

N.

φορολογία

Η ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ

ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ
ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Ποιες αλλαγές έχουν γίνει

Πλήρη και αναλυτική καταγραφή των αλλαγών που έχουν επέλθει στη φορολογική νομοθεσία, αλλά και στα έντυπα και στον τρόπο συμπλήρωσης των φορολογικών δηλώσεων φυσικών και νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2013 καταγράφεται στον πολυσέλιδο οδηγό που εξέδωσε και κυκλοφορεί σήμερα η «Ναυτεμπορική», για τη διευκόλυνση των ενδιαφερόμενων. Ειδικότερα στον οδηγό περιλαμβάνονται αναλυτικά οι αλλαγές που έγιναν τον προηγούμενο χρόνο στη φορολογική νομοθεσία, τόσο των φυσικών προσώπων όσο και των εταιρειών, των ελεύθερων επαγγελματιών, των εισοδηματιών, των κατόχων ακινήτων, μετοχών, καταθέσεων κ.λπ. Περιγράφονται οι εκπτώσεις από τα εισοδήματα και τους φόρους δαπανών που επιβαρύνουν τους φορολογούμενους, τα τεκμήρια, οι αντικειμενικές δαπάνες. Παράλληλα παρατίθενται παραδείγματα για τις επιπτώσεις που έχουν οι αλλαγές στη φορολογία, τις επιβαρύνσεις που προκύπτουν και τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνουν οι φορολογούμενοι.

Η μεγάλη διαφορά σε σχέση με πέρυσι, όσον αφορά τις δηλώσεις, είναι η πλήρης καταγραφή όλων των εισοδημάτων που απέκτησαν το 2012 οι φορολογούμενοι, τα οποία θα πρέπει να αναγραφούν στους αντίστοιχους κωδικούς των εντύπων, προκειμένου να αποφευχθούν επιβαρύνσεις από τη μη ορθή συμπλήρωση των εντύπων.

Στο ειδικό κεφάλαιο για τη φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων (ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, Α.Ε. κ.λπ.) για το οικονομικό έτος 2013, εκτός από τις αλλαγές στο θεσμικό πλαίσιο που περιλαμβάνονται αναλυτικά, γίνεται αναφορά με αναλυτικά παραδείγματα στις επιπτώσεις των μεταβολών αυτών στα κέρδη, στα αποθεματικά και στη λειτουργία των εταιρειών. [SID:7775250]

[φορολογικός οδηγός]

Πώς θα δηλώσουν τα εισοδήματα επιχειρήσεις και φυσικά πρόσωπα



Του Γιώργου Α. Κορομπλή

Φορολογικού Συμβούλου
Επιχειρήσεων και προέδρου
Ινστιτούτου Οικονομικών
και Φορολογικών Μελετών

Το υφιστάμενο φορολογικό σύστημα, δυστυχώς, υφίσταται συχνές μεταβολές, με την ψήφιση κατ' έτος αρκετών νόμων που εισάγουν νέες φορολογικές διαδικασίες, όχι πάντα στο πλαίσιο της σταθερότητας και της απλοποίησης, αλλά στο πλαίσιο της επίτευξης των στόχων για την είσπραξη εσόδων, λόγω των πάντα αυξημένων δημοσιονομικών αναγκών. Τους τελευταίους 44 μήνες, έχουν ψηφιστεί 7 αμιγώς φορολογικοί νόμοι και 21 νόμοι με αρκετές φορολογικές διατάξεις, ειδικά στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθιστώντας το φορολογικό τοπίο της χώρας περισσότερο ομηκλώδες από οποιαδήποτε άλλη περίοδο.

Το 2012 ήταν έτος πολλών αλλαγών στο φορολογικό σύστημα της χώρας. Ειδικότερα, ο Ν. 4093/2012 «κατήργησε» τον ΚΒΣ, επαναφέροντας τις διατάξεις του με εγκυκλίους και λοιπά έγγραφα που έχουν εκδοθεί για να «ερμηνεύσουν» τον ΚΦΑΣ, αλλά και ο Ν. 4110/2013, ο οποίος κατατέθηκε στη Βουλή στις αρχές Δεκεμβρίου του 2012 και επιφύλασσε πολλές αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, κάποιες εκ των οποίων αφορούν το οικονομικό έτος 2013, αλλαγές οι οποίες, μεσοσύσης της ύφεσης, προσθέτουν επιπλέον φορολογικές υποχρεώσεις σε έναν πολύ μεγάλο αριθμό φορολογουμένων.

Ο οδηγός που κρατάτε στα χέρια σας δεν σκοπεύει να υποκαταστήσει είτε τις οδηγίες του υπουργείου Οικονομικών είτε τα πολύ αξιόλογα βιβλία που έχουν κυκλοφορήσει για τη συμπλήρωση των δηλώσεων φυσικών και νομικών προσώπων του οικονομικού έτους 2013, αντίθετα σκοπεύει να δώσει μια πλήρη και εμπειριστατωμένη ανάλυση των αλλαγών στη φορολογική νομοθεσία, με πολλά πρακτικά παραδείγματα, έτσι ώστε οι αναγνώστες της εφημερίδας και ειδικά οι λογιστές - φοροτεχνικοί να έχουν ακόμα ένα χρηστικό, πιστευόμενο, φορολογικό οδηγό.

Κλίμακα φορολογίας εισοδήματος

α) Γενική κλίμακα

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
5.000,00			5.000,00	
7.000,00	10%	700,00	12.000,00	700,00
4.000,00	18%	720,00	16.000,00	1.420,00
10.000,00	25%	2.500,00	26.000,00	3.920,00
14.000,00	35%	4.900,00	40.000,00	8.820,00
20.000,00	38%	7.600,00	60.000,00	16.420,00
40.000,00	40%	16.000,00	100.000,00	32.420,00
Υπερβάλλον	45%			

β) Κλίμακα μικρών νησιών (πληθυσμού κάτω των 3.100 κατοίκων)

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
* 7.500,00			7.500,00	
7.000,00	10%	700,00	14.500,00	700,00
4.000,00	18%	720,00	18.500,00	1.420,00
10.000,00	25%	2.500,00	28.500,00	3.920,00
14.000,00	35%	4.900,00	42.500,00	8.820,00
20.000,00	38%	7.600,00	62.500,00	16.420,00
40.000,00	40%	16.000,00	102.500,00	32.420,00
Άνω των 102.500,00	45%			

* Το αφορολόγητο ποσό της γενικής κλίμακας (5.000,00 ευρώ) προσαυξάνεται κατά 50% και γίνεται 7.500,00.

Χωρίς να χρησιμοποιούμε βαρύγδουπους τίτλους, χωρίς να θεωρούμε την προσπάθεια αυτή ως την αλάνθαστη πυξίδα των λογιστικών και φορολογικών δρώμενων της χώρας μας και χωρίς να μπαίνουμε στην οποιαδήποτε φιλοσοφία μετάβασης σε άλλα υπερυψωμένα επίπεδα, συνεχίζουμε και θα συνεχίζουμε, σε πείσμα των καιρών, δυναμικά αυτό που επί σειρά ετών αυτή η εφημερίδα προσφέρει, έγκυρη και έγκαιρη ενημέρωση. [SID:7771798]

Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων για το οικονομικό έτος 2013

1. Κλίμακα φορολογίας εισοδήματος

Το δηλωθέν πραγματικό εισόδημα ή το εισόδημα που προκύπτει με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες ή/και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων υποβάλλεται σε φόρο με βάση τις ακόλουθες κλίμακες:

α) Γενική κλίμακα

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
5.000,00			5.000,00	
7.000,00	10%	700,00	12.000,00	700,00
4.000,00	18%	720,00	16.000,00	1.420,00
10.000,00	25%	2.500,00	26.000,00	3.920,00
14.000,00	35%	4.900,00	40.000,00	8.820,00
20.000,00	38%	7.600,00	60.000,00	16.420,00
40.000,00	40%	16.000,00	100.000,00	32.420,00
Υπερβάλλον	45%			

β) Κλίμακα μικρών νησιών (πληθυσμού κάτω των 3.100 κατοίκων)

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
* 7.500,00			7.500,00	
7.000,00	10%	700,00	14.500,00	700,00
4.000,00	18%	720,00	18.500,00	1.420,00
10.000,00	25%	2.500,00	28.500,00	3.920,00
14.000,00	35%	4.900,00	42.500,00	8.820,00
20.000,00	38%	7.600,00	62.500,00	16.420,00
40.000,00	40%	16.000,00	102.500,00	32.420,00
Άνω των 102.500,00	45%			

* Το αφορολόγητο ποσό της γενικής κλίμακας (5.000,00 ευρώ) προσυξάνεται κατά 50% και γίνεται 7.500,00.

1.1. Αύξηση αφορολόγητου ορίου λόγω αναπηρίας κ.λπ.

Το αφορολόγητο όριο της ισχύουσας κλίμακας αυξάνεται με το ποσό των **2.000,00** ευρώ, ως δαπάνη χωρίς δικαιολογητικά, για τον ίδιο φορολογούμενο και για καθένα από τα πρόσωπα που συνοικούν με αυτόν ή τον βαρύνουν:

Πίνακας 1: Πρόσωπα που δικαιούνται την αύξηση του αφορολόγητου ορίου κατά 2.000 ευρώ

1	Άτομα που παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω από νοτική καθυστέρηση, φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση, με βάση τη γνωμάτευση της οικείας πρωτοβάθμιας υγειονομικής επιτροπής, που εδρεύει σε κάθε νομό, (Δεν λαμβάνεται υπ' όψιν επαγγελματική ή ασφαλιστική αναπηρία)
2	Τυφλοί που είναι γραμμένοι στο γενικό μητρώο τυφλών, που τηρείται στην οικεία νομαρχία
3	Νεφροπαθείς που τελούν υπό αιμοκάθαρση ή περιτοναϊκή κάθαρση ή έχουν κάνει μεταμόσχευση νεφρού, καθώς και τα πρόσωπα που πάσχουν από μεσογειακή, δρεπανοκυτταρική και μικροδρεπανοκυτταρική αναιμία και κάνουν μεταγγίσεις αίματος
4	Ανάπηροι αξιωματικοί ή οπλίτες, οι οποίοι με την ιδιότητα του αναπήρου παίρνουν σύνταξη από το δημόσιο ταμείο ή αξιωματικοί οι οποίοι έχουν τεθεί σε κατάσταση πολεμικής διαθεσιμότητας ή αξιωματικοί που εξαιτίας πολεμικού τραύματος ή νοσήματος που επήλθε λόγω κακουχιών σε πολεμική περίοδο, βρίσκονται σε κατάσταση υπηρεσίας γραφείου
5	Θύματα πολέμου, (Θύματα πολέμου είναι τα πρόσωπα που λαμβάνουν σύνταξη από πολεμική αιτία. Με τα θύματα πολέμου εξομοιώνονται και τα πρόσωπα τα οποία ως μέλη οικογενειών αξιωματικών και οπλιτών, οι οποίοι απεβίωσαν κατά την εκτέλεση διατεταγμένης υπηρεσίας σε ειρηνική περίοδο, δικαιούνται σύνταξη από το δημόσιο ταμείο)
6	Άτομα τα οποία παίρνουν σύνταξη από το δημόσιο ταμείο ως ανάπηροι ή θύματα εθνικής αντίστασης ή εμφυλίου πολέμου σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 1543/1985 και 1863/1985, όπως τροποποιήθηκαν με το Ν. 1976/1991

Πηγή: Ίδια επεξεργασία.

1.2. Πρόσωπα που δικαιούνται αφορολόγητο όριο ύψους 9.000,00 ευρώ

Διατηρούν αφορολόγητο ποσό ύψους **9.000,00** ευρώ, εφ' όσον το δηλωθέν εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό δεν υπερβαίνει τις 9.000,00 ευρώ:

- Οι νέοι ηλικίας έως και 30 ετών.
- Οι συνταξιούχοι άνω των 65 ετών.
- Τα άτομα με ειδικές ανάγκες (αναφέρονται στον πίνακα 1)
- Οι συνταξιούχοι ανεξαρτήτως ηλικίας με παιδιά με ειδικές ανάγκες.

Προσοχή: Ειδικά για τα ανωτέρω πρόσωπα, όταν το συνολικό τους εισόδημα είναι από 9.000,00 ευρώ και άνω, το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την κλίμακα περιορίζεται ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση του φόρου να μην υπολείπεται του ποσού των 9.000,00 ευρώ.

1.3. Αύξηση αφορολόγητου ορίου λόγω τέκνων

Το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας αυξάνεται κατά **2.000,00** ευρώ για κά-

θε τέκνο από τα δύο πρώτα του φορολογούμενου που τον βαρύνουν και κατά **3.000,00** ευρώ για κάθε επόμενο τέκνο που τον βαρύνουν.

Πίνακας 2: Διαμόρφωση αφορολόγητου λόγω οικογενειακής κατάστασης

Αριθμός παιδιών	Ποσό με τα οποία αυξάνεται το αφορολόγητο	Αφορολόγητο όριο
1	Προστίθενται 2.000,00 ευρώ	7.000,00
2	Προστίθενται 4.000,00 ευρώ	9.000,00
3	Προστίθενται 7.000,00 ευρώ	12.000,00
4	Προστίθενται 10.000,00 ευρώ	15.000,00
5	Προστίθενται 13.000,00 ευρώ	18.000,00

Πηγή: Ίδια επεξεργασία.

1.4. Ισχύς αφορολόγητου ορίου με την προσκόμιση αποδείξεων αγορών και δαπανών

Το κατά περίπτωση αφορολόγητο ποσό ισχύει, εφ' όσον ο φορολογούμενος προσκομίσει αποδείξεις που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. για δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί στην Ελλάδα και τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος, η σύζυγός του και τα τέκνα που τους βαρύνουν.

1.4.1. Ελάχιστο ποσό αποδείξεων που απαιτείται να προσκομισθεί

Το ελάχιστο ποσό των αποδείξεων δαπανών, που απαιτείται να προσκομισθούν, ορίζεται στο **25%** του δηλούμενου και φορολογούμενου σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις ατομικού εισοδήματος του φορολογούμενου που δηλώθηκε με την **εμπρόθεσμη** δήλωσή του.

Παράδειγμα

Εισόδημα		25.000,00
Επί Συντελεστή	25%	
Απαιτούμενο ποσό δαπανών		6.250,00

Προσοχή: Σε περίπτωση συζύγων οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί υπολογίζονται αθροιστικά και για τους δύο συζύγους μόνον εφ' όσον έχουν περιληφθεί στην εμπρόθεσμη δήλωση και επιμερίζονται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το δηλούμενο και φορολογούμενο σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις ατομικού εισοδήματος της εμπρόθεσμης δήλωσής τους.

Πίνακας 3: Ελάχιστο ύψος απαιτούμενων αποδείξεων δαπανών

Ποσό εισοδήματος	Απαιτούμενες αποδείξεις	Ποσό εισοδήματος	Απαιτούμενες αποδείξεις
1.000,00	250,00	31.500,00	7.875,00
1.500,00	375,00	32.000,00	8.000,00
2.000,00	500,00	32.500,00	8.125,00
2.500,00	625,00	33.000,00	8.250,00
3.000,00	750,00	33.500,00	8.375,00
3.500,00	875,00	34.000,00	8.500,00
4.000,00	1.000,00	34.500,00	8.625,00
4.500,00	1.125,00	35.000,00	8.750,00
5.000,00	1.250,00	35.500,00	8.875,00
5.500,00	1.375,00	36.000,00	9.000,00
6.000,00	1.500,00	36.500,00	9.125,00
6.500,00	1.625,00	37.000,00	9.250,00
7.000,00	1.750,00	37.500,00	9.375,00
7.500,00	1.875,00	38.000,00	9.500,00
8.000,00	2.000,00	38.500,00	9.625,00
x8.500,00	2.125,00	39.000,00	9.750,00
9.000,00	2.250,00	39.500,00	9.875,00
9.500,00	2.375,00	40.000,00	10.000,00
10.000,00	2.500,00	40.500,00	10.125,00
10.500,00	2.625,00	41.000,00	10.250,00
11.000,00	2.750,00	41.500,00	10.375,00
11.500,00	2.875,00	42.000,00	10.500,00
12.000,00	3.000,00	42.500,00	10.625,00
12.500,00	3.125,00	43.000,00	10.750,00
13.000,00	3.250,00	43.500,00	10.875,00
13.500,00	3.375,00	44.000,00	11.000,00
14.000,00	3.500,00	44.500,00	11.125,00
14.500,00	3.625,00	45.000,00	11.250,00
15.000,00	3.750,00	45.500,00	11.375,00
15.500,00	3.875,00	46.000,00	11.500,00
16.000,00	4.000,00	46.500,00	11.625,00
16.500,00	4.125,00	47.000,00	11.750,00
17.000,00	4.250,00	47.500,00	11.875,00
17.500,00	4.375,00	48.000,00	12.000,00
18.000,00	4.500,00	48.500,00	12.125,00
18.500,00	4.625,00	49.000,00	12.250,00
19.000,00	4.750,00	49.500,00	12.375,00
19.500,00	4.875,00	50.000,00	12.500,00
20.000,00	5.000,00	50.500,00	12.625,00
20.500,00	5.125,00	51.000,00	12.750,00
21.000,00	5.250,00	51.500,00	12.875,00

Ποσό εισοδήματος	Απαιτούμενες αποδείξεις	Ποσό εισοδήματος	Απαιτούμενες αποδείξεις
21.500,00	5.375,00	52.000,00	13.000,00
22.000,00	5.500,00	52.500,00	13.125,00
22.500,00	5.625,00	53.000,00	13.250,00
23.000,00	5.750,00	53.500,00	13.375,00
23.500,00	5.875,00	54.000,00	13.500,00
24.000,00	6.000,00	54.500,00	13.625,00
24.500,00	6.125,00	55.000,00	13.750,00
25.000,00	6.250,00	55.500,00	13.875,00
25.500,00	6.375,00	56.000,00	14.000,00
26.000,00	6.500,00	56.500,00	14.125,00
26.500,00	6.625,00	57.000,00	14.250,00
27.000,00	6.750,00	57.500,00	14.375,00
27.500,00	6.875,00	58.000,00	14.500,00
28.000,00	7.000,00	58.500,00	14.625,00
28.500,00	7.125,00	59.000,00	14.750,00
29.000,00	7.250,00	59.500,00	14.875,00
29.500,00	7.375,00	60.000,00	15.000,00
30.000,00	7.500,00	Για ποσό εισοδήματος πάνω από 60.000,00 ευρώ απαιτούνται αποδείξεις δαπανών	15.000,00 ευρώ
30.500,00	7.625,00		
31.000,00	7.750,00		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία.

1.4.2. Επιβολή φόρου στην περίπτωση που προσκομισθούν αποδείξεις μικρότερου ύψους από τις απαιτούμενες

Αν το ποσό των προσκομιζόμενων αποδείξεων δαπανών του φορολογουμένου είναι μικρότερο από το ποσό που απαιτείται, **επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 10% επί της διαφοράς.**

Παράδειγμα

Φορολογούμενος, με την **εμπρόθεσμη** δήλωση, δηλώνει τα ακόλουθα:

Εισόδημα φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις	Αποδείξεις δαπανών
21.000,00	3.000,00

α) Προσδιορισμός απαιτούμενου ποσού δαπανών για την ισχύ του αφορολογήτου

Εισόδημα		21.000,00
Επί Συντελεστή	25%	
Απαιτούμενο ποσό δαπανών		5.250,00

β) Προσδιορισμός διαφοράς

Προσκομιζόμενο ποσό δαπανών		3.000,00
Μείον Απαιτούμενο ποσό δαπανών	5.250,00	
Διαφορά (αρνητική)		-2.250,00

γ) Προσδιορισμός επιβάρυνσης

Διαφορά (αρνητική)		2.250,00
Επί Συντελεστή	10%	
Φορολογική επιβάρυνση		225,00

1.4.3. Αγορές αγαθών και δαπάνες που δεν περιλαμβάνονται

Στις δαπάνες αυτές (ισχύος του αφορολογήτου ποσού), **δεν περιλαμβάνονται :**

α) Οι δαπάνες για ασφάλιση ζωής ή θανάτου, οι εισφορές που καταβάλλονται στα ταμεία ασφάλισης του φορολογούμενου, τα έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης, οι δαπάνες για ενοίκιο κύριας κατοικίας, για παράδοση κατ' οίκον μαθημάτων ή για φροντιστήρια, για τόκους στεγαστικών δανείων για απόκτηση πρώτης κατοικίας κ.λπ. δηλαδή οι δαπάνες που παρέχουν μείωση φόρου.

β) Οι δαπάνες για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτου, πλοίων αναψυχής, αυτοκινήτων, δίτροχων κ.λπ. οχημάτων, για ανέγερση ακινήτου, για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων κ.λπ. Δηλαδή οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν τεκμήριο.

γ) Οι δαπάνες που εκπίπτουν από το εισόδημα από ακίνητα, δηλαδή ασφάλιστρα πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για δικαστικές δαπάνες και για αμοιβή δικηγόρων για δίκες μισθωτικών διαφορών μεταξύ ιδιοκτητών και διαχειριστών ιδιοκτησίας κατ' ορόφους.

δ) Οι δαπάνες ύδρευσης, αποχέτευσης, ηλεκτρισμού και τηλεπικοινωνιών γενικά

ε) Οι δαπάνες εισιτηρίων κάθε είδους μεταφορικών μέσων

στ) Οι δαπάνες αγοράς κρατικών λαχείων, τα ποσά που καταβάλλονται για τη συμμετοχή σε τυχερά παιχνίδια (π.χ. ΚΙΝΟ, ΣΤΟΙΧΗΜΑ, κ.λπ.) και η δαπάνη εισόδου σε καζίνο, διότι στις πιο πάνω περιπτώσεις δεν πραγματοποιείται αγορά αγαθών ή παροχή υπηρεσιών όπως επιβάλλει ο νόμος, αλλά οι εν λόγω δαπάνες αφορούν το κόστος ή την προϋπόθεση συμμετοχής σε τυχερά παιχνίδια.

1.4.4. Λοιπές περιπτώσεις δαπανών που περιλαμβάνονται

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1135/4.10.2010 διευκρινίστηκε ότι, στις δαπάνες αυτές (ισχύος του αφορολογήτου ποσού), πέραν των άλλων **περιλαμβάνονται** επίσης :

α) Τα ειδικά στοιχεία που εκδίδουν οι επιχειρήσεις λόγω των συγκεκριμένων υπηρεσιών που παρέχουν (π.χ. αποδείξεις των Ε.Λ.Τ.Α., εταιριών Courier, πινακίδια χρηματιστηριακών εταιριών για την αμοιβή των παρεχόμενων υπηρεσιών μόνο, κ.λπ.).

β) Η δαπάνη για παροχή υπηρεσιών από συμβολαιογράφο για σύνταξη συμβολαίου απόκτησης ακινήτου, εφ' όσον βέβαια η δαπάνη αυτή δεν αποτελεί τεκμήριο (π.χ. γονική παροχή ή δωρεά). Όταν στις περιπτώσεις αυτές η αμοιβή του συμβολαιογράφου αναγράφεται στο συμβόλαιο, τότε για την απόδειξη της πραγματοποίησης αυτής της δαπάνης επισυνάπτονται από τον φορολογούμενο φωτοτυπίες των σελίδων του συμβολαίου από τις οποίες προκύπτει η δαπάνη.

γ) Οι πάσης φύσεως δαπάνες αγοράς υλικών και παροχής υπηρεσιών των κοινόχρηστων χώρων

(εκτός από τις δαπάνες εξόφλησης των λογαριασμών ύδρευσης, αποχέτευσης και ηλεκτροδότησης αυτήν), μετά τον επιμερισμό τους στους ενοίκους ή στους ιδιοκτήτες των οριζόντιων ιδιοκτησιών.

Ο διαχειριστής της πολυκατοικίας θα εκδίδει και θα χορηγεί σε κάθε συνιδιοκτήτη ή ενοικιαστή κατά περίπτωση (ανάλογα με το ποσό των δαπανών), συγκεκριμένη κατάσταση των επίσημων δαπανών της πολυκατοικίας, στην οποία θα εμφανίζεται το ποσό των κοινόχρηστων δαπανών που λαμβάνονται υπ' όψιν για την κάλυψη του αφορολογήτου ποσού. Από την κατάσταση αυτή θα προκύπτει αναλυτικά το είδος της δαπάνης, αριθμός του τιμολογίου ή της απόδειξης λιανικής πώλησης, του τιμολογίου ή της απόδειξης παροχής υπηρεσιών, το ποσό της δαπάνης, καθώς και η κατανομή του συνόλου των δαπανών αυτών στον κάθε συνιδιοκτήτη ή ενοίκιο κατά περίπτωση, ανάλογα με το ποσοστό συνιδιοκτησίας κάθε οριζόντιας ιδιοκτησίας στους κοινόχρηστους χώρους.

Αντίγραφο της συγκεκριμένης κατάστασης θα συνοψιβάλλεται από κάθε συνιδιοκτήτη ή ενοίκιο, κατά περίπτωση, μαζί με τις λοιπές αποδείξεις δαπανών και το αναγραφόμενο ποσοστό δαπάνης θα συναθροίζεται με τις λοιπές δαπάνες που καλύπτουν το αφορολόγητο ποσό. Τα πρωτότυπα των δικαιολογητικών στοιχείων των κοινόχρηστων δαπανών θα διαφυλάσσονται από το διαχειριστή της πολυκατοικίας.

1.4.5. Μη υπόχρεοι στην προσκόμιση αποδείξεων αγορών - δαπανών

Οι μη υπόχρεοι στην προσκόμιση αποδείξεων αγορών - δαπανών περιλαμβάνονται στον ακόλουθο πίνακα:

Πίνακας 4: Μη υπόχρεοι στην προσκόμιση αποδείξεων δαπανών

Δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή
Λοιπά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε. (Υπάλληλοι του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών, του Ελληνικού Οργανισμού Τουρισμού, της Μόνιμης Αντιπροσωπείας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες, στρατιωτικοί που υπηρετούν στην αλλοδαπή, υπάλληλοι του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών, υπάλληλοι του Εθνικού Οργανισμού Μικρομεσαίων Μεταποιητικών Επιχειρήσεων, υπάλληλοι της Πανελληνίας Συνομοσπονδίας Ενώσεων Γεωργικών Συνεταιρισμών που υπηρετούν στα οικεία αντιπροσωπευτικά γραφεία τους στις Βρυξέλλες)
Όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας
Όσοι διαμένουν σε ψυχιατρικά καταστήματα
Φυλακισμένοι
Κάτοικοι κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα πλέον του 90% του συνολικού εισοδήματός τους
Λοιποί κάτοικοι εξωτερικού που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα, (διότι δεν δικαιούνται το αφορολόγητο ποσό της κλίμακας)

Πηγή : Ίδια επεξεργασία.

2. Μειώσεις φόρου

Το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την κλίμακα μειώνεται :

α) Βάσει ποσοστού επί των καταβαλλομένων ποσών ορισμένων δαπανών που πραγματοποιούνται και περιλαμβάνονται στον ακόλουθο πίνακα:

Πίνακας 5: Μειώσεις φόρου φυσικών προσώπων

α/α	Περιγραφή δαπάνης	Μείωση φόρου	
		Ποσ.	Λοιπές προϋποθέσεις - Ανώτατο ποσό
1	Ιατρική και νοσοκομειακή περίθαλψη (1) - (3)	10%	Η μείωση φόρου δεν μπορεί να υπερβεί τις 3.000,00 ευρώ.
2	Μισθώματα κύριας κατοικίας (2)	10%	Το ποσό επί του οποίου υπολογίζεται η μείωση δεν μπορεί να υπερβεί τα 1.000,00 ευρώ, συνεπώς το ποσό της μείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τα 100,00 ευρώ.
3	Μισθώματα για κατοικία παιδιών που σπουδάζουν (2)		
4	Φροντιστήρια, ιδιαίτερα μαθήματα κ.λπ. (1) - (2)		
5	Τόκοι δανείων για απόκτηση πρώτης κατοικίας (3)	10%	Αφορά τόκους που αντιστοιχούν στο τμήμα του δανείου έως 200.000,00 ευρώ και επικράνεια πρώτης κατοικίας έως 120 τ.μ.
6	Ασφάλιστρα ζωής κ.λπ. (1) - (2)	10%	Το ποσό της δαπάνης ασφαλιστρών επί του οποίου υπολογίζεται η μείωση δεν μπορεί να υπερβεί τα 1.200,00 ευρώ για άγαμο και τα 2.400,00 ευρώ για οικογένεια κατά συνέπεια μέγιστη μείωση φόρου 120,00 και 240,00 ευρώ αντίστοιχα.
7	Διατροφή που καταβάλλεται από τον έναν σύζυγο στον άλλο και επικρίστηκε ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη (3)	10%	Το ποσό της μείωσης φόρου δεν μπορεί να υπερβεί τα 1.500,00 ευρώ
8	Δωρεές, χορηγίες (3)	10%	Το συνολικό ποσό των δωρεών και χορηγιών επί του οποίου υπολογίζεται η μείωση δεν μπορεί να υπερβαίνει ποσοστό 10% του συνολικού εισοδήματος που φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις. Η μείωση διενεργείται εφόσον τα ποσά των δωρεών και χορηγιών υπερβαίνουν συνολικά 100,00
9	Αλλαγή εγκατάστασης κεντρικού κλιματισμού χρήσης καυσίμου από πετρέλαιο σε φυσικό αέριο κ.λπ. (3)	10%	Το ποσό της δαπάνης επί της οποίας υπολογίζεται η μείωση δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό των 3.000,00 ευρώ κατά συνέπεια μέγιστη μείωση φόρου 300,00 €
10	Ασφαλιστικές εισφορές αυτοαπασχολούμενων (3)	10%	Δεν υφίσταται ανώτατο όριο ποσού δαπάνης ή μείωσης φόρου

(1) Τη μείωση φόρου, σε περίπτωση διάζευξης, έχει και ο γονέας που καταβάλει τη δαπάνη ανεξάρτητα αν δεν κατοικεί με τα τέκνα του.
(2) Η μείωση φόρου παρέχεται εφ' όσον η δαπάνη έχει περιληφθεί στην αρχική δήλωση (εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη).
(3) Η μείωση φόρου παρέχεται εφ' όσον η δαπάνη έχει περιληφθεί στην αρχική ή συμπληρωματική δήλωση (εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη).
Πηγή : Ίδια επεξεργασία

β) Κατά **60,00** ευρώ για κάθε τέκνο μισθωτού εφ' όσον προσφέρει υπηρεσίες ή κατοικεί για 9 τουλάχιστον μήνες μέσα στο έτος που απέκτησε το εισόδημα αυτό στους Νομούς Ξάνθης, Ροδόπης, Έβρου, Λέσβου, Χίου, Σάμου και Δωδεκανήσου, καθώς και σε περιοχή των Νομών Θεσπρωτίας, Ιωαννίνων, Καστοριάς, Φλώρινας, Πέλλας, Κιλκίς, Σερρών και Δράμας, η οποία περιλαμβάνεται σε ζώνη βάθους 20 χιλιομέτρων από τη μεθοριακή γραμμή.

Προσοχή : Στην περίπτωση συζύγων αρκεί ο ένας από αυτούς να έχει τις ανωτέρω προϋποθέσεις.

2.1. Ιατρική και νοσοκομειακή περίθαλψη

■ Μείωση φόρου σε ποσοστό **10%** μη δυνάμενη να υπερβεί τις **3.000,00** ευρώ.

Ως έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης θεωρούνται :

α) Οι αμοιβές που καταβάλλονται σε ιατρούς, όλων των ειδικοτήτων για ιατρικές επισκέψεις και εξετάσεις, καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλονται σε οδοντιάτρους, για οδοντοθεραπεία, οδοντοπροσθετική και γναθοχειρουργική.

β) Τα έξοδα νοσηλείας που καταβάλλονται σε νοσηλευτικά ιδρύματα ή ιδιωτικές κλινικές, στα οποία περιλαμβάνονται και τα έξοδα για φαρμακευτική περίθαλψη μέσα σε αυτά, καθώς και οι δαπάνες που καταβάλλονται για διαρκή κάλυψη ιατρικών αναγκών.

γ) Οι αμοιβές που καταβάλλονται σε νοσοκόμο για την παροχή υπηρεσιών σε ασθενή κατά τη νοσηλεία του σε νοσοκομείο ή κλινική ή στο σπίτι.

δ) Η δαπάνη για την αντικατάσταση μελών του σώματος με τεχνητά μέλη, καθώς και η δαπάνη για την αγορά ή τοποθέτηση στο σώμα του ασθενούς οργάνων, τα οποία είναι αναγκαία για τη φυσιολογική λειτουργία του ανθρώπινου οργανισμού.

ε) Τα έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης των τέκνων που είναι άγαμα ή διαζευγμένα ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφ' όσον το επίσημο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημά τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 6.000,00 ευρώ και πάσχουν από ανίατο νόσημα, καθώς επίσης και με τις ίδιες προϋποθέσεις η δαπάνη για την περίθαλψη με οποιονδήποτε τρόπο των τυφλών, κωφάλλων ή διανοητικά καθυστερημένων τέκνων του φορολογούμενου, όπως και η δαπάνη τους για δίδακτρα ή τροφεία που καταβάλλονται γι' αυτά τα τέκνα σε ειδικές για την πάθησή τους σχολές ή θεραπευτήρια.

στ) Ποσό ίσο με το 50% της δαπάνης που καταβάλλεται σε επιχειρήσεις περίθαλψης ηλικιωμένων, οι οποίες λειτουργούν νόμιμα.

Στις δαπάνες αυτές περιλαμβάνονται και οι δαπάνες για έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης των προσώπων που συνοικούν με τον φορολογούμενο και παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω από νοητική καθυστέρηση, φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση με βάση τη γνωμάτευση της οικείας πρωτοβάθμιας υγειονομικής επιτροπής, που εδρεύει σε κάθε νομό ή είναι τυφλοί που είναι γραμμένοι στο γενικό μητρώο τυφλών, που τηρείται στην οικεία νομαρχία και έχουν αποκτήσει επίσημο εισόδημα πάνω από 6.000,00 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή, εκπίπτει το ποσό των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης που υπερβαίνει το συνολικό επίσημο καθαρό πραγματικό, φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις ή με ειδικό τρόπο ή απαλλασσόμενο ή τεκμαρτό εισόδημα των προσώπων αυτών. Τα πρόσωπα αυτά είναι :

στ1) Ο ή η σύζυγος που δεν έχει φορολογούμενο εισόδημα.

στ2) Τα ανήλικα άγαμα τέκνα.

στ3) Τα ενήλικα άγαμα τέκνα τα οποία δεν έχουν υπερβεί το εικοστό πέμπτο έτος της ηλικίας τους και σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές ή σχολεία του εσωτερικού ή εξωτερικού, καθώς και εκείνα τα οποία παρακολουθούν δημόσια ή ιδιωτικά ινστιτούτα επαγγελματικής κατάρτισης στο εσωτερικό. Ειδικά, για τα τέκνα αυτά, καθώς και για τα τέκνα που δεν σπουδάζουν, το χρονικό διάστημα κατά το οποίο θεωρούνται προστατευόμενα μέλη παρατείνεται μέχρι και δύο έτη, εφ' όσον κατά τα έτη αυτά είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα ανέργων του Ο.Α.Ε.Δ.

στ4) Τα άγαμα τέκνα τα οποία δεν υπάγονται στην προηγούμενη περίπτωση γ', εφ' όσον υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία.

στ5) Τα τέκνα που είναι άγαμα ή διαζευγμένα ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφ' όσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία.

στ) Οι ανιόντες και των δύο συζύγων.

στ6) Οι αδελφοί και οι αδελφές και των δύο συζύγων που είναι άγαμοι ή διαζευγμένοι ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφ' όσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία.

στ7) Οι ανήλικοι ορφανοί από πατέρα και μητέρα, συγγενείς μέχρι τον τρίτο βαθμό οποιουδήποτε από τους συζύγους

Επίσης, περιλαμβάνονται οι δαπάνες για έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης των προστατευόμενων τέκνων, στην περίπτωση που καταβάλλονται από γονέα που δεν συνοικεί μαζί τους, λόγω διάζευξης με τον άλλο γονέα.

Για τη σύζυγο η οποία έχει εισόδημα από το οποίο προκύπτει φόρος, η μείωση αυτή που αφορά την ίδια ή/και τα τέκνα της από προηγούμενο γάμο, τα χωρίς γάμο τέκνα της, τους γονείς της και τους ανήλικους ορφανούς από πατέρα και μητέρα συγγενείς της μέχρι το δεύτερο βαθμό, αφαιρούνται από το δικό της φόρο που προκύπτει με βάση την κλίμακα.

Δικαιολογητικά : Για την απόδειξη της καταβολής απαιτείται διπλότυπη απόδειξη, η οποία εκδίδεται από τον ιατρό κατά την είσπραξη της αμοιβής σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. (νυν Κ.Φ.Α.Σ.), όπως ισχύουν κάθε φορά. Για την αναγνώριση της δαπάνης για λογοθεραπεία και για ψυχολόγο, εκτός από τη γνωμάτευση του γιατρού απαιτείται και βεβαίωση του γιατρού ότι έλαβε υπόψη του τα πορίσματα του ψυχολόγου ή λογοθεραπευτή για την παροχή των τελικών υπηρεσιών του.

Για την απόδειξη της καταβολής των εξόδων νοσοκομειακής περίθαλψης απαιτούνται τα εξής δικαιολογητικά :

A. Νοσήλια σε ιδιωτικές κλινικές

i) Διπλότυπη απόδειξη της κλινικής, από την οποία να προκύπτει το ποσό της δαπάνης, για τη νοσηλεία του ασθενή. Για την έκδοση αυτής της απόδειξης εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις του ΚΒΣ (νυν Κ.Φ.Α.Σ.), όπως αυτές ισχύουν κάθε φορά.

ii) Βεβαίωση του διευθυντή της κλινικής για το χρόνο νοσηλείας του ασθενή και το ποσό των εξόδων αυτής, αναλυτικά κατά είδος εξόδου.

B. Νοσήλια σε κρατικά και λοιπά νοσηλευτικά ιδρύματα

i) Διπλότυπη απόδειξη είσπραξης του νοσηλευτικού ιδρύματος, από την οποία να προκύπτει το ποσό της δαπάνης, για τη νοσηλεία του ασθενή.

ii) Βεβαίωση του διευθυντή του νοσηλευτικού ιδρύματος, για το χρόνο νοσηλείας του ασθενή και το ποσό των εξόδων αυτής, αναλυτικά κατά είδος εξόδου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις Α' και Β', όταν στην οικεία απόδειξη είσπραξης αναγράφεται ο χρόνος

της νοσηλείας και αναλυτικά τα έξοδα της κατά είδος εξόδου, δεν απαιτείται η πιο πάνω ιδιαίτερη, βεβαίωση του διευθυντή του νοσηλευτικού ιδρύματος, νοσοκομείου ή κλινικής.

Γ. Δαπάνη απασχόλησης νοσοκόμου

i) Βεβαίωση του θεράποντα ιατρού, με την οποία να βεβαιώνεται το είδος της νόσου από την οποία πάσχει ο ασθενής, η διάρκειά της, καθώς και η ανάγκη απασχόλησης νοσοκόμου, λόγω της σοβαρότητας της νόσου.

ii) Απόδειξη είσπραξης της αμοιβής από το πρόσωπο που πρόσφερε υπηρεσίες ως νοσοκόμος, στην οποία πρέπει να αναφέρεται το ονοματεπώνυμο του, το όνομα του πατέρα του, ο αριθμός φορολογικού μητρώου ή ταυτότητας, η διεύθυνση της κατοικίας του και η χρονική διάρκεια παροχής των υπηρεσιών του, νόμιμα υπογραμμένη.

Δ. Έξοδα σε επιχειρήσεις περίθαλψης ηλικιωμένων και προσώπων που πάσχουν από κλητική αναπηρία, οι οποίες εδρεύουν στην Ελλάδα

i) Διπλότυπη απόδειξη παροχής υπηρεσιών, η οποία εκδίδεται από τη επιχείρηση που εισπράττει την αμοιβή σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (νυν Κ.Φ.Α.Σ.), όπως αυτές ισχύουν κάθε φορά.

ii) Βεβαίωση του διευθυντή ή του νόμιμου εκπροσώπου της επιχείρησης για τον ακριβή χρόνο της περίθαλψης του προσώπου που κατέβαλε ή για το οποίο καταβλήθηκε η δαπάνη, καθώς και το ποσό αυτής κατά κατηγορία δαπάνης.

Ε. Έξοδα αγοράς και τοποθέτησης οργάνων στο σώμα του ασθενή και αντικατάστασης μελών του σώματός του με τεχνητά

i) Σε περίπτωση που η σχετική δαπάνη αποτελεί μέρος των εξόδων νοσοκομειακής περίθαλψης, απαιτούνται τα δικαιολογητικά που προαναφέρθηκαν στην πιο πάνω περίπτωση.

ii) Σε περίπτωση που ο ίδιος ο ασθενής προμηθεύεται τα όργανα ή τα τεχνητά μέλη από το ελεύθερο εμπόριο, απαιτείται απόδειξη λιανικής πώλησης. Η απόδειξη αυτή, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. (νυν Κ.Φ.Α.Σ.), πρέπει να περιέχει, εκτός από τα στοιχεία που ορίζουν αυτές οι διατάξεις και το ονοματεπώνυμο του αγοραστή, καθώς και το είδος του πωλούμενου πράγματος.

ΣΤ. Γυαλιά όρασης, φακοί επαφής και ακουστικά βαρηκοΐας

Σε περίπτωση αγοράς γυαλίων όρασης ή φακών επαφής ή ακουστικών βαρηκοΐας, εκτός από την απόδειξη που προβλέπει ο Κ.Β.Σ. (νυν Κ.Φ.Α.Σ.), απαιτείται και βεβαίωση γιατρού, η οποία παραμένει στο φάκελο του φορολογούμενου και ισχύει ως δικαιολογητικό αγοράς γυαλίων όρασης, φακών επαφής και ακουστικών βαρηκοΐας (για μια πενταετία).

Z. Ειδικές δαπάνες περίθαλψης ανάπηρων παιδιών

i) Διπλότυπη απόδειξη είσπραξης, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (νυν Κ.Φ.Α.Σ.), όπως αυτές ισχύουν κάθε φορά.

ii) Βεβαίωση του διευθυντή της σχολής ή του θεραπευτή από την οποία να προκύπτει ότι το τέκνο του υπόχρεου πάσχει από ανίατο νόσημα ή είναι τυφλό ή κωφάλλο ή έχει διανοητική καθυστέρηση, ο ακριβής χρόνος της φοίτησης ή της περίθαλψης, γενικά, του ανάπηρου τέκνου, για το οποίο καταβλήθηκε η αμοιβή, καθώς και το ποσό της, αναλυτικά, κατά κατηγορία δαπάνης.

iii) Στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται ότι τα τέκνα είναι άγαμα ή διαζευγμένα ή τελούν σε κατάσταση χηρείας και ότι το επίσημο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημά τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ.

H. Νοσήλια που καταβάλλονται στην αλλοδαπή

Για τα έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης που καταβάλλονται στην αλλοδαπή, απαιτούνται οι σχετικές βεβαιώσεις, τα τιμολόγια και τα αποδεικτικά είσπραξης των αλλοδαπών γιατρών ή νοσοκομείων ή κλινικών. Εάν τα έξοδα αυτά έχουν καταβληθεί σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και σε χώρες του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ) / Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελευθέρων Συναλλαγών (ΕΖΕΣ), απαιτείται και υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 του φορολογούμενου ότι του παρασχεθήκαν οι συγκεκριμένες ιατρικές ή νοσοκομειακές υπηρεσίες από το συγκεκριμένο γιατρό ή νοσοκομείο ή κλινική του συγκεκριμένου κράτους και ότι κατέβαλε σ' αυτούς τα ποσά που αναγράφονται στα συνημμένα δικαιολογητικά.

Εάν τα έξοδα αυτά έχουν καταβληθεί σε άλλες χώρες του εξωτερικού, οι σχετικές βεβαιώσεις, τα τιμολόγια και τα αποδεικτικά είσπραξης των αλλοδαπών γιατρών ή νοσοκομείων ή κλινικών πρέπει να φέρουν θεώρηση από τον αρμόδιο Έλληνα Πρόξενο. Αν δεν υπάρχει Ελληνικό Προξενείο, η θεώρηση των αποδείξεων πρέπει να γίνεται από την τοπική αρχή του ξένου κράτους, η οποία έχει τη σχετική εξουσιοδότηση. Σε περίπτωση που τα πιο πάνω δικαιολογητικά φέρουν σφραγίδα Apostille (σφραγίδα της Σύμβασης της Χάγης για δημόσια έγγραφα των χωρών που υπέγραψαν τη Σύμβαση αυτή), δεν απαιτείται η προξενική θεώρηση. Όλα τα ανωτέρω δικαιολογητικά πρέπει να είναι μεταφρασμένα νόμιμα.

Επισημάνσεις :

i) Στη βεβαίωση που χορηγεί ο εργοδότης ή το ασφαλιστικό ταμείο ή η ασφαλιστική επιχείρηση για την απόδειξη, του υπόλοιπου ποσού των δαπανών ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης που δεν κάλυψαν αυτοί και με το οποίο επιβαρύνθηκε ο φορολογούμενος, πρέπει να αναγράφεται σε χωριστή ένδειξη το συνολικό ποσό της δαπάνης ιατρικής περίθαλψης, το ποσό που δεν καλύφθηκε και το υπόλοιπο ποσό αυτής και σε χωριστή ένδειξη τα αντίστοιχα ποσά της.

ii) Για την απόδειξη καταβολής των δαπανών ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης που καταβάλλει ο διαζευγμένος γονέας για τα τέκνα του που δεν βαρύνουν αυτόν, αλλά τον άλλο γονέα τους με τον οποίο συγκατοικούν, απαιτείται και υπεύθυνη δήλωση ότι τα τέκνα είναι προστατευόμενα του άλλου γονέα, καθώς και τα στοιχεία των τέκνων και του άλλου γονέα (ονοματεπώνυμο, πατρώνυμο, έτος γέννησης, διεύθυνση κατοικίας Α.Φ.Μ. και Δ.Ο.Υ.).

iii) Οι δαπάνες προμήθειας φαρμάκων που χορηγήθηκαν κατά τη νοσηλεία σε νοσοκομείο ή κλινική, τα οποία συμπεριλαμβάνονται στα έξοδα νοσηλείας αναγνωρίζονται ως δαπάνες νοσοκομειακής περίθαλψης.

2.2. Μισθώματα (ενοίκια) - Φροντιστήρια, κατ' οίκον μαθήματα

■ Μείωση φόρου σε ποσοστό **10%**. Το ποσό επί του οποίου υπολογίζεται η μείωση δεν μπορεί να υπερβεί τα **1.000,00** ευρώ, συνεπώς το ποσό της μείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τα **100,00** ευρώ.

Για τον υπολογισμό των ποσών μείωσης του φόρου οι ανωτέρω δαπάνες λαμβάνονται διακεκριμένα για τον φορολογούμενο και για κάθε τέκνο που τον βαρύνει.

Το ποσό της κάθε δαπάνης η οποία υπολογίζεται αθροιστικά και για τους δύο συζύγους, μειώνει

το φόρο, μόνον εφ’ όσον έχει περιληφθεί στην αρχική δήλωση και μερίζεται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος του καθενός που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, όπως αυτό δηλώθηκε με την αρχική δήλωση ή συμπληρωματική μέχρι τη λήξη της προθεσμίας.

2.2.1. Μισθώματα

Δεν δικαιούνται τη μείωση φόρου για τα καταβαλλόμενα μισθώματα όσοι παίρνουν στεγαστικό επίδομα. Ομοίως, δεν δικαιούνται τη μείωση αυτή οι φορολογούμενοι, όταν οι ίδιοι ή οι σύζυγοι τους ή τα τέκνα που τους βαρύνουν έχουν πλήρη κυριότητα ή κατοχή, εξ ολοκλήρου, σε οικία με επιφάνεια τουλάχιστον ίση με εκείνη της μισθωμένης κύριας κατοικίας, η οποία βρίσκεται στον ίδιο νομό με τη μισθωμένη. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν η πιο πάνω οικία ανήκει εξ αδιαιρέτου είτε στον φορολογούμενο και στη σύζυγο του είτε στον φορολογούμενο και στα τέκνα τους που τους βαρύνουν είτε στη σύζυγο του και στα τέκνα τους που τους βαρύνουν.

Η μείωση φόρου για τις ανωτέρω περιπτώσεις αναγνωρίζεται, μόνο όταν ο φορολογούμενος αναγράφει στις οικείες ενδείξεις της επίσης δήλωσης φόρου εισοδήματος τον Α.Φ.Μ. του εκμισθωτή.

Αν πρόκειται για εκμισθωτές που δεν κατοικούν ούτε διαμένουν στην Ελλάδα, μπορεί να αναγράφεται ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πληρεξούσιου ή νόμιμου εκπροσώπου τους. Για τους αντίλικους εκμισθωτές που δεν έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου, αναγράφεται το αντίστοιχο στοιχείο του προσώπου που έχει την επιμέλεια του ανηλίκου.

Δικαιολογητικά : Αποδείξεις που έχουν εκδοθεί από τον εκμισθωτή ή το νόμιμο εκπρόσωπό του. Αντί των οικείων αποδείξεων καταβολής ενοικίου, ο φορολογούμενος δικαιούται να υποβάλει υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986, από την οποία να προκύπτει το ποσό του ενοικίου που καταβλήθηκε από αυτόν για κύρια κατοικία του ιδίου και της οικογένειάς του, ως και τα στοιχεία των δικαιούχων στους οποίους το κατέβαλε και ο αριθμός του φορολογικού μητρώου των εκμισθωτών.

2.2.2. Φροντιστήρια - ιδιαίτερα μαθήματα

Ετήσια καταβαλλόμενη δαπάνη για παράδοση κατ’ οίκον ιδιαίτερων μαθημάτων ή για φροντιστήρια οποιασδήποτε αναγνωρισμένης εκπαιδευτικής βαθμίδας ή ξένων γλωσσών, για κάθε τέκνο που βαρύνει το φορολογούμενο ή για τον ίδιο.

Επίσης, περιλαμβάνονται οι δαπάνες για φροντιστήρια, ιδιαίτερα μαθήματα κ.λπ. των προστατευόμενων τέκνων, στην περίπτωση που καταβάλλονται από γονέα που δεν συνοικεί μαζί τους, λόγω διάζευξης με τον άλλο γονέα.

Δικαιολογητικά : Για την απόδειξη της καταβολής των διδάκτρων για ιδιαίτερα, κατ’ οίκον, μαθήματα και για φροντιστήρια απαιτείται απόδειξη παροχής υπηρεσιών για το ποσό της αμοιβής, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (*νυν Κ.Φ.Α.Σ.*), όπως αυτές ισχύουν κάθε φορά. Εισημαίνεται ότι, για την απόδειξη καταβολής των δαπανών διδάκτρων που καταβάλλει ο διαζευγμένος γονέας για τα τέκνα του που δεν βαρύνουν αυτόν, αλλά τον άλλο γονέα τους με τον οποίο συγκατοικούν, απαιτείται και υπεύθυνη δήλωση ότι τα τέκνα είναι προστατευόμενα του άλλου γονέα, καθώς και τα στοιχεία των τέκνων και του άλλου γονέα (*ονοματειώνυμο, πατρώνυμο, έτος γέννησης, διεύθυνση κατοικίας Α.Φ.Μ. και Δ.Ο.Υ.*).

2.3. Τόκοι δανείων για απόκτηση πρώτης κατοικίας

■ Μείωση φόρου με ποσοστό **10%** στους τόκους που αντιστοιχούν στο τμήμα του δανείου έως **200.000,00** ευρώ και επιφάνεια έως **120** τ.μ.

Η μείωση φόρου αφορά τις ακόλουθες περιπτώσεις :

α) Δεδουλευμένοι τόκοι που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο για στεγαστικά δάνεια για απόκτηση πρώτης κατοικίας που χορηγούνται στον φορολογούμενο με υποθήκη ή προσημείωση από τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, τα Ταχυδρομικά Ταμιευτήρια και λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς, εφ’ όσον οφείλονται από αυτόν και η υποθήκη ή προσημείωση έχει εγγραφεί σε ακίνητο ή του άλλου συζύγου ή των τέκνων που τους βαρύνουν.

Σε περίπτωση σύναψης νέου δανείου από ένα από τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα, ανεξάρτητα αν είναι το ίδιο με αυτό που χορήγησε το αρχικό δάνειο ή όχι, με σκοπό την εξόφληση από τον υπόχρεο του παλαιού δανείου, οι δεδουλευμένοι τόκοι του νέου δανείου που αντιστοιχούν στο τμήμα αυτού που διατέθηκε για την εξόφληση του ανεξόφλητου υπολοίπου του παλαιού στεγαστικού δανείου, εφ’ όσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο, αναγνωρίζονται για μείωση του φόρου για το χρονικό διάστημα που υπολείπεται από τη χορήγηση του νέου δανείου μέχρι τη λήξη του παλαιού δανείου.

Για την αναγνώριση της μείωσης πρέπει στο δανειατικό συμβόλαιο του νομικού προσώπου που χορήγησε το νέο δάνειο να αναγράφονται απαραίτητως ο σκοπός του δανείου, το ανεξόφλητο ποσό του παλαιού δανείου, ο χρόνος λήξης του παλαιού δανείου και ότι έχει εγγραφεί υποθήκη ή προσημείωση με τις ίδιες προϋποθέσεις που ίσχυαν και για το παλαιό δάνειο.

β) Δεδουλευμένοι τόκοι που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο για στεγαστικά δάνεια για απόκτηση πρώτης κατοικίας που χορηγούνται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις στους υπαλλήλους τους, εφ’ όσον οφείλονται από αυτούς και η υποθήκη ή προσημείωση έχει εγγραφεί σε ακίνητο τους ή του άλλου συζύγου ή των τέκνων που τους βαρύνουν.

γ) Δεδουλευμένοι τόκοι που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο για προκαταβολές που χορηγούνται από τα Ταμεία Αλληλοβοήθειας Στρατού, Ναυτικού και Αεροπορίας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.Δ. 398/1974 (*Φ.Ε.Κ. 116/Α*), για απόκτηση πρώτης κατοικίας από τους βοηθηματούχους αυτών.

δ) Δεδουλευμένοι τόκοι που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο για δάνεια που χορηγούνται στον φορολογούμενο από τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, τα Ταχυδρομικά Ταμιευτήρια και λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς, εφ’ όσον οφείλονται από αυτόν, για ανασπίλωση, επισκευή, συντήρηση ή εξωραϊσμό διατηρητέων κτισμάτων, καθώς και κτισμάτων που βρίσκονται σε περιοχές χαρακτηριζόμενες ως παραδοσιακά τμήματα πόλεων ή ως παραδοσιακοί οικισμοί.

Εισηγήσεις

Κατά την εφαρμογή των ανωτέρω περιπτώσεων α’, β’ και γ’ δεν θεωρείται ότι αποκτάται πρώτη κατοικία, αν ο υπόχρεος, ο άλλος σύζυγος και τα τέκνα που τους βαρύνουν, έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή ισόβιας επικαρπίας ή οίκησης, εξ ολοκλήρου ή επί ιδανικού μεριδίου, σε άλλη οικία ή οικίες, εφ’ όσον το άθροισμα της συνολικής επιφάνειας που τους αντιστοιχεί υπερβαίνει τα 70 τ.μ.

Η επιφάνεια αυτή προσαυξάνεται κατά 20 τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα και κατά 25 τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα που βαρύνουν τον υπόχρεο ή τον άλλο σύζυγο.

Αν η επιφάνεια της πρώτης κατοικίας υπερβαίνει τα 120 τ.μ., το ποσό της δαπάνης που μειώνει το φόρο περιορίζεται στο μέρος που αναλογεί επιμεριστικά στη μέχρι των 120 τ.μ. επιφάνεια της κατοικίας.

Το ποσοστό της μείωσης των ανωτέρω περιπτώσεων α’, β’, γ, και δ’, υπολογίζεται στους τόκους που αντιστοιχούν στο τμήμα του δανείου έως 200.000,00 ευρώ.

Προσοχή : Το ποσό της δαπάνης των ανωτέρω περιπτώσεων δεν πρέπει να έχει εκπέσει με βάση άλλη διάταξη του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και εφαρμόζονται για δεδουλευμένους τόκους που καταβλήθηκαν εντός του 2012, ανεξάρτητα του χρόνου σύναψης του δανείου, καθώς και του χρόνου χορήγησης της προκαταβολής.

Δικαιολογητικά : Για την απόδειξη της καταβολής των τόκων, απαιτείται :

i) Στεγαστικά δάνεια, σχετική βεβαίωση της Τράπεζας ή του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων ή του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου ή άλλου πιστωτικού οργανισμού, από την οποία να προκύπτει ότι πρόκειται για στεγαστικό δάνειο για απόκτηση πρώτης κατοικίας (*αγορά ή ανέγερση ή αποπεράτωση*), ότι έχει εγγραφεί υποθήκη ή προσημείωση σε ακίνητο του φορολογούμενου ή του άλλου συζύγου ή των τέκνων τους που τους βαρύνουν, το ποσό μόνο των δεδουλευμένων συμβατικών τόκων (*ληξιπρόθεσμων και απαιτητών*) που όφειλε και κατέβαλε αυτός μέσα στο έτος 2012, καθώς και το έτος σύναψης του δανείου.

Εάν δεν αναγράφεται στη βεβαίωση αυτή σε ποιον ανήκει το ακίνητο, στο οποίο έχει εγγραφεί υποθήκη ή προσημείωση, πρέπει να επισυνάπτεται υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986, στην οποία να βεβαιώνεται ότι το ακίνητο ανήκει στο φορολογούμενο ή στη σύζυγο ή στα τέκνα τους, που τους βαρύνουν και ο αριθμός εγγραφής στο βιβλίο μεταγραφών του οικείου Υποθηκοφυλακείου (*στην ίδια υπεύθυνη δήλωση βεβαιώνεται ότι πρόκειται για δάνειο για αγορά πρώτης κατοικίας, αν αυτό δεν ββαιώνεται στην οικεία βεβαίωση της Τράπεζας ή του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων κ.λπ.*).

ii) Νέα δάνεια που λαμβάνονται για εξόφληση παλιών στεγαστικών δανείων που είχαν ληφθεί για αγορά πρώτης κατοικίας, βεβαίωση της Τράπεζας ή γενικά του φορέα που χορήγησε το νέο δάνειο, από την οποία να προκύπτει ότι πρόκειται για νέο δάνειο για εξόφληση παλιού στεγαστικού δανείου, που είχε ληφθεί για αγορά πρώτης κατοικίας με υποθήκη ή προσημείωση σε ακίνητο του φορολογουμένου ή του άλλου συζύγου ή των τέκνων τους που τους βάρυναν, το ανεξόφλητο ποσό του παλιού δανείου και ο χρόνος λήξης του, ότι οι δεδουλευμένοι τόκοι που καταβλήθηκαν το έτος 2012 αφορούν το τμήμα του νέου δανείου που καταβλήθηκε για εξόφληση του υπόλοιπου ποσού του παλιού δανείου που δεν είχε εξοφληθεί μέχρι τη σύναψη του νέου δανείου, καθώς και ότι έχει εγγραφεί και για το νέο δάνειο υποθήκη ή προσημείωση σε ακίνητο του φορολογουμένου ή του άλλου συζύγου ή των τέκνων τους που τους βαρύνουν.

iii) Στεγαστικά δάνεια για απόκτηση πρώτης κατοικίας που χορηγούνται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις στους υπαλλήλους τους, βεβαίωση αυτών που να περιλαμβάνει τα στοιχεία που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση i).

iv) Προκαταβολές που έχουν χορηγηθεί από τα Ταμεία Αλληλοβοηθείας Στρατού, Ναυτικού και Αεροπορίας, σχετική βεβαίωση αυτών, από την οποία να προκύπτει ότι ο φορολογούμενος είναι βοηθηματούχος του αντίστοιχου Ταμείου, ότι η προκαταβολή χορηγήθηκε σ’ αυτόν με βάση τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.Δ. 398/1974 για απόκτηση πρώτης κατοικίας, το ποσό των τόκων, καθώς και ότι οι τόκοι αυτοί είναι δεδουλευμένοι και καταβλήθηκαν μέσα στο έτος 2012.

ν) Δάνεια που έχουν χορηγηθεί από τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, τα Ταχυδρομικά Ταμιευτήρια και λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς στο φορολογούμενο για ανασπίλωση, επισκευή, συντήρηση ή εξωραϊσμό διατηρητέων κτισμάτων, καθώς και κτισμάτων που βρίσκονται σε περιοχές χαρακτηριζόμενες ως παραδοσιακά τμήματα πόλεων ή ως παραδοσιακοί οικισμοί, βεβαίωση αυτών που να περιλαμβάνει το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που καταβλήθηκαν μέσα στο έτος 2012, καθώς και επικυρωμένο αντίγραφο της οικείας απόφασης για χαρακτηρισμό των κτισμάτων ως διατηρητέων ή σημείωση για την κανονιστική πράξη με την οποία χαρακτηρίσθηκε η περιοχή, που βρίσκονται τα κτίσματα, ως παραδοσιακό τμήμα πόλεως ή ως παραδοσιακός οικισμός.

Εισηγήσεις

Στις πιο πάνω περιπτώσεις αν, εκτός από τους τόκους που είναι δεδουλευμένοι, καταβλήθηκαν **τόκοι υπερημερίας**, τα ποσά αυτών των τόκων πρέπει να αναφέρονται χωριστά στην οικεία βεβαίωση, δεδομένου ότι τα ποσά αυτά **δεν παρέχουν μείωση φόρου**.

Στη βεβαίωση καταβολής των τόκων στεγαστικών δανείων για απόκτηση πρώτης κατοικίας, θα αναγράφεται η συνολική επιφάνεια της κατοικίας, που αποκτείται, σε τετραγωνικά μέτρα, καθώς και το ποσό του δανείου. Εάν το δάνειο έχουν λάβει οι σύζυγοι από κοινού, στη βεβαίωση του καθενός θα αναγράφεται το ποσό του δανείου που του αναλογεί.

2.4. Ασφάλιστρα ασφαλίσεων ζωής, θανάτου, προσωπικών ατυχημάτων και ασθένειας

■ Μείωση φόρου σε ποσοστό **10%**. Το ποσό της δαπάνης ασφαλίσεων επί του οποίου υπολογίζεται η μείωση δεν μπορεί να υπερβεί τα **1.200,00** ευρώ για άγαμο και τα **2.400,00** ευρώ για οικογένεια κατά συνέπεια μέγιστη μείωση φόρου **120,00** και **240,00** ευρώ αντίστοιχα.

Το ποσό αυτό υπολογίζεται αθροιστικά και για τους δύο συζύγους, μειώνει το φόρο μόνον εφ’ όσον έχει περιληφθεί στην αρχική δήλωση και επιμερίζεται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος του καθενός που φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, όπως αυτό δηλώθηκε με την αρχική δήλωση.

Επίσης, περιλαμβάνονται οι δαπάνες ασφαλίσεων των προστατευόμενων τέκνων, στην περίπτωση που καταβάλλονται από γονέα που δεν συνοικεί μαζί τους, λόγω διάζευξης με τον άλλο γονέα.

Δικαιολογητικά : Για την απόδειξη της καταβολής του ποσού των ασφαλίσεων, με βάση τις οικείες ασφαλιστικές συμβάσεις, απαιτείται απόδειξη είσπραξης του ποσού των ασφαλίσεων ή σχετική βεβαίωση, από τις οποίες προκύπτει το είδος της ασφαλιστικής κάλυψης και το καθαρό καταβαλλόμενο ποσό των ασφαλίσεων, χωριστά από τυχόν οποιαδήποτε άλλη σχετική επιβάρυνση του ασφαλισμένου. Επίσης, τα στοιχεία του συμβαλλομένου και των ασφαλιζόμενων προσώπων, καθώς και ο αριθμός και η ημερομηνία της σχετικής σύμβασης. Εισημαίνεται ότι, για την απόδειξη καταβολής των δαπανών ασφαλίσεων ζωής ή θανάτου που καταβάλλει ο διαζευγμένος γονέας για τα τέκνα του που δεν βαρύνουν αυτόν, αλλά τον άλλο γονέα τους με τον οποίο συγκατοικούν, απαιτείται και υπεύθυνη δήλωσ ότι τα τέκνα είναι προστατιζόμενα του άλλου γονέα, καθώς και τα στοιχεία των τέκνων και του άλλου γονέα (*ονοματειώνυμο, πατρώνυμο, έτος γέννησης, διεύθυνση κατοικίας Α.Φ.Μ. και Δ.Ο.Υ.*).

2.5. Διατροφή

Μείωση φόρου σε ποσοστό **10%**. Το ποσό της μείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τα **1.500,00** ευρώ. Η μείωση φόρου παρέχεται υπό την προϋπόθεση ότι καταβάλλεται στη σύζυγο ή στο σύζυγο λόγω διατροφής, η οποία επιδικάστηκε σε αυτούς ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη.

Προσοχή : Δεν παρέχεται μείωση φόρου όταν το ποσό της διατροφής καταβάλλεται στα τέκνα από οποιαδήποτε αιτία, επειδή αυτό δεν θεωρείται εισόδημα τους.

Δικαιολογητικά : Για την απόδειξη της καταβολής της διατροφής από τον ένα σύζυγο στον άλλο υποβάλλονται :

i) Επικυρωμένο αντίγραφο της σχετικής δικαστικής απόφασης ή της σχετικής συμβολαιογραφικής πράξης.

ii) Υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 του συζύγου που την εισέπραξε, στην οποία θα αναγράφεται ο Α.Φ.Μ. του, το ετήσιο ποσό που εισέπραξε και τα στοιχεία αυτού που την κατέβαλε.

2.6. Επεμβάσεις ενεργειακής αναβάθμισης ακινήτου

■ Μείωση φόρου σε ποσοστό **10%**. Το ποσό της δαπάνης επί της οποίας υπολογίζεται η μείωση δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό των **3.000,00** ευρώ κατά συνέπεια μέγιστη μείωση φόρου **300,00** ευρώ.

Αφορά τις δαπάνες για επεμβάσεις ενεργειακής αναβάθμισης ακινήτου που εντάσσονται σε έργα του επιχειρησιακού προγράμματος «Περιβάλλον Αειφόρος Ανάπτυξη» στο πλαίσιο του Εθνικού Στρατηγικού Πλαισίου Αναφοράς (ΕΣΠΑ), σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3614/2007 ή και για επεμβάσεις ενεργειακής αναβάθμισης ακινήτου που θα προκύψουν μετά από ενεργειακή επιθεώρηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3661/2008 και τις κανονιστικές πράξεις που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του και αφορούν :

α) Την αντικατάσταση του λέβητα πετρελαίου για την εγκατάσταση τηλεθέρμανσης ή για νέα εγκατάσταση τηλεθέρμανσης ή συστήματος που κάνει χρήση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας, καθώς και για παρεμβάσεις στο υφιστάμενο σύστημα που αφορούν σε σύστημα αντιστάθμισης στον καυστήρα/λέβητα σε συνδυασμό με αυτονομία θέρμανσης και μόνωση σωληνώσεων.

β) Την αλλαγή εγκατάστασης κεντρικού κλιματισμού χρήσης καυσίμου από πετρέλαιο σε φυσικό αέριο ή για νέα εγκατάσταση φυσικού αερίου.

γ) Την αγορά και εγκατάσταση πλιακών συλλεκτών και για την εγκατάσταση κεντρικού κλιματισμού με χρήση πλιακής ενέργειας.

δ) Την αγορά και εγκατάσταση αποκεντρωμένων συστημάτων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας που βασίζονται σε Ανανεώσιμες Πηγές Ενέργειας (*φωτοβολταϊκά, μικρές ανεμογεννήτριες*) και συμπαραγωγής ηλεκτρισμού και ψύξης θέρμανσης με χρήση φυσικού αερίου ή ανανεώσιμων πηγών.

ε) Τη θερμομόνωση σε υφιστάμενα κτίρια με τοποθέτηση διπλών θερμομονωτικών υαλοπινάκων και θερμομονωτικών πλαισίων/κουφωμάτων (*συμπεριλαμβάνονται εξωτερικά καλύμματα, παντζούρια και ρολά*) και τοποθέτηση θερμομόνωσης στο κέλυφος ή/και στην οροφή (*δώμα ή στέγη*).

στ) Τη δαπάνη για τη διενέργεια ενεργειακής επιθεώρησης από αρμόδιο επιθεωρητή.

Δικαιολογητικά : Για να είναι δυνατή η πιο πάνω φορολογική έκπτωση, θα πρέπει να χορηγείται, από τα συνεργαζόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, βεβαίωση δαπανών, στους φορολογούμενους που έχουν ενταχθεί στο πρόγραμμα «*Εξοικονόμηση κατ' Οίκον*», στην οποία θα πρέπει να περιλαμβάνονται τα εξής στοιχεία :

i) Τα στοιχεία του προσώπου για το οποίο καταβλήθηκε η δαπάνη,

ii) Το συνολικό ποσό της δαπάνης για το οποίο υποβλήθηκαν δικαιολογητικά,

iii) Τα στοιχεία του εκδότη, ο αριθμός και η ημερομηνία της απόδειξης παροχής υπηρεσιών, της απόδειξης λιανικής πώλησης (ή του τιμολογίου) στην οποία αναγράφεται το ποσό της δαπάνης για την επέμβαση ενεργειακής αναβάθμισης,

iv) Το ποσό της δαπάνης που καλύφθηκε από επιχορήγηση στο πλαίσιο του προγράμματος «*Εξοικονόμηση κατ' Οίκον*»,

v) Το συνολικό υπόλοιπο ποσό της δαπάνης με το οποίο επιβαρύνεται ο ίδιος ο φορολογούμενος/ωφελούμενος του προγράμματος,

vi) Ότι τα ανωτέρω ποσά αφορούν δαπάνες που αναφέρονται περιοριστικά στις σχετικές διατάξεις.

Η ανωτέρω βεβαίωση δαπανών συνοποβάλλεται, αντί των πρωτότυπων παραστατικών δαπανών, από τον εκάστοτε φορολογούμενο/ωφελούμενο στην αρμόδια για τη φορολόγησή του Δ.Ο.Υ, κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (*Σχετική η εγκύκλιος Π.Ο.Λ. 1257/2011*).

Περαιτέρω, διευκρινίστηκε ότι για να είναι δυνατή η παροχή του σχετικού φορολογικού κινήτρου και λαμβάνοντας υπόψη ότι το εν λόγω κίνητρο (*των 300 ευρώ κατ' ανώτατο όριο*) παρέχεται μία φορά και αφορά σε ένα μοναδικό έργο ενεργειακής αναβάθμισης ανά ακίνητο (ανεξάρτητα από τον αριθμό των επιμέρους παρεμβάσεων του έργου αυτού), εκδίδεται μια βεβαίωση δαπανών από τα συνεργαζόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, κατά την τελική εκταμίευση του δανείου, στην οποία θα περιλαμβάνονται όλα τα παραστατικά δαπανών επί πιστώσει του έργου, ακόμη και αν αυτά έχουν εκδοθεί ή/και εξοφληθεί κατά το προηγούμενο έτος.

Διευκρινίζεται ότι η σχετική φορολογική έκπτωση αφορά στα ίδια κεφάλαια του ωφελούμενου/φορολογούμενου, ήτοι στο ποσό των δαπανών, πέραν του επιλέξιμου προϋπολογισμού, με το οποίο επιβαρύνεται ο ίδιος ο φορολογούμενος, δεδομένου ότι δεν είναι δυνατή η παροχή αυτής για το τμήμα της συνολικής δαπάνης που αντιστοιχεί στον επιλέξιμο προϋπολογισμό (*άτοκο δάνειο και επιχορήγηση*) του έργου, ούτως ώστε να μην τίθεται θέμα διπλής ενίσχυσης για το ίδιο ποσό δαπανών. Κατά συνέπεια, στη βεβαίωση που χορηγούν τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα θα πρέπει να αναγράφονται, διακριτά, αφενός μεν, το συνολικό ποσό της δαπάνης ενεργειακής αναβάθμισης για το οποίο υποβλήθηκαν δικαιολογητικά, που αποτελείται από το ποσό του επιλέξιμου προϋπολογισμού (*άτοκο δάνειο και επιχορήγηση*) και το ποσό των δαπανών πέραν του επιλέξιμου προϋπολογισμού (*ίδια κεφάλαια*), αφετέρου δε το συνολικό υπόλοιπο ποσό δαπάνης που αντιστοιχεί στην ίδια επιβάρυνση του φορολογούμενου (*το οποίο και θα τύχει της σχετικής φορολογικής ελάφρυνσης*).

Επισήμανση

Η συγκεκριμένη δαπάνη αναφέρεται σε ενεργειακή αναβάθμιση ακινήτου χωρίς να τίθεται περιορισμός στον αριθμό των ενταγμένων, στο Πρόγραμμα «*Εξοικονόμηση κατ' Οίκον*», ακινήτων ανά φορολογούμενο. Ως εκ τούτου, εφόσον υφίστανται περισσότερες της μίας αποφάσεις υπαγωγής στο Πρόγραμμα για διαφορετικά ακίνητα ανά ωφελούμενο/φορολογούμενο και πληρούνται οι απαιτούμενες προϋποθέσεις, είναι δυνατή η παροχή του σχετικού φορολογικού κινήτρου ξεχωριστά για καθένα από αυτά τα ακίνητα.

2.7. Ασφαλιστικές εισφορές

■ Μείωση φόρου σε ποσοστό **10%**.

Αφορά τη δαπάνη των εισφορών που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο σε ταμεία ασφάλισής του (*Ο.Α.Ε.Ε. κ.λπ.*), εφ' όσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλόμενων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισής του σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο (*Ε.Τ.Α.Ο. κ.λπ.*).

Δικαιολογητικά : Για την απόδειξη της καταβολής του ποσού των ασφαλιστικών εισφορών σε ταμεία ασφάλισής του υπόχρεου, απαιτείται η σχετική βεβαίωση ή απόδειξη του ασφαλιστικού φορέα από την οποία προκύπτει το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών, χωριστά από τυχόν άλλα ποσά (*π.χ. για εκπρόθεσμη καταβολή των εισφορών*).

2.8. Δωρεές

■ Μείωση φόρου σε ποσοστό **10%** για τις ακόλουθες δαπάνες :

α) Ποσά που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους Οργανι-

σμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, το Εθνικό Ταμείο Κοινωνικής Συνοχής, τους ιερούς ναούς, τις ιερές μονές του Αγίου Όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, την Ιερά Μονή Σινά, την Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας, τα ημεδαπά Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσπλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.

β) Αξία των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων αυτοκινήτων, που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα κρατικά και δημοτικά νοσπλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

γ) Χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς που διέπονται από το Ν. 1514/ 1985 (*Φ.Ε.Κ. 13/Α'*) και τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

δ) Χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφ' όσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.

Πολιτιστικοί σκοποί είναι, ιδίως, η καλλιέργεια, προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής και των τεχνών γενικότερα, καθώς και η ίδρυση, επέκταση και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνολογικών και λαογραφικών.

Τα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς καθορίζονται, με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού και Τουρισμού, μετά από έλεγχο που διενεργείται από το Υπουργείο Πολιτισμού και Τουρισμού.

Προσοχή : Τα ανωτέρω ισχύουν και για δωρεές υπέρ αντίστοιχων κρατικών φορέων και νομικών προσώπων, εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και σε χώρες ΕΟΧ/ΕΖΕΣ. Το ποσό των δωρεών αυτών μπορεί να κατατίθεται και σε τράπεζα της χώρας στην οποία έχει την κατοικία του ο δωρεοδόχος.

Επισημάνσεις

α) Η μείωση διενεργείται εφ' όσον τα ποσά των δωρεών και χορηγιών υπερβαίνουν συνολικά τα **100,00** ευρώ.

β) Το συνολικό ποσό των δωρεών και χορηγιών επί του οποίου υπολογίζεται η μείωση δεν μπορεί να υπερβαίνει ποσοστό **10%** του συνολικού εισοδήματος που φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

γ) Όταν τα ποσά των δωρεών και των χορηγιών (*με εξαίρεση τις δωρεές που καταβάλλονται στο Δημόσιο, τους Ο.Τ.Α. κ.λπ.*), υπερβαίνουν τα 300,00 ευρώ ετησίως, λαμβάνονται υπ' όψιν μόνον εφ' όσον έχουν κατατεθεί σε ειδικό λογαριασμό του νομικού προσώπου, που πρέπει να ανοιχθεί για το σκοπό αυτόν στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε τράπεζα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα. Το γραμμάτιο είσπραξης της τράπεζας που εκδίδεται πρέπει να αναφέρει τα στοιχεία του δωρητή ή χορηγού και δωρεοδόχου, το ποσό της δωρεάς ή χορηγίας αριθμητικώς και ολογράφως, την ημερομηνία κατάθεσής του και την υπογραφή του δωρητή ή χορηγού, κατά περίπτωση.

δ) Τα χρηματικά ποσά αυτών των δωρεών και χορηγιών δεν πρέπει να έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Δικαιολογητικά : Για την αναγνώριση των δαπανών αυτών απαιτούνται τα ακόλουθα δικαιολογητικά :

Α. Δωρεά ιατρικών μηχανημάτων και ασθενοφόρων αυτοκινήτων στα κρατικά και δημοτικά νοσπλευτικά ιδρύματα και νοσοκομεία Ν.Π.Ι.Δ. που επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό

i) Βεβαίωση του δωρεοδόχου ότι έγινε αποδεκτή η δωρεά.

ii) Αντίγραφο του πρωτοκόλλου παράδοσης - παραλαβής.

iii) Σε περίπτωση αγοράς και άμεσης παράδοσης των δωρούμενων αντικειμένων, το νόμιμο στοιχείο που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ. (*νυν Κ.Φ.Α.Σ.*), από το οποίο προκύπτει η αξία τους.

Προσοχή : Σε περίπτωση που ο δωρητής κατείχε από πριν τα δωρηθέντα αντικείμενα, η αξία τους προσδιορίζεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Β. Δωρεά χρηματικών ποσών στο Δημόσιο τους Ο.Τ.Α., το Εθνικό Ταμείο Κοινωνικής Συνοχής, τους Ιερούς ναούς, τις ιερές μονές του Αγίου Όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, την Ιερά Μονή Σινά, την Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας, τα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσπλευτικά ιδρύματα και νοσοκομεία Ν.Π.Ι.Δ. που επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων

i) Διπλότυπη απόδειξη ή γραμμάτιο είσπραξης του ποσού της δωρεάς ή χορηγίας, η οποία εκδίδεται από το νόμιμο εκπρόσωπο του δωρεοδόχου.

ii) Βεβαίωση ή αντίγραφο της οικείας πράξης του νόμιμου εκπροσώπου του δωρεοδόχου από την οποία να προκύπτει η αποδοχή της δωρεάς και η καταχώρηση του ποσού αυτής στα επίσημα βιβλία του δωρεοδόχου.

iii) Σε περίπτωση δωρεάς χρηματικών ποσών με όρο, βεβαίωση του νόμιμου εκπροσώπου του δωρεοδόχου από την οποία να προκύπτει το ύψος του καθαρού προϊόντος που περιέχεται στο δωρεοδόχο.

Γ. Δωρεά χρηματικών ποσών στα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με υπηρεσίες εκπαίδευσης, τα Ν.Π.Δ.Δ., τα Ν.Π.Ι.Δ. με κοινωφελείς σκοπούς κ.λπ. και χορηγίες στα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Ν.Π.Ι.Δ. με σκοπούς πολιτιστικούς

i) Διπλότυπη απόδειξη ή γραμμάτιο είσπραξης του ποσού της δωρεάς ή χορηγίας, η οποία εκδίδεται από το νόμιμο εκπρόσωπο του δωρεοδόχου.

ii) Βεβαίωση ή αντίγραφο της οικείας πράξης του νόμιμου εκπροσώπου του δωρεοδόχου από την οποία να προκύπτει η αποδοχή της δωρεάς και η καταχώρηση του ποσού αυτής στα επίσημα βιβλία του δωρεοδόχου.

Επισημάνσεις

i) Όταν τα ποσά των ανωτέρω δωρεών ή χορηγιών, με εξαίρεση τις δωρεές που καταβάλλονται στους δωρεοδόχους της περίπτωσης Β', υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ετησίως, κατατίθενται σε ειδικό λογαριασμό του δωρεοδόχου ή του αποδέκτη της χορηγίας, που έχει ανοιχθεί σε τράπεζα ή στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, και εκτός των παραπάνω δικαιολογητικών, απαιτείται και το οικείο γραμμάτιο είσπραξης της Τράπεζας ή του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων. Αν το πρωτότυπο έχει δοθεί στο δωρεοδόχο για την είσπραξη του ποσού που δωρήθηκε, υποβάλλεται

αντίγραφο του γραμματίου, κυρωμένο από το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή την Τράπεζα, από την οποία εκδόθηκε.

ii) Για τα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν για πολιτιστικές χορηγίες του Ν. 3525/2007 στο Δημόσιο, ΟΤΑ, Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και στις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες του άρθρου 741 Α.Κ. που επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς, απαιτείται επικυρωμένο αντίγραφο της απόφασης του Υπουργού Πολιτισμού με την οποία χαρακτηρίζεται η χορηγία ως πολιτιστική, τα πρωτότυπα αποδεικτικά καταβολής των ποσών εάν η χορηγία είναι χρηματικό ποσό και την Υπουργική Απόφαση για την εκτίμηση της αξίας της χορηγίας εάν αυτή έγινε σε είδος ή άυλα αγαθά ή υπηρεσίες, καθώς και το αποδεικτικό παράδοσης και παραλαβής της χορηγίας.

iii) Για την απόδειξη της καταβολής των δωρεών χρηματικών ποσών υπέρ κρατικών φορέων και παρεμφερών κοινωφελών νομικών προσώπων (οργανισμών, ιδρυμάτων, κ.λπ.), εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και σε χώρες του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ) / Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελεύθερων Συναλλαγών (ΕΖΕΣ), τα δικαιολογητικά που απαιτούνται είναι αυτά που ορίζονται στην απόφαση του Υπουργού Οικονομικών Π.Ο.Λ. 1040/19.2.2001. Εάν από τα δικαιολογητικά αυτά δεν προκύπτει ο μη κερδοσκοπικός και κοινωφελής χαρακτήρας των προσώπων αυτών, απαιτείται βεβαίωση αυτών, στην οποία θα αναγράφεται ότι είναι νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που επιδιώκουν κοινωφελή σκοπό. Όλα τα ανωτέρω δικαιολογητικά πρέπει να είναι μεταφρασμένα νόμιμα.

2.9. Μείωση φόρου μισθωτών σε ακριτικές περιοχές

Για τον φορολογούμενο που αποκτά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εφ' όσον αυτός προσφέρει υπηρεσίες ή κατοικεί για 9 τουλάχιστον μήνες μέσα στο έτος που απέκτησε το εισόδημα αυτό:

- α)** στους Νομούς Ξάνθης, Ροδόπης, Έβρου, Λέσβου, Χίου, Σάμου και Δωδεκανήσου,
- β)** σε περιοχή των Νομών Θεσπρωτίας, Ιωαννίνων, Καστοριάς, Φλώρινας, Πέλλης, Κιλκίς, Σερρών και Δράμας, η οποία περιλαμβάνεται σε ζώνη βάρους 20 χιλιομέτρων από τη μεθοριακή γραμμή, το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την κλίμακα μειώνεται κατά **60,00** ευρώ για κάθε τέκνο που τον βαρύνει.

Προσοχή : Στην περίπτωση συζύγων αρκεί ο ένας από αυτούς να έχει τις ανωτέρω προϋποθέσεις.

2.10. Δαπάνη για απόσβεση Δημοσίου Χρέους

- Μείωση φόρου σε ποσοστό **20%**.

Δικαιολογητικά : Για να αναγνωριστεί το ποσό αυτής της δαπάνης, απαιτείται το αποδεικτικό κατάθεσης του ποσού στην Τράπεζα της Ελλάδας ή σε οποιαδήποτε άλλη τράπεζα στο οποίο πρέπει να αναφέρεται ρητά ότι η κατάθεση έγινε για το «*Λογαριασμό Αλληλεγγύης για την απόσβεση του Δημοσίου Χρέους*».

3. Συμπληρωματικός φόρος στα εισοδήματα από ακίνητα

Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, εκτός από το απαλλασσόμενο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση γενικά, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή **1,5%** εφόσον το εισόδημα αυτό προέρχεται από εκμίσθωση κατοικίας εμβαδού έως 300 τ.μ. Αν το εισόδημα προέρχεται από εκμίσθωση κατοικίας εμβαδού άνω των 300 τ.μ. ή/και από επαγγελματική ή εμπορική μίσθωση το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή **3%**.

Πίνακας 6: Συντελεστές συμπληρωματικού φόρου στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα

Συντελεστής συμπληρωματικού φόρου	
1,5%	3%
Κατοικίες μέχρι 300 τ.μ.	Κατοικίες άνω των 300 τ.μ., επαγγελματικές και εμπορικές μισθώσεις

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

4. Εισόδημα πληρωμάτων εμπορικού ναυτικού από την παροχή υπηρεσιών σε εμπορικά πλοία

Για το οικονομικό έτος 2013 ο φόρος στις αμοιβές που αποκτούν οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα του εμπορικού ναυτικού από την παροχή υπηρεσιών σε εμπορικά πλοία, υπολογίζεται με αναλογικό συντελεστή **6%** για τους αξιωματικούς και **3%** για το κατώτερο πλήρωμα.

5. Αντικειμενικές δαπάνες (τεκμήρια διαβίωσης)

5.1. Κατοικίες

Ο προσδιορισμός της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης κύριας κατοικίας γίνεται κλιμακωτά ανάλογα με την επιφάνεια των κύριων και βοηθητικών χώρων αυτής. Σύμφωνα δε με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 3842/2010, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες συντήρησης, επισκευής, τις πάγιες καταναλώσεις (ηλεκτρικό, τηλέφωνο, νερό) και τις δαπάνες λειτουργίας αυτής (π.χ. για μεγάλες κατοικίες καθαριστρίες, κηπουροί, ασφάλειες κ.λπ.) και με συντελεστές βαρύτητας με βάση την τιμή ζώνης της περιοχής στην οποία βρίσκεται το ακίνητο, ώστε να προκύπτουν μεγαλύτερα ποσά δαπανών διαβίωσης για ακίνητα που βρίσκονται σε ακριβές περιοχές.

Πίνακας 7: Αντικειμενική δαπάνη κατοικίας

Αντικειμενική δαπάνη κύριας κατοικίας ιδιόκτητης μισθωμένης ή δωρεάν παραχωρούμενης (Τιμές ζώνης και δαπανών σε ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο)

Επιφάνεια	Τιμή ζώνης έως 2.799,00 ευρώ	Τιμή ζώνης από 2.800,00 έως 4.999,00 ευρώ (Προσαύξηση κατά 40%)	Τιμή ζώνης πάνω από 5.000,00 ευρώ (Προσαύξηση κατά 70%)
Τα πρώτα 80 τ.μ.	40,00	56,00	68,00
Τα επόμενα από 81 έως 120 τ.μ.	65,00	91,00	110,50
Τα επόμενα από 121 έως 200 τ.μ.	110,00	154,00	187,00
Τα επόμενα από 201 έως 300 τ.μ.	200,00	280,00	340,00

Πάνω από 300 τ.μ.	400,00	560,00	680,00
Βοηθητικοί χώροι γενικά	40,00	56,00	68,00
Όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες, κατά ποσοστό 20%			
Πηγή : Ίδια επεξεργασία			

Πίνακας 8: Διαμόρφωση αντικειμενικής δαπάνης κατοικίας

Αντικειμενική δαπάνη κύριας κατοικίας

Επιφάνεια	Τιμή ζώνης έως 2.799,00 ευρώ	Τιμή ζώνης από 2.800,00 έως 4.999,00 ευρώ	Τιμή ζώνης πάνω από 5.000,00 ευρώ
50 τ.μ.	2.000,00	2.800,00	3.400,00
70 τ.μ.	2.800,00	3.920,00	4.760,00
100 τ.μ.	4.500,00	6.300,00	7.650,00
120 τ.μ.	5.800,00	8.120,00	9.860,00
150 τ.μ.	9.100,00	12.740,00	15.470,00
200 τ.μ.	14.600,00	20.440,00	24.820,00
250 τ.μ.	24.600,00	34.440,00	41.820,00
300 τ.μ.	34.600,00	48.440,00	58.820,00
350 τ.μ.	54.600,00	76.440,00	92.820,00

Δεν έχουν ληφθεί υπ' όψιν βοηθητικοί χώροι. Για δευτερεύουσες κατοικίες προβλέπεται μείωση **50%**

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

Παράδειγμα

- Επιφάνεια κύριων χώρων **130 τ.μ.**
- Επιφάνεια βοηθητικών χώρων **20 τ.μ.**

α) Τρόπος προσδιορισμού αντικειμενικής δαπάνης

α1) Προσδιορισμός αντικειμενικής δαπάνης κύριων χώρων

80 τ.μ. x 40,00 ευρώ	3.200,00	
Πλέον 40 τ.μ. x 65,00 ευρώ	2.600,00	
Πλέον 10 τ.μ. x 110,00 ευρώ	1.100,00	
Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων		6.900,00

α2) Προσδιορισμός αντικειμενικής δαπάνης βοηθητικών χώρων

20 τ.μ. x 40,00 ευρώ	800,00	
Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων		800,00

α3) Προσδιορισμός συνολικής ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης

Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων		6.900,00
Πλέον Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων	800,00	
Συνολική αντικειμενική δαπάνη		7.700,00

β) Αντικειμενική δαπάνη σε περιοχές με τιμή ζώνης μέχρι 2.799,00 ευρώ ανά τ.μ.

Κύρια		Δευτερεύουσα	
Κατοικία	Μονοκατοικία	Κατοικία	Μονοκατοικία
7.700,00	9.240,00	3.850,00	4.620,00

γ) Αντικειμενική δαπάνη σε περιοχές με τιμή ζώνης από 2.800,00 μέχρι 4.999,00 ευρώ ανά τ.μ. (Προσαύξηση κατά 40%)

Κύρια		Δευτερεύουσα	
Κατοικία	Μονοκατοικία	Κατοικία	Μονοκατοικία
10.780,00	12.936,00	5.390,00	6.468,00

γ) Αντικειμενική δαπάνη σε περιοχές με τιμή ζώνης πάνω από 5.000,00 ευρώ ανά τ.μ. (Προσαύξηση κατά 70%)

Κύρια		Δευτερεύουσα	
Κατοικία	Μονοκατοικία	Κατοικία	Μονοκατοικία
13.090,00	15.708,00	6.545,00	7.854,00

5.1.1. Επιστημόνοτες

α) Αν η κατοικία μισθώνεται ορισμένους μήνες μέσα στο έτος, τα ετήσια ποσά της αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης θα επιμερίζονται με βάση τους μήνες που διαρκεί η μίσθωση.

Παράδειγμα

Φορολογούμενος διαμένει σε μισθωμένη κατοικία από την 1η Απριλίου μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη της κατοικίας αυτής είναι 5.250,00 ευρώ. Η αντικειμενική δαπάνη που βαρύνει το φορολογούμενο είναι 3.937,50 ευρώ και προκύπτει ως ακολούθως :

$$5.250,00 \times \frac{9}{12} = 3.937,50$$

β) Προκειμένου για δευτερεύουσες εξοχικές κατοικίες δεν ισχύει πλέον ο περιορισμός της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης που προκύπτει από αυτές, σε τρεις μήνες το έτος.

γ) Δεν υπολογίζεται ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης στις περιπτώσεις των κενών κατοικιών. Προκειμένου για κατοικίες που παραμένουν κενές για διάστημα μεγαλύτερο των έξι μηνών, απαιτείται η προσκόμιση φωτοαντίγραφων λογαριασμών της ΔΕΗ ή οποιουδήποτε άλλο στοιχείο (π.χ. λογαριασμοί ύδρευσης, κοινοχρήστων κ.λπ.) από το οποίο να αποδεικνύεται ότι το ακίνητο ήταν κενό για όλο το υπ' όψιν διάστημα.

δ) Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1135/4.10.2010 έγινε δεκτό ότι δεν υπολογίζεται αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για δευτερεύουσες κατοικίες που μισθώνουν μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού για τουριστικούς λόγους.

ε) Σε περίπτωση συνιδιοκτησίας του ακινήτου, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης θα υπολογίζεται με βάση τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας και στη συνέχεια θα γίνεται ο επιμερισμός της, μεταξύ των συνιδιοκτητών, με βάση τα ποσοστά συνιδιοκτησίας τους. Διευκρινίζεται ότι, σε περίπτωση συνιδιοκτησίας μιας κατοικίας (π.χ. από δύο συνιδιοκτήτες όπου ο ένας έχει παραχωρήσει το ποσοστό ιδιοκτησίας του στον άλλο προκειμένου ο τελευταίος να χρησιμοποιήσει την κατοικία στο σύνολό της), η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης που προκύπτει από τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας θα βαρύνει τον ιδιοκτήτη που χρησιμοποιεί την κατοικία αυτή.

5.2. Επιβατηγά ιδιωτικής χρήσης

Ο προσδιορισμός της δαπάνης διαβίωσης που προκύπτει από τα επιβατηγά ιδιωτικής χρήσης πραγματοποιείται ανάλογα με τα κυβικά του αυτοκινήτου, με βάση το κόστος τελών κυκλοφορίας, ασφαλίσεων, καυσίμων και δαπανών συντήρησης.

Πίνακας 9: Αντικειμενική δαπάνη επιβατηγών ιδιωτικής χρήσης

Αντικειμενική δαπάνη επιβατηγών ιδιωτικής χρήσης	
Κυβισμός	Ποσό διαμόρφωσης δαπάνης
Μέχρι 1.200 κυβικά εκατοστά	4.000,00
Πάνω από 1.200 έως 2.000 κυβικά εκατοστά	Προστίθενται 600,00 ευρώ ανά 100 κ.ε.
Πάνω από 2.000 έως 3.000 κυβικά εκατοστά	Προστίθενται 900,00 ευρώ ανά 100 κ.ε.
Πάνω από 3.000 κυβικά εκατοστά	Προστίθενται 1.200,00 ευρώ ανά 100 κ.ε.
Για πάνω από 5 έως 10 έτη προβλέπεται μείωση κατά 30%	
Για πάνω από 10 έτη προβλέπεται μείωση κατά 50%	

Πηγή: Ίδια επεξεργασία

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη δεν εφαρμόζεται για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που διαθέτουν πιστοποιητικό αυθεντικότητας το οποίο εκδίδεται από διεθνή ή ημεδαπό φορέα που έχει αρμοδιότητα να εκδίδει τέτοιο πιστοποιητικό, καθώς και για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης τα οποία είναι ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους σε ποσοστό τουλάχιστον 67%.¹

Πίνακας 10: Διαμόρφωση αντικειμενικής δαπάνης επιβατηγών ιδιωτικής χρήσης

Κυβισμός	Αντικειμενική δαπάνη		
	Μέχρι 5 έτη	Πάνω από 5 μέχρι 10 έτη	Πάνω από 10 έτη
1.200 κυβικά εκατοστά	4.000,00	2.800,00	2.000,00
1.400 κυβικά εκατοστά	5.200,00	3.640,00	2.600,00
1.600 κυβικά εκατοστά	6.400,00	4.480,00	3.200,00
1.800 κυβικά εκατοστά	7.600,00	5.320,00	3.800,00
2.000 κυβικά εκατοστά	8.800,00	6.160,00	4.400,00
2.500 κυβικά εκατοστά	13.300,00	9.310,00	6.650,00
3.000 κυβικά εκατοστά	17.800,00	12.460,00	8.900,00
3.500 κυβικά εκατοστά	23.800,00	16.660,00	11.900,00
4.000 κυβικά εκατοστά	29.800,00	20.860,00	14.900,00
4.500 κυβικά εκατοστά	35.800,00	25.060,00	17.900,00
5.000 κυβικά εκατοστά	41.800,00	29.260,00	20.900,00

Πηγή: Ίδια επεξεργασία

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

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

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

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

δ) Των διευθυνόντων και εντεταλμένων συμβούλων, διοικητών ανωνύμων εταιριών και προέδρων των διοικητικών συμβουλίων τους, επιμεριζόμενη ισομερώς μεταξύ τους.

Αν στις πιο πάνω περιπτώσεις οι εταίροι των ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή αστικών εταιριών, καθώς και των κοινωνιών ή κοινοπραξιών είναι νομικά πρόσωπα, η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που έχουν στην κυριότητα ή την κατοχή τους λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των φυσικών προσώπων, που μετέχουν σε αυτά τα νομικά πρόσωπα. Για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα, αλλά υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης καθώς και για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις, το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης που προκύπτει με βάση αυ-

τοκίνητα αυτής της περίπτωσης, ιδιοκτησίας του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή ιδιοκτησίας ή κατοχής γραφείου, υποκαταστήματος ή πρακτορείου της αλλοδαπής επιχείρησης εγκατεστημένου στην Ελλάδα, βαρύνει το πρόσωπο που εκπροσωπεί στην Ελλάδα το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή την αλλοδαπή επιχείρηση ή προΐσταται του γραφείου ή υποκαταστήματος ή πρακτορείου.

Η αντικειμενική αυτή δαπάνη βαρύνει καθένα από τα φυσικά πρόσωπα ανεξάρτητα από τον τόπο διαμονής ή κατοικίας τους και δεν μπορεί για καθένα από αυτά τα πρόσωπα και για κάθε εταιρία να είναι ανώτερη από τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρίας.

Αν ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα προστατευόμενα μέλη είναι κύριοι ή κάτοχοι και άλλων επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει για τα αυτοκίνητα αυτά λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης. Η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, του οποίου κύριος ή κάτοχος είναι ανήλικο τέκνο, λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη του γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα και αν αυτός έχασε τη γονική μέριμνα, του άλλου γονέα.

Αν αποκτηθεί ή μεταβιβασθεί με οποιονδήποτε τρόπο επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης κατά τη διάρκεια του έτους ή σε περίπτωση ακινησίας ή ολοκληρωτικής καταστροφής του αυτοκινήτου από οποιαδήποτε αιτία, η αντικειμενική δαπάνη περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες κυριότητας ή κατοχής του αυτοκινήτου. Διάστημα μεγαλύτερο από 15 ημέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας.

Αν μεταβιβασθεί ή αποκτηθεί εικονικά αυτοκίνητο από περισσότερα πρόσωπα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη του ισχύει αυτοτελώς στο σύνολό της για καθέναν από τους συμβαλλομένους. Εικονική θεωρείται η μεταβίβαση ή η κτήση που πραγματοποιείται ιδίως μεταξύ συγγενών εξ αίματος ή εξ αγχιστείας κατ' ευθείαν γραμμή ή εκ πλαγίου μέχρι και τον τρίτο βαθμό, επιτρέπεται όμως η ανταπόδειξη.

Προκειμένου για εκπαιδευτές οδηγών αυτοκινήτων, καθώς και για τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, που χρησιμοποιούν για το σκοπό αυτόν περισσότερα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης λαμβάνεται υπ' όψιν το αυτοκίνητο που δίνει τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη. Στις περιπτώσεις ενοικίασης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης αυτοκινήτων επιβατικών ιδιωτικής ή μικτής χρήσης, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που αντιστοιχεί στο χρόνο χρησιμοποίησης αυτών, βαρύνει το μισθωτή τους.

Παρατηρήσεις

α) Αν ο κυβισμός του αυτοκινήτου δεν καταλήγει σε πλήρη εκατοντάδα (π.χ. 1.240, 1.290 κ.ε.) τότε θα γίνεται στρογγυλοποίηση προς την πλησιέστερη εκατοντάδα (Μέχρι 50 κ.ε. προς την αμέσως προηγούμενη και πάνω από 50 κ.ε. προς την αμέσως επόμενη).

β) Δεν προβλέπονται μειώσεις της αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης για αυτοκίνητα που αγοράζονται από τον Ο.Δ.Δ.Υ., για αυτοκίνητα που ανήκουν στην κυριότητα φορολογουμένου για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα έτη και αυτός έχει ηλικία πάνω από εξήντα έτη και αποκτά αποκλειστικά εισόδημα από συντάξεις ή από ιδιοκατοίκηση, καθώς και για αυτοκίνητα που εισάγονται από την αλλοδαπή με μειωμένους δασμούς, φόρους ή τέλη λόγω μετοικεσίας.

γ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης δεν εφαρμόζεται για επιβατικά ιδιωτικής χρήσης αυτοκίνητα που διαθέτουν πιστοποιητικό αυθεντικότητας, καθώς και για επιβατικά αυτοκίνητα ειδικά διασκευασμένα για κινητικά ανάπηρους, με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 67%.

δ) Προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από τα προς πώληση οχήματα, όταν δεν κατατεθούν η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας τους στη Δ.Ο.Υ., δεν μπορεί να υπερβαίνει τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της επιχείρησης.

5.2.1. Παραδείγματα προσδιορισμού αντικειμενικής δαπάνης επιβατηγών ιδιωτικής χρήσης

Παράδειγμα 1ο (Επιβατηγό ιδιωτικής χρήσης 1.800 κ.ε., 3 ετών)		
Μέχρι 1.200 κ.ε.	4.000,00	
Πλέον 600 κ.ε. (600,00 ευρώ ανά 100 κ.ε.)	3.600,00	
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη		7.600,00

Παράδειγμα 2ο (Επιβατηγό ιδιωτικής χρήσης 2.300 κ.ε., 7 ετών)		
Μέχρι 1.200 κ.ε.	4.000,00	
Πλέον 800 κ.ε. (600,00 ευρώ ανά 100 κ.ε.)	4.800,00	
Πλέον 300 κ.ε. (900,00 ευρώ ανά 100 κ.ε.)	2.700,00	
Σύνολο		11.500,00
Μείον Μείωση 30% λόγω παλαιότητας (11.500,00 x 30%)		3.450,00
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη		8.050,00

Παράδειγμα 3ο (Επιβατηγό ιδιωτικής χρήσης 2.000 κ.ε., 11 ετών)		
Μέχρι 1.200 κ.ε.	4.000,00	
Πλέον 800 κ.ε. (600,00 ευρώ ανά 100 κ.ε.)	4.800,00	
Σύνολο		8.800,00
Μείον Μείωση 50% λόγω παλαιότητας (8.800,00 x 50%)	4.400,00	
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη		4.400,00

Παράδειγμα 4ο (Επιβατηγά ιδιωτικής χρήσης εταιρειών)

κ.ε.	Αντικειμενική δαπάνη (προ μείωσης)	Παλαιότητα (έτη)	Μείωση %	Αντικειμενική δαπάνη
1.200	4.000,00	2		4.000,00
1.200	4.000,00	2		4.000,00
1.600	6.400,00	11	50%	3.200,00
1.600	6.400,00	6	30%	4.480,00
2.000	8.800,00	3		8.800,00
2.500	13.300,00	1		13.300,00
			Σύνολο	37.780,00

α) Ομόρρυθμος εταιρεία

Ομόρρυθμος - 50%	37.780,00 x 50% = 18.890,00	13.300,00
Ομόρρυθμος - 30%	37.780,00 x 30% = 11.334,00	11.334,00
Ομόρρυθμος - 20%	37.780,00 x 20% = 7.556,00	7.756,00

β) Ετερόρρυθμος εταιρεία

Ομόρρυθμος - 50%	37.780,00 x 50/90 = 20.998,89	13.300,00
Ομόρρυθμος - 40%	37.780,00 x 40/90 = 16.791,12	13.300,00
Ετερόρρυθμος - 10%	Δεν υπολογίζεται δαπάνη	

γ) Ε.Π.Ε.

γ1) Διαχειριστές μέλη της εταιρείας

Διαχειριστής - 60%	37.780,00 x 60/80 = 28.335,00	13.300,00
Διαχειριστής - 20%	37.780,00 x 20/80 = 9.445,00	9.445,00
Εταίρος - 20%	Δεν υπολογίζεται δαπάνη	

γ2) Διαχειριστής τρίτο πρόσωπο

Εταίρος - 60%	37.780,00 x 60% = 22.668,00	13.300,00
Εταίρος - 20%	37.780,00 x 20% = 7.556,00	7.556,00
Εταίρος - 20%	37.780,00 x 20% = 7.556,00	7.556,00

γ) Α.Ε.

Πρόεδρος Δ.Σ.	37.780,00 / 2 = 18.890,00	13.300,00
Διευθύνων σύμβουλος	37.780,00 / 2 = 18.890,00	13.300,00

5.3. Ιδιωτικά σχολεία

Πίνακας 11: Αντικειμενική δαπάνη ιδιωτικών σχολείων

Αντικειμενική δαπάνη ιδιωτικών σχολείων (Δαπάνη ανά μαθητή)		
Νηπιαγωγείο	Δημοτικό	Γυμνάσιο - Λύκειο
Όπως η δαπάνη αυτή προκύπτει από τις σχετικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών		
Εξαιρούνται τα εσπερινά γυμνάσια και λύκεια και τα ειδικά σχολεία ατόμων με ειδικές ανάγκες		

Πηγή: Ίδια επεξεργασία

Προσοχή: Στην περίπτωση διαζευγμένων γονέων όπου άλλος γονέας βαρύνεται με τα τέκνα και άλλος καταβάλλει τις δαπάνες διδάκτρων των τέκνων, η επίσημη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης θα βαρύνει τον γονέα που καταβάλλει τις δαπάνες αυτές.

5.4. Βοηθητικό προσωπικό

Πίνακας 12: Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικού προσωπικού

Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικού προσωπικού (Δαπάνη ανά απασχολούμενο)			
Οικιακοί βοηθοί	Οδηγοί αυτοκινήτων	Δάσκαλοι	Λοιπό προσωπικό
Όπως η δαπάνη αυτή προκύπτει από το εκάστοτε κατώτατο όριο αμοιβών για την αντίστοιχη κατηγορία εργαζομένων			

Πηγή: Ίδια επεξεργασία

Προσοχή: Η αντικειμενική δαπάνη δεν εφαρμόζεται όταν ο φορολογούμενος απασχολεί έναν μόνο οικιακό βοηθό, ή όταν ο ίδιος ή πρόσωπο που συνοικεί με αυτόν και τον βαρύνει, έχει αναπηρία 67% και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή είναι ηλικίας άνω των 65 ετών και απασχολεί ένα νοσοκόμο.

5.5. Σκάφη αναψυχής

Η αντικειμενική δαπάνη για τα σκάφη αναψυχής, είτε αυτά είναι ανοικτού τύπου είτε αυτά είναι κλειστού τύπου, προσδιορίζεται σύμφωνα με το ολικό μήκος αυτών.

5.5.1. Μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου, ταχύπλοα και μη

Αντικειμενική δαπάνη (Μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου, ταχύπλοα και μη)	
Ολικό μήκος μέχρι 5 μέτρα	Ολικό μήκος πάνω από 5 μέτρα
4.000,00	2.000,00 ανά μέτρο

Πηγή: Ίδια επεξεργασία

5.5.2. Μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη με χώρο ενδιαίτησης

Πίνακας 14: Αντικειμενική δαπάνη μηχανοκίνητων ή μικτών σκαφών με χώρο ενδιαίτησης

Αντικειμενική δαπάνη μηχανοκίνητων ή μικτών σκαφών με χώρο ενδιαίτησης	
Ολικό μήκος	Ποσό διαμόρφωσης δαπάνης
Μέχρι και 7 μέτρα	12.000,00
Πάνω από 7 μέχρι και 10 μέτρα	Προστίθενται 3.000,00 ευρώ ανά μέτρο
Πάνω από 10 μέχρι και 12 μέτρα	Προστίθενται 7.500,00 ευρώ ανά μέτρο
Πάνω από 12 μέχρι και 15 μέτρα	Προστίθενται 15.000,00 ευρώ ανά μέτρο
Πάνω από 15 μέχρι και 18 μέτρα	Προστίθενται 22.500,00 ευρώ ανά μέτρο
Πάνω από 18 μέχρι και 22 μέτρα	Προστίθενται 30.000,00 ευρώ ανά μέτρο
Πάνω από 22 μέτρα	Προστίθενται 50.000,00 ευρώ ανά μέτρο
Για πάνω από 5 έως 10 έτη προβλέπεται μείωση κατά 15%	
Για πάνω από 10 έτη προβλέπεται μείωση κατά 30%	

Πηγή: Ίδια επεξεργασία

Πίνακας 15: Διαμόρφωση αντικειμενικής δαπάνης σκαφών αναψυχής

Μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου, ταχύπλοα και μη		Μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη με χώρο ενδιαίτησης	
Ολικό μήκος	Αντικειμενική δαπάνη	Ολικό μήκος	Αντικειμενική δαπάνη
2 μέτρα	4.000,00	7 μέτρα	12.000,00
3 μέτρα	4.000,00	10 μέτρα	21.000,00
4 μέτρα	4.000,00	15 μέτρα	81.000,00
5 μέτρα	4.000,00	22 μέτρα	268.500,00
6 μέτρα	6.000,00	30 μέτρα	668.500,00
7 μέτρα	8.000,00	40 μέτρα	1.168.500,00

Πηγή: Ίδια επεξεργασία

5.5.3. Ιστιοφόρα και πλοία αναψυχής που έχουν κατασκευασθεί ή κατασκευάζονται στην Ελλάδα εξ ολοκλήρου από ξύλο, τύπων «τρεχαντήρι», «βαρκαλάς», «πέραμα», «τσερνίκι» και «λίμπερτυ», που προέρχονται από την ελληνική ναυτική παράδοση

Τα ποσά της αντικειμενικής δαπάνης μειώνονται κατά ποσοστό 50% για τα ιστιοφόρα και για τα πλοία αναψυχής που έχουν κατασκευασθεί ή κατασκευάζονται στην Ελλάδα εξ ολοκλήρου από ξύλο, τύπων «τρεχαντήρι», «βαρκαλάς», «πέραμα», «τσερνίκι» και «λίμπερτυ», που προέρχονται από την ελληνική ναυτική παράδοση.

Παρατηρήσεις

α) Για σκάφη με μόνιμο πλήρωμα ναυτολογημένο για ολόκληρο ή μέρος του έτους, στην αντικειμενική δαπάνη, η οποία προκύπτει προστίθεται και η αμοιβή του πληρώματος.

β) Τα σκάφη επαγγελματικής χρήσης δεν λαμβάνονται υπ' όψιν για την αντικειμενική δαπάνη.

γ) Αναγνωρίζεται πλέον η ακινησία για τα σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης. Για την απόδειξη του χρόνου ακινησίας πρέπει να συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος βεβαίωση της αρμόδιας Λιμενικής Αρχής για το ακριβές χρονικό διάστημα (χρόνος έναρξης και λήξης ακινησίας ή συνέχιση της ακινησίας κατά την 31η Δεκεμβρίου του έτους), που θα προκύπτει από τις αντίστοιχες καταχωρήσεις σε σχετικό βιβλίο που θα τηρείται από αυτά.

5.6. Ανερόπτερα - Αεροσκάφη - Ελικόπτερα

5.6.1. Ανερόπτερα

Για τα ανερόπτερα η επίσημη αντικειμενική δαπάνη ορίζεται στις **8.000,00** ευρώ.

Προσοχή: Το ποσό αυτό δεν μειώνεται λόγω ακινησίας ή παλαιότητας λόγω απουσίας σχετικής πρόβλεψης στο νόμο.

5.6.2. Υπερελαφρές πτητικές αθλητικές μηχανές

Για τις υπερελαφρές πτητικές αθλητικές μηχανές (Υ.Π.Α.Μ.) που υπάγονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 4 του υπ' αριθμόν Δ2/26314/8802/27.7.2010 κανονισμού υπερελαφρών πτητικών αθλητικών μηχανών (Φ.Ε.Κ. 1360/Β'), η επίσημη αντικειμενική δαπάνη ορίζεται στο ποσό των **20.000,00** ευρώ.

5.6.3. Αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης και στροβιλοελικοφόρα

Για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης και στροβιλοελικοφόρα, η επίσημη αντικειμενική δαπάνη διαμορφώνεται στο ποσό των **65.000,00** ευρώ για τους 150 πρώτους ίππους ισχύος του κινητήρα τους που προσαυξάνεται με το ποσό των **500,00** ευρώ για κάθε ίππο πάνω από τους 150.

Προσοχή: Η επίσημη αντικειμενική δαπάνη δεν μειώνεται λόγω ακινησίας ή παλαιότητας λόγω απουσίας σχετικής πρόβλεψης στο νόμο.

5.6.4. Αεροσκάφη αεριοπροωθούμενα (JET)

Για αεροσκάφη αεριοπροωθούμενα (JET), η επίσημη αντικειμενική δαπάνη διαμορφώνεται στο ποσό των **200,00** ευρώ για κάθε λίμπρα ώθησης.

Προσοχή: Η επίσημη αντικειμενική δαπάνη δεν μειώνεται λόγω ακινησίας ή παλαιότητας λόγω απουσίας σχετικής πρόβλεψης στο νόμο.

5.6.5. Ελικόπτερα

Για ελικόπτερα, η επίσημη αντικειμενική δαπάνη διαμορφώνεται στο ποσό των **65.000,00** ευρώ για τους 150 πρώτους ίππους ισχύος του κινητήρα τους που προσαυξάνεται με το ποσό των **500,00** ευρώ για κάθε ίππο πάνω από τους 150.

Προσοχή: Η επίσημη αντικειμενική δαπάνη δεν μειώνεται λόγω ακινησίας ή παλαιότητας λόγω απουσίας σχετικής πρόβλεψης στο νόμο.

5.7. Κολυμβητικές δεξαμενές (Πισίνες)

Πίνακας 16: Αντικειμενική δαπάνη κολυμβητικών δεξαμενών

Επιφάνεια	Διαμόρφωση αντικειμενικής δαπάνης (Τιμές σε ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο)	
	Εξωτερική	Εσωτερική
Μέχρι 60 τ.μ.	160,00	320,00
Για τα πάνω από 60 τ.μ.	320,00	640,00

Πηγή: Ίδια επεξεργασία

Πίνακας 17: Διαμόρφωση αντικειμενικής δαπάνης κολυμβητικών δεξαμενών

Επιφάνεια	Αντικειμενική δαπάνη	
	Εξωτερική	Εσωτερική
50 τ.μ.	8.000,00	16.000,00
70 τ.μ.	12.800,00	25.600,00
100 τ.μ.	22.400,00	44.800,00

Πηγή: Ίδια επεξεργασία

Παρατηρήσεις

α) Τα ανωτέρω ποσά ισχύουν και όταν η δεξαμενή είναι συναρμολογούμενη αφού ο νόμος δεν κάνει καμία διάκριση.

β) Προκειμένου για κοινόχρηστες πισίνες που βρίσκονται σε συγκροτήματα πολυκατοικιών, η επίσημη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης επιμερίζεται στους ιδιοκτήτες των ακινήτων με βάση τα χιλιοστά κάθε διαμερίσματος στο οικόπεδο.

5.8. Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης

Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου ορίζεται σε **3.000,00** ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε **5.000,00** ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, υπολογίζεται **μόνο εφ' όσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα.**

5.9. Αμφισβήτηση ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης

Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει την ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης.

Πίνακας 18: Φορολογούμενοι που μπορούν να αμφισβητήσουν την ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης

Αμφισβήτηση ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης (Εφ' όσον αποδεικνύεται με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία)
Όσοι υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις
Όσοι είναι φυλακισμένοι
Όσοι νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική
Όσοι είναι άνεργοι και δικαιούνται βοήθημα ανεργίας
Όσοι συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, λόγω αποδεδειγμένης συμβολής στις δαπάνες αυτές των συγγενών τους, (με την προϋπόθεση ότι οι αυτοί έχουν εισόδημα από εμφανείς πηγές)
Όσοι είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητα τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους
Όσοι προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι για λόγους ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την αντικειμενική.

Πηγή: Ίδια επεξεργασία

Παρατηρήσεις

α) Όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις αμφισβήτησης, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωσή του και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του φορολογούμενου και μειώνει ανάλογα την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, στην οποία αναφέρονται οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία.

β) Στις περιπτώσεις όσων υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις και όσων συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, η διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής δαπάνης και της πραγματικής δαπάνης λαμβάνεται υπ' όψιν για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης του γονέα ή του τέκνου που συμβάλλει στις δαπάνες διαβίωσης του υπόχρεου.

γ) Προκειμένου για αντικειμενικές δαπάνες των τέκνων, η διαφορά αντικειμενικής δαπάνης καταλογίζεται σε εκείνον τον γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα.

5.10. Ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης συνταξιούχων άνω των 65 ετών

Οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες που υπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 16 του Ν. 2238/1994, προκειμένου για συνταξιούχους οι οποίοι έχουν υπερβεί το 65ο έτος της ηλικίας τους εφαρμόζονται μειωμένες κατά ποσοστό **30%**.

6. Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Πίνακας 19: Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίκυκλων ή τρίκυκλων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας. (Ως κινητά πράγματα μεγάλης

αξίας νοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των 10.000,00 ευρώ)

Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης
Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε
Δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα 300,00 ευρώ
Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής

Πηγή: Ίδια επεξεργασία

6.1. Δικαιολογητικά πρέπει να υποβληθούν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την απαλλαγή από την δαπάνη (τεκμήριο) απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, στην περίπτωση αγοράς τους με επαναπατριζόμενα κεφάλαια

Για τη μη εφαρμογή του τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στην περίπτωση που αυτά αγοράζονται με επαναπατριζόμενα κεφάλαια του άρθρου 18 του Ν. 3842/2010, υποβάλλεται το λογιστικό παραστατικό της συναλλαγής - εισαγωγής των κεφαλαίων που εκδίδει η τράπεζα που διενεργεί την εισαγωγή, όπως ορίζεται με τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών Π.Ο.Α.1058/14.05.2010 και Π.Ο.Α. 1059/14.05.2010.

Η Τράπεζα εκδίδει ένα παραστατικό το οποίο είναι μοναδικό. Σε περίπτωση κοινού λογαριασμού ο ένας από τους συνδικαιούχους παίρνει το πρωτότυπο και οι λοιποί επικυρωμένα φωτοαντίγραφα αυτού, στα οποία πάνω σημειώνουν ενυπόγραφα ποιος έχει πάρει το πρωτότυπο και ποια είναι η Δ.Ο.Υ. (Σχετική και η Π.Ο.Α.1080/2011).

6.1. Αναστολή τεκμηρίου απόκτησης ακινήτων

Δεν εφαρμόζεται το τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων που αφορά αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης για πράξεις που διενεργούνται **από τη 17.10.2010 έως και την 31.12.2013.**

7. Θέματα που αφορούν τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

7.1. Μη εφαρμογή των αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται :

α) Για αντικειμενική δαπάνη (τεκμήριο διαβίωσης) η οποία προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης αναπύρου, το οποίο απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας.

β) Για αλλοδαπό προσωπικό που δεν διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα ή ημεδαπό προσωπικό που διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολείται αποκλειστικά σε επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του Α.Ν. 89/1967, του Α.Ν. 378/1968 και του άρθρου 25 του Ν. 27/1975, για το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή της κατοικίας.

γ) Για επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων που έχουν υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του άρθρου 45 του Ν. 2859/2000, για την αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει βάσει των επιβατικών αυτοκινήτων που έχουν αγοραστεί για μεταπώληση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν. 2859/2000, εφ' όσον η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας του μεταβιβαζόμενου αυτοκινήτου οχήματος έχουν παραμείνει στη Δ.Ο.Υ. στην οποία έγινε η μεταβίβαση του αυτοκινήτου προς την επιχείρηση μεταπώλησης μέχρι και την ημερομηνία μεταπώλησης από αυτή σε τρίτο και το αυτοκίνητο κατά το χρονικό αυτό διάστημα δεν κυκλοφόρησε παράνομα. Οι μεταπωλήτριες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση μαζί με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος να συνυποβάλουν υπεύθυνα δήλωση του Ν. 1599/1986, στην οποία να αναγράφουν τα πιο πάνω αυτοκίνητα που αγόρασαν ή πώλησαν στο οικείο έτος. Προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων της περίπτωσης αυτής, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από τα προς πώληση οχήματα, όταν δεν κατατεθούν η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας τους στη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν μπορεί να υπερβαίνει τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της επιχείρησης.

δ) Για αντικειμενική δαπάνη (τεκμήριο διαβίωσης) που προκύπτει με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής μόνιμων κατοίκων εξωτερικού.

ε) Για αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν εμπορική ή γεωργική επιχείρηση ή ελευθέρου επαγγέλματος. Στην έννοια του πάγιου εξοπλισμού περιλαμβάνονται μηχανήματα, υπολογιστές, έπιπλα, σκεύη, φορητά αυτοκίνητα δημόσιας και ιδιωτικής χρήσης, επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης καθώς και επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, μοτοποδήλατα, μοτοσυκλέτες, σκάφη, αεροσκάφη που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την άσκηση επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος.

στ) Για αγορά επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, ειδικά διασκευασμένων για πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητικές αναπηρίες που υπερβαίνουν σε ποσοστό το 67%. Ως επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους θεωρούνται εκείνα που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας αρχής για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητική αναπηρία με ποσοστό πάνω από 67% ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνησή τους.

ζ) Οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες (τεκμήρια διαβίωσης) που αφορούν συνταξιούχους οι οποίοι έχουν υπερβεί το 65ο έτος της ηλικίας τους **μειώνονται κατά 30%**.

η) Για φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία ή τη συνθήκη διαμονής του στην αλλοδαπή, εφ' όσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα.

7.2. Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο

Για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις ή σε αυτοτελή φορολογία με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (π.χ. τόκοι καταθέσεων ή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου) ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας (π.χ. υπεραξία από την εξαγορά μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων), καθώς και από τα λοιπά ποσά (χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα, χρηματικά ποσά που προέρχονται από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή συναλλάγματος μη υποχρεωτικά εκχωρητέου στην Τράπεζα της Ελλάδος, δάνεια, δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για τα οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη), καθώς και από οποιαδήποτε άλλο πο-

οό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί π.χ. αποζημίωση αγροτικών ζημιών λόγω καταστροφής της καλλιέργειας (δεν υπάγονται οι επικερπήσεις που λαμβάνει ο φορολογούμενος λόγω υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο για πραγματοποίηση επενδύσεων) αφαιρούνται τα τεκμήρια διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή αλλιώς δαπάνες των άρθρων 16 και 17.

Ως γνωστόν οι αποδοχές και συντάξεις που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση φορολογούνται, κατ' επιλογή του φορολογούμενου, είτε στα έτη στα οποία ανάγονται είτε στο χρόνο εισπραχθεί τους. Σε περίπτωση επιλογής φορολόγησης των αμοιβών αυτών κατά το χρόνο εισπραχθεί τους, το 20% αυτών δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο.

Προσοχή: Το ποσοστό αυτό εισοδήματος 20% μπορεί να το επικαλεστεί ο φορολογούμενος, για να καλύψει ή να μειώσει τις αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Κατά τη ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των τεκμηρίων διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων θα γίνεται έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά (π.χ. ανάπηρος για τη δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου, που απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, αγορά επιβατικού αυτοκινήτου ΙΧ., ειδικά διασκευασμένου από πρόσωπο με κινητική αναπηρία άνω του 67%).

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες διαβίωσης ή αυτές που υπάρχουν είναι μικρότερες των 3.000,00 ευρώ, προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και των 5.000,00 ευρώ, προκειμένου για συζύγους, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών θα αφαιρούνται ποσά που θα προσδιορίζονται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης. Τα ποσά αυτά σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερα των 3.000,00 και 5.000,00 αντίστοιχα.

Προσοχή: Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων που αναφέρονται στις περιπτώσεις της ίδιας παραγράφου τα μειώνει και το υπόλοιπο που προκύπτει είναι αυτό που περιορίζει ή καλύπτει τη συνολική ετήσια δαπάνη (π.χ. τα έσοδα από την πώληση μετοχών ή ακινήτων πρέπει να είναι μειωμένα με το κόστος αγοράς τους αν είχαν αγοραστεί, ή με το φόρο δωρεάς αν είχαν αποκτηθεί από δωρεά κ.λπ.).

Εξαιρούνται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες το κόστος απόκτησης των εσόδων αυτών είχε ληφθεί υπ' όψιν ως τεκμήριο κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκε και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

Παράδειγμα εγκυκλίου ΠΟΛ. 1135/4.10.2010

Αν ένας φορολογούμενος πουλάει τη χρήση 2010 ένα ακίνητο το οποίο είχε αγοράσει τη χρήση 2005 και επικαλείται το έσοδο από την πώληση του ακινήτου για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, θα πρέπει από το έσοδο της πώλησης να αφαιρέσει το κόστος αγοράς του ακινήτου, εκτός αν η αγορά του ακινήτου αποτέλεσε την χρήση 2005 που αγοράστηκε τεκμήριο και ο φορολογούμενος επικαλείται εκτός από το έσοδο της πώλησης και ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών στα οποία συμπεριλαμβάνεται και το έτος 2005.

7.2.1. Δικαιολογητικά που υποχρεούνται να προσκομίζουν οι φορολογούμενοι κάτοικοι Ελλάδας που αποκτούν μερίσματα που καταβάλλονται από αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρίες πλοίων με ξένη σημαία

Αναφορικά με τα δικαιολογητικά που υποχρεούνται να προσκομίζουν οι φορολογούμενοι κάτοικοι Ελλάδας που αποκτούν μερίσματα που καταβάλλονται από αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρίες πλοίων με ξένη σημαία, στην περίπτωση που τα πλοία τελούν υπό τη διαχείριση ή εκμετάλλευση γραφείων που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 27/1975, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1135/4.10.2010 υπενθυμίζεται ότι, τα δικαιολογητικά αυτά που πρέπει να συνυποβάλλονται, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, είναι τα ακόλουθα :

α) Βεβαίωση της αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρίας από την οποία θα προκύπτουν τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της εταιρίας, το καταβληθέν σε αυτόν μέρος και το όνομα του πλοίου, από την εκμετάλλευση του οποίου κορηγείται το σχετικό μέρος.

β) Αντίγραφο της σχετικής άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 27/1975, του γραφείου ή του υποκαταστήματος της αλλοδαπής ναυτιλιακής επιχείρησης, που ασχολείται αποκλειστικά με τη διαχείριση, εκμετάλλευση ή ναύλωση του πλοίου.

7.2.2. Ποσά που αφαιρούνται από το εισόδημα για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος

Πίνακας 20: Ποσά που αφαιρούνται από το εισόδημα για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος

Ετη		Ποσό που αφαιρείται αν δεν υπάρχουν τεκμήρια	Ποσό που αφαιρείται αν υπάρχουν τεκμήρια
Ημερολογιακό	Οικονομικό		
Μέχρι το 2007	Μέχρι το 2008	2.900,00 ευρώ	Οι δαπάνες των άρθρων 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται από το τεκμήριο
2008	2009	2.900,00 ευρώ	Οι δαπάνες των άρθρων 16 και 17, εφ' όσον εμπίπτουν στα τεκμήρια
2009	2010	2.900,00 ευρώ	
Από το 2010	Από το 2011	3.000,00 άγαμος 5.000,00 έγγαμος	Οι δαπάνες των άρθρων 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται από το τεκμήριο

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

7.2.3. Έννοια συνολικού κεφαλαίου (φορολογικά αποταμιεύματα)

Όπως έχει γίνει δεκτό με το υπ' αριθμόν 1087172/1642/Α0012/25.10.2005 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, τα έτη που επικαλείται ο φορολογούμενος για ανάλωση κεφαλαίου πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Συνεπώς, κατά το σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών τα τυχόν αρνητικά υπόλοιπα κάθε έτους συμψηφίζονται με τα θετικά και στην περίπτωση που το τελικό αλγεβρικό άθροισμα είναι αρνητικό, δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση, προκειμένου να καλυφθεί η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίου.²

Παράδειγμα

Οικ. έτος	Εισοδήματα			Ετήσια δαπάνη		
	Φορολογ.	Λοιπά	Σύνολο	Άρθρου 16	Άρθρου 17	Σύνολο
2006	15.000,00		15.000,00	8.000,00		8.000,00
2007	18.000,00	2.000,00	18.000,00	9.000,00		9.000,00
2008	18.000,00		18.000,00	9.000,00		9.000,00
2009	19.000,00		19.000,00	9.000,00		9.000,00
2010	19.000,00	1.000,00	20.000,00	6.000,00		6.000,00
2011	18.000,00		18.000,00	6.000,00		6.000,00
2012	19.000,00		19.000,00	10.000,00	19.000,00	29.000,00

Παρατηρούμε ότι, το σύνολο των δαπανών των άρθρων 16 και 17 για το οικονομικό έτος 2012 είναι μεγαλύτερο από τα δηλωθέντα εισοδήματα.

Περίπτωση α'

Ο φορολογούμενος το οικονομικό έτος 2012 πραγματοποίησε ανάλωση κεφαλαίου ύψους 10.000,00 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή μεταφέρεται το αλγεβρικό άθροισμα και απομένει προς ανάλωση ποσό ύψους 53.000,00 ευρώ.

Οικονομικό έτος	Εισοδήματα	Συνολική ετήσια δαπάνη	Υπόλοιπο
2006	15.000,00	8.000,00	7.000,00
2007	20.000,00	9.000,00	11.000,00
2008	18.000,00	9.000,00	9.000,00
2009	19.000,00	9.000,00	10.000,00
2010	20.000,00	6.000,00	14.000,00
2011	18.000,00	6.000,00	12.000,00
2012	19.000,00	29.000,00	-10.000,00
	Σύνολο		53.000,00

Περίπτωση β'

Ο φορολογούμενος το οικονομικό έτος 2012 δεν πραγματοποίησε ανάλωση κεφαλαίου και φορολογήθηκε για τη συνολική ετήσια δαπάνη. Στην περίπτωση αυτή δεν θα ληφθεί υπ' όψιν το αρνητικό αλγεβρικό άθροισμα του οικονομικού έτους 2012 συνεπώς απομένει προς ανάλωση ποσό ύψους 63.000,00 ευρώ.

Οικονομικό έτος	Εισοδήματα	Συνολική ετήσια δαπάνη	Υπόλοιπο
2006	15.000,00	8.000,00	7.000,00
2007	20.000,00	9.000,00	11.000,00
2008	18.000,00	9.000,00	9.000,00
2009	19.000,00	29.000,00	10.000,00
2010	20.000,00	6.000,00	14.000,00
2011	18.000,00	6.000,00	12.000,00
2012	19.000,00	29.000,00	0,00
	Σύνολο		63.000,00

7.2.3.1. Υποβολή εκπρόθεσμης συμπληρωματικής δήλωσης για τη δήλωση ποσού από πώληση ακινήτων και αυτοτελώς φορολογούμενων τόκων στο επόμενο μη παραγεγραμμένο οικονομικό έτος

Με τα έγγραφα του Υπουργείου Οικονομικών με Αρ. Πρωτ. 1045025/856/Α0012/9.5.2007 και 1074403/2002/Α0012/11.11.2004 έγινε δεκτό ότι, για την κάλυψη τεκμαρτής δαπάνης μπορούν να χρησιμοποιηθούν κεφάλαια προηγούμενων ετών που σχηματίστηκαν μεταξύ άλλων και από ποσό από πώληση περιουσιακού στοιχείου, καθώς και από τόκους καταθέσεων αντίστοιχα.

Προσοχή: Εάν τα ποσά αυτά δεν έχουν δηλωθεί στο οικείο οικονομικό έτος, μπορεί ο φορολογούμενος να τα δηλώσει στο τελευταίο μη παραγεγραμμένο οικονομικό έτος.

Ερώτημα

Αν δεν έχει δηλωθεί το τίμημα από πώληση ακινήτου που έγινε το έτος 1990 και εισπράχθηκε τα έτη 1991 και 1992 καθώς και αυτοτελώς φορολογούμενους τόκους που αποκτήθηκαν τα έτη 1994, 1995 και 1996, τα ποσά μπορούν να δηλωθούν τώρα, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν τα ποσά αυτά για κάλυψη μελλοντικών τεκμηρίων ;

Απάντηση

Για την κάλυψη μελλοντικής τεκμαρτής δαπάνης μπορούν να χρησιμοποιηθούν με τη μορφή κεφαλαίου προηγούμενων ετών τα ποσά από την πώληση περιουσιακού στοιχείου που εισπράχθηκε τα έτη 1991 και 1992, καθώς και τα ποσά από τόκους καταθέσεων των ετών 1993, 1994, 1995 και 1996, εφ' όσον αυτά δηλωθούν με συμπληρωματική δήλωση στο τελευταίο μη παραγεγραμμένο οικονομικό έτος, δηλαδή στο 2001, το οποίο παραγράφεται στις 31.12.2013.

Επισημαίνεται ότι, στη συμπληρωματική αυτή δήλωση δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, δεδομένου ότι με την παράλειψη δήλωσης αυτών στην αρχική δήλωση δεν παραβιάστηκε κάποια φορολογική διάταξη.

Προσοχή: Το θέμα ως πραγματικό, εναπόκειται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ο οποίος θα ελέγξει τον υπολογισμό του κεφαλαίου προηγούμενων οικονομικών ετών, καθώς και τη μη ανάλωση του για κάλυψη τεκμηρίου κατά τα προηγούμενα οικονομικά έτη. Ειδικότερα για τους τόκους, πρέπει να εξεταστεί αν μπορούν να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη δαπάνης, δεδομένου ότι αν πρόκειται για αυτοτελώς φορολογούμενους τόκους, θα πρέπει να προκύπτει ότι θα έχουν πιστωθεί ή αναληφθεί, δηλαδή θα έχουν εισπραχθεί πριν από την πραγματοποίηση της δαπάνης.

8. Φορολογική αντιμετώπιση ανείσιπρακτων δεδουλευμένων αποδοχών της διαχειριστικής χρήσης του 2012

Ειδικά, για τις ανείσιπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές της διαχειριστικής χρήσης του 2012 που

εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος σε έτος μεταγενέστερο από τις επιχειρήσεις στις οποίες απασχολείται και ακόμα και αν έγινε επίσκεψη εργασίας από τους μισθωτούς ή ο εργοδότης κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης, χρόνος απόκτησής τους είναι ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται, υπό την προϋπόθεση ότι αυτές αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο για την ανωτέρω διαχειριστική χρήση.

9. Υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

α) Κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από το αν υπόκειται ή όχι σε φόρο, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση εφόσον έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του, **εκτός αν είναι προστατευόμενο μέλος.**

β) Οποιοσδήποτε, εφόσον προσκληθεί εγγράφως από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για το λόγο αυτό, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση.

γ) Υπόχρεοι για υποβολή δήλωσης είναι όσοι δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ή έχουν περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν τεκμήριο, ανεξάρτητα αν επιπίπτουν στην απαλλαγή εφαρμογής των τεκμηρίων (εφόσον δεν αποκτούν εισόδημα στη χώρα μας).

Προσοχή: Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημία που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό έτος, του στερεί το δικαίωμα συμπληρωσίου.

10. Υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων μέσω διαδικτύου

Με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών γίνεται υποχρεωτικά η υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος :

α) Από κάθε υπόχρεο που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα,

β) Από κάθε άλλο υπόχρεο του οποίου η δήλωση υποβάλλεται από εξουσιοδοτημένο λογιστή.

Προσοχή: Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών **μπορούν να ορισθούν και άλλοι υπόχρεοι** στην ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης. Μέχρι και την ώρα που γράφονται αυτές οι γραμμές δεν είχε εκδοθεί σχετική απόφαση για τις δηλώσεις του οικονομικού έτους 2013.

11. Χρόνος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων υποβάλλεται **μέχρι και την 30ή Ιουνίου** και μέχρι την έναρξη του ωραρίου λειτουργίας των δημοσίων υπηρεσιών της επόμενης μέρας από την ημέρα λήξης της προθεσμίας.

Προσοχή: Επειδή όμως η σχετική διαδικτυακή υπηρεσία της Γ.Γ.Π.Σ. άργησε να τεθεί σε λειτουργία **αναμένεται να δοθεί παράταση** γιατί δεν είναι δυνατόν να υποβληθούν περίπου 6.000.000 δηλώσεις φυσικών προσώπων σε λιγότερες από 40 ημέρες.

12. Υποχρέωση αναγραφής όλων των εισοδημάτων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος

Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος αναγράφονται **όλα τα εισοδήματα** του υπόχρεου ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους, καθώς και τα απαλλασσόμενα από το φόρο εισοδήματα.

Προσοχή: Για τα αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο φορολογούμενα εισοδήματα αναγράφεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς κατά περίπτωση φόρος.

13. Ειδική εισφορά αλληλεγγύης

Με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των 12.000,00 ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των οικονομικών ετών 2011 έως και 2015.

Πίνακας 21: Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα των φυσικών προσώπων

Εισόδημα (Ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο) *	Ποσοστό
Εως 12.000,00 ευρώ	
Πάνω από 12.000,00 έως 20.000,00 ευρώ	1%
Πάνω από 20.000,00 έως 50.000,00 ευρώ	2%
Πάνω από 50.000,00 έως 100.000,00 ευρώ	3%
Πάνω από 100.000,00 ευρώ	4%
Για το συνολικό καθαρό εισόδημα, του Προέδρου της Δημοκρατίας, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Βουλής, των Βουλευτών, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Κυβέρνησης, των Υπουργών, των Αναπληρωτών Υπουργών και Υφυπουργών, των Γενικών και Ειδικών Γραμματέων Υπουργείων, των Γενικών Γραμματέων των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, των Περιφερειαρχών και των Δημάρχων	5%

* Δεν περιλαμβάνεται στο εισόδημα τα εφ' άπαξ και οι αποζημιώσεις απόλυσης κ.λπ.

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

Επισημάνσεις

α) Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που αποκτούν οι αμειβόμενοι με μηνιαίο μισθό, οι συνταξιούχοι από φορείς κύριας ασφάλισης, οι αμειβόμενοι με ημερομίσθιο οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου, οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα του εμπορικού ναυτικού που παρέχουν υπηρεσίες σε εμπορικά πλοία και με εξαίρεση τους μισθούς, συντάξεις και την πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε πρόσωπα που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και σε πρόσωπα που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες, που υπερβαίνει σε ποσοστό το 80%, **διενεργείται παρακράτηση** από τους εργοδότες ή από τους φορείς που καταβάλλουν κύριες συντάξεις έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ίδιου άρθρου. Τα ποσά που παρακρατήθηκαν το 2012 θα αναγραφούν στους κωδικούς **333 - 334** του Πίνακα 8.

Προσοχή: Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων δεν αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα ή από το φόρο της κλίμακας.

β) Εξαιρούνται (από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης) και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από 80% και άνω, τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 14 (αποζημιώσεις απολυομένων) και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Ν. 2238/1994

(εφ' άπαξ παροχή από τα ταμεία προνοίας και άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς, εφάπαξ δημοσίων υπαλλήλων κ.λπ.).

γ) Ειδικά για τις διαχειριστικές χρήσεις 2012 έως και 2014 στην ίδια βεβαίωση (αποδοχών), αναγράφονται και τα παρακρατούμενα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Βεβαίωση της εισφοράς

Για τα οικονομικά έτη 2012 έως και 2015 η ειδική εισφορά αλληλεγγύης βεβαιώνεται και εμφανίζεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού του φόρου εισοδήματος κάθε οικονομικού έτους. Στα ανωτέρω εκκαθαριστικά σημειώματα οικονομικών ετών 2013 έως και 2015 εμφανίζονται και τα παρακρατούμενα ποσά έναντι της εισφοράς αλληλεγγύης.

14. Τέλος επιτηδεύματος

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 επιβλήθηκε ετήσιο τέλος επιτηδεύματος σε επιτηδευματίες φυσικά και νομικά πρόσωπα.

Πίνακας 22: Ετήσιο τέλος επιτηδεύματος φυσικών και νομικών προσώπων (Εισοδήματα οικονομικών ετών 2011 και 2012)

Εδρα σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό μέχρι 200.000 κατοίκους		Εδρα σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από 200.000 κατοίκους (Η περιοχή του νομού Αττικής λογίζεται ως μια πόλη καθώς και το Πολεοδομικό Συγκρότημα Θεσσαλονίκης)	
Εδρα	Κάθε υποκατάστημα	Εδρα	Κάθε υποκατάστημα
400,00 ευρώ	300,00 ευρώ	500,00 ευρώ	300,00 ευρώ

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

Πίνακας 23: Ετήσιο τέλος επιτηδεύματος φυσικών και νομικών προσώπων (Εισοδήματα οικονομικών ετών 2013 και επομένων)

Εδρα υπόχρεο	Νομικά πρόσωπα	Ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις, ελεύθεροι επαγγελματίες	Υποκαταστήματα (Επιτηδευματίων φυσικών και νομικών προσώπων)
Σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό μέχρι 200.000 κατοίκους	800,00 ευρώ	650,00 ευρώ	600,00 ευρώ
Σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από 200.000 κατοίκους	1.000,00 ευρώ		

Για τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που το εισόδημά τους προέρχεται από ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελεύθερο επάγγελμα και έχουν έγγραφη σύμβαση με μέχρι 3 φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα, ή το 75% των ακαθάριστων εσόδων τους προέρχεται από ένα φυσικό ή/και νομικό πρόσωπο, τα ποσά του τέλους επιτηδεύματος, εξακολουθούν να ισχύουν όπως επιβλήθηκαν κατά το οικονομικό έτος 2012.

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

Ισχύς: Τα αυξημένα ποσά ισχύουν για το **οικονομικό έτος 2013 (εισοδήματα χρήσης 2012)** και επομένων. ³

Εξαιρέσεις από το τέλος

α) Οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν τη δραστηριότητα τους σε χωριά με πληθυσμό έως 500 κατοίκους και σε νησιά κάτω από 3.100 κατοίκους.

β) Ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες για τα πρώτα 5 έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους, από την πρώτη έναρξη εργασιών

γ) Οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων εφ' όσον για τον επιτηδευματία υπολείπονται τρία έτη από το έτος της συνταξιοδότησής του, (Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας)

Προσοχή: Σύμφωνα με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1247/12.12.2011**, το τέλος επιτηδεύματος δεν επιβάλλεται ειδικά σε περίπτωση διακοπής των εργασιών του εργοταξίου επιχείρησης εκτέλεσης τεχνικών έργων.

Βεβαίωση του τέλους

Ειδικά για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα για το οικονομικό έτος 2012 και επόμενα, το τέλος επιτηδεύματος βεβαιώνεται και εμφανίζεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού του φόρου εισοδήματος κάθε οικονομικού έτους.

Προσοχή: Το τέλος επιτηδεύματος δεν αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα ή από το φόρο της κλίμακας του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994 των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

15. Παραδείγματα

15.1. Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος και φορολογία ατομικής επιχείρησης παροχής υπηρεσιών

15.1.1. Δεδομένα

15.1.1.1. Γενικά

α) Αντικείμενο εργασιών

■ Ωδείο (Κ.Α. 8055 - Μ.Σ.Κ.Κ. 25%).

β) Κατηγορία τηρουμένων βιβλίων

■ Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

15.1.1.2. Οικονομικά στοιχεία

α) Ακαθάριστα έσοδα (πωλήσεις) *

Πωλήσεις υπηρεσιών (Ωδείο) 320.000,00 320.000,00

* Επειδή τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης υπερβαίνουν το ποσό των 150.000,00 ευρώ δεν υπάγεται στον αυτοέλεγχο (άρθρα 13 έως και 17 του Ν. 3296/2004).

β) Δαπάνες *

Αμοιβές και έξοδα προσωπικού 100.000,00
Αμοιβές και έξοδα τρίτων 70.000,00
Παροχές τρίτων (Ενοίκια, ΔΕΗ κ.λπ.) 15.000,00
Φόροι - Τέλη 2.500,00

Διάφορα έξοδα	76.500,00	
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	3.000,00	267.000,00
* Οι μη εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδήματος δαπάνες ανέρχονται στο ποσό των 2.000,00 ευρώ.		

15.1.2. Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος		
Πωλήσεις υπηρεσιών		320.000,00
Μείον Δαπάνες παροχής υπηρεσιών	267.000,00	
Καθαρό εισόδημα (Κέρδος χρήσης)		53.000,00

15.1.3. Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών και φόρου εισοδήματος
α) Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών (Βάσει βιβλίων και στοιχείων)

Πλέον	Καθαρό εισόδημα (Κέρδος χρήσης)	53.000,00
	Μη εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδήματος δαπάνες	2.000,00
	Σύνολο φορολογητέων κερδών (μετά τη φορολογική αναμόρφωση) (1)	55.000,00
Σημείωση (1) Το ποσό των φορολογητέων κερδών θα δηλωθεί από το φορολογούμενο επιτηδεύματία στον κωδικό 401 του υποπίνακα Δ' της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1).		

β) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος
 Ο επιτηδεύματίας είναι άνω των 30 ετών άγαμος (αφορολόγητο 5.000,00 ευρώ), δεν έχει άλλα εισοδήματα φορολογούμενα με τις γενικές διατάξεις και δεν έχει αγορές περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 17 του Ν. 2238/1994.

β1) Υπολογισμός αντικειμενικών δαπανών (τεκμηρίων) διαβίωσης

Στοιχεία τα οποία προσδιορίζουν τη δαπάνη	Αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης
Κύρια κατοικία (μονοκατοικία) 80 τ.μ. (Τιμή ζώνης έως 2.799,00 ευρώ)	3.840,00
Αυτοκίνητο 1.600 κ.ε. (2 ετών)	6.400,00
Γενική δαπάνη διαβίωσης	3.000,00
Σύνολο ετήσιας δαπάνης διαβίωσης	13.240,00

β2) Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος

Πλέον	Δηλούμενο καθαρό εισόδημα	55.000,00
	Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων	0,00
	Φορολογητέο εισόδημα	55.000,00

β3) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Το ανωτέρω φορολογητέο εισόδημα ύψους 55.000,00 ευρώ θα υπαχθεί σε φορολογία με την ισχύουσα κλίμακα του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994 και θα προκύψουν τα ακόλουθα :

Μείον	Φόρος εισοδήματος κλίμακας	14.520,00
	Μειώσεις φόρου	
	Ασφάλιση σε Ο.Α.Ε.Ε. (5.000,00 x 10%)	500,00
	Ιατρικές δαπάνες (1.500,00 x 10%)	150,00
	Ασφάλιστρα ζωής 4.000,00 (1.200,00 x 10%)	120,00
	Ενοίκια κατοικίας 3.600,00 (1.000,00 x 10%)	100,00
	Ποσό φόρου (Μετά τις μειώσεις) *	13.650,00

* Ο φορολογούμενος προσκομίζει αποδείξεις δαπανών ύψους 14.000,00 ευρώ και για την ισχύ του αφορολόγητου απαιτούνται αποδείξεις δαπανών ύψους 13.750,00 ευρώ (55.000,00 x 25%), κατά συνέπεια δεν έχει άλλη επιβάρυνση εκ του λόγου τούτου.

γ) Λοιπές επιβαρύνσεις

γ1) Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		
Επί	Επίσης συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα	55.000,00
	Συντελεστή	3%
	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.650,00

γ2) Τέλος επιτηδεύματος		
Πλέον	Τέλος επιτηδεύματος έδρας *	650,00
	Τέλος επιτηδεύματος υποκαταστημάτων	0,00
	Σύνολο	650,00

* Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, ανεξαρτήτως έδρας το τέλος ορίζεται σε 650,00 ευρώ ετησίως.

Συνολικές επιβαρύνσεις

Φόρος εισοδήματος	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	Τέλος επιτηδεύματος		Σύνολο
		Κεντρικού	Υποκαταστημάτων	
13.650,00	1.650,00	650,00	0,00	15.950,00

15.2. Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος και φορολογία ελεύθερου επαγγελματία

15.2.1. Δεδομένα

15.2.1.1. Γενικά

α) Αντικείμενο εργασίας

■ Ιατρός μαιευτήρας (Δεν διαθέτει βοηθητικό προσωπικό - Μ.Σ.Κ.Α. 50%).

β) Κατηγορία τηρουμένων βιβλίων

■ Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

15.2.1.2. Οικονομικά στοιχεία

α) Ακαθάριστες αμοιβές *

Ακαθάριστες αμοιβές (Πωλήσεις ιατρικών υπηρεσιών)	75.000,00	75.000,00
* Επειδή τα ακαθάριστα έσοδα του ελεύθερου επαγγελματία δεν υπερβαίνουν το ποσό των 150.000,00 ευρώ υπάγεται στον αυτοέλεγχο (άρθρα 13 έως και 17 του Ν. 3296/2004).		

β) Δαπάνες *

Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	30.000,00	
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	1.500,00	
Παροχές τρίτων (Ενοίκια, Δ.Ε.Η., κλπ.)	12.000,00	
Φόροι - Τέλη	1.000,00	
Διάφορα έξοδα	1.500,00	
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	1.000,00	47.000,00

* Οι μη εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδήματος δαπάνες ανέρχονται στο ποσό των **1.000,00** ευρώ.

15.2.2. Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος

α) Καθαρό εισόδημα

Μείον	Ακαθάριστες αμοιβές (Πωλήσεις ιατρικών υπηρεσιών)	75.000,00
	Δαπάνες παροχής υπηρεσιών (Ελευθερίου επαγγέλματος)	47.000,00
	Καθαρό εισόδημα (Κέρδος χρήσης)	28.000,00

15.2.3. Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών και φόρου εισοδήματος

α) Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών (Βάσει βιβλίων και στοιχείων)

Πλέον	Καθαρό εισόδημα (Κέρδος χρήσης)	28.000,00
	Μη εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδήματος δαπάνες	1.000,00
	Σύνολο φορολογητέων κερδών (μετά τη φορολογική αναμόρφωση)	29.000,00

β) Προσδιορισμός ακαθάριστων αμοιβών και φορολογητέων κερδών αυτοελέγχου

β1) Προσδιορισμός συντελεστή αναγωγής

$$\text{Συντελεστής αναγωγής} = \frac{100}{100 - \text{Μ.Σ.Κ.Α.}} = \frac{100}{100 - 50} = 2$$

β2) Προσδιορισμός ακαθάριστων αμοιβών αυτοελέγχου

Επί	Σύνολο δαπανών	47.000,00
	Συντελεστή αναγωγής	2
	Ακαθάριστες αμοιβές αυτοελέγχου	94.000,00

Ακαθάριστες αμοιβές βιβλίων - στοιχείων	Ακαθάριστες αμοιβές αυτοελέγχου (1)
75.000,00	94.000,00

Σημείωση (1) Το ποσό των ακαθάριστων αμοιβών του αυτοελέγχου ύψους 94.000,00 ευρώ είναι μεγαλύτερο από τις ακαθάριστες αμοιβές βάσει των βιβλίων και στοιχείων ύψους 75.000,00 ευρώ, συνεπώς θα ληφθούν υπ' όψιν για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος.

β3) Προσδιορισμός εξωλογιστικών κερδών αυτοελέγχου

Επί	Ακαθάριστες αμοιβές αυτοελέγχου	94.000,00
	Μ.Σ.Κ.Α.	50%
	Εξωλογιστικά κέρδη αυτοελέγχου *	47.000,00

Καθαρά κέρδη βιβλίων - στοιχείων	Καθαρά κέρδη αυτοελέγχου (2)
29.000,00	47.000,00

Σημείωση (2) Το ποσό των καθαρών κερδών του αυτοελέγχου ύψους 47.000,00 ευρώ είναι μεγαλύτερο από τα καθαρά κέρδη βάσει των βιβλίων και στοιχείων ύψους 29.000,00 ευρώ, συνεπώς το ποσό αυτό θα δηλωθεί από το φορολογούμενο επιτηδεύματία στον κωδικό 501 του υποπίνακα Ε' της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1) και θα φορολογηθεί με την κλίμακα του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994, συναθροιζόμενο με τυχόν άλλα εισοδήματα του.

γ) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Ο ελεύθερος επαγγελματίας είναι άνω των 30 ετών άγαμος (αφορολόγητο 5.000,00 ευρώ), δεν έχει άλλα εισοδήματα φορολογούμενα με τις γενικές διατάξεις και δεν έχει αγορές περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 17 του Ν. 2238/1994.

γ1) Υπολογισμός αντικειμενικών δαπανών (τεκμηρίων) διαβίωσης

Στοιχεία τα οποία προσδιορίζουν τη δαπάνη	Αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης
Κύρια κατοικία 200 τ.μ. (Τιμή ζώνης από 2.800,00 έως 4.999,00 ευρώ)	20.440,00
Αυτοκίνητο 2.500 κ.ε. (3 ετών)	13.300,00
Αυτοκίνητο 4.000 κ.ε. (1 έτους)	29.800,00
Εξοχική μονοκατοικία 150 τ.μ. (Τιμή ζώνης έως 2.799,00 ευρώ)	5.460,00
Εξωτερική πισίνα 50 τ.μ.	8.000,00
Σκάφος με χώρο ενδιάθεσης 15 μ. (2 ετών - χωρίς πλήρωμα)	81.000,00
Γενική δαπάνη διαβίωσης	3.000,00
Σύνολο ετήσιας δαπάνης διαβίωσης	161.000,00

γ2) Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος		
	Δηλούμενο καθαρό εισόδημα	47.000,00
Πλέον	Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων	114.000,00
	Φορολογητέο εισόδημα	161.000,00

γ3) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος		
Το ανωτέρω φορολογητέο εισόδημα ύψους 161.000,00 ευρώ θα υπαχθεί σε φορολογία με την ισχύουσα κλίμακα του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994 και θα προκύψουν τα ακόλουθα:		
	Φόρος εισοδήματος κλίμακας	59.870,00
Μείον	Μειώσεις φόρου	
	Ασφάλιση σε Ταμείο (6.000,00 x 10%)	600,00
	Ασφάλιστρα ζωής 5.000,00 (1.200,00 x 10%)	120,00
	Ποσό φόρου (Μετά τις μειώσεις) *	59.150,00
* Ο φορολογούμενος προσκομίζει αποδείξεις δαπανών ύψους 17.000,00 ευρώ κατά συνέπεια δεν έχει άλλη επιβάρυνση εκ του λόγου τούτου.		

δ) Λοιπές επιβαρύνσεις		
δ1) Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		
	Επίσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα	161.000,00
Επί	Συντελεστή	4%
	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	6.440,00
δ2) Τέλος επιτηδεύματος		
	Τέλος επιτηδεύματος έδρας *	650,00
Πλέον	Τέλος επιτηδεύματος υποκαταστημάτων	0,00
	Σύνολο	650,00
* Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, ανεξαρτήτως έδρας το τέλος ορίζεται σε 650,00 ευρώ ετησίως.		

Συνολικές επιβαρύνσεις

Φόρος εισοδήματος	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	Τέλος επιτηδεύματος		Σύνολο
		Κεντρικού	Υποκαταστημάτων	
59.150,00	6.440,00	650,00	0,00	66.240,00

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:

- Ως επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους θεωρούνται εκείνα που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας αρχής για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητική αναπηρία σε ποσοστό τουλάχιστον 67% ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνησή τους.
- Σχετικό και το έγγραφο με Αριθ. Πρωτ.: 10923330/1805/A0012/23.11.2007.
- Σχετικές με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του Ν. 4110/2013 με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 και προστέθηκαν νέες περιπτώσεις γ' και δ'.

Όλες οι δηλώσεις φυσικών προσώπων μέσω διαδικτύου

Σύμφωνα με την Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών κ. Γ. Μαυραγάνη ΠΟΛ. 1114/23.5.2013 οι επίσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2013, των φυσικών προσώπων υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου.

Υποβολή δηλώσεων φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013

Ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου		Χειρόγραφα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.	
Δηλώσεις που υποβάλλονται είτε από τους ίδιους με τους δικούς τους κωδικούς πρόσβασης	Δηλώσεις που υποβάλλονται από εξουσιοδοτημένο λογιστή - φοροτεχνικό με τους προσωπικούς του κωδικούς πρόσβασης *	Οι δηλώσεις των αποβιωσάντων υποβάλλονται αποκλειστικά χειρόγραφα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. **	Δηλώσεις για τις οποίες δεν υπάρχει η δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής λόγω αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας που δεν μπορεί να αντιμετωπιστεί από την ΓΓΠΣ ή εφόσον κρίνεται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ότι συντρέχει αντικειμενική και πραγματική αδυναμία υποβολής της δήλωσης με ηλεκτρονικό τρόπο
<p>Η ηλεκτρονική υποβολή αφορά αρχικές εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες δηλώσεις των φυσικών προσώπων</p> <p>Οι κωδικοί των χρηστών του TaxisNet που αυτή τη στιγμή κάνουν χρήση των υφισταμένων ηλεκτρονικών υπηρεσιών, θα διατηρηθούν σε ισχύ μέχρι και την 30η Αυγούστου 2013 και θα μπορούν να υποβάλλουν κάθε είδους δήλωση</p>		<p>Η χειρόγραφη υποβολή αφορά επίσης συμπληρωματικές και τροποποιητικές δηλώσεις υπόχρεων σε ηλεκτρονική υποβολή</p>	

* Η εξουσιοδότηση θα αφορά την διαχείριση των εντύπων Ε1, Ε2 (όπως έχουν ενημερωθεί από τα αρχεία της ΓΓΠΣ) και το Ε3 ανεξάρτητα αν οι υπόχρεοι είναι εγγεγραμμένοι στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TaxisNet. Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται υπεύθυνες δηλώσεις του Ν. 1599/1986 με γνώση του υπογραφής του φορολογούμενου και της συζύγου του προς το λογιστή.

** Στην περίπτωση αυτή απαιτείται ενημέρωση του τμήματος Μητρώου της Δ.Ο.Υ του αποβιώσαντος πριν από την υποβολή της δήλωσης.

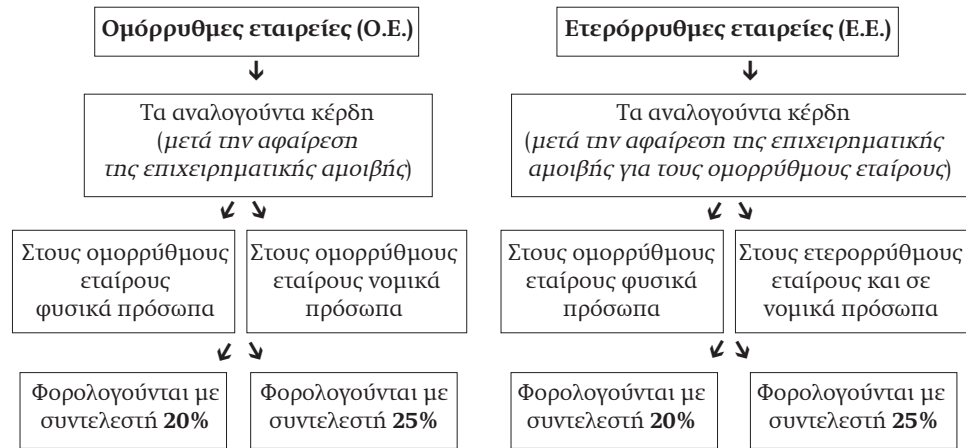
Φορολογία εισοδήματος επιχειρήσεων για το οικονομικό έτος 2013

1. Φορολογία των κερδών των προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994

1.1. Ομόρρυθμες εταιρίες (Ο.Ε.) - Ετερόρρυθμες εταιρίες (Ε.Ε.)

1.1.1. Συντελεστής φορολογίας - φόρος εισοδήματος

Τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα των Ο.Ε. και των Ε.Ε., φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας με συντελεστή **20%**, αφού προηγουμένως αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι 3 ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα, που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Τα αναλογούντα κέρδη σε εταίρους νομικά πρόσωπα των Ο.Ε. και Ε.Ε. και στους ετερορρυθμους εταίρους των Ε.Ε. φορολογούνται με συντελεστή **25%**.



Προσοχή : Οι ανωτέρω συντελεστές μειώνονται κατά ποσοστό 40% για τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες που ασκούνται σε νησιά με πληθυσμό σύμφωνα με την τελευταία απογραφή κάτω των 3.100 κατοίκων. ¹

Με το φόρο εισοδήματος που προκύπτει εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για τα κέρδη αυτά για τους εταίρους της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. είτε είναι φυσικά είτε νομικά πρόσωπα, (ημεδαπά ή αλλοδαπά). ²

Πίνακας 1: Συντελεστές φορολογίας εισοδήματος Ο.Ε. και Ε.Ε. (διαχρονικά)

Διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν	Γενικός συντελεστής		Μειωμένος συντελεστής (Παραγράφου 2 άρθρου 118)	
Από την 1.1.2010	20%	25%	12%	15%
Από την 1.1.2007	20%			12%
Από την 1.1.2006	22%			13,20%
Από την 1.1.2005	24%			14,40%
Πριν την 1.1.2005 ³	25%			15%

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου ομόρρυθμου εταίρου, φυσικού προσώπου, στο 50% των κερδών της Ο.Ε. ή της Ε.Ε., που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.

Παράδειγμα

■ Να υπολογισθεί η επιχειρηματική αμοιβή ομόρρυθμου εταιρείας με φορολογητέα κέρδη ύψους 100.000,00 ευρώ. Στην εταιρεία συμμετέχουν τρεις εταίροι φυσικά πρόσωπα με ποσοστά συμμετοχής 50%, 30%, και 20% αντίστοιχα.

Όνοματεπώνυμο εταίρου	Σύνολο φορολογητέων κερδών (α)	Ανώτατο ποσό (β) = (α) x 1/2	Ποσοστό συμμετοχής (γ)	Επιχειρηματική αμοιβή (δ) = (β) x (γ)
Εταίρος Α'	100.000,00	50.000,00	50%	25.000,00
Εταίρος Β'	100.000,00	50.000,00	30%	15.000,00
Εταίρος Γ'	100.000,00	50.000,00	20%	10.000,00
Σύνολο	50.000,00			

Η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, διότι πρόκειται για συγκεκριμένο τρόπο φορολογίας των κερδών της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. ο οποίος προβλέπει τη φορολόγηση μέρους των κερδών επί' ονόματι των εταίρων (επιχειρηματική αμοιβή), και του υπολοίπου επί' ονόματι της εταιρείας. Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου για τις τυχόν διαφορές κερδών που προκύπτουν μετά την προσθήκη λογιστικών διαφορών ή βάσει εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση επιχειρηματική αμοιβή στη διαφορά μεταξύ δηλωθέντων - φορολογηθέντων καθαρών κερδών και προσδιορισθέντων από τον φορολογικό έλεγχο.

Προσοχή : Μετά την αντικατάσταση των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994 με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 3842/2010, ορίζεται πλέον ότι αν ο δικαιούχος επιχειρηματικής αμοιβής ομόρρυθμος εταίρος συμμετέχει παράλληλα σε άλλες Ο.Ε. ή/και Ε.Ε. ή/και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου στις οποίες συμμετέχει ανήλικος, λαμβάνει την επιχειρηματική αμοιβή από όλες τις εταιρείες ή/και κοινωνίες στις οποίες συμμετέχει. ⁴

1.2. Φορολογία λοιπών προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2

1.2.1. Κοινωνίες κληρονομικού δικαίου στις οποίες συμμετέχουν ανήλικοι

Για τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες κοινωνίες, μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, το ποσό των καθαρών κερδών που απο-

μένει (μετά την αφαίρεση των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής Ε.Π.Ε. ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994), φορολογείται στο όνομα της κοινωνίας με συντελεστή **20%**, αφού προηγουμένως αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι 3 κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτά για τα συγκεκριμένα κέρδη. Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για όλους γενικά τους κοινωνούς, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, εκτός από τους δικαιούχους επιχειρηματικής αμοιβής.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου κοινωνού στο 50% των κερδών της κοινωνίας, που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.

Η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, διότι πρόκειται για συγκεκριμένο τρόπο φορολογίας των κερδών της κοινωνίας ο οποίος προβλέπει τη φορολόγηση μέρους των κερδών επί' ονόματι των κοινωνών (επιχειρηματική αμοιβή), και του υπολοίπου επί' ονόματι της κοινωνίας.

Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου για τις τυχόν διαφορές κερδών που προκύπτουν μετά την προσθήκη λογιστικών διαφορών ή βάσει εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση επιχειρηματική αμοιβή στη διαφορά μεταξύ δηλωθέντων - φορολογηθέντων καθαρών κερδών και προσδιορισθέντων από τον φορολογικό έλεγχο.

Προσοχή : Μετά την αντικατάσταση των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994 με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 3842/2010, ορίζεται πλέον ότι ο κοινωνός, κοινωνίας κληρονομικού δικαίου στην οποία συμμετέχουν ανήλικοι που συμμετέχει παράλληλα σε Ο.Ε. ή/και Ε.Ε., λαμβάνει την επιχειρηματική αμοιβή από όλες τις εταιρείες ή/και κοινωνίες στις οποίες συμμετέχει.

1.2.2. Κοινωνίες κληρονομικού δικαίου στις οποίες δεν συμμετέχουν ανήλικοι

Για τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες κοινωνίες, μεταξύ των κοινωνιών δεν περιλαμβάνονται ανήλικοι, το ποσό των καθαρών κερδών που απομένει (μετά την αφαίρεση των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής Ε.Π.Ε. ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994), φορολογείται στο όνομα της κοινωνίας με συντελεστή **25%**. ⁶

Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτά για τα συγκεκριμένα κέρδη. Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για όλους γενικά τους κοινωνούς, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά.

1.2.3. Λοιπές κοινωνίες που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα

Για τις κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, το ποσό των καθαρών κερδών που απομένει (μετά την αφαίρεση των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής Ε.Π.Ε. ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994), φορολογείται στο όνομα της κοινωνίας με συντελεστή **25%**. ⁷

Κατά συνέπεια υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος, (έντυπο Ε5) και φορολόγηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994, έχουν οι κοινωνίες αστικού δικαίου, μόνον, εφ' όσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και όχι οι κοινωνίες με άλλο αντικείμενο δραστηριότητας, (όπως π.χ. αυτές που συστάθηκαν για την εκμίσθωση ακινήτων και οι οποίες αποκτούν εισόδημα Α' πηγής).

Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτά για τα συγκεκριμένα κέρδη. Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για όλους γενικά τους κοινωνούς, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά.

1.2.3.1. Κοινωνίες αστικού δικαίου που εκμεταλλεύονται φορτηγά ή επιβατηγά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης

Οι κοινωνίες αστικού δικαίου που εκμεταλλεύονται φορτηγά ή επιβατηγά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης, υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε5), και για τα καθαρά κέρδη που προέρχονται από την εκμετάλλευση μέχρι δύο αυτοκινήτων, χορηγείται σε κάθε μέλος, βεβαίωση με το ποσό των κερδών που τους αναλογεί, προκειμένου να φορολογηθεί στο όνομά τους. ⁸

Προσοχή : Τα ποσά των καθαρών κερδών που απομένει (μετά την αφαίρεση των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής Ε.Π.Ε. ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994), και προέρχεται από την εκμετάλλευση των πάνω από δύο αυτοκινήτων φορολογείται στο όνομα της κοινωνίας με συντελεστή **25%**.

Επισημαίνεται ότι, σε περίπτωση εκμετάλλευσης των παραπάνω αυτοκινήτων από τους λοιπούς υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.), τα καθαρά κέρδη φορολογούνται στο όνομα των μελών, μόνο όταν αυτοί εκμεταλλεύονται μέχρι ένα αυτοκίνητο, ενώ σε περίπτωση εκμετάλλευσης πάνω από ένα αυτοκίνητο, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994, (φορολογία επιχειρηματικής αμοιβής και φορολόγηση των λοιπών κερδών στο όνομα του νομικού προσώπου).

Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτά για τα συγκεκριμένα κέρδη. Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για όλους γενικά τους κοινωνούς, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά.

1.2.4. Κοινοπραξίες

Για τις κοινοπραξίες το ποσό των καθαρών κερδών που απομένει (μετά την αφαίρεση των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, με εξάντληση της φορο-

λογικής υποχρέωσης και των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής Ε.Π.Ε. ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994), φορολογείται στο όνομα της κοινοπραξίας με συντελεστή **25%**.

Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτά για τα συγκεκριμένα κέρδη. Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για τα μέλη, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, εκτός από τους δικαιούχους επιχειρηματικής αμοιβής.

1.2.5. Λοιπά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2

Για τα λοιπά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 (*συμμετοχικές - αφανείς εταιρείες κ.λπ.*), το ποσό των καθαρών κερδών που απομένει (μετά την αφαίρεση των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής Ε.Π.Ε. ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994), φορολογείται στο όνομα αυτών με συντελεστή **25%**.

1.3. Δικαιούχοι και χρόνος απόκτησης του εισοδήματος

1.3.1. Δικαιούχοι του εισοδήματος

Στις περιπτώσεις της Ο.Ε., Ε.Ε., της κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το εισόδημα θεωρείται ότι αποκτάται από κάθε έναν εταίρο ή μέλος, για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρεία, κοινοπραξία ή κοινωνία.

Τα εισοδήματα των συμμετοχικών (*αφανών*) εταιρειών θεωρείται ότι αποκτώνται από τον εμφανή εταίρο στο σύνολο αυτών. Σε περίπτωση κατά την οποία αποδειχθεί ότι υφίστανται και άλλοι εμφανείς εταίροι τα κέρδη κατανέμονται σε αυτούς κατ' ισμοιρία.

1.3.2. Χρόνος απόκτησης (κτίσης) του εισοδήματος

Ως χρόνος κτίσης του εισοδήματος, για τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 ανεξαρτίτως κατηγορίας τμηρούμενων βιβλίων, θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση ήτοι η 31η Δεκεμβρίου 2012.

2. Φορολογία κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994

2.1. Γενικά

Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή **20%** στο συνολικό φορολογητέο εισοδήμα τους.

2.2. Φορολογία κερδών οριστικής δήλωσης νομικών προσώπων υπό εκκαθάριση

Με τον συντελεστή αυτό φορολογούνται και τα κέρδη που δηλώνονται με την οριστική δήλωση που υποβάλλουν τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 107, ανεξάρτητα από το χρόνο που τέθηκαν σε εκκαθάριση.¹⁰

2.3. Φορολογία υποκαταστημάτων αλλοδαπών ομορρυθμών ή ετερορρυθμών εταιρειών

Ειδικά για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ομορρυθμών ή ετερορρυθμών εταιρειών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 (*Δηλαδή, τα υποκαταστήματα αυτά φορολογούνται με συντελεστή που προβλέπεται για τις ημεδαπές προσωπικές εταιρείες, μετά την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους, φυσικά πρόσωπα με τη μεγαλύτερη ποσοστά συμμετοχής*). Το εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος της αμοιβής αυτής είναι κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής. Οι ανωτέρω διατάξεις εφαρμόζονται, εφ' όσον οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρον με βάση τη νομοθεσία του κράτους μέλους στο οποίο έχει την έδρα της η προσωπική εταιρεία.

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με την απόφαση Π.Ο.Λ. 1113/17.5.2011, τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών προσωπικών εταιρειών που λειτουργούν στην Ελλάδα για τη φορολογία τους υποβάλλουν το έντυπο Ε5.

2.4. Παρακράτηση φόρου στα κέρδη που διανέμουν ή κεφαλαιοποιούν τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994

2.4.1. Γενικά

Οι ημεδαπές Α.Ε. που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, προβαίνουν σε **παρακράτηση φόρου**. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα.

Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και για τα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα προς την έδρα της ή σε άλλη μόνιμη εγκατάστασή της στην αλλοδαπή.

Επίσης, οι συνεταιρισμοί και οι ημεδαπές Ε.Π.Ε. που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν κέρδη σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα.

2.4.2. Παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα ή/και κεφαλαιοποιούμενα κέρδη Α.Ε.

Στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές Α.Ε. με τη μορφή, μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές παρακρατείται φόρος με συντελεστή **25%**.

Στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές Α.Ε. με τη μορφή, αμοιβών εκτός μισθού και ποσοστών στα μέλη του Δ.Σ. και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές παρακρατείται φόρος με συντελεστή **40%**.

2.4.2.1. Μερίσματα για τα οποία δεν υφίσταται υποχρέωση παρακράτησης φόρου

Δεν παρακρατείται φόρος εισοδήματος :

α) Όταν διανέμονται μερίσματα που εμπίπτουν στις διατάξεις του Ν. 27/1975 (*κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων στα οποία επιβάλλεται ο οριζόμενος από τις διατάξεις του νόμου αυτού φόρος και εισφορά*).

β) Όταν δικαιούχος των μερισμάτων είναι το Ελληνικό Δημόσιο και τα λοιπά νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, βάσει ειδικής διάταξης νόμου και για τα οποία έχει διατηρηθεί η απαλλαγή και μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 3842/2010 (*π.χ. Τράπεζα της Ελλάδος*).¹¹

γ) Για τα μερίσματα που αποκτούν τα Αμοιβαία Κεφάλαια Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Α.Κ.Ε.Σ.) του Ν. 2992/2002, διότι με βάση τις ειδικότερες αυτές διατάξεις, οι οποίες κατισχύουν των διατάξεων του Ν. 2238/1994, υποκείμενα φόρου δεν είναι τα Α.Κ.Ε.Σ. αλλά οι μεριδιούχοι τους.

δ) Για τα διανεμόμενα μερίσματα στους μετόχους της εταιρίας επενδύσεων χαρτοφυλακίου τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 114 του Ν. 2238/1994.

2.4.2.2. Παρακράτηση φόρου και εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης

Με την παρακράτηση του φόρου στα εισοδήματα που διανέμουν οι Α.Ε. (*Μερίσματα, προμερίσματα, αμοιβές εκτός μισθού και ποσοστά στα μέλη του Δ.Σ. και στους διευθυντές, αμοιβές στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό*), εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα.

2.4.2.3. Διανομή κερδών Α.Ε. στα οποία συμπεριλαμβάνονται έσοδα από συμμετοχή σε άλλον νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101

Όταν ημεδαπή Α.Ε. προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της και αναλογεί στα διανεμόμενα από την ίδια κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές.¹²

2.4.2.4. Καταβαλλόμενα μερίσματα από θυγατρική σε μητρική στην αλλοδαπή

Δεν παρακρατείται φόρος εισοδήματος στα μερίσματα που καταβάλλει ημεδαπή (*θυγατρική*) Α.Ε. σε μητρική της με έδρα σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφ' όσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998, με τον οποίο ενσωματώθηκε στο εσωτερικό μας δίκαιο η Οδηγία 90/435/ΕΟΚ (*μητρικές - θυγατρικές*).¹³

Προκειμένου να μην ενεργείται παρακράτηση φόρου, θα πρέπει η αλλοδαπή εταιρεία να συμμετέχει στο κεφάλαιο της ημεδαπής για 2 τουλάχιστον συνεχή έτη με το κατώτερο ποσοστό που ορίζει η πιο πάνω οδηγία, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την Οδηγία 2003/123/ΕΚ, δηλαδή 10% από την 1.1.2009 και μετά.¹⁴

Για την εφαρμογή των ανωτέρω, η διετία ολοκληρώνεται με τη συμπλήρωση 24 μηνών κατά το χρόνο έγκρισης των αποτελεσμάτων από την Γενική Συνέλευση. Επίσης, η αλλοδαπή μητρική εταιρεία πρέπει να έχει υποχρεωτικά μία από τις νομικές μορφές που αναφέρονται στο Παράρτημα Α1 του Ν. 2578/1998 και να υπόκειται σε κάποιο από τους αναφερόμενους στο Παράρτημα Β φόρους.¹⁵

Για να μην ενεργείται παρακράτηση φόρου στις πιο πάνω περιπτώσεις, είναι απαραίτητη η προσκόμιση βεβαίωσης που εκδίδεται στη χώρα στην οποία έχει την έδρα της η μητρική εταιρεία, από ορκωτό ελεγκτή ή άλλη αρμόδια αρχή της συγκεκριμένης χώρας, από την οποία να προκύπτει ότι συντρέχουν αθροιστικά οι απαιτούμενες πιο πάνω προϋποθέσεις. Η προσκόμιση της βεβαίωσης αυτής δεν απαιτείται όταν οι μετοχές της ημεδαπής εταιρείας είναι ονομαστικές, διότι στην περίπτωση αυτή το ποσοστό συμμετοχής της αλλοδαπής εταιρείας και η διακύμανσή του προκύπτει από το μετοχολόγιο της Α.Ε.

Αν κατά το χρόνο λήψης της απόφασης από την τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων δεν έχει συμπληρωθεί η διετία, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου 21% ή 25% ή με τον μικρότερο συντελεστή που ενδεχομένως προβλέπεται από τη διμερή σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ της Ελλάδας και του κράτους στο οποίο έχει την έδρα της η μητρική εταιρεία (*αυξημένη τυπική ισχύς*).

Στη συνέχεια όμως, η αλλοδαπή εταιρεία μετά τη συμπλήρωση της οριζόμενης από τον νόμο διετίας δύναται να ζητήσει την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα επιστρέφεται με την προϋπόθεση ότι δεν τον έχει εκπέσει από τον αναλογούντα φόρο στην αλλοδαπή. Προς τούτο, θα προσκομίζεται σχετική βεβαίωση από ορκωτό ελεγκτή.¹⁶

Προσοχή : Για τα μερίσματα που καταβάλλονται από ημεδαπή Α.Ε. σε μητρική της εταιρεία στην αλλοδαπή, για τα οποία δεν εφαρμόζεται η οδηγία μητρικών - θυγατρικών, είτε γιατί καταβάλλονται σε εταιρεία με έδρα σε χώρα εκτός Ε.Ε. (*π.χ. Αμερική*) είτε γιατί δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από την οδηγία αυτή (*π.χ. ελάχιστη περίοδος συμμετοχής, νομική μορφή κ.λπ.*), θα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα από τη διμερή Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) που έχει συναφθεί μεταξύ της Ελλάδας και του κράτους στο οποίο έχει την έδρα της η αλλοδαπή μητρική εταιρεία (*αυξημένη τυπική ισχύς*).¹⁷

Στην εγκύκλιο Π.Ο.Λ. 1129/6.6.2011 επισημαίνεται ότι, όταν η Α.Ε. η οποία διανέμει μερίσματα έχει μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών, ο δικαιούχος επενδυτής, προκειμένου να τύχει της ευνοϊκότερης φορολογικής μεταχείρισης που προβλέπεται από την οικεία Σ.Α.Δ.Φ., υποχρεούται να υποβάλει στον θεματοφύλακά του (*χρηματιστηριακή εταιρεία, τράπεζα κ.λπ.*) σχετική αίτηση με τα απαραίτητα δικαιολογητικά και όχι σε καθεμία εταιρεία στην οποία είναι μέτοχος. Στη συνέχεια, ο θεματοφύλακας καταχωρεί στο Σύστημα Άυλων Τίτλων (Σ.Α.Τ.), για κάθε δικαιούχο επενδυτή, σχετικές ενδείξεις ειδικής φορολογικής μεταχείρισης (*μειωμένο συντελεστή φορολόγησης, όπως αυτός καθορίζεται σε πίνακα που εκδίδει το Υπουργείο Οικονομικών*) και φυλάσσει τα δικαιολογητικά για ενδεχόμενο έλεγχο από την αρμόδια φορολογική αρχή. Σύμφωνα με τις ενδείξεις αυτές που καταχωρούν οι θεματοφύλακες των επενδυτών, η Ε.Χ.Α.Ε. υπολογίζει τον ακριβή φόρο και ενημερώνει σχετικά την εκδότρια εταιρεία, η οποία και καταβάλλει το καθαρό ποσό των μερισμάτων στους μετόχους. Σε περίπτωση δε που προκύψει θέμα επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου, η κατάσταση του αιτήματος θα γίνεται από τον εκάστοτε αρμόδιο θεματοφύλακα.

2.4.2.5. Παρακράτηση φόρου σε διανεμόμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων¹⁸

Σε παρακράτηση φόρου υπόκεινται και τα κέρδη (*αποθεματικά*) παρελθουσών χρήσεων, που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται, με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης (*τακτικής ή έκτακτης*). Είναι αυτονόητο ότι σε παρακράτηση φόρου υπόκειται το ποσό των αποθεματικών (*κερδών παρελθουσών χρήσεων*), όπως αυτό εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρείας, χωρίς την αναγωγή τους σε μικτά.

Προσοχή : Τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή για κεφαλαιοποιήσεις αποθεματικού υπέρ το άρτιον,

διότι ο νόμος αναφέρεται ρητά σε αποθεματικά που προέρχονται από κέρδη, ενώ όπως είναι γνωστό, η κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού δεν συνιστά εισόδημα για τον μέτοχο.

2.4.2.6. Χρόνος παρακράτησης και απόδοσης του φόρου

Η παρακράτηση του φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Σε περίπτωση διανομής προμερισμάτων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής αυτών από το διοικητικό συμβούλιο της Α.Ε.

Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφ’ άπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν στον οποίο έγινε η παρακράτηση.¹⁹

Υπόχρεος στην παρακράτηση και απόδοση του φόρου είναι η καταβάλλουσα τα εισοδήματα ημεδαπή Α.Ε.²⁰

Επισήμανση

Για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων που διανέμονται με απόφαση έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων πρέπει να επισημανθεί, ότι με βάση την υπ’ αριθμόν 950/1977 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. που έχει γίνει αποδεκτή από την Διοίκηση με την εγκύκλιο Π.Ο.Λ. 13/1978, χρόνος απόκτησης των εισοδημάτων αυτών είναι ο χρόνος έγκρισης αυτών από την τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων. Επίσης, με την ίδια εγκύκλιο έχει γίνει δεκτό, ότι η Α.Ε. που διένειμε μερίσματα στους μετόχους της από έκτακτα αποθεματικά προηγούμενων χρήσεων με απόφαση της έκτακτης Γενικής Συνέλευσης, θα παρακρατήσει φόρο με τους φορολογικούς συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που η τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων επικυρώνει, ρητά ή έμμεσα, την απόφαση της έκτακτης Γενικής Συνέλευσης.

2.4.3. Παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα ή/και κεφαλαιοποιούμενα κέρδη Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. και Συνεταιρισμών²¹

Στα κέρδη που διανέμουν οι συνεταιρισμοί ή οι ημεδαπές Ε.Π.Ε. και Ι.Κ.Ε. σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπή ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή **25%**. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα.

Όταν συνεταιρισμός ή ημεδαπή Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που προβλέπεται στην περίπτωση δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Ν. 2238/1994, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος τους και αναλογεί στα διανεμόμενα από τα πιο πάνω πρόσωπα κέρδη τα οποία προέρχονται από τις συμμετοχές τους αυτές.²²

Δεν παρακρατείται φόρος όταν τα κέρδη καταβάλλονται σε εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της οποίας είναι θυγατρική η καταβάλλουσα τα κέρδη ημεδαπή Ε.Π.Ε., εφ’ όσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998. Ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της Ε.Π.Ε. επιστρέφεται σε αυτή κατά το μέρος που αναλογεί στα κέρδη που διανέμει σε εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της οποίας είναι θυγατρική και συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998.

Η παρακράτηση φόρου ισχύει ανάλογα και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων.²³

Προσοχή : Ειδικά για τις Ε.Π.Ε. στις οποίες έχουν λάβει χώρα **προσωρινές απολήψεις** κερδών από τους εταίρους, έναντι των κερδών, **δεν θα ενεργείται παρακράτηση φόρου**, ως μη προβλεπόμενη η παρακράτηση αυτή από τον νόμο, αλλά η παρακράτηση φόρου θα γίνει κατά το χρόνο διανομής των οριστικών κερδών σε αυτούς (*χρόνος λήψης της απόφασης των εταίρων*).

2.4.3.1. Παρακράτηση φόρου και εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης

Με την παρακράτηση του φόρου στα εισοδήματα που διανέμουν οι συνεταιρισμοί ή οι ημεδαπές Ε.Π.Ε. και Ι.Κ.Ε., εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα.

2.4.3.2. Χρόνος παρακράτησης και απόδοσης του φόρου²⁴

Η παρακράτηση του φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των εταίρων.

Αν διανεμηθούν κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τη γενική συνέλευση των εταίρων.

Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφ’ άπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν στον οποίο έγινε η παρακράτηση.²⁵

2.5. Φορολογία αφορολόγητων αποθεματικών²⁶

Αφορολόγητα αποθεματικά ή εκπτώσεις που έχουν σχηματισθεί ή σχηματίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3299/2004, του Ν. 2601/1998, του Ν. 1262/1982, καθώς και με οποιονδήποτε άλλο αναπτυξιακό νόμο εκτός του Ν. 3908/2011, λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, όταν διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται, προστίθενται στα κέρδη της επιχείρησης και φορολογούνται στη διαχειριστική περίοδο μέσα στην οποία έγινε η διανομή ή ανάληψη του αντίστοιχου ποσού του αφορολόγητου αποθεματικού.²⁷

Για τα κέρδη αυτά έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί παρακράτησης φόρου της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και της περίπτωσης δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Ν. 2238/1994, κατά περίπτωση.

Οι διατάξεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή για τα πιο πάνω αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται κατ’ εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 1473/1984 ή του άρθρου 101 του Ν. 1892/1990.

Προσοχή : Κατά την κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών, τα οποία έχουν σχηματισθεί με ειδικούς νόμους, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και της περίπτωσης δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Ν. 2238/1994 περί παρακράτησης φόρου, εφ’ όσον από τους νόμους αυτούς προβλέπεται ειδική φορολογική μεταχείριση για τα αποθεματικά αυτά.²⁸

2.6. Απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος για τα κέρδη που εισπράττουν ημεδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. από εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στις οποίες συμμετέχουν κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998²⁹

Τα κέρδη που εισπράττουν ημεδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. από εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στις οποίες συμμετέχουν κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998, απαλλάσσονται της φορολογίας με την προϋπόθεση ότι εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, **ανεξάρτητα από την επάρκεια κερδών ή όχι**.

Αν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί το αποθεματικό αυτό ή μέρος του, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί παρακράτησης φόρου της παραγράφου 1 του άρθρου 54 ή της περίπτωσης δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 55, κατά περίπτωση, και όχι οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106. Δηλαδή δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις για τη φορολογία του αποθεματικού αυτού σε επίπεδο εταιρείας αλλά μόνο οι διατάξεις για την παρακράτηση φόρου.

Από το ποσό του φόρου που οφείλεται σύμφωνα με την περίπτωση αυτή, εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου ή παρακρατήθηκε ως φόρος επί των διανεμηθέντων κερδών. Τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο δεν επιστρέφεται.

Τα πιο πάνω δεν έχουν εφαρμογή όταν το αποθεματικό διανέμεται σε μητρική εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998

Ισχύς : Οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή για ισολογισμούς που κλείνουν από την 30η Δεκεμβρίου 2012 και μετά.

3. Παραδείγματα

3.1. Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος, φορολογία και διάθεση αποτελεσμάτων εμπορικής ομορρύθμου εταιρείας (Ο.Ε.)

3.1.1. Δεδομένα

3.1.1.1. Γενικά

α) Αντικείμενο εργασιών

- Διανική πώληση κεντημάτων (Κ.Α. 6050 - Μ.Σ.Κ.Κ. 15%)
- Χονδρική πώληση κεντημάτων (Κ.Α. 6051 - Μ.Σ.Κ.Κ. 10%)

β) Κατηγορία τηρουμένων βιβλίων

- Β’ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

γ) Εταίροι - Ποσοστά συμμετοχής

- Γεώργιος Νίκου (Ομόρρυθμος διαχειριστής εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 50%)
- Δημήτριος Μάρκου (Ομόρρυθμος διαχειριστής εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 30%)
- Παύλος Ιωαννίδης (Ομόρρυθμος διαχειριστής εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 20%)

3.1.1.2. Οικονομικά στοιχεία

α) Αποθέματα

Αποθέματα έναρξης	60.000,00	60.000,00
Αποθέματα λήξης	75.000,00	75.000,00

β) Αγορές

Αγορές χρήσης εσωτερικού	120.000,00	
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	60.000,00	
Εισαγωγές από τρίτες χώρες	30.000,00	210.000,00

γ) Ακαθάριστα έσοδα (πωλήσεις)*

Πωλήσεις εμπορευμάτων χονδρικά	210.000,00	
Πωλήσεις εμπορευμάτων λιανικά	150.000,00	360.000,00

* *Επειδή τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης υπερβαίνουν το ποσό των 300.000,00 ευρώ δεν υπάγεται στον αυτοέλεγχο (άρθρα 13 έως και 17 του Ν. 3296/2004).*

δ) Δαπάνες *

Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	35.000,00	
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	6.000,00	
Παροχές τρίτων (Ενοίκια, Δ.Ε.Η., κ.λπ.)	7.500,00	
Φόροι - Τέλη	1.500,00	
Διάφορα έξοδα	16.000,00	
Τόκοι και συναφή έξοδα	4.000,00	
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	3.000,00	73.000,00

* *Οι μη εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδήματος δαπάνες ανέρχονται στο ποσό των 8.000,00 ευρώ.*

ε) Προκαταβληθέντες παρακρατηθέντες φόροι

Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (Δήλωση του προηγούμενου οικονομικού έτους)	3.000,00	
Παρακρατηθείς φόρος εισοδήματος από πωλήσεις στο Δημόσιο κ.λπ.	2.000,00	5.000,00

3.1.2. Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος

α) Κόστος πωληθέντων

Αποθέματα έναρξης		60.000,00
Πλέον Αγορές χρήσης	210.000,00	
Μείον Αποθέματα λήξης	75.000,00	
Κόστος πωληθέντων (Αναλώσεων)		195.000,00

β) Μικτό κέρδος

Πωλήσεις		360.000,00
Μείον Κόστος πωληθέντων (Αναλώσεων)	195.000,00	
Μικτό κέρδος		165.000,00

γ) Καθαρό εισόδημα

Μικτό κέρδος		165.000,00
Μείον Δαπάνες	73.000,00	
Καθαρό εισόδημα (Κέρδος χρήσης)		92.000,00

3.1.3. Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών, φόρου και προκαταβολής φόρου εισοδήματος

α) Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών

Καθαρό εισόδημα (Κέρδος χρήσης)	92.000,00
Πλέον Μπ εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδήματος δαπάνες	8.000,00
Σύνολο φορολογητέων κερδών (μετά τη φορολογική αναμόρφωση)	100.000,00

β) Προσδιορισμός επιχειρηματικής αμοιβής

Όνοματεπώνυμο εταίρου	Σύνολο φορολογητέων κερδών (α)	Ανώτατο ποσό (β) = (α) x 1/2	Ποσοστό συμμετοχής (γ)	Επιχειρηματική αμοιβή (δ) = (β) x (γ)
Γ. Νίκου	100.000,00	50.000,00	50%	25.000,00
Δ. Μάρκου	100.000,00	50.000,00	30%	15.000,00
Π. Ιωαννίδης	100.000,00	50.000,00	20%	10.000,00
	Σύνολο			50.000,00

γ) Προσδιορισμός κερδών που φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας

Σύνολο φορολογητέων κερδών	100.000,00
Μείον Επιχειρηματική αμοιβή	50.000,00
Κέρδη που φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας	50.000,00

δ) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Κέρδη που φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας	50.000,00
Επί Συντελεστή	20%
Κύριος φόρος εισοδήματος	10.000,00
Μείον Φόρος εισοδήματος που προκαταβλήθηκε	3.000,00
Μείον Φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε	2.000,00
Χρεωστικό ποσό	5.000,00

ε) Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

Κύριος φόρος εισοδήματος	10.000,00
Επί Συντελεστή προκαταβολής	55%
Αρχικό ποσό	5.500,00
Μείον Φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε	2.000,00
Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	3.500,00

3.1.4. Φορολογική κατανομή επιχειρηματικής αμοιβής και κερδών που φορολογήθηκαν στο όνομα της εταιρείας στους εταίρους

Εταίροι Ποσοστά συμμετοχής %	Επιχειρηματική Αμοιβή (1)	Κέρδη φορολογηθέντα στο όνομα της εταιρείας		
		Μικτό ποσό	Φόρος εταιρείας	Καθαρό ποσό (2)
Γ. Νίκου	50%	25.000,00	5.000,00	20.000,00
Δ. Μάρκου	30%	15.000,00	3.000,00	12.000,00
Π. Ιωαννίδης	20%	10.000,00	2.000,00	8.000,00
Σύνολο	100%	50.000,00	10.000,00	40.000,00

Σημείωση (1) Η επιχειρηματική αμοιβή θα δηλωθεί από τους δικαιούχους ομορρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα στους κωδικούς 403 ή 404 (κατά περίπτωση) του υποπίνακα Δ' της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1) και θα φορολογηθεί με την κλίμακα του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994, συναθροισζόμενη με τυχόν άλλα εισοδήματα αυτών.

Σημείωση (2) Το καθαρό ποσό των κερδών που φορολογήθηκαν στο όνομα της εταιρείας, θα δηλωθεί από τους εταίρους στους κωδικούς 431 ή 432 (κατά περίπτωση) του πίνακα 6' της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1) και δεν φορολογείται περαιτέρω (έχει εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση με τη φορολόγηση των κερδών στο όνομα της εταιρείας).

3.1.5. Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος - Απόδοση φόρου

α) Προσδιορισμός συνολικών ποσών για καταβολή

Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος (Κωδικός 011 εντύπου Ε5)	5.000,00
Πλέον Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (Κωδικός 014 εντύπου Ε5)	3.500,00
Σύνολο για καταβολή (Κωδικός 160 εντύπου Ε5)	8.500,00

β) Τμηματική καταβολή

Ο φόρος εισοδήματος, η βεβαιούμενη με βάση τα άρθρα 52 και 64 του Ν. 2238/1994 προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου και λοιπά ποσά, που οφείλονται με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος καταβάλλονται σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες 7 μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των 7 επόμενων μηνών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης.³⁰

Φόρος (5000,00 / 8)	625,00
Πλέον Προκαταβολή (3.500,00 / 8)	437,50
Σύνολο για καταβολή	1.062,50

Προσοχή : Εκπρόθεσμα υποβολή επιβαρύνεται με πρόσθετο φόρο (προσαύξηση) με συντελεστή 1% για κάθε μήνα καθυστέρησης. Για δηλώσεις που υποβάλλονται από την 31.3.2011 και μετά το ποσό του πρόσθετου φόρου δεν μπορεί να υπερβεί το 60%.

γ) Εφ' άπαξ καταβολή

Σε περίπτωση εφ' άπαξ καταβολής παρέχεται έκπτωση με ποσοστό 1,5%.³¹ Το ποσό το οποίο θα καταβληθεί υπολογίζεται ως ακολούθως :

Σύνολο προς καταβολή	8.500,00
Μείον Έκπτωση εφ' άπαξ καταβολής (8.500,00 x 1,5%)	127,50
Υπόλοιπο προς καταβολή	8.372,50

3.2. Φορολογία και διάθεση αποτελεσμάτων εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

3.2.1. Δεδομένα

α) Εταίροι - Ποσοστά συμμετοχής

- Νικόλαος Μπουρμπούλιας (Διαχειριστής εταιρός με ποσοστό συμμετοχής 35%)
- Νικόλαος Πουμάνας (Εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 35%)
- Βίκτωρας Πολυμέρου (Εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 30%)

β) Οικονομικά δεδομένα

- Καθαρά κέρδη ισολογισμού χρήσης (Λ. 86.99)
- Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση
- Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (δήλωση προηγούμενου οικονομικού έτους)

Η πρόταση του διαχειριστή προς τη Γενική Συνέλευση των εταίρων σχετικά με τη διανομή των κερδών της χρήσης έχει ως ακολούθως:

α) Να κρατηθεί το προβλεπόμενο από το Ν. 3190/1955 και το καταστατικό της εταιρείας τακτικό αποθεματικό.

β) Να διανεμηθούν στους εταίρους κέρδη ύψους 280.000,00 ευρώ.

γ) Να μεταφερθεί το υπόλοιπο των κερδών εις νέον.

Βάσει των ανωτέρω δεδομένων να υπολογισθούν, για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 1.1/31.12.2012), τα φορολογητέα κέρδη, ο φόρος εισοδήματος, η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος, το τακτικό αποθεματικό, και τα διανεμόμενα κέρδη, ο φόρος των διανεμομένων κερδών, να συνταχθεί ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων χρήσης και να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές.

3.2.2. Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών, φορολογία και διάθεση αποτελεσμάτων

α) Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών

Καθαρά κέρδη ισολογισμού	390.000,00
Πλέον Μπ εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδήματος δαπάνες	10.000,00
Σύνολο φορολογητέων κερδών (μετά τη φορολογική αναμόρφωση)	400.000,00

β) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Σύνολο φορολογητέων κερδών	400.000,00
Επί Συντελεστή	20%
Κύριος φόρος εισοδήματος	80.000,00
Μείον Φόρος εισοδήματος που προκαταβλήθηκε	45.000,00
Χρεωστικό ποσό	35.000,00

γ) Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

Κύριος φόρος εισοδήματος	80.000,00
Επί Συντελεστή προκαταβολής	80%
Αρχικό ποσό	64.000,00
Μείον Φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε	0,00
Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	64.000,00

δ) Προσδιορισμός συνολικών ποσών για καταβολή

Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος	35.000,00
Πλέον Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	64.000,00
Σύνολο για καταβολή	99.000,00

ε) Προσδιορισμός τακτικού αποθεματικού και κερδών προς διάθεση

Καθαρά κέρδη ισολογισμού	390.000,00
Μείον Φόρος εισοδήματος	80.000,00
Υπόλοιπο για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού	310.000,00
Μείον Τακτικό αποθεματικό (310.000,00 x 5%)	15.500,00
Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση	294.500,00

στ) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσης

Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσης	390.000,00	88,99
Μείον Φόρος εισοδήματος	80.000,00	88,08
Κέρδη προς διάθεση	310.000,00	88,99

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής :

1. Τακτικό αποθεματικό	15.500,00	41,02
2. Κέρδη σε εταίρους	280.000,00	53,14
8. Υπόλοιπο κερδών εις νέον	14.500,00	42,00
Σύνολο	310.000,00	

ζ) Πίνακας κατανομής διανεμομένων κερδών σε δικαιούχους εταίρους

Δικαιούχοι - Ποσοστά συμμετοχής	Μικτό ποσό (α)	Παρακρατούμενος φόρος (β) = (α) x 25%	Καθαρό ποσό (γ) = (α) - (β)
Νικόλαος Μπουρμπούλιας (35%)	98.000,00	24.500,00	73.500,00
Νικόλαος Πουμάνας (35%)	98.000,00	24.500,00	73.500,00
Βίκτωρας Πολυμέρου (30%)	84.000,00	21.000,00	63.000,00
Σύνολα	280.000,00	70.000,00	210.000,00

3.2.3. Λογιστικές εγγραφές

α) Μεταφορά καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσης στα αποτελέσματα προς διάθεση

1	Χρέωση	Πίστωση
86.99.00.00	Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	390.000,00
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσης	390.000,00

β) Λογισμός φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών

2	Χρέωση	Πίστωση
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	80.000,00
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	80.000,00

γ) Μεταφορά φόρου εισοδήματος στο λογαριασμό εκκαθάρισης φόρων - τελών

3	Χρέωση	Πίστωση
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	80.000,00
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών επίσης δόλωσης Φ.Ε.	80.000,00

δ) Τακτοποίηση προκαταβληθέντος φόρου εισοδήματος

4	Χρέωση	Πίστωση
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών επίσης δόλωσης Φ.Ε.	45.000,00
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	45.000,00

ε) Λογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

5	Χρέωση	Πίστωση
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	64.000,00
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών επίσης δόλωσης Φ.Ε.	64.000,00

στ) Μεταφορά των καθαρών κερδών χρήσης στο Λ. 88.99

6	Χρέωση	Πίστωση
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσης	390.000,00
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	390.000,00

ζ) Μεταφορά του φόρου εισοδήματος στο Λ. 88.99

7	Χρέωση	Πίστωση
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	80.000,00
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	80.000,00

Κατόπιν των ανωτέρω εγγραφών ο λογαριασμός 88.99.00.00 παρουσιάζει την εξής εικόνα:

Χρέωση	Πίστωση
Φόρος εισοδήματος	80.000,00
Καθαρά κέρδη χρήσης	390.000,00
Κέρδη προς διάθεση	310.000,00
Σύνολο	390.000,00

η) Διάθεση κερδών χρήσης

8	Χρέωση	Πίστωση
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	310.000,00
41.02.00.00	Τακτικό αποθεματικό	15.500,00
53.14.00.01	Ν. Μπουρμπούλιας	98.000,00
53.14.00.02	Ν. Πουμάνας	98.000,00
53.14.00.03	Β. Πολυμέρου	84.000,00
42.00.00.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέον	14.500,00

3.2.4. Παρακράτηση και απόδοση φόρου εισοδήματος στα διανεμόμενα κέρδη

α) Χρόνος κτίσης του εισοδήματος

Ως χρόνος κτίσης του εισοδήματος, για τα κέρδη που διανέμουν οι Ε.Π.Ε., θεωρείται ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη συνέλευση των εταίρων. Κατά συνέπεια η παρακράτηση φόρου εισοδήματος θα διενεργηθεί κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των εταίρων, άρα κατά τον προαναφερόμενο χρόνο θα διενεργηθεί και η σχετική λογιστική εγγραφή.

β) Παρακράτηση φόρου εισοδήματος - Λογιστική παρακολούθηση

Η παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% εφαρμόζεται για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις που πραγματοποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 2012 και μετά.

β1) Παρακράτηση φόρου κερδών εταίρου Ν. Μπουρμπούλιας (ποσοστό συμμετοχής 35%)

Μικτό ποσό κερδών (280.000,00 x 35%)	98.000,00
Μείον Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος (98.000,00 x 25%)	24.500,00
Καθαρό ποσό κερδών	73.500,00

β2) Παρακράτηση φόρου κερδών εταίρου Ν. Πουμάνας (ποσοστό συμμετοχής 35%)

Μικτό ποσό κερδών (280.000,00 x 35%)	98.000,00
Μείον Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος (98.000,00 x 25%)	24.500,00
Καθαρό ποσό κερδών	73.500,00

β3) Παρακράτηση φόρου κερδών εταίρου Β. Πολυμέρου (ποσοστό συμμετοχής 30%)

Μικτό ποσό κερδών (280.000,00 x 30%)	84.000,00
Μείον Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος (84.000,00 x 25%)	21.000,00
Καθαρό ποσό κερδών	63.000,00

Προσοχή : Για την λογιστική παρακολούθηση του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από τα κέρδη των Ε.Π.Ε. δεν προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ. σχετικός λογαριασμός. Με την επιφύλαξη τυχόν άλλης άποψης, η οποία μπορεί να προκύψει από γνωμοδότηση του από το νόμο προβλεπόμενου οργάνου, προτείνεται ο παρακρατούμενος φόρος να παρακολουθείται ως ακολούθως :

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ -ΤΕΛΗ

54.09	Λοιποί φόροι - τέλη
54.09.20	Παρακρατούμενος φόρος διανεμομένων κερδών νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, (εκτός μερισμάτων Α.Ε.)
54.09.20.00	Παρακρατούμενος φόρος διανεμομένων κερδών Ε.Π.Ε.

γ) Εγγραφές παρακράτησης και απόδοσης φόρου εισοδήματος διανεμομένων κερδών
γ1) Εγγραφή παρακράτησης φόρου εισοδήματος

		Χρέωση	Πίστωση
53.14.00.01	Ν. Μπουρμπούλιας	24.500,00	
53.14.00.02	Ν. Πουμάνας	24.500,00	
53.14.00.03	Β. Πολυμέρου	21.000,00	
54.09.20.00	Παρακρατούμενος φόρος διανεμομένων κερδών Ε.Π.Ε.		70.000,00

γ2) Εγγραφή απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος

Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφ' άπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν στον οποίο έγινε η παρακράτηση.

		Χρέωση	Πίστωση
54.09.20.00	Παρακρατούμενος φόρος διανεμομένων κερδών Ε.Π.Ε.	70.000,00	
38.03.00.00	Τράπεζα Πειραιώς Λ/Ο : 123456-7		70.000,00

3.2.5. Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος - Απόδοση φόρου

α) Προσδιορισμός συνολικών ποσών για καταβολή

Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος (Κωδικός 011 εντύπου Φ.01-010)	35.000,00
Πλέον Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (Κωδικός 014 εντύπου Φ.01-010)	64.000,00
Σύνολο για καταβολή (Κωδικός 704 εντύπου Φ.01-010 και λογαριασμός 54.08 Ε.Γ.Λ.Σ.)	99.000,00

β) Τμηματική καταβολή

Ο φόρος εισοδήματος, η βεβαιούμενη με βάση το άρθρο 111 του Ν. 2238/1994 προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου και λοιπά ποσά, που οφείλονται με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος καταβάλλονται σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες 7 μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των 7 επόμενων μηνών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης.³²

Χρόνος καταβολής	Χρεωστικό ποσό Φ.Ε.	Προκαταβολή Φ.Ε.	Σύνολο
1η δόση	Κατά την υποβολή της δήλωσης (Μάιος)	4.375,00	8.000,00
2η δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Ιουνίου	4.375,00	8.000,00
3η δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Ιουλίου	4.375,00	8.000,00
4η δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Αυγούστου	4.375,00	8.000,00
5η δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Σεπτεμβρίου	4.375,00	8.000,00
6η δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Οκτωβρίου	4.375,00	8.000,00
7η δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Νοεμβρίου	4.375,00	8.000,00
8η δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Δεκεμβρίου	4.375,00	8.000,00
Σύνολο	35.000,00	64.000,00	99.000,00

Προσοχή : Εκπρόθεσμα υποβολή επιβαρύνεται με πρόσθετο φόρο (προσαύξηση) με συντελεστή 1% για κάθε μήνα καθυστέρησης. Για δηλώσεις που υποβάλλονται από την 31.3.2011 και μετά το ποσό του πρόσθετου φόρου δεν μπορεί να υπερβεί το 60%. Το ποσό της προσαύξησης καταχωρείται στο λογαριασμό 81.00.00 «Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις» του Ε.Γ.Λ.Σ.

81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα

81.00.00	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις
81.00.00.00	Φορολογικά πρόστιμα
81.00.00.01	Προσαυξήσεις εκπροθέσμου υποβολής δηλώσεων

β1) Εγγραφή εμπρόθεσμης καταβολής δόσης

	Χρέωση	Πίστωση
54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών επίσηας δήλωσης Φ.Ε.	12.375,00	
38.03.00.00 Τράπεζα Πειραιώς Λ/Ο : 123456-7		12.375,00

β2) Εγγραφή εκπρόθεσμης καταβολής δόσης (προσαύξηση 1%)

	Χρέωση	Πίστωση
54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών επίσηας δήλωσης Φ.Ε.	12.375,00	
81.00.00.01 Προσαυξήσεις εκπροθέσιμου υποβολής δηλώσεων	123,75	
38.03.00.00 Τράπεζα Πειραιώς Λ/Ο : 123456-7		12.498,75

γ) Εφ' άπαξ καταβολή

Σε περίπτωση εφ' άπαξ καταβολής παρέχεται έκπτωση με ποσοστό 1,5%. ³⁹ Το ποσό το οποίο θα καταβληθεί υπολογίζεται ως ακολούθως:

Σύνολο προς καταβολή		99.000,00
Μείον Έκπτωση εφ' άπαξ καταβολής (99.000,00 x 1,5%)	1.485,00	
Υπόλοιπο προς καταβολή		97.515,00

Λογιστικός χειρισμός εφ' άπαξ καταβολής

Με την υπ' αριθμόν 171ΑΠ/5.4.2006 γνωμάτευση του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ), ο υφιστάμενος μέχρι τότε χειρισμός της έκπτωσης από εφ' άπαξ εξόφληση του φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με την γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 31/1022/1988, η οποία προέβλεπε την καταχώρηση της έκπτωσης στο λογαριασμό 76.98.00 «*Εκπτώσεις από εφ' άπαξ εξόφληση φόρων και τελών*», δεν θεωρείται ορθός, διότι σύμφωνα με τις γενικές λογιστικές αρχές η μείωση του εξόδου (φόρου εισοδήματος) δεν μπορεί να θεωρείται έσοδο. Η έκπτωση από εφ' άπαξ εξόφληση φόρου εισοδήματος πρέπει να εμφανίζεται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων ως μειωτικό στοιχείο του φόρου εισοδήματος.

Με την δημοσίευση της υπ' αριθμόν 171ΑΠ/5.4.2006 γνωμάτευσης του ΣΛΟΤ η γνωμάτευση 31/1022/1988 «*Εκπτώσεις από εφ' άπαξ εξόφληση φόρων και τελών*» έπαψε να ισχύει.

3.3. Φορολογία και διάθεση αποτελεσμάτων ανώνυμης εταιρείας (Α.Ε.)

3.3.1. Δεδομένα

α) Οικονομικά δεδομένα

Ανώνυμη εταιρεία εισέπραξε (με κατάθεση που έγινε σε τρoύμένο λογαριασμό της) ως μερίσμα την 22.8.2012 από άλλη ανώνυμη εταιρεία (ΑΛΦΑ Α.Ε.), στην οποία είναι μέτοχος το ποσό των 225.000,00 ευρώ.

Ειδικότερα το ανωτέρω ποσό προκύπτει :

- Μικτό ποσό μερίσματος 300.000,00 ευρώ.
- Φόρος που παρακρατήθηκε 75.000,00 ευρώ (300.000,00 x 25%).
- Καθαρό ποσό μερίσματος 225.000,00 ευρώ.

Κατά το χρόνο είσπραξης του ανωτέρω ποσού η εταιρεία καταχώρησε στα βιβλία της την ακόλουθη εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
22.8.2012		
38.03.00.00 Τράπεζα Α' Λ/Ο : 123123-89	225.000,00	
33.13.02.00 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο	75.000,00	
76.00.01.00 Μερίσματα μετοχών εταιρείας ΑΛΦΑ Α.Ε.		300.000,00

Την 31.12.2012 από τα δεδομένα των βιβλίων της εταιρείας προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Έσοδα εμπορικού κλάδου 3.300.000,00
- Έσοδα κλάδου παροχής υπηρεσιών 1.200.000,00
- Έσοδα από μερίσματα 300.000,00
- Κέρδη Ελληνικών αμοιβαίων κεφαλαίων 200.000,00
- Σύνολο εσόδων 5.000.000,00
- Προκαταβολή φόρου εισοδήματος 100.000,00
- Παρακρατηθείς Φ.Ε. από πωλίσεις στο Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ. 25.000,00
- Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού 2.000.000,00
- Μέρος μη εκπιπτόμενων δαπανών 20.000,00

Στις δαπάνες της επιχείρησης συμπεριλαμβάνεται και ποσό ύψους 50.000,00 ευρώ το οποίο αφορά χρεωστικούς τόκους.

Η πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων σχετικά με τη διανομή των κερδών της χρήσης έχει ως ακολούθως :

- Να σχηματισθεί το τακτικό αποθεματικό.
- Να διανεμηθεί το ελάχιστο πρώτο μερίσμα.
- Να δοθούν αμοιβές στα μέλη του Δ.Σ. ύψους 68.000,00 ευρώ.
- Να σχηματισθεί το ειδικό αποθεματικό από τα μη διανεμηθέντα μερίσματα μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο.
- Να σχηματισθεί το αποθεματικό από τα απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα.
- Να μεταφερθεί το υπόλοιπο των κερδών εις νέον.

Βάσει των ανωτέρω δεδομένων :

- α) Να υπολογισθεί το σύνολο των μη εκπιπτόμενων (στη φορολογία εισοδήματος), δαπανών.
- β) Να υπολογισθούν τα φορολογητέα κέρδη, ο φόρος εισοδήματος και η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος.
- γ) Να υπολογισθεί το τακτικό αποθεματικό.
- δ) Να υπολογισθεί το πρώτο μερίσμα.
- ε) Να υπολογισθεί το ειδικό αποθεματικό από τα μη διανεμηθέντα έσοδα από μερίσματα.
- στ) Να υπολογισθεί το αποθεματικό από τα απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα.
- ζ) Να συνταχθεί ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.
- η) Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές (μεταφοράς καθαρών αποτελεσμάτων χρήσης στο Λ. 88, φόρου εισοδήματος, προκαταβολής φόρου και διάθεσης αποτελεσμάτων).
- θ) Να υπολογισθεί ο φόρος των διανεμομένων κερδών και να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές παρακράτησης και απόδοσης αυτού.

3.3.2. Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών, φορολογία και διάθεση αποτελεσμάτων

α) Προσδιορισμός μη εκπιπτόμενων στη φορολογία εισοδήματος δαπανών

α1) Προσδιορισμός μη εκπιπτόμενων δαπανών που αφορούν τα αφορολόγητα έσοδα και τα έσοδα συμμετοχών

Ειδικότερα, τα ποσά αυτά των μη εκπιπτόμενων δαπανών υπολογίζονται ως ακολούθως :

■ Μη εκπιπτόμενοι χρεωστικοί τόκοι

Το ποσό των μη εκπιπτόμενων χρεωστικών τόκων εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή/και φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή/και των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις.

Αφορολόγητα έσοδα	200.000,00	
Πλέον Έσοδα από μερίσματα	300.000,00	
Σύνολο		500.000,00

$$\text{Μη εκπιπτόμενοι χρεωστικοί τόκοι} = \frac{\text{Χρεωστικοί τόκοι} \times (\text{Αφορολόγητα έσοδα} + \text{έσοδα συμμετοχών})}{\text{Σύνολο ακαθάριστων εσόδων}}$$

$$\text{Μη εκπιπτόμενοι χρεωστικοί τόκοι} = \frac{50.000,00 \times 500.000,00}{5.000.000,00} = \mathbf{5.000,00}$$

■ Λοιπές μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Το ποσό αυτό προκύπτει από την εφαρμογή ποσοστού 5% επί των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή/και φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή/και των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες.

Επισημαίνεται ότι, το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 20% των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης.

Αφορολόγητα έσοδα	200.000,00	
Πλέον Έσοδα από μερίσματα	300.000,00	
Σύνολο		500.000,00
Επί Συντελεστή	5%	
Λοιπές μη εκπιπτόμενες δαπάνες		25.000,00

■ Σύνολο μη εκπιπτόμενων δαπανών που αφορούν αφορολόγητα έσοδα και έσοδα από μερίσματα

Μη εκπιπτόμενοι χρεωστικοί τόκοι	5.000,00	
Πλέον Λοιπές μη εκπιπτόμενες δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα και έσοδα από μερίσματα	25.000,00	
Σύνολο μη εκπιπτόμενων δαπανών που αφορούν αφορολόγητα έσοδα και έσοδα από μερίσματα		30.000,00

α2) Προσδιορισμός συνόλου μη εκπιπτόμενων δαπανών

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα και έσοδα από μερίσματα	30.000,00	
Πλέον Λοιπές μη εκπιπτόμενες δαπάνες	20.000,00	
Σύνολο μη εκπιπτόμενων δαπανών		50.000,00

β) Προσδιορισμός τακτικού αποθεματικού

Καθαρά κέρδη ισολογισμού	2.000.000,00	
Μείον Αναλογούν φόρος εισοδήματος (2.000.000,00 x 20%)	400.000,00	
Υπόλοιπο για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού		1.600.000,00
Επί Συντελεστή	5%	
Τακτικό αποθεματικό		80.000,00

Προσοχή : Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 45 του Κ.Ν. 2190/1920, καθαρά κέρδη της ανώνυμης εταιρείας είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεση εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημίας, των κατά το νόμο αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους. Επισημαίνεται ότι, ο φόρος εισοδήματος που βαρύνει την εταιρεία αποτελεί αναμφισβήτητα «*εταιρικό βάρος*», άρα σε κάθε περίπτωση τα «*καθαρά κέρδη*» που ορίζονται στην

παράγραφο 1 του άρθρου 45 του Κ.Ν. 2190/1920 είναι αυτά που απομένουν μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος. Κατά συνέπεια, ο σχηματισμός του τακτικού αποθεματικού γίνεται με την εφαρμογή ποσοστού 5% επί των καθαρών κερδών τα οποία απομένουν μετά την αφαίρεση του πραγματικά βαρύνοντος την εταιρεία φόρου εισοδήματος.

Στην περίπτωση όμως που η ανώνυμη εταιρεία επιθυμεί να υπολογίσει αφορολόγητα αποθεματικά ή μεταξύ των εσόδων της έχει και αφορολόγητα έσοδα για τα οποία κατά το μέρος που δεν διανέμονται προβλέπεται απεικόνιση σε ειδικούς λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ. «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα έσοδα», το Υπουργείο Οικονομικών έχει δεχθεί, με την εγκύκλιο Π.Ο.Λ. 1120/1993, ότι ο φόρος εισοδήματος που αφαιρείται από τα λογιστικά κέρδη της εταιρείας, έτσι ώστε να προσδιορισθεί το υπόλοιπο των κερδών επί του οποίου θα υπολογισθεί το τακτικό αποθεματικό αλλά και το ελάχιστο πρώτο μέρισμα, δεν είναι ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη αλλά ο αναλογούν (υποθετικός ή θεωρητικός) φόρος εισοδήματος ο οποίος υπολογίζεται με την εφαρμογή του ισχύοντος συντελεστή φορολογίας επί των καθαρών (λογιστικών) κερδών της εταιρείας. Το Υπουργείο Οικονομικών έδωσε τη λύση αυτή διότι ο πραγματικά βαρύνων τα κέρδη της εταιρείας φόρος εισοδήματος δεν μπορεί να προσδιορισθεί όταν η εταιρεία επιθυμεί να υπολογίσει αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων ή μεταξύ των εσόδων της περιλαμβάνονται αφορολόγητα έσοδα και ταυτόχρονα πρέπει να μερίσει τα απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα (παλαιότερα και τα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο έσοδα) μεταξύ των διανεμομένων και των μη διανεμομένων κερδών.

Στο παράδειγμά μας, επειδή η εταιρεία έχει απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα, για το τμήμα των οποίων δεν αναλογεί στα διανεμόμενα υποχρεούται να σχηματίσει αποθεματικό, το τακτικό αποθεματικό και το ελάχιστο πρώτο μέρισμα θα υπολογισθούν αν από τα λογιστικά κέρδη της χρήσης αφαιρεθεί ο αναλογούν σε αυτά φόρος εισοδήματος.

γ) Προσδιορισμός ελαχίστου πρώτου μερίσματος

	Καθαρά κέρδη ισολογισμού	2.000.000,00	
Μείον	Αναλογούν φόρος εισοδήματος	400.000,00	
Μείον	Τακτικό αποθεματικό	80.000,00	480.000,00
	Υπόλοιπο για σχηματισμό πρώτου μερίσματος		1.520.000,00
Επί	Συντελεστή	35%	
	Ελάχιστο πρώτο μέρισμα		532.000,00

δ) Προσδιορισμός συνόλου διανεμομένων κερδών

	Πρώτο μέρισμα	532.000,00	
Πλέον	Αμοιβές μελών Δ.Σ.	68.000,00	
	Σύνολο διανεμομένων κερδών		600.000,00

ε) Προσδιορισμός ποσού μερισμάτων από συμμετοχή σε άλλη Α.Ε. που συμπεριλαμβάνονται στα διανεμόμενα κέρδη

$$\frac{\text{Έσοδα από μερίσματα} \times \text{Διανεμόμενα κέρδη}}{\text{Κέρδη Ισολογισμού}} \rightarrow \frac{300.000,00 \times 600.000,00}{2.000.000,00} = \mathbf{90.000,00}$$

στ) Προσδιορισμός οφειλομένου φόρου διανεμομένων κερδών

	Μερίσματα	532.000,00	
Επί	Συντελεστή φορολογίας	25%	
	Φόρος που αναλογεί		133.000,00
	Αμοιβές μελών Δ.Σ.	68.000,00	
Επί	Συντελεστή φορολογίας *	40%	
	Φόρος που αναλογεί		27.200,00
	Σύνολο φόρου που αναλογεί		160.200,00
Μείον	Φόρος που παρακρατήθηκε για τα μερίσματα που συμπεριλαμβάνονται στα διανεμόμενα κέρδη (90.000,00 x 25%)	22.500,00	
	Οφειλόμενος φόρος διανεμομένων κερδών		137.700,00

* Για τις αμοιβές ή τα ποσοστά κερδών που διανέμονται από τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές Α.Ε. σε μέλη Δ.Σ. ή στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό προβλέπεται συντελεστής παρακράτησης φόρου 40% σύμφωνα με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 54 του Ν. 2238/1994, μετά την αντικατάστασή του με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του Ν. 4110/2013 και ισχύ, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου για εισοδήματα οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και επομένων.

ζ) Προσδιορισμός ειδικού αποθεματικού

	Έσοδα από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε.	300.000,00	
Μείον	Ποσό μερισμάτων από συμμετοχή σε άλλη Α.Ε. που συμπεριλαμβάνεται στα διανεμόμενα κέρδη	90.000,00	
	Ειδικό αποθεματικό		210.000,00

η) Προσδιορισμός μέρους αφορολογήτων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη

η1) Προσδιορισμός καθαρού ποσού

$$\frac{\text{Αφορολόγητα έσοδα} \times \text{Διανεμόμενα κέρδη}}{\text{Κέρδη Ισολογισμού}} = \mathbf{60.000,00}$$

$$\frac{200.000,00 \times 600.000,00}{2.000.000,00} = \mathbf{60.000,00}$$

η2) Προσδιορισμός αναλογούντος φόρου εισοδήματος

$$60.000,00 \times \frac{20}{80} = \mathbf{15.000,00}$$

η3) Προσδιορισμός μικτού ποσού

	Καθαρό ποσό διανεμομένων αφορολογήτων εσόδων	60.000,00	
Πλέον	Αναλογών φόρος εισοδήματος	15.000,00	
	Μικτό ποσό διανεμομένων αφορολογήτων εσόδων		75.000,00

θ) Προσδιορισμός αποθεματικού από αφορολόγητα έσοδα

	Κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια (αφορολόγητα έσοδα)	200.000,00	
Μείον	Μέρος κερδών από αμοιβαία κεφάλαια που αναλογούν στα διανεμόμενα (Μικτό ποσό)	75.000,00	
	Αποθεματικό από αφορολόγητα έσοδα		125.000,00

ι) Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών

	Καθαρά κέρδη ισολογισμού	2.000.000,00	
Πλέον	Μη εκπιπτόμενες δαπάνες	50.000,00	
	Σύνολο		2.050.000,00
Μείον	Αφορολόγητα έσοδα	200.000,00	
Μείον	Έσοδα από μερίσματα	300.000,00	500.000,00
	Υπόλοιπο		1.550.000,00
Πλέον	Μικτό ποσό αφορολογήτων εσόδων που αναλογεί στα διανεμόμενα	75.000,00	
	Φορολογητέα κέρδη		1.625.000,00

κ) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

	Φορολογητέα κέρδη	1.625.000,00	
Επί	Συντελεστή φορολογίας εισοδήματος	20%	
	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		325.000,00
Μείον	Φόρος που προκαταβλήθηκε	100.000,00	
Μείον	Φόρος που παρακρατήθηκε	25.000,00	125.000,00
	Χρεωστικό ποσό		200.000,00

λ) Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

	Φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός)	325.000,00	
Επί	Συντελεστή προκαταβολής	80%	
	Αρχικό πόσο		260.000,00
Μείον	Φόρος που παρακρατήθηκε	25.000,00	
	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		235.000,00

μ) Προσδιορισμός συνολικών ποσών για καταβολή

	Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος	200.000,00	
Πλέον	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	235.000,00	
	Σύνολο για καταβολή		435.000,00

ν) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσεως

			88.00
Μείον	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσης	2.000.000,00	(86.99)
	Φόρος εισοδήματος	325.000,00	88.08
	Κέρδη προς διάθεση		1.675.000,00
			88.99

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:

1.	Τακτικό αποθεματικό	80.000,00	41.02
2.	Πρώτο μέρισμα	532.000,00	53.01
5.	Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά	210.000,00	41.04
6α.	Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα *	125.000,00	41.90
7.	Αμοιβές από ποσοστά μελών του Διοικητικού Συμβουλίου	68.000,00	53.08
8.	Υπόλοιπο κερδών εις νέον	660.000,00	42.00
		1.675.000,00	

* Σε περίπτωση μελλοντικής διανομής ή/και κεφαλαιοποίησης τα αποθεματικά αυτά θα φορολογηθούν σύμφωνα με τις ισχύουσες, κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησης, διατάξεις.

ξ) Πίνακας κατανομής κερδών σε δικαιούχους

Δικαιούχοι	Μικτό ποσό	Παρακρατούμενος φόρος	Καθαρό ποσό
Μέτοχοι (πρώτο μέρισμα)	532.000,00	133.000,00	399.000,00
Μέλη Δ.Σ. (αμοιβές εκτός μισθών)	68.000,00	27.200,00	40.800,00
Σύνολα	600.000,00	160.200,00	439.800,00

3.3.3. Λογιστικές εγγραφές

α) Μεταφορά καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσης στα αποτελέσματα προς διάθεση

1	Χρέωση	Πίστωση
86.99.00.00	Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	2.000.000,00
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως	2.000.000,00

β) Λογισμός φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών

2	Χρέωση	Πίστωση
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	325.000,00
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	325.000,00

γ) Μεταφορά φόρου εισοδήματος στο λογαριασμό εκκαθάρισης φόρων - τελών

3	Χρέωση	Πίστωση
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	325.000,00
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών επίσης δήλωσης Φ.Ε.	325.000,00

δ) Τακτοποίηση προκαταβληθέντος φόρου εισοδήματος

4	Χρέωση	Πίστωση
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών επίσης δήλωσης Φ.Ε.	100.000,00
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	100.000,00

ε) Τακτοποίηση παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος

5	Χρέωση	Πίστωση
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών επίσης δήλωσης Φ.Ε.	25.000,00
33.13.10.00	Παρακρατηθείς Φ.Ε. από πωλήσεις στο Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ.	25.000,00

στ) Λογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

6	Χρέωση	Πίστωση
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	235.000,00
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών επίσης δήλωσης Φ.Ε.	235.000,00

ζ) Μεταφορά των καθαρών κερδών χρήσης στο Λ. 88.99

7	Χρέωση	Πίστωση
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως	2.000.000,00
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	2.000.000,00

η) Μεταφορά του φόρου εισοδήματος στο Λ. 88.99

8	Χρέωση	Πίστωση
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	325.000,00
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	325.000,00

Κατόπιν των ανωτέρω εγγραφών ο λογαριασμός 88.99.00.00 «Κέρδη προς διάθεση» παρουσιάζει την εξής εικόνα:

Χρέωση	Πίστωση
Φόρος εισοδήματος	325.000,00
Κέρδη προς διάθεση	1.675.000,00
Σύνολο	2.000.000,00

θ) Διάθεση κερδών χρήσης

9	Χρέωση	Πίστωση
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	1.675.000,00
41.02.00.00	Τακτικό αποθεματικό	80.000,00
53.01.00.00	Μερίσματα πληρωτέα	532.000,00
41.04.00.00	Ειδικό αποθεματικό από μη διανεμηθέντα μερίσματα μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. χρήσης 2012 *	210.000,00
41.90.00.00	Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα	125.000,00
53.08.00.00	Αμοιβές από ποσοστά μελών Δ.Σ.	68.000,00
42.00.00.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέον	660.000,00

* Το ποσό των μερισμάτων (από τη συμμετοχή σε άλλη Α.Ε.), το οποίο δεν διανεμήθηκε, ύψους 210.000,00 ευρώ (300.000,0 - 90.000,00) θα εμφανισθεί σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού.

Την 29.6.2013 συνήλθε σε συνεδρίαση η Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας η οποία ενέκρινε τις οικονομικές καταστάσεις της 31.12.2012 και τη διάθεση των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου.

Παράλληλα με τα ανωτέρω η Τακτική Γενική Συνέλευση αποφάσισε ότι, ημερομηνία καταβολής του μερίσματος και των αμοιβών του Δ.Σ. θα είναι η 25.8.2013.

3.3.4. Παρακράτηση και απόδοση φόρου εισοδήματος στα διανεμόμενα κέρδη

α) Χρόνος κτήσης του εισοδήματος

Ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος, για τα μερίσματα και λοιπά κέρδη που διανέμουν οι Α.Ε., θεωρείται ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη συνέλευση των μετόχων. Κατά συνέπεια η παρακράτηση φόρου εισοδήματος θα διενεργηθεί κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, άρα κατά τον προαναφερόμενο χρόνο θα διενεργηθεί και η σχετική λογιστική εγγραφή.

β) Παρακράτηση φόρου εισοδήματος - Λογιστική παρακολούθηση

Για την λογιστική παρακολούθηση του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από τα μερίσματα των Α.Ε. προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ. ο λογαριασμός 54.09.00 «Φόρος μερισμάτων» και για τα διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του Δ.Σ. ο λογαριασμός 54.09.01 «Φόρος αμοιβών μελών Δ.Σ.».

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ -ΤΕΛΗ

54.09	Λοιποί φόροι - τέλη
54.09.00	Φόρος μερισμάτων
54.09.00.00	Φόρος μερισμάτων
54.09.01	Φόρος αμοιβών μελών Δ.Σ.
54.09.01.00	Φόρος αμοιβών μελών Δ.Σ. (παρ. 1 άρθρου 24 Κ.Ν. 2190/1920)
54.09.01.01	Φόρος αμοιβών μελών Δ.Σ. (παρ. 2 άρθρου 24 Κ.Ν. 2190/1920)

γ) Εγγραφές παρακράτησης και απόδοσης φόρου εισοδήματος διανεμομένων κερδών

γ1) Εγγραφή παρακράτησης φόρου εισοδήματος

29.7.2013	Χρέωση	Πίστωση
53.01.00.00	Μερίσματα πληρωτέα	133.000,00
53.08.00.00	Αμοιβές από ποσοστά μελών Δ.Σ.	27.200,00
54.09.00.00	Φόρος μερισμάτων	133.000,00
54.09.01.00	Φόρος αμοιβών μελών Δ.Σ. (παρ. 1 άρθρου 24 Κ.Ν. 2190/1920)	27.200,00

γ2) Συμψηφισμός φόρου που παρακρατήθηκε από τα έσοδα από συμμετοχές *

Εσοδα από συμμετοχές που αναλογούν στα διανεμόμενα x Μερίσματα	Εσοδα από συμμετοχές που αναλογούν στα διανεμόμενα x Αμοιβές Δ.Σ.
Σύνολο διανεμομένων κερδών	Σύνολο διανεμομένων κερδών
↓	↓
90.000,00 x 532.000,00	90.000,00 x 68.000,00
600.000,00	600.000,00
↓	↓
79.800,00	10.200,00
↓	↓
Φόρος που αναλογεί για συμψηφισμό	Φόρος που αναλογεί για συμψηφισμό
↓	↓
19.950,00 (79.800,00 x 25%)	2.550,00 (10.200,00 x 25%)

* Για την ορθή λογιστική καταχώρηση του παρακρατηθέντος συμψηφιζόμενου φόρου από τα έσοδα από μερίσματα που αναλογούν στο σύνολο των διανεμομένων, πρέπει να υπολογίσουμε πραιτέρω το ποσό αυτών που συμπεριλαμβάνεται στα διανεμόμενα μερίσματα και αμοιβές, εκτός μισθών, στα μέλη του Δ.Σ.

29.7.2013	Χρέωση	Πίστωση
54.09.00.00	Φόρος μερισμάτων	19.950,00
54.09.01.00	Φόρος αμοιβών μελών Δ.Σ. (παρ. 1 άρθρου 24 Κ.Ν. 2190/1920)	2.550,00
33.13.02.00	Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο	22.500,00

γ3) Εγγραφή απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος

Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφ' άπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν στον οποίο έγινε η παρακράτηση.

31.8.2013	Χρέωση	Πίστωση
54.09.00.00	Φόρος μερισμάτων *	113.050,00
54.09.01.00	Φόρος αμοιβών μελών Δ.Σ. (παρ. 1 άρθρου 24 Κ.Ν. 2190/1920) **	24.650,00
38.03.00.00	Τράπεζα Κύπρου Λ/Ο : 908080-11	137.700,00

* 133.000,00 - 19.950,00 = 113.050,00

** 27.200,00 - 2.550,00 = 24.650,00

3.3.5. Καταβολή μερισμάτων και λοιπών διανεμομένων κερδών

25.8.2013		Χρέωση	Πίστωση
53.01.00.00	Μερίσματα πληρωτέα	399.000,00	
53.08.00.00	Αμοιβές από ποσοστά μελών Δ.Σ.	40.800,00	
38.03.00.00	Τράπεζα Κύπρου Λ/Ο : 908080-11		439.800,00

Επισημάνων : Σε ότι αφορά τις αμοιβές, εκτός μισθών, στα μέλη του Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 15ε του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου παρακρατείται χαρτόσημο 1% πλέον Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου 20%.

Η παρακράτηση φόρου διενεργείται μετά την αφαίρεση από το ποσό των αμοιβών του χαρτοσήμου και του Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου.

3.3.6. Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος - Απόδοση φόρου

α) Προσδιορισμός συνολικών ποσών για καταβολή

Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος (Κωδικός 011 εντύπου Φ.01-010)		200.000,00
Πλέον Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (Κωδικός 014 εντύπου Φ.01-010)	235.000,00	
Σύνολο για καταβολή (Κωδικός 704 εντύπου Φ.01-010 και λογαριασμός 54.08 Ε.Γ.Α.Σ.)		435.000,00

β) Τμηματική καταβολή

Ο φόρος εισοδήματος, η βεβαιούμενη με βάση το άρθρο 111 του Ν. 2238/1994 προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου και λοιπά ποσά, που οφείλονται με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος καταβάλλονται σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες 7 μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των 7 επόμενων μηνών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης.³⁴

Χρόνος καταβολής		Χρεωστικό ποσό Φ.Ε.	Προκαταβολή Φ.Ε.	Σύνολο
1η δόση	Κατά την υποβολή της δήλωσης (Μάιος)	25.000,00	29.375,00	54.375,00
2η δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Ιουνίου	25.000,00	29.375,00	54.375,00
3η δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Ιουλίου	25.000,00	29.375,00	54.375,00
4η δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Αυγούστου	25.000,00	29.375,00	54.375,00
5η δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Σεπτεμβρίου	25.000,00	29.375,00	54.375,00
6η δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Οκτωβρίου	25.000,00	29.375,00	54.375,00
7η δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Νοεμβρίου	25.000,00	29.375,00	54.375,00
8η δόση	Μέχρι την τελευταία εργάσιμη του Δεκεμβρίου	25.000,00	29.375,00	54.375,00
	Σύνολο	200.000,00	235.000,00	435.000,00

Προσοχή : Εκπρόθεσμα υποβολή επιβαρύνεται με πρόσθετο φόρο (προσαύξηση) με συντελεστή 1% για κάθε μήνα καθυστέρησης. Για δηλώσεις που υποβάλλονται από την 31.3.2011 και μετά το ποσό του πρόσθετου φόρου δεν μπορεί να υπερβεί το 60%. Το ποσό της προσαύξησης καταχωρείται στο λογαριασμό 81.00.00 «Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις» του Ε.Γ.Α.Σ.

81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα

81.00.00	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις
81.00.00.00	Φορολογικά πρόστιμα
81.00.00.01	Προσαυξήσεις εκπροθέσιμου υποβολής δηλώσεων

β1) Εγγραφή εμπρόθεσμης καταβολής δόσης

		Χρέωση	Πίστωση
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.	54.375,00	
38.03.00.00	Τράπεζα Κύπρου Λ/Ο : 908080-11		54.375,00

β2) Εγγραφή εκπρόθεσμης καταβολής δόσης (προσαύξηση 1%)

		Χρέωση	Πίστωση
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.	54.375,00	
81.00.00.01	Προσαυξήσεις εκπροθέσιμου υποβολής	543,75	
38.03.00.00	Τράπεζα Κύπρου Λ/Ο : 908080-11		54.918,75

γ) Εφ' άπαξ καταβολή

Σε περίπτωση εφ' άπαξ καταβολής παρέχεται έκπτωση με ποσοστό 1,5%.³⁵ Το ποσό το οποίο θα καταβληθεί υπολογίζεται ως ακολούθως :

Σύνολο προς καταβολή		435.000,00
Μείον Έκπτωση εφ' άπαξ καταβολής (435.000,00 x 1,5%)	6.525,00	
Υπόλοιπο προς καταβολή³⁶		428.475,00

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:

¹ Παράγραφος 2 του άρθρου 118 του Ν. 2238/1994.

² Εκτός από την επιχειρηματική αμοιβή η οποία φορολογείται στο φυσικό πρόσωπο δικαιούχο, συναθροιζόμενη με λοιπά εισοδήματα σύμφωνα με την σχετική ισχύουσα κλίμακα του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994.

³ Ο συντελεστής 25% καθιερώθηκε από τη χρήση 1.1/31.12.2000 (Οικονομικό έτος 2001) ενώ για τη χρήση 1.1/31.12.1999 (Οικονομικό έτος 2000) ήταν 30%. Πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν. 2753/1999 ο συντελεστής φορολογίας των κερδών της ομορρύθμου εταιρίας ήταν 35%. Ο ισχύων συντελεστής φορολογίας μειώνεται κατά ποσοστό 40% για τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες που ασκούνται σε νησιά με πληθυσμό σύμφωνα με την τελευταία απογραφή κάτω των 3.100 κατοίκων.

⁴ Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, το εισόδημα από την επιχειρηματική αμοιβή θεωρείται εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων και φορολογείται στο φυσικό πρόσωπο δικαιούχο συναθροιζόμενο με λοιπά εισοδήματα σύμφωνα με την σχετική ισχύουσα κλίμακα του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994.

⁵ Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, το εισόδημα από την επιχειρηματική αμοιβή θεωρείται εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων και φορολογείται στο φυσικό πρόσωπο δικαιούχο συναθροιζόμενο με λοιπά εισοδήματα σύμφωνα με την σχετική ισχύουσα κλίμακα του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994.

⁶ Δεν προβλέπεται αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής.

⁷ Και σε αυτές τις περιπτώσεις δεν προβλέπεται αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής.

⁸ Περίπτωση α' της παραγράφου 7 του άρθρου 64 του Ν. 2238/1994.

⁹ Περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 - Σχετική και η ΠΟΛ. 48/6.2.1986.

¹⁰ Δεν φορολογούνται με τον συντελεστή φορολογίας του έτους μέσα στο οποίο έγινε η έναρξη της εκκαθάρισης, όπως ίσχυε μέχρι σήμερα. Η ρύθμιση αυτή έγινε, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση και την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1129/6.6.2011, για λόγους απλοποίησης, δεδομένου ότι πολλά νομικά πρόσωπα βρίσκονται σε στάδιο εκκαθάρισης για πολλά χρόνια.

¹¹ Όταν δικαιούχοι των μερισμάτων είναι Δήμοι και Κοινότητες, Δημοτικά και Κοινοτικά Ν.Π.Δ.Δ., ιερές μονές κ.λπ., καθώς και νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (π.χ. Μουσείο Γουλανδρή Φυσικής Ιστορίας, Εθνική Βιβλιοθήκη, Εθνική Λυρική Σκηνή, Ίδρυμα Μποδοσάκη, Ίδρυμα Μ. Κακογιάννη, Ίδρυμα Κωνσταντίνου Γ. Καραμανλή, Ίδρυμα Α. Παπανδρέου κ.ά.), για τα οποία καταργήθηκε η απαλλαγή τους από το φόρο εισοδήματος με τον Ν. 3842/2010, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου.

¹² Διευκρινίζεται, ότι σε περίπτωση που μία Α.Ε. εμφάνισε λογιστικές ζημιές και παράλληλα είχε εισπράξει μέσα στη χρήση και έσοδα από συμμετοχές (μερίσματα) σε άλλες Α.Ε., στα οποία παρακρατήθηκε φόρος (10%, 21% ή 25%, κατά περίπτωση), το ποσό των ληφθέντων αυτών μερισμάτων δεν μπορεί εκ των πραγμάτων, λόγω μη ύπαρξης κερδών, να εμφανισθεί σε λογαριασμό αποθεματικού και περαιτέρω, ο φόρος που παρακρατήθηκε σε αυτά, δεν μπορεί να παρακολουθηθεί

σε λογαριασμό απαίτησης, με σκοπό τον συμψηφισμό του στο μέλλον. Επομένως, ο παρακρατηθείς αυτός φόρος, από τη στιγμή που δεν προκύπτουν κέρδη προς διανομή, προκειμένου να συμψηφισθεί με τον φόρο που θα παρακρατηθεί η Α.Ε. στα διανεμόμενα κέρδη της τρέχουσας χρήσης, αλλά και ούτε να συμψηφισθεί στο μέλλον, χάνεται, ως μη προβλεπόμενη η επιστροφή του από διάταξη νόμου. Ο φόρος αυτός δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας και θα προστίθεται ως λογιστική διαφορά κατά την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

¹³ Η εξαίρεση από την παρακράτηση φόρου στα εν λόγω μερίσματα προβλέπεται και από τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του Ν. 2578/1998.

¹⁴ Η υπ' αριθμόν 123/2003 οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης ενσωματώθηκε στο εθνικό δίκαιο με το Ν. 3453/2006.

¹⁵ Η αλλοδαπή μητρική εταιρεία πρέπει να έχει υποχρεωτικά μία από τις νομικές μορφές που έχουν δηλώσει τα κράτη μέλη και περιλαμβάνονται στο παράρτημα Α1 του Ν. 2578/1998 (π.χ. οι εταιρείες του γερμανικού δικαίου που αποκαλούνται «aktiengesellschaft», «gesellschaft mit beschränkter haftung», κ.λπ., οι εταιρείες του γαλλικού δικαίου που αποκαλούνται «societe anonyme», «societe en commandite par actions», κ.λπ.), να υπόκειται σε κάποιο από τους αναφερόμενους στο παράρτημα Β' φόρους και να θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία στο κράτος μέλος σύμφωνα με την περίπτωση β' του άρθρου 9 του Ν. 2578/1998.

¹⁶ Σχετικά με την διαδικασία επιστροφής του φόρου που θα ακολουθείται στην πιο πάνω περίπτωση, από την Διοίκηση έχει διευκρινισθεί, ότι η αλλοδαπή εταιρεία θα πρέπει να υποβάλει αίτηση στη Δ.Ο.Υ. στην οποία αποδόθηκε ο παρακρατηθείς φόρος. Ωστόσο, το ατομικό φύλλο έκπτωσης πρέπει να εκδοθεί στο όνομα της ημεδαπής εταιρείας που κατέβαλε τα μερίσματα, δεδομένου ότι αυτή είχε αποδώσει τον παρακρατηθέντα φόρο στο Δημόσιο και επομένως σε βάρος της είχε γίνει η σχετική βεβαίωση (για ολόκληρο το ποσό των μερισμάτων). Επιπλέον, η ημεδαπή εταιρεία πρέπει να υποβάλει υπεύθυνη δήλωση, με την οποία να δηλώνει ότι το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου μερισμάτων θα πρέπει να καταβληθεί (εκχώρηση κατά κάποιο τρόπο) στη μητρική εταιρεία της αλλοδαπής από την Δ.Ο.Υ. Σημειώνεται, ότι στην αίτηση της αλλοδαπής δικαιούχου εταιρείας θα πρέπει να αναφέρεται και ο λογαριασμός στον οποίο θα μεταφερθεί το σχετικό ποσό, που τηρείται σε τράπεζα του εσωτερικού ή του εξωτερικού (σχετικό έγγραφο 1094162/Δ12Β/16.7.2010).

¹⁷ Για τον σκοπό αυτό, το ενδιαφερόμενο φυσικό ή νομικό πρόσωπο (επενδυτής) πρέπει να θέτει υπ' όψιν της εταιρείας, μέχρι το χρόνο παρακράτησης που ισχύει κατά περίπτωση, τις σχετικές διατάξεις περί απαλλαγής, προκειμένου να αποφεύγεται η παρακράτηση. Αν η Α.Ε. δεν ενημερωθεί εγκαίρως, υποχρεούται να προβεί σε παρακράτηση φόρου επί των μερισμάτων και στη συνέχεια ο δικαιούχος επενδυτής θα δηλώσει, με βάση τη βεβαίωση που θα του χορηγηθεί, τον παρακρατηθέντα φόρο προκειμένου να του επιστραφεί.

¹⁸ Περίπτωση ζ' της παραγράφου 6 του άρθρου 54 του Ν. 2238/1994 όπως αυτή προστέθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011.

¹⁹ Για την απόδοση του φόρου θα χρησιμοποιείται το έντυπο της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από κινητές αξίες εκτός από τόκους, που είχε εκδοθεί με την απόφαση ΠΟΛ.1054/15.4.2009 (Ε. 558/09), με τις απαραίτητες κάθε φορά προσαρμογές. Τα έσοδα από τον παρακρατηθέντα αυτό φόρο καταχωρούνται στον ΚΑΕ 0142 (είδος φόρου 1172).

²⁰ Περίπτωση β' της παραγράφου 7 του άρθρου 54 του Ν. 2238/1994 όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011.

²¹ Περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Ν. 2238/1994.

²² Διευκρινίζεται, ότι σε περίπτωση που μία Ε.Π.Ε. εμφανίσει λογιστικές ζημιές και παράλληλα είχε εισπράξει μέσα στη χρήση και έσοδα από συμμετοχές σε άλλα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101, στα οποία παρακρατήθηκε φόρος (10%, 21% ή 25%, κατά περίπτωση), το ποσό των ληφθέντων αυτών εσόδων δεν μπορεί εκ των πραγμάτων, λόγω μη ύπαρξης κερδών, να εμφανισθεί σε λογαριασμό αποθεματικού και περαιτέρω, ο φόρος που παρακρατήθηκε σε αυτά, δεν μπορεί να παρακολουθηθεί σε λογαριασμό απαίτησης, με σκοπό τον συμψηφισμό του στο μέλλον. Επομένως, ο παρακρατηθείς αυτός φόρος, από τη στιγμή που δεν προκύπτουν κέρδη προς διανομή, προκειμένου να συμψηφισθεί με τον φόρο που θα παρακρατηθεί η Ε.Π.Ε. στα διανεμόμενα κέρδη της τρέχουσας χρήσης, αλλά και ούτε να συμψηφισθεί στο μέλλον, χάνεται, ως μη προβλεπόμενη η επιστροφή του από διάταξη νόμου. Ο φόρος αυτός δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας και θα προστίθεται ως λογιστική διαφορά κατά την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

²³ Ειδικά για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων των Ε.Π.Ε. που έχουν σχηματισθεί μέχρι 31.12.2010 (κέρδη ισολογισμών με 31.12.2009, σε περίπτωση ομαλής διαχειριστικής περιόδου) και δεδομένου ότι αυτά έχουν ήδη αποκτηθεί από τους εταίρους, με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις (παράγραφος 4 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με την παράγραφο 15 του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011), κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού της Ε.Π.Ε., με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1129/6.6.2011 έγινε δεκτό ότι για τα αποθεματικά αυτά, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους μετά την 1.1.2011, δεν θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Ν. 2238/1994, δηλαδή δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου 21% ή 25%. Και τούτο διότι, δεν νοείται η διενέργεια παρακράτησης φόρου σε εισοδήματα που έχουν ήδη αποκτηθεί, αλλά μόνο σε αυτά (διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά) που σχηματίζονται μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου νόμου σχετικά με το χρόνο κτίσης των εισοδημάτων από συμμετοχή σε Ε.Π.Ε., ήτοι μετά την 31.12.2010.

²⁴ Για την απόδοση του φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 6 του άρθρου 54 του Ν. 2238/1994.

²⁵ Για την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου θα χρησιμοποιείται το έντυπο της δήλωσης Ε. 565/10, υπόδειγμα του οποίου κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1103/6.5.2011. Τα έσοδα από τον παρακρατηθέντα αυτό φόρο καταχωρούνται στον ΚΑΕ 0142 (είδος φόρου 1196 για τα διανεμόμενα κέρδη των Ε.Π.Ε. και είδος φόρου 1197 για τα διανεμόμενα κέρδη των συνεταιρισμών). Ειδικά για τα διανεμόμενα κέρδη των Ε.Π.Ε. χρήσης 2010 (οικονομικού έτους 2011) και δεδομένου ότι με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1070/7.4.2011 παρατάθηκε ο χρόνος σύνταξης της απογραφής και του ισολογισμού τους μέχρι το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τους χωρίς την επιβολή κυρώσεων, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1129/6.6.2011 έγινε δεκτό η απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου να πραγματοποιηθεί μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου 2011, χωρίς προσαυξήσεις.

²⁶ Παράγραφος 12 του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011 η οποία αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 4110/2013 και έχει ως ακολούθως :

«12. Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί ή σχηματίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3299/2004 (Α' 261), του ν. 2601/1998 (Α' 81), του ν. 1262/1982 (Α' 70), καθώς και με οποιονδήποτε άλλο αναπτυξιακό νόμο, πλην του ν. 3908/2011 (Α' 8) όπως ισχύει, λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, όταν διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται, προστίθενται στα κέρδη της επιχείρησης και φορολογούνται στη διαχειριστική περίοδο μέσα στην οποία έγινε η διανομή ή ανάληψη του αντίστοιχου ποσού του αφορολόγητου αποθεματικού. Για τα κέρδη αυτά έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Ε., κατά περίπτωση. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή για τα πιο πάνω αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 1473/1984 (Α' 127) ή του άρθρου 101 του ν. 1892/1990 (Α' 101)».

²⁷ Τα αποθεματικά αυτά όταν διανέμονται υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 ή της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Ν. 2238/1994, κατά περίπτωση και περαιτέρω, στο τέλος της χρήσης προστίθενται, με βάση τις ειδικές διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων βάσει των οποίων σχηματίστηκαν, στα κέρδη της επιχείρησης στη χρήση μέσα στην οποία διανεμήθηκαν, προκειμένου να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις μετά την αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου.

²⁸ Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης των πιο πάνω αποθεματικών και εφ' όσον πληρούνται οι προϋποθέσεις των ειδικών διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 1473/1984 ή του άρθρου 101 του Ν. 1892/1990 για την κεφαλαιοποίησή τους (π.χ. ισόποση αύξηση κεφαλαίου κ.λπ.), υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με βάση τις ειδικές διατάξεις των νόμων αυτών και όχι με βάση τις διατάξεις των άρθρων 54 και 55 του Ν. 2238/1994. Περαιτέρω, τα πιο πάνω αποθεματικά υπάγονται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, προστιθέμενα στα κέρδη της επιχείρησης στη χρήση μέσα στην οποία κεφαλαιοποιήθηκαν, μετά την αφαίρεση του φόρου που παρακρατήθηκε.

²⁹ Περίπτωση ια' της παραγράφου 1 του άρθρου 103 του Ν. 2238/1994 όπως αυτή προστέθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011 μετά την αναρίθμηση των περιπτώσεων ια', ιβ', ιγ' και ιδ' σε ιβ', ιγ', ιδ' και ιε' αντίστοιχα και αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του Ν. 4110/2013.

³⁰ Παράγραφος 3 του άρθρου 64 του Ν. 2238/1994.

³¹ Τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 64 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 11 του άρθρου 8 του Ν. 3842/2010 και ισχύει, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 11 του ίδιου άρθρου και νόμου, για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και επομένων.

³² Περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 110 του Ν. 2238/1994.

³³ Δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 110 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του Ν. 3842/2010 και ισχύει, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και επομένων.

³⁴ Περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 110 του Ν. 2238/1994.

³⁵ Δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 110 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του Ν. 3842/2010 και ισχύει, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και επομένων.

³⁶ Με την υπ' αριθμόν 171ΑΠ/5.4.2006 γνωμάτευση του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ), ο υφιστάμενος μέχρι τότε χειρισμός της έκπτωσης από εφ' άπαξ εξόφληση του φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με την γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 31/1022/1988, η οποία προέβλεπε την καταχώρηση της έκπτωσης στο λογαριασμό 76.98.00 «Έκπτώσεις από εφ' άπαξ εξόφληση φόρων και τελών», δεν θεωρείται ορθός, διότι σύμφωνα με τις γενικές λογιστικές αρχές η μείωση του εξόδου (φόρου εισοδήματος) δεν μπορεί να θεωρείται έσοδο. Η έκπτωση από εφ' άπαξ εξόφληση φόρου εισοδήματος πρέπει να εμφανίζεται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων ως μειωτικό στοιχείο του φόρου εισοδήματος. Με την δημοσίευση της υπ' αριθμόν 171ΑΠ/5.4.2006 γνωμάτευσης του ΣΛΟΤ η γνωμάτευση 31/1022/1988 «Έκπτώσεις από εφ' άπαξ εξόφληση φόρων και τελών» έπαψε να ισχύει.