνω από 440 μέχρι 734 ευρώ 1,20

πάνω από 734 μέχρι 1.774 ευρώ 1,30

πάνω από 1.774 ευρώ 1,40

(δ) συντελεστής παλαιότητας που ισχύει για τις αντικειμενικές αξίες. Δηλαδή:

Συντελεστής παλαιότητας

1-5 χρόνια 0,90

6-10 " 0,80

11-15 " 0,75

16-20 " 0,70

21-25 " 0,65

26 χρόνια και άνω 0,60

Το γινόμενο των πιο πάνω 4 παραγόντων (α-δ) μας δίνει την αξία του ακινήτου, η οποία πολλαπλασιάζεται στη συνέχεια με το 3,0% και μας δίνει έτσι το ελάχιστο ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοκατοικούμενη ή μισθωμένη κύρια ή δευτερεύουσα κατοικία.

Να σημειώσουμε εδώ ότι το ετήσιο εισόδημα δεν πρέπει να είναι ανώτερο από το 5% και μικρότερο από το 3,0% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου όπως αυτή καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 τον Ν. 1249/82. Ειδικά, στις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο ενοίκιο δεν πρέπει να υπερβαίνει το 4% της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας.

1. στα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου περιλαμβάνονται για παράδειγμα: Εθνική Λυρική Σκηνή, Εθνικό Κέντρο Βιβλίου, Εθνικό Θέατρο, Οργανισμός Σχολικών Κτιρίων ΑΕ, Εθνική Βιβλιοθήκη, Βιβλιοθήκη της Βουλής, Οργανισμός Προβολής Ελληνικού Πολιτισμού ΑΕ, Ίδρυμα ‘Ανδρέα Παπανδρέου’, Ίδρυμα ‘Γεωργίου Παπανδρέου’, Ίδρυμα ‘Κωνσταντίνου Καραμανλή’, Ίδρυμα ‘Κωνσταντίνος Κ. Μητσοτάκης’, Ίδρυμα Μποδοσάκη’, Μουσείο Γουλανδρή Φυσικής Ιστορίας, Μουσείο Μπενάκη κ.ά.). Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου φορολογούνται μόνο, όπως θα δούμε πιο κάτω, για ορισμένες μόνο κατηγορίες εισοδημάτων τους. [↑](#footnote-ref-1)
2. Για την επίτευξη κοινωνικής δικαιοσύνης, στην περίπτωση αυτή , θα ήταν σκόπιμο η βάση των φόρων περιουσίας να μην περιλαμβάνει την αξία της περιουσίας σε μια δεδομένη στιγμή ή την αξία κάθε μεταβίβασης περιουσίας χωριστά, αλά τη συνολική αξία της περιουσίας ή το σύνολο των μεταβιβάσεων περιουσίας κατά τη διάρκεια της ζωής του φορολογουμένου, κάτι που είναι στην πράξη πολύ δύσκολο και δεν εφαρμόζεται. [↑](#footnote-ref-2)
3. Εμπράγματα δικαιώματα (Α.Κ. 973) είναι νομικές μορφές εξουσίασης του ανθρώπου επί των οικονομικών αγαθών, δηλαδή τα δικαιώματα που παρέχουν εξουσία άμεση και κατά παντός επί του πράγματος. [↑](#footnote-ref-3)
4. Οίκηση είναι το εμπράγματο και αποκλειστικό δικαίωμα του δικαιούχου να χρησιμοποιεί ως κατοικία ξένη οικοδομή ή διαμέρισμα. Το δικαίωμα αυτό είναι αμετάβλητο και αποσβένεται με το θάνατο του δικαιούχου. [↑](#footnote-ref-4)
5. Επιφάνεια ορίζεται το εμπράγματο δικαίωμα φυσικού ή νομικού προσώπου να κατασκευάζει κτίσμα σε έδαφος δημόσιου κτήματος, που δεν του ανήκει, και να ασκεί στο κτίσμα τις εξουσίες που παρέχει το δικαίωμα της κυριότητας. [↑](#footnote-ref-5)
6. Υπερθεματιστής είναι αυτός που έχει υποβάλει την μεγαλύτερη προσφορά για το ακίνητο που πλειστηριάζεται. [↑](#footnote-ref-6)
7. Μεσεγγυούχος ακινήτου είναι το πρόσωπο, το οποίο θα διαφυλάζει την ακεραιότητα και την καλή κατάσταση του ακινήτου, όταν γίνεται κατάσχεσή του, μέχρι τον πλειστηριασμό και θα το παραδώσει στον τελικό υπερθεματιστή. [↑](#footnote-ref-7)
8. Σύνδικος της πτώχευσης είναι το πρόσωπο που διορίζεται από το δικαστήριο σε περίπτωση πτώχευσης οφειλέτη και έχει το καθήκον να διαχειρισθεί την πτωχευτική διαδικασία. Δηλαδή να καταγράψει την περιουσία του οφειλέτη, να διαπιστώνει τις υποχρεώσεις του και να προχωρήσει τα επόμενα βήματα της διαδικασίας. [↑](#footnote-ref-8)