



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΑΠΟ ΤΟ 1980 ΩΣ ΤΟ
2015».**

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ:

Τόμπρου Κωνσταντίνα
Τόμπρου Ιωάννα
Διγώνη Πηνελόπη

**ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ
ΠΑΤΡΑ 2017**

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην παρούσα εργασία επιχειρούμε να παρουσιάσουμε τη νομοθεσία που διέπει τη φορολογία ανωνύμων εταιριών κατά τα τελευταία 36 έτη, δηλαδή από τα δεκαετία του 1980 μέχρι σήμερα. Κατά αυτό το διάστημα έχουν επέλθει σημαντικές αλλαγές κυρίως μέσω τριών κομβικών αλλαγών στη νομοθεσία.

Αρχικά θα κάνουμε μια εισαγωγή στη φορολογία και τις βασικές αρχές της όπως η έννοια του φόρου, τα είδη φορολογίας. Στο δεύτερο κεφάλαιο θα μιλήσουμε για το σκοπό της φορολογίας, τις αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης και το πρόβλημα της φοροδιαφυγής.

Στο τρίτο και τέταρτο κεφάλαιο θα δείξουμε αναλυτικά τις αλλαγές που έχουν λάβει χώρα στη φορολογία εισοδήματος ανωνύμων εταιριών, αλλά και λοιπών νομικών προσώπων τα τελευταία είκοσι χρόνια.

Τέλος στο πέμπτο κεφάλαιο θα γίνει πρακτικός υπολογισμός του φόρου εισοδήματος εταιριών δύο τύπων. Ακολουθούν τα συμπεράσματα και η βιβλιογραφία με το παράρτημα.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ:	1
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	2
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....	3
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	5
1.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	6
1.3 ΙΣΤΟΡΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	11
1.4 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	17
2.1 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	17
2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ.....	19
2.3 ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ	20
2.4 ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ	23
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	29
3.1 ΤΑΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΒΑΣΗ ΤΟΥ Ν 29 .2190/1920	30
3.2 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ	34
3.3 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ.....	38
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	39
4.1 ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	39
4.2 ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ (Συμπεριλαμβάνονται οι αλλαγές του άρθρου 14, του Ν.3943/2011)	42

4.3 ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	45
4.4 ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	46
4,5 ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΣΟΔΩΝ ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ.....	48
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ	53
5.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ.....	53
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟ ΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΑΠ Ο ΤΟ 1980ΜΕΧΡΙ ΣΗΜΕΡΑ	57
6.1 Ο Ν.2238/1994 ΚΑΙ ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ Ε ΤΑΙΡΙΩΝ	57
6.2 ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΠΕΦΕΡΕ Ο Ν. 4110/ 2013	60
6.3 ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΛΘΑΝ ΤΟ 2015 (Ν.4334/2015)	67
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	70
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	71
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	73

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Κάθε επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να ακολουθεί το νομικό και φορολογικό πλαίσιο στο οποίο υπόκειται. Στην Ελλάδα πολλοί θεωρούν ότι υπάρχει ένα άδικο αλλά και δαιδαλώδες φορολογικό πλαίσιο που δυσχεραίνει τη λειτουργία των επιχειρήσεων. Πρόσφατα ωστόσο επήλθαν σημαντικές αλλαγές και στο λογιστικό και στο φορολογικό σύστημα της Ελλάδας, που κάποιες θεωρούνται εκσυγχρονιστικές και κάποιες θεωρούνται εξαιρετικά άδικες.

Υπάρχουν πολλά παραδείγματα δύσχρηστων λογιστικών προτύπων και λανθασμένων φορολογικών διατάξεων. Σε πολλές περιπτώσεις ο νόμος δεν είναι καθόλου ξεκάθαρος με αποτέλεσμα να αφήνει δυνατότητες για φοροαποφυγή.

Πρόσφατα, με την έλευση του Δ.Ν.Τ. έχουν γίνει σημαντικές αλλαγές στη φορολογία νομικών προσώπων και επιχειρήσεων. Οι συνεχείς αλλαγές στη φορολογία έχουν κάνει ακόμα πιο δύσκολο το έργο δημιουργίας ενός σταθερού και δίκαιου φορολογικού πλαισίου. Σημαντικό ζήτημα υπάρχει επίσης και στην φορολόγηση των πολυεθνικών εταιριών, που σε πολλές περιπτώσεις μεταφέρουν σημαντικά χρηματικά ποσά από χώρα σε χώρα για την εύρεση συμφερότερης φορολογίας. Τα παραπάνω έχουν δημιουργήσει μια ανασφάλεια στην οικονομία που καθιστά πιο δύσκολη την έλευση νέων επενδύσεων.

Στο πρώτο κεφάλαιο θα παρουσιάσουμε τις βασικές φορολογικές έννοιες, όπως ο ίδιος ο φόρος, η φορολογία εισοδήματος και οι άμεσοι και έμμεσοι φόροι, θα ανατρέξουμε ιστορικά στην έννοια του φόρου και θα παρουσιάσουμε συνοπτικά την φορολογική κατάσταση στην Ελλάδα. Στα επόμενα κεφάλαια θα γίνει εκτενής ανάλυση και παρουσίαση του καθεστώτος φορολογίας των ανωνύμων εταιριών στην Ελλάδα.

1.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

Ορισμός του φόρου

Ως φόρο μπορούμε να ονομάσουμε την υποχρεωτική εισφορά χρημάτων προς το κράτος από πολίτες ή νομικά πρόσωπα με σκοπό την κάλυψη των δημόσιων αναγκών χωρίς, όμως, να υπάρχει ειδικό αντάλλαγμα, από το κράτος προς τους πολίτες ή τις εταιρίες.

Χαρακτηριστικά του φόρου

Τα κύρια χαρακτηριστικά του φόρου είναι τα εξής:

1. Είναι μεταφορά χρημάτων από πολίτες και νομικά πρόσωπα προς το κράτος
2. Είναι υποχρεωτικός για όσους υπόκεινται στο φορολογικό πλαίσιο του κράτους
3. Δεν υπάρχει συγκεκριμένο αντάλλαγμα από το κράτος
4. Το κράτος τους χρησιμοποιεί για τη λειτουργία του και για τη προσφορά υπηρεσιών και κοινωνικών παροχών

Είναι μεταφορά χρημάτων από πολίτες και νομικά πρόσωπα προς το κράτος

Ένα μέρος των χρημάτων που κατέχει ή λαμβάνει ως εισόδημα κάθε πολίτης και κάθε νομικό πρόσωπο μεταφέρονται στο κράτος. Τα χρήματα αυτά χρησιμοποιούνται ή επιστρέφονται με έμμεσους τρόπους μέσω της δημιουργίας υποδομών, παροχής υπηρεσιών κ.α. από το κράτος προς τους πολίτες.

Είναι υποχρεωτικός

Είναι διαφορετική η ελεθούσια εισφορά από το φόρο. Το κύριο χαρακτηριστικό του είναι ο αναγκαστικός του χαρακτήρας. Το κράτος έχει το δικαίωμα άσκησης πολιτικής εξουσίας, και ως εκ τούτου έχει δικαίωμα να καθορίζει τους φόρους. Η επιβολή φόρων είναι πράξη κυριαρχική από το κράτος στους ιδιώτες αλλά πρέπει ταυτόχρονα να υπάρχει σεβασμός στη λογική του κοινωνικού συμβολαίου, η οποία πράξη έχει σαν αντικείμενο το χρήμα ή το περιουσιακό στοιχείο.

Δεν υπάρχει ειδικό αντάλλαγμα

Η πολιτεία λαμβάνει το φόρο αλλά χωρίς να επιστραφεί με τη μορφή κάποιας άμεσης παροχής στο άτομο αλλά ως κοινωνική παροχή προς το σύνολο. Πρέπει να σημειωθεί, ότι καμιά απολύτως αναλογία δεν υπάρχει μεταξύ των φορολογικών καταβολών και των πλεονεκτημάτων που απολαμβάνει ο φορολογούμενος.

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

Χρησιμοποιείται για κοινωνικές παροχές

Με το φόρο ικανοποιούνται οι κρατικές ανάγκες, και άλλες απαραίτητες διαδικασίες ώστε να είναι βιώσιμη η ομαλή λειτουργία μίας κοινωνίας. Δεν έχει εκ φύσεως σκοπό το κέρδος ή την αποθήκευση. Η φορολογία, ως γνωστόν, αποβλέπει στη δημιουργία των προϋποθέσεων εκείνων, προκειμένου να αντιμετωπιστούν συνολικά οι κρατικές ανάγκες, πράγμα το οποίο συντελείται διά της μετατροπής του φόρου σε δημόσια περιουσία.

Βασικές φορολογικές έννοιες

Φορολογούμενη μονάδα

Με την έννοια φορολογούμενη μονάδα εννοούμε τον πολίτη ή το νομικό πρόσωπο, δηλαδή εταιρία, που είναι υποχρεωμένο να καταβάλει τον αντίστοιχο φόρο στο κράτος. Το πρόσωπο αυτό δέχεται και το αντίστοιχο φορολογικό βάρος, το οποίο είναι το ύψος του φόρου που υποχρεωτικά πρέπει να αποδώσει στο κράτος.

Φορολογική βάση

Ο φορολογούμενος οφείλει να καταβάλει φόρους με βάση την περιουσία, το ύψος του εισοδήματος ή των δαπανών του. Τα οικονομικά χαρακτηριστικά με βάση τα οποία υπολογίζεται ο φόρος ονομάζονται φορολογική βάση. Βέβαια, πρώτα από όλα προβάλλεται το εισόδημα από τα παραπάνω μεγέθη, το οποίο χρησιμοποιείται κυρίως σαν βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης, σε συνδυασμό και με τα λοιπά άνω μεγέθη.

Φορολογικός συντελεστής

Για την εύρεση του φόρου ανάλογα το εισόδημα, την δαπάνη ή την περιουσία υπάρχει ένα αναλογικό ποσό επί τοις εκατό που λειτουργεί σαν πολλαπλασιαστής. Δηλαδή ανάλογα με την φορολογική βάση του εκάστοτε νομικού προσώπου υπάρχει η αντίστοιχη φορολογία.

Υπάρχουν δυο είδη φορολογικών συντελεστών, ο μέσος και ο οριακός φορολογικός συντελεστής. Ο μέσος φορολογικός συντελεστής είναι ο λόγος της συνολικής φορολογικής βάσης προς τον φόρο που καταβάλλει ο ιδιώτης ή το νομικό πρόσωπο.

Αν αυξηθεί όμως η αξία της φορολογικής βάσης υπάρχει για την μέτρηση της επιπλέον φορολογίας ο οριακός φορολογικός συντελεστής.

1. Όταν ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνεται με την αύξηση της φορολογικής βάσης, τότε καλείται προοδευτικός.

2. Όταν ο μέσος φορολογικός συντελεστής μειώνεται με την αύξηση της φορολογικής βάσης, τότε καλείται αντίστροφα προοδευτικός.

3. Όταν ο μέσος φορολογικός συντελεστής μένει σταθερός ανεξάρτητα από την μεταβολή της φορολογικής βάσης, τότε καλείται αναλογικός (Γεωργακόπουλος, 1998).

Άμεσοι και έμμεσοι φόροι

Οι φόροι μπορούν να διακριθούν σε δύο γενικότερες ομάδες, στους άμεσους και στους έμμεσους φόρους. Η κατηγοριοποίηση αυτή γίνεται με βάση τα νομοδική κριτήρια, καθόσον οι άμεσοι φόροι προβάλλουν το στοιχείο της βεβαιότητας αυτών, γιατί πρέπει να γίνει η βεβαίωση αυτών. Επίσης, από μία πιο ουσιαστική οπτική, οι άμεσοι φόροι είναι οι επιβαλλόμενοι απ' ευθείας, επί στοιχείων τα οποία προσδιορίζουν άμεσα τη φοροδοτική ικανότητα, όπως είναι το εισόδημα και η περιουσία. Αντίθετα, οι έμμεσοι φόροι είναι οι επιβαλλόμενοι με αφορμή γεγονότα, με τα οποία εξωτερικεύεται η φοροδοτική ικανότητα, όπως είναι η κατανάλωση και γενικότερα η δαπάνη. Σύμφωνα με διάφορες επιστημονικές απόψεις, η διάκριση των φόρων γίνεται με βάση την επίπτωση τους.

Αναλυτικότερα, στον άμεσο φόρο ο επιβαρυνόμενος και ο καταβάλλων είναι ένα και το αυτό πρόσωπο και συνεπώς έχουμε άμεση επίπτωσή του. Αντίθετα, έμμεσος φόρος είναι ο φόρος έμμεσης επίπτωσης, όπου ο φορολογούμενος φορολογείται έμμεσα με βάση τη δαπάνη την οποία πραγματοποιεί. Σε κάποιες περιπτώσεις ορισμένοι φόροι παρουσιάζουν κοινά γνωρίσματα τόσο των άμεσων, όσο και των έμμεσων. Οι φόροι αυτοί καλούνται μικτοί.

Λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά των άμεσων, έμμεσων και μικτών φόρων, είναι δυνατόν να ταξινομήσουμε ειδικότερα τους φόρους. Στους άμεσους φόρους περιλαμβάνονται οι φόροι: α) επί του εισοδήματος, β) επί της περιουσίας, ενώ στους έμμεσους περιέχονται οι φόροι επί των δαπανών. Τέλος, στους μικτούς φόρους αντιστοιχίζονται οι φόροι επί των συναλλαγών.

Οι πολίτες τις περισσότερες φορές γνωρίζουν την φορολογική τους βάση, έτσι ώστε πολλές φορές να γνωρίζουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά την άμεση φορολόγηση. Πολλές φορές οι αξίες των προϊόντων και το μέγεθος των δαπανών αλλάζουν κάνοντας τις άμεσες φορολογικές υποχρεώσεις δυσνόητες στους πολίτες. Οι άμεσοι φόροι εξάλλου είναι πιο δίκαιοι γιατί εξαρτώνται από το εισόδημα και την περιουσία του κάθε νομικού προσώπου. Παρόλα αυτά δεν αντιστοιχούν πάντα στην πραγματική φορολογική βάση γιατί μπορεί να υπάρξουν

περιπτώσεις φοροαπαλλαγής ή ειδικές ρύθμισης φορολόγησης. Ένα άλλο πρόβλημα στην άμεση φορολογία είναι η εξακρίβωση των πραγματικών περιουσιακών στοιχείων καθώς και η διαδικασία καταγραφής, ελέγχου και τήρησης βιβλίων.

Οι έμμεσοι φόροι έχουν όμως την ιδιότητα να αφορούν εξίσου όλο το εύρος του πληθυσμού μιας και σχετίζονται με την άμεση κατανάλωση και είναι δύσκολο να εφαρμοστούν ειδικές ρυθμίσεις. Υπάρχει δυσκολία όμως να εισπραχθούν στην περίπτωση που υπάρχει μεγάλο ποσοστό σκοτεινής οικονομίας. Η αδικία που υπάρχει εσωτερικά των έμμεσων φόρων είναι βέβαια η οριζόντια δομή τους γιατί δεν λαμβάνουν υπόψη την φορολογική βάση του κάθε πολίτη. Ως εκ τούτου πολλές φορές χαρακτηρίζεται ως αντιλαϊκή φορολογία ειδικά στα είδη πρώτης ανάγκης.

Η φορολογία εισοδήματος

Κάθε πολίτης που έχει εισόδημα φορολογείται ετησίως με βάση το εισόδημα αυτό. Αυτός ο φόρος ονομάζεται φορολογία εισοδήματος και αποτελεί ίσως την πιο δίκαια μορφή φορολόγησης. Άλλωστε, η επιβολή αυτού του φόρου με βάση τη φοροδοτική ικανότητα των ατόμων, αποτελεί το κυριότερο μέλημα των σύγχρονων κρατών και η φορολογία αυτή του εισοδήματος, αποτελεί τη θεμελίωση της άμεσης φορολογίας σε όλες τις χώρες.

Οι φόροι επί των δαπανών

Οι φόροι επί των δαπανών δεν βασίζονται στο εισόδημα αλλά αποτελούν ένα σοβαρό ενδεικτικό στοιχείο της πραγματικής φορολογικής βάσης ενός ιδιώτη ή νομικού προσώπου. Είναι έμμεσοι φόροι και επιβάλλονται με την ευκαιρία της χρησιμοποίησης του εισοδήματος ή του κεφαλαίου. Στους φόρους αυτούς συμπεριλαμβάνονται, οι Φ.Π.Α, Φ.Κ.Ε., οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης, κ.λπ.

Οι φόροι επί της περιουσίας

Κάθε άτομο ή νομικό πρόσωπο που έχει περιουσία φορολογείται επί της αντικειμενικής αξίας της περιουσίας αυτής με βάση όμως τον αντίστοιχο φορολογικό συντελεστή (π.χ. μπορεί να υπάρξει φόρος πολυτελείας σε ένα είδος περιουσίας). Οι φόροι αυτοί εκδηλώνονται υπό διάφορες μορφές. Άλλοτε ο φόρος είναι γενικός, άλλοτε μερικός και άλλοτε επιβάλλεται είτε στη στατική

είτε στη δυναμική μορφή της περιουσίας. Αυτή η μορφή φορολογίας μπορεί να είναι προσωρινή ή μόνιμη ανάλογα με τις ρυθμίσεις της φορολογίας που έχει κάνει το εκάστοτε κράτος.

1.3 ΙΣΤΟΡΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Η ιστορία της φορολογίας ανάγεται στις πρώτες οργανωμένες κοινωνίες. Από τις πρώτες μορφές κοινωνικής οργάνωσης υπήρχε κάποιος με οργανωτικό ή διοικητικό ρόλο. Η φορολογία θα μπορούσε επίσης να μην γίνεται με καταβολή χρημάτων, αλλά με προϊόντα αξίας ή βρώσιμα αγαθά. Είτε υπήρχε βασιλιάς ή γαιοκτήμονας ή πολιτική και στρατιωτική εξουσία υπήρχε καταβολή κάποιου είδους εισφοράς. Συνήθως υπήρχαν συγκεκριμένοι εισπράκτορες του φόρου, που με τη σειρά τους τη μετέφεραν στον εκάστοτε άρχοντα.

Το μεσαίωνα ο φόρος πήρε μια πιο συγκεκριμένη μορφή, που μοιάζει περισσότερο με τη σημερινή. Οι άρχοντες ή γαιοκτήμονες κάποιας περιοχής λάμβαναν το φόρο με αντάλλαγμα την παροχή κάποιας υπηρεσίας. Πιο συγκεκριμένα κατά την περίοδο της γαιοκτησίας οι περιοχές ήταν χωρισμένες σε διοικητικές μονάδες, που ανάλογα το καθεστώς που υπαγόταν τους αναλογούσε ο αντίστοιχος φόρος. Με αυτό τον τρόπο για πρώτη φορά η φορολογία δεν αντιστοιχούσε σε ένα συγκεκριμένο άτομο αλλά σε μια ολόκληρη κοινότητα.

Αντίστοιχη περίπτωση ήταν και η περίοδος των αυτοκρατοριών που λάμβαναν χρήματα ή προϊόντα από κατακτημένες περιοχές συνολικά και όχι με βάση το άτομο.

Αντίστροφα και στον ελλαδικό χώρο κατά την περίοδο του Βυζαντίου συνέβαινε κάτι αντίστοιχο. Σε αυτή την περίπτωση συνέβαινε μια αντίστροφη διαδικασία. Η συλλογή των φόρων γινόταν από άτομα της κοινότητας, τα οποία με τη σειρά τους τους κατέβαλαν στις ανώτερες μορφές εξουσίας.

Όπως αναφέραμε σε πολλές περιπτώσεις δεν φορολογούταν κάποιος πολίτης ή κάποιο άτομο, αλλά ολόκληρες περιοχές ή κράτη. Αυτό συνέβαινε κυρίως σε κατακτημένες περιοχές την περίοδο του Μεσαίωνα, μετά από κάποια συνθήκη που είχε υπογραφεί μετά από πόλεμο. Παράδειγμα είναι οι φόροι που κατέβαλαν στην Οθωμανική αυτοκρατορία τα σλάβικα κράτη. Αυτοί οι φόροι ονομαζόταν συχνά φόροι υποτέλειας, καθώς τους κατέβαλαν κράτη ηττημένα από πόλεμο ή από αποτυχημένη προσπάθεια ανεξαρτησίας.

Αρχικά οι φόροι δεν καταβάλλονταν με την μορφή χρήματος, καθώς δεν έγινε τ αυτόχρονα σε όλο τον κόσμο η ανακάλυψή του. Στην Αίγυπτο ως φορολογία στον βασιλιά οι υπήκοοι έδιναν ένα μέρος από τη σοδειά τους. Με αυτό τον τρόπο ωστόσο δημιουργήθηκε η πρώτη μορφή φορολογίας με βάση τα προϊόντα που παρήγαγε ο κάθε πολίτης και με βάση την περιουσία του, που αντιστοιχούσε σε κάποιο κτήμα. Κατά την περίοδο της ρωμαϊκής αυτοκρατορίας ο φόρος καθοριζόταν με βάση την έκταση των κτημάτων.

Τα κράτη ωστόσο δεν είχαν ως μοναδική πηγή εσόδων τη φορολογία. Σε πολλές περιπτώσεις λειτουργούσαν ως μονοπώλια κάποιων προϊόντων όπως μεταλλευμάτων ή βρώσιμων αγαθών. Παρόλα αυτά η κύρια πηγή εσόδων του κράτους ήταν ανέκαθεν η φορολογία.

1.4 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Όπως ήδη αναφέραμε η φορολογία είναι η υποχρεωτική καταβολή χρημάτων από τους πολίτες προς το κράτος. Τα έσοδα από τη φορολογία αποτελούν την κύρια πηγή εσόδων του κράτους. Ο φόρος έχει κυρίως τρεις λόγους για τους οποίους υπάρχει:

- Την χρηματοδότηση του κράτους για την κάλυψη των δημοσίων δαπανών
- Την ανακατανομή του πλούτου
- Η ενίσχυση και σταθεροποίηση της οικονομίας

Κάθε κράτος έχει συγκεκριμένη φορολογική και εισοδηματική πολιτική, με τις οποίες καθορίζει το ύψος και τον τρόπο φορολόγησης. Οι υποχρεωτικές αυτές εισφορές τις περισσότερες φορές ονομάζονται φόροι. Υπάρχουν όμως και οι έκτακτες εισφορές, που είναι διαφορετικής φύσης.

Τα περισσότερο ανεπτυγμένα κράτη, και κυρίως σε αυτά που υπάρχει ελεύθερη οικονομία, λαμβάνουν σε τεράστιο βαθμό τα έσοδα τους από τη φορολόγηση. Σε άλλες περιπτώσεις όπου επιτρέπεται η ύπαρξη κρατικών μονοπωλίων υπάρχουν επιπλέον τρόποι να εξασφαλίσουν έσοδα τα κράτη. Με τη φορολογία ασχολείται ένα μεγάλο εύρος επιστημών, όπως η νομική επιστήμη, η πολιτική και η διοικητική επιστήμη.

Η φορολογική πολιτική διαφέρει από κράτος σε κράτος, όπως διαφέρει επίσης και το είδος κρατικών δαπανών. Γενικά θα μπορούσαμε να αναφέρουμε ότι στην Ευρώπη υπάρχει ένα σχεδόν

ισοσκελισμένο σύστημα δημοσίων δαπανών και φορολογίας που κατά μέσον όρο είναι περίπου στο 40% του ΑΕΠ ενώ σε άλλες οικονομίες όπως οι ΗΠΑ και η Ιαπωνία υπάρχει μικρότερο ποσοστό δημοσίων δαπανών, αλλά και φορολογίας.

Αντικείμενο Φόρου

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.2238 «επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2».

Υποκείμενο Φόρου

Στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο κάθε φυσικό πρόσωπο, πολίτης, που διαμένει στην Ελλάδα ή έχει κατοικία στην Ελλάδα. Το πρόσωπο αυτό καλείται να πληρώσει φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα του. Οποιοδήποτε πρόσωπο δραστηριοποιείται οικονομικά στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν διαμένει στην Ελλάδα ή έχει κατοικία, υπόκειται σε φόρο. Ως συνήθης διαμονή στην Ελλάδα θεωρείται οποιαδήποτε διαμονή μεγαλύτερη από εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες μέσα στο ίδιο έτος (παράγραφος 1 του άρθρου 12 του νόμου 3943/2011).

Επίσης, κάθε φυσικό πρόσωπο που δεν διαμένει στην Ελλάδα αλλά συνδέεται με την Ελλάδα με σχέση ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου όπως αναφέρεται στο άρθρο 1B του ν. 2362/1995, που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. 3871/2010. Σε φόρο στην Ελλάδα υπόκειται επίσης αν έχει οποιαδήποτε εργασιακή σχέση με ιδιωτικό ή δημόσιο δίκαιο με όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και έχει κατοικία την Ελλάδα. Επίσης σε φόρο υπόκεινται και τα μέλη της οικογένειάς του (παράγραφος 2 του άρθρου 12 του νόμου 3943/2011 και ισχύει από την δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι την 31/3/2011).

Σε φόρο υπόκειται και η κληρονομιά.

Σε φόρο υπόκεινται οι εταιρίες, ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συμμετοχικές ή μη εταιρίες και οι κοινοπραξίες (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α').

Για τα άτομα που διαμένουν στην Ελλάδα αλλά έχουν εισόδημα σε κράτος το οποίο δεν υπόκειται στην σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας τότε υπάρχει φορολόγηση. Η διάταξη αυτή αντιτίθεται στην παράγραφο 1, αλλά υπάρχει ως διορθωτικός παράγοντας. Η διαμονή στην Ελλάδα για αυτά τα άτομα θα πρέπει να ξεπερνάει τα τρία χρόνια και γίνεται μόνο για μια φορά.

Χρόνος επιβολής του φόρου

Ο φόρος επιβάλλεται επί του εισοδήματος του ατόμου που απέκτησε το προηγούμενο του τρέχοντος έτους, όπως ορίζει ο νόμος.

Η χρονική διάρκεια του έτους διαρκεί από την πρώτη Ιανουαρίου ως της 31 Δεκεμβρίου.

Εύρεση του εισοδήματος που θα φορολογηθεί

Κάθε εισόδημα που λαμβάνει ένας πολίτης ή νομικό πρόσωπο υπόκειται σε φορολόγηση, αφού πρώτα αφαιρεθούν όλα τα έξοδα απόκτησης του. Φυσικά ο νόμος ορίζει ένα κατώτατο όριο φορολόγησης, που όμως αλλάζει συνεχώς λόγω ψηφίσεως νέων νόμων.

Υπάρχουν οι παρακάτω κατηγορίες εισοδήματος, ανάλογα με την πηγή από την οποία προέρχονται:

Εισόδημα από ακίνητα

Εισόδημα από κινητές αξίες

Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή

Για την εύρεση του συνολικού εισοδήματος ενός φυσικού ή νομικού προσώπου αθροίζονται τα εισοδήματα από όλες τις παραπάνω κατηγορίες και αφαιρούνται από αυτά όλα τα έξοδα

απόκτησης τους. Ο χρόνος μέτρησης μπορεί να είναι το ημερολογιακό, είτε το διαχειριστικό, είτε το γεωργικό έτος.

Πιο αναλυτικά, συναθροίζονται τα θετικά και τα αρνητικά στοιχεία, τα οποία αντιπροσωπεύουν κέρδος και ζημιά αντίστοιχα. Τα στοιχεία αυτά θα πρέπει να αναγράφονται στα λογιστικά βιβλία τρίτης κατηγορίας. Κατά τον Μάτο(2012) «το αρνητικό στοιχείο (ζημιά) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς. Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημιά) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για το αρνητικό στοιχείο (ζημιά) του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα».

Αν το νομικό πρόσωπο έχει αρνητικά στοιχεία εισοδήματος σε άλλη χώρα, τότε συμψηφίζονται με τα θετικά στοιχεία εισοδήματος που έχει στην χώρα αυτή.

Η παράγραφος 5 του άρθρου 4, καταργήθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 1 του ν. 2459/1997 και η κατάργησή του ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 1ης Ιανουαρίου 1997.

Η παράγραφος 6 του άρθρου 4, καταργήθηκε με την παράγραφο 9 του άρθρου 1 του ν. 2459/1997 και η κατάργησή του ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 1ης Ιανουαρίου 1997.

Εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων και από τόκους δανείων που θεωρούνται ότι έχουν αποκτηθεί κατά τις διατάξεις του παρόντος και τα οποία αποδεδειγμένα δεν έχουν εισπραχθεί από το δικαιούχο, επιτρέπεται να μη συνυπολογίζονται στο συνολικό καθαρό εισόδημα του, εφόσον εκχωρηθούν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα. Η εκχώρηση γίνεται με απλή έγγραφη δήλωση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται στον αρμόδιο για τη φορολογία του προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στο οικονομικό έτος στο οποίο τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται σε φόρο. Μαζί με τη δήλωση αυτή παραδίδονται στον προϊστάμενο

της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας τα αποδεικτικά έγγραφα της εκχωρούμενης απαίτησης και με την ίδια δήλωση ο εκχωρών βεβαιώνει ότι δεν κατέχει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο. Το Δημόσιο υποκαθίσταται στα δικαιώματα του εκχωρητή. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης εκχώρησης εισοδημάτων στο Δημόσιο, τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με αυτήν, η διαδικασία βεβαίωσης των ποσών των εισοδημάτων που εκχωρούνται στο Δημόσιο, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της παραγράφου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

2.1 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

2.3 ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ

2.4 ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

2.1 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Όπως μπορούμε όλοι να καταλάβουμε ο κυριότερος σκοπός που υπάρχει φορολογία είναι να εξασφαλιστούν τα έσοδα για την κάλυψη των δημοσίων αναγκών. Δηλαδή, ο ταμειακός σκοπός. Οι δημόσιες δαπάνες έχουν ως σκοπό την κάλυψη των δημοσίων αναγκών, μέσω της δημιουργίας υποδομών που θα βοηθήσουν στην καλύτερη κοινωνική διαβίωση και δικαιοσύνη.

Κάθε χρόνο γίνεται προϋπολογισμός από το υπουργείο εξωτερικών με βάση το οποίο κρίνονται και προβλέπονται οι δημόσιες δαπάνες του επόμενου χρόνου. Οι θεωρητικές δαπάνες αυτές καθορίζουν τις περισσότερες φορές το ύψος και το είδος της φορολογίας που θα επιβληθεί, καθώς και την κατανομή της στα κοινωνικά στρώματα.

Εκτός του ταμειακού σκοπού, η φορολογία μπορεί να επιβάλλεται και για ιδιαίτερους κοινωνικούς σκοπούς καθώς χρησιμοποιείται και ως μέσο επιβολής ισότητας και κοινωνικής

δικαιοσύνης. Έτσι με τη φορολογία μπορεί να γίνει καλύτερη κατανομή των πόρων ανάμεσα στις κοινωνικές τάξεις. Εδώ η φορολογία έχει χαρακτήρα αναδιανεμητικό, έστω και αν δεν συνεπάγεται άμεση αναδιανομή του εισοδήματος. Η άσκηση της κοινωνικής πολιτικής της κάθε κυβέρνησης εκδηλώνεται, υπό την πρακτική της μορφή, και με φορολογικές μεταρρυθμίσεις, με τις οποίες επιδιώκεται η φορολογική ελάφρυνση κάποιων κοινωνικών ομάδων (πολύτεκνοι, ανάπηροι, χαμηλά εισοδήματα κλπ.) ,ώστε να νιώθουν αυτές οι ομάδες την στήριξη του κρατικού μηχανισμού στις δυσκολίες που αντιμετωπίζουν.

Μέσω της αύξησης και μείωσης φόρων μπορούν να αποφευχθούν κρίσεις ή να καλυφθούν δημοσιονομικά χρέη και ελλείματα. Στην Ελλάδα αυτή την περίοδο για την κάλυψη του δημοσιονομικού ελλείματος έχουν επιβληθεί πολύ υψηλές φορολογίες, σε υψηλά και σε χαμηλά εισοδήματα, καθώς και φόροι περιουσίας. Σε άλλη περίπτωση, στην κρίση του πετρελαίου, μέσω της μείωσης της φορολογίας ισοσταθμίστηκε η άνοδος της τιμής του πετρελαίου.

Δηλαδή ανάλογα την περίπτωση μπορεί να επιβάλλονται ειδικοί έκτακτοι φόροι ώστε να εξισορροπηθεί κάποιος παράγοντας της οικονομίας. Στο προηγούμενο παράδειγμα, αν δεν γινόταν η μείωση της τιμής του πετρελαίου υπήρχε σοβαρή πιθανότητα να αυξηθεί ο πληθωρισμός, και η επίδραση της αύξησης της τιμής στην οικονομία να είναι καταστροφική. Σε άλλη περίπτωση μπορεί να έχουν μειωθεί εξαιρετικά οι επενδύσεις, και με μια σειρά φορολογικών ελαφρύνσεων να γίνει πιο ελκυστική η οικονομία σε νέους επενδυτές. Τέτοιες ρυθμίσεις πολλές φορές ονομάζονται αναπτυξιακές και έχουν επιχειρηθεί και στην Ελλάδα.

Τέλος, σε περιπτώσεις όπου μια χώρα εμπλέκεται ή υπάρχει σημαντική πιθανότητα να εμπλακεί σε πόλεμο ή άλλο θερμό επεισόδιο υπάρχει πιθανότητα να επιβληθούν έκτακτοι φόροι με αιτιολογία της βελτίωσης της άμυνας ή της πολεμικής δυναμικής της χώρας.

Σε χώρες εκτός Ελλάδας υπάρχει ένας σκοπός επιπλέον, αυτός της επιβράβευσης. Με αυτό τον τρόπο η πολιτεία μπορεί να μειώσει την φορολογία σε εταιρία και πολίτες που ήτα εξαιρετικά συνεπείς στις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Αυτή η λογική απαιτεί μια διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση των πολιτών και νομικών προσώπων από την πολιτεία, αλλά και μια διαφορετική φορολογική ή ηθική από τους πολίτες και τα νομικά πρόσωπα.

Είναι πολύ άδικο να μην υπάρχει διαφορετική αντιμετώπιση μεταξύ εταιριών που τακτοποιούν στο ακέραιο τις φορολογικές τους υποχρεώσεις σε σχέση με εταιρίες που είναι χρόνιοι οφειλέτες και κακοπληρωτές του Ελληνικού Δημοσίου. Δυστυχώς η απουσία φορολογικών κινήτρων και

φορολογικών ελαφρύνσεων ως μέσο επιβράβευσης δημιουργούν ένα αίσθημα αδικίας στις φορολογικά ενήμερες εταιρίες και το χειρότερο ενισχύεται με αυτήν την κατάσταση το κλίμα της φοροδιαφυγής που είναι εντονότατο στην χώρα μας.

2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Συνοπτικά θα μπορούσαμε να αναφέρουμε τέσσερις σημαντικές φορολογικές αρχές που εφαρμόζονται και καθορίζουν τη φορολογία των σύγχρονων νεωτερικών κρατών. Ωστόσο όσο περισσότερο αλλάζει η οικονομία, και γίνεται πιο πολύπλοκη οι αρχές αυτές τείνουν να μην ισχύουν ή να μετασχηματίζονται. Οι αρχές αυτές είναι:

1. Φορολογικής δικαιοσύνης
2. Ταμειευτική αρχή
3. Διοικητική αρχή
4. Οικονομική αρχή

Ο πρώτος που ανέλυσε αυτές τις αρχές, σε ένα οικονομικό σύστημα που εκείνη της στιγμή δημιουργούταν ήταν ο σπουδαίος οικονομολόγος Adam Smith. Στο έργο του «Ο πλούτος των εθνών», που δημοσιεύθηκε το 1776, τις διατύπωσε ως εξής:

Αρχή της Φορολογικής Δικαιοσύνης και Ισότητας

Που πρακτικώς σημαίνει ότι όλοι οι φορολογούμενοι πολίτες θα πρέπει να συνεισφέρουν στις δημόσιες δαπάνες με βάση το εισόδημα που έχουν ή την περιουσία που διαθέτουν. Με αυτό τον τρόπο διασφαλίζεται αναδιανομή του πλούτου και μεγαλύτερος βαθμός κοινωνικής δικαιοσύνης.

Αρχή της βεβαιότητας

Με την αρχή αυτή διασφαλίζεται ότι η φορολογούσα αρχή δεν θα κάνει αυθαιρεσίες. Η αρχή αυτή προϋποθέτει ότι θα υπάρχει συγκεκριμένος χρόνος και χώρος καταβολής του φόρου, όπως επίσης και συγκεκριμένος λόγος καταβολής που θα πρέπει να υποστηρίζεται και από το αντίστοιχο νομικό δίκαιο. Σημαντική είναι επίσης και η σαφήνεια στο φόρο, που προϋποτίθεται από αυτή την αρχή.

Αρχή καταλληλότητας

Κάθε φόρος θα πρέπει να επιβάλλεται στον σωστό χρόνο και χώρο ώστε να μπορεί να είναι αποδοτικός. Η καταβολή θα πρέπει να είναι εφικτή από τον φορολογούμενο αλλά και εύκολη ως διαδικασία. Απαραίτητο είναι επίσης να υπάρχει και λόγος καταβολής του φόρου, δηλαδή να είναι ωφέλιμος για το κράτος.

Αρχή οικονομικότητας

Η επιβολή του φόρου να στηρίζεται στην οικονομική αρχή του περιορισμού του κόστους βεβαίωσης και είσπραξης του. Ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται με τέτοιον τρόπο ώστε η διαφορά ανάμεσα στον φόρο που καταβάλουν οι πολίτες και στο ποσό που εισπράττει το Δημόσιο να είναι η μικρότερη δυνατή.

2.3 ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ

Από τον Adam Smith μέχρι σήμερα ωστόσο υπάρχουν εξαιρετικές διαφορές και πολύ πολυπλοκότερα οικονομικά συστήματα, που απαιτούν και πιο πολύπλοκες φορολογικές αρχές. Η πρώτη αρχή είναι η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης που διασφαλίζει ότι κάθε φόρος εξυπηρετεί έναν κοινωνικό σκοπό με τρόπο που δεν επιβαρύνει περισσότερο συγκεκριμένες

κοινωνικές ομάδες ή τάξεις. Για να δημιουργηθούν αυτές οι αρχές φορολογικής δικαιοσύνης πέρασαν πολλά έτη και πολλές επιστημονικές έρευνες ώστε να μπορέσουν να ενταχθούν και να βελτιώσουν τα φορολογικά συστήματα. Οι κανόνες αυτοί μπορούν να συνοψιστούν στα παρακάτω:

Ο φόρος θα πρέπει να είναι καθολικός

Η αρχή αυτή ορίζει ότι στη φορολογία θα πρέπει να συμμετέχουν όλοι οι πολίτες που υπάγονται σε ένα κράτος, ακόμα και αυτοί που δεν έχει την ιθαγένεια. Η αρχή αυτή φυσικά εφαρμόζεται και στην Ελλάδα. Σε πολλές περιπτώσεις νομοθεσιών ωστόσο υπάρχει αφορολόγητο κάτω από ένα εισόδημα, που όμως δεν έρχεται σε αντίθεση με την αρχή αυτή. Ο λόγος είναι ότι το αφορολόγητο εμπίπτει στην αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης, και της οικονομικής καθώς η διαφορά των δημοσίων εσόδων από την φορολόγηση των πολύ χαμηλών εισοδημάτων δεν είναι μεγάλη, και τονώνει και την χαμηλή επιχειρηματικότητα.

Ο φόρος πρέπει να είναι παραγωγικός

Αυτό ο νόμος είναι αντίστοιχος της ταμειακής αρχής και υπάρχουν συγκεκριμένοι λόγοι που υπάρχει και πρέπει να εφαρμόζεται, όμως θα πρέπει να έχει και συγκεκριμένα χαρακτηριστικά:

- Αν το ποσοστό του φόρου είναι υπερβολικό οδηγεί σε αντίθετα αποτελέσματα καθώς αυξάνει τη φοροδιαφυγή
- Δεν καθιερώνει απαλλαγές,
- Επιδιώκεται η ταχύτερη δυνατή βεβαίωση και είσπραξη του με όσο γίνεται μικρότερα έξοδα και
- Οι νόμοι είναι σαφείς και δεν μεταβάλλονται συχνά, αρχή αντίστοιχη της βεβαιότητας που είχε αναφέρει ο Adam Smith

Ο κανόνας της απλότητας του φόρου

Κατά τον κανόνα αυτόν, η φορολογική νομοθεσία πρέπει να είναι απλή και κατανοητή, να γίνεται συχνά κωδικοποίηση των φορολογικών διατάξεων και να αποφεύγεται η

περιπτώσιολογία. Έτσι θα αποφεύγεται η σύγχυση και θα βελτιώνονται οι σχέσεις μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών αρχών.

Οκανόνας της βεβαιότητας και της σταθερότητας

Εάν οι νόμοι είναι απλοί και κατανοητοί και δε μεταβάλλονται συχνά, τότε ο φορολογούμενος μπορεί να γνωρίζει εκ των προτέρων πόσο φόρο οφείλει στο Δημόσιο και πώς πρέπει να τον εξοφλήσει.

Οκανόνας της καταλληλότητας του φόρου

Ο φόρος πρέπει να είναι κατάλληλος από άποψη χρόνου, τόπου και τρόπου πληρωμής. Ο χρόνος πληρωμής πρέπει να είναι εκείνος που διευκολύνει τον φορολογούμενο. Συνήθως αυτό επιτυγχάνεται όταν ο χρόνος πληρωμής συμπίπτει με την πραγματοποίηση του εισοδήματος.

Σαν τόπος πληρωμής του φόρου πρέπει να καθορίζεται η κατοικία ή η διαμονή ή ο τόπος της επαγγελματικής εγκατάστασης του φορολογούμενου. Από την άποψη του τρόπου πληρωμής θα πρέπει να παρέχεται κάθε δυνατή διευκόλυνση (δόσεις κτλ.).

Οκανόνας του ελάχιστου ορίου συντήρησης

Για κάθε φορολογούμενο υπάρχει ένα τμήμα του εισοδήματος του που δεν πρέπει να υπάγεται στη φορολογία. Είναι εκείνο το τμήμα του εισοδήματος το οποίο θεωρείται ότι καλύπτει τις απαραίτητες ανάγκες του ίδιου και της οικογένειάς του. Το τμήμα αυτό λέγεται «ελάχιστο όριο συντήρησης».

Οκανόνας του διαφορισμού των εισοδημάτων

Η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου εξαρτάται και από την προέλευση του εισοδήματος του. Για παράδειγμα εκείνος που πραγματοποιεί εισόδημα από κεφάλαιο έχει μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα από εκείνον που αποκτά εισόδημα από προσωπική εργασία.

Επομένως θα πρέπει να μην υπάρχει το ίδιο φορολογικό βάρος για όλα τα εισοδήματα, αλλά να υπάρχει μεταξύ τους μία διάκριση.

Ο κανόνας αποφυγής της διπλής φορολογίας

Διπλή φορολογία έχουμε όταν το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται δύο φορές στον ίδιο φόρο και για το ίδιο αντικείμενο, ή μέσα στο ίδιο κράτος ή μεταξύ διαφόρων κρατών. Το φορολογικό σύστημα πρέπει να αποφεύγει τη διπλή φορολόγηση, διότι αυτή οδηγεί σε φοροδιαφυγή, εξασθενεί την επιχειρηματική προσπάθεια και δημιουργεί φορολογικές ανισότητες.

Για την αποφυγή της διεθνούς διπλής φορολόγησης υπάρχουν οι εξής μέθοδοι:

Η μέθοδος της έκπτωσης του φόρου. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, ο φόρος που καταβάλλεται σε ένα ξένο κράτος για εισόδημα που φορολογείται και στο κράτος καταγωγής, αφαιρείται από το φόρο που προκύπτει στο κράτος καταγωγής. Τη μέθοδο αυτή ακολουθεί η ελληνική φορολογική νομοθεσία.

Η μέθοδος της εξαίρεσης ή της απαλλαγής. Κατά τη μέθοδο αυτή τα κράτη, στην επικράτεια των οποίων αποκτιούνται εισοδήματα από πρόσωπα που είναι κάτοικοι άλλων κρατών, απαλλάσσουν τα πρόσωπα αυτά της φορολογίας ή φορολογούν μόνο εκείνα τα εισοδήματα που προκύπτουν στην επικράτεια τους.

Η μέθοδος της διαίρεσης ή κατανομής. Τα κράτη που ακολουθούν τη μέθοδο αυτή χωρίζουν το εισόδημα σε δύο μέρη. Το ένα μέρος φορολογείται από την χώρα που κατοικεί ο φορολογούμενος και το άλλο από τη χώρα στην οποία αποκτάται το εισόδημα.

2.4 ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Η φοροδιαφυγή συμβαίνει όταν τα άτομα σκόπιμα παραλείπουν να συμμορφωθούν με τις φορολογικές υποχρεώσεις τους. Η προκύπτουσα φορολογική απώλεια εσόδων μπορεί να προκαλέσει σοβαρή βλάβη στην εύρυθμη λειτουργία του δημόσιου τομέα, απειλώντας την ικανότητά του να χρηματοδοτήσει τις βασικές δαπάνες του.

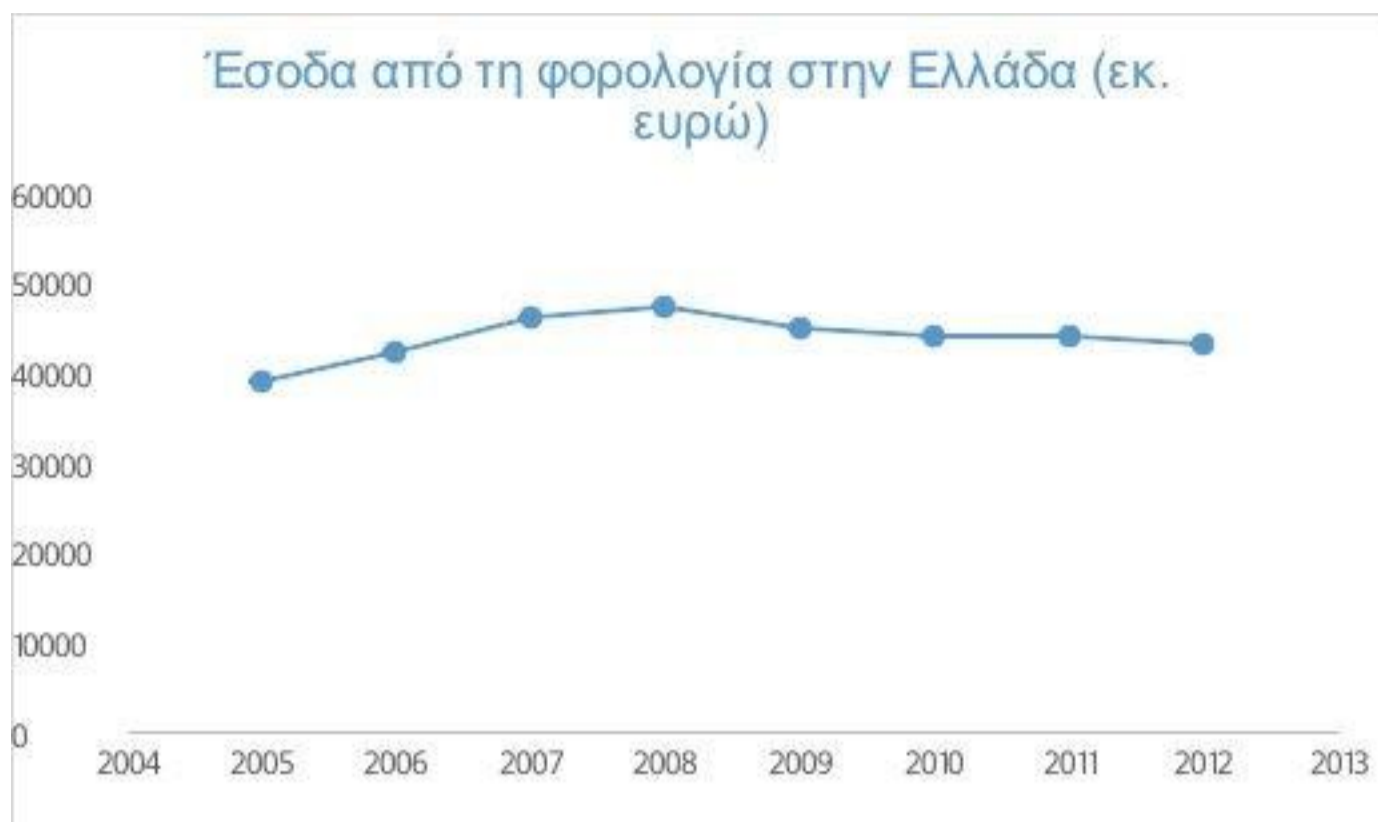
Παρά το γεγονός ότι η φορολογική συμμόρφωση είναι μια σημαντική ανησυχία για όλες τις κυβερνήσεις και αναλυτική έρευνα για τη φοροδιαφυγή μπορεί να εντοπιστεί ήδη από έργα του 18^{ου} αιώνα παραμένει ένα σημαντικό πρόβλημα μέχρι και σήμερα για τις περισσότερες από τις χώρες με ελεύθερη οικονομία. Για δεκαετίες από τότε, η βιβλιογραφία για τη φοροδιαφυγή έχει ανθίσει. Ως ένα σύνθετο φαινόμενο, η φορολογική συμμόρφωση μπορεί να εξεταστεί από μια ποικιλία προοπτικών. Η στάση των φορολογουμένων επηρεάζεται από πολλούς παράγοντες, μεταξύ των οποίων η διάθεση τους προς τα δημόσια ιδρύματα, την δικαιοσύνη των φόρων, τις επικρατούσες κοινωνικές νόρμες, και την πιθανότητα μη τιμωρίας σε περίπτωση φοροδιαφυγής. Χωρίς να αμφισβητούμε τη σημασία της ηθικής και κοινωνιολογικής βάσης της φοροδιαφυγής, η οικονομική ανάλυση της φορολογικής συμμόρφωσης έχει επικεντρωθεί κυρίως στο πώς η φοροδιαφυγή μπορεί να αποτραπεί μέσω της ανίχνευσης και των κυρώσεων. Το ζητούμενο όμως είναι ότι η ορθή συμπεριφορά του φορολογουμένου πρέπει να θεωρηθεί ως αποτέλεσμα ενός ορθολογικού λογισμού και ως μια προσεκτική εκτίμηση του κόστους και των οφελών της φοροδιαφυγής. Βέβαια, ακόμη και στα απλούστερα φορολογικά συστήματα τα κίνητρα για τη συμμόρφωση είναι παραπάνω από προφανές ότι προσφέρουν μακροπρόθεσμα πολύ καλύτερες οικονομικές προοπτικές για το άτομο, πολλοί υποκρύπτουν στη λογική του άμεσου κέρδους.

Ωστόσο, δεδομένης της πολυπλοκότητας των οικονομικών μέσα στα οποία ο φορολογούμενος κάνει συνήθως τις αποφάσεις συμμόρφωσης, δεν υπάρχει μια απλή πολιτική συνταγή που θα πρέπει να περιμένουμε απλά να αποδώσει. Στην πραγματικότητα, όπως θα δούμε, μέχρι σήμερα η θεωρητική και η εμπειρική έρευνα έχουν καταφέρει να δημιουργήσουν πολύ λίγα πρακτικά επιτεύγματα. Παρ' όλα αυτά, η γενική εικόνα της φορολογικής συμμόρφωσης είναι πολύ σαφέστερη τώρα από ό,τι πριν από μερικές δεκαετίες. Τουλάχιστον η βιβλιογραφία έχει δείξει ότι η φοροδιαφυγή είναι ένα σοβαρό πρόβλημα, υπερβολικά πολύπλοκο για να λυθεί με απλή προσαρμογή της πολιτικής, και ότι το σύνολο των μέσων για τον έλεγχο της είναι τεράστιο. Με την αποστασιοποίηση από τις αναγκαίες πληρωμές και από τους νόμιμους φόρους, η φοροδιαφυγή ορίζει μια συγκεκριμένη ανεπάρκεια εσόδων, που είναι γνωστή ως «φορολογική διαφορά» (στις ΗΠΑ, για παράδειγμα, το κενό στον ομοσπονδιακό φόρο εισοδήματος έχει υπολογιστεί περίπου στο 17 τοις εκατό). Ας τονίσουμε από την αρχή ότι η φορολογική διαφορά δεν είναι ίση με το ποσό των πρόσθετων εσόδων που θα συλλέγονταν υπό αυστηρότερη εφαρμογή, γιατί κάποιες φορές η τέλεια επιβολή του νόμου μπορεί να επηρεάσει σημαντικά την οικονομία (ορισμένες επιχειρήσεις θα χρεοκοπούσαν, οι φορολογούμενοι θα καταλάωναν με διαφορετικό

τρόπο, οι τιμές και τα εισοδήματα θα είχαν αλλάξει, και ούτω καθεξής), έτσι ώστε η φορολογική βάση να έχει επηρεαστεί σημαντικά. Ως αποτέλεσμα, τουλάχιστον θεωρητικά, τα καθαρά έσοδα θα μπορούσαν ακόμη και να αποδειχθούν μικρότερα. Αυτό συμβαίνει επειδή η πραγματική οικονομία προσαρμόζεται κάποιες φορές πάνω στη φοροδιαφυγή. Για παράδειγμα, παρά τα σκληρά φορολογικά μέτρα που εφαρμόστηκαν στην Ελλάδα κατά τα έτη 2009 ως 2012, η συνολική εικόνα των εσόδων φορολογίας στην Ελλάδα φαίνεται να είναι αρνητική. Είναι χαρακτηριστικό παράδειγμα της απορρύθμισης της οικονομίας που μπορεί να επιφέρει η άμεση επιβολή μέτρων, με αποτέλεσμα να μην υπάρχουν τα αναμενόμενα έσοδα από την είσπραξη φόρων.

Έτος	Φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα (εκ. ευρώ)
2005	39.262
2006	42735
2007	46392
2008	47667
2009	45324
2010	44446
2011	44471
2012	43521

Πίνακας 2.1. Τα συνολικά φορολογικά έσοδα της Ελλάδας σε εκατ. ευρώ κατά τα έτη 2005 ως 2012.



Σχήμα 2.1. Τα έσοδα από τη φορολογία στην Ελλάδα από το 2005 ως το 2012.

Τα στοιχεία για το γράφημα 2.1 και τον πίνακα 2.1 πάρθηκαν από τη ντιστοσελίδα της Παγκόσμιας Τράπεζας.

(<http://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.CN/countries/GR>)

Ως εκ τούτου τα τυποποιημένα μέτρα για τα φορολογικά κενά θα πρέπει να ερμηνεύονται με προσοχή. Η πιο πιθανή περίπτωση είναι ότι μετά την εφαρμογή άμεσων μέτρων να υπάρξουν οριακές βελτιώσεις. Επίσης, θα πρέπει να αναθεωρηθεί το στερεότυπο ότι οι νόμιμοι φόροι αποτελούν τον ιδανικό οικονομικό κόσμο και τα φορολογικά κενά είναι ένα εγγενές κακό. Αυτό ισχύει όχι μόνο επειδή φόροι δεν μπορεί να είναι σταθεροί στο χρόνο, αλλά και γιατί το ίδιο το νομικό πλαίσιο συνήθως καθορίζεται από ένα νομοθετικό σώμα που έχει πλήρη επίγνωση ότι θα εκτελεστεί μόνο μερικώς και ως εκ τούτου διαφέρουν από τους νόμους που φτιάχνονται για τέλεια εφαρμογή.

Μετά από προσεκτικότερη εξέταση, με εκτίμηση του φορολογικού χάσματος βλ. έπουμε απλώς ότι απεικονίζει το πραγματικό χάσμα ανάμεσα στην οικονομική πραγματικότητα και σε ένα αμιγώς νομικό κατασκεύασμα που ονομάζεται «νόμιμοι φόροι». Η πραγματικότητα και η νομική εκπροσώπηση της μπορεί να διαφέρουν για πολλούς λόγους, μεταξύ των οποίων, όπως θα δούμε, είναι η εσκεμμένη διαστρέβλωση των φορολογικών υποχρεώσεων. Σε οικονομικούς όρους, τα προβλήματα φοροδιαφυγής προέρχονται από το γεγονός ότι οι μεταβλητές που καθορίζουν τη φορολογική βάση (εισοδήματα, πωλήσεις, έσοδα, πλούτος, και ούτω καθεξής) είναι συχνά δύσκολα μετρήσιμα και προσδιορίσιμα. Δηλαδή, ένας εξωτερικός παρατηρητής δεν μπορεί συνήθως να δει το πραγματικό μέγεθος της φορολογικής βάσης ενός ατόμου, και ως εκ τούτου

δεν μπορεί να γνωρίζει την πραγματική φορολογική του ευθύνη. Μερικές φορές αυτή η γνώση μπορεί να επιτευχθεί μέσω δαπανηρών ελέγχων, στην οποία περίπτωση λέμε ότι η φορολογική βάση είναι επαληθεύσιμη (με κόστος). Σε άλλες περιπτώσεις, όπως γίνεται με τις πληρωμές σε μετρητά, η φορολογική βάση δεν μπορεί να επαληθευτεί καθόλου. Οι φορολογούμενοι μπορούν να επωφεληθούν από την ατελή πληροφόρηση σχετικά με την ευθύνη τους και να αποφεύγουν τη φορολογία.

Μια συναφής έννοια είναι η φοροαποφυγή, με την οποία τα άτομα μπορούν να μειώσουν τις δικές τους φορολογικές ευθύνες κατά τρόπο που μπορεί να είναι ανεπιθύμητος από τους νομοθέτες, αλλά είναι επιτρεπόμενος από το νόμο. Η αποφυγή επιτυγχάνεται συνήθως με έμμεσους τρόπους να παρουσιάσει κάποιο

στις συναλλαγές, έτσι ώστε να ελαχιστοποιούνται οι φορολογικές του υποχρεώσεις. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η αποφυγή έχει ενθαρρυνθεί από τη νομοθεσία, μέσω ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης σε συγκεκριμένες δραστηριότητες σε αντίθεση με τις γενικές αρχές της φορολογίας. Από νομική άποψη, η φοροδιαφυγή διαφέρει από την αποφυγή στο ότι είναι παράνομη, και ως εκ τούτου τιμωρείται (τουλάχιστον σε επίπεδο θεωρίας). Σε ό,τι αφορά την οικονομική λειτουργία, ωστόσο, η φοροδιαφυγή και η αποφυγή έχουν προφανώς πολλές σημαντικές ομοιότητες. Μερικές φορές, μάλιστα, διακρίνονται πολύ δύσκολα. Αυτό προσθέτει δυσκολίες στην προσπάθεια ερμηνείας των πραγματικών επιπτώσεων του φορολογικού χάσματος. Ένα άλλο πρόβλημα με τη μέτρηση της φοροδιαφυγής σχετίζεται με την ορθή της οριοθέτηση μέσα στο ευρύτερο σύνολο της παραοικονομίας.

Η πρόσβαση που έχουν οι αρχές στα φορολογικά στοιχεία επίσης είναι πολύ περιορισμένη. Εσωτερικά ενός σπιτιού δεν μπορείς να ελέγξεις πλήρως τη μεταφορά χρημάτων, πόσο μάλλον όταν μιλάμε για παράνομες δραστηριότητες. Ως εκ τούτου, ο ορθός καθορισμός των ορίων της φοροδιαφυγής είναι ένα εξαιρετικά δύσκολο έργο, γιατί στην ουσία η φοροδιαφυγή είναι συχνά άρρηκτα δεμένη με άλλες παράνομες δραστηριότητες που από τη φύση τους δεν μπορούν να καταγραφούν. Συγκεντρωτικές εκτιμήσεις της φοροδιαφυγής πρέπει να συμπεριλαμβάνουν όλα αυτά τα προβλήματα, εκτός από το κλασικό πρόβλημα της έλλειψης άμεσων δεδομένων.

Έχουν επινοηθεί διάφορες μέθοδοι εκτίμησης της φοροδιαφυγής, με βάση τα στοιχεία που συλλέγονται από τις φορολογικές αρχές, άλλες - λιγότερο αξιόπιστες μέθοδοι - από στοιχεία

που προέρχονται από τους εθνικούς λογαριασμούς και έρευνες. Η εφαρμογή τους δείχνει ότι στις βιομηχανικές δυτικές χώρες η αποφυγή

φόρων ανέρχεται σε ποσοστό μεταξύ 5 και 25 τοις εκατό των πιθανών φορολογικών εσόδων, ανάλογα με την μέθοδο μέτρησης που θα χρησιμοποιηθεί και τη χώρα που μελετάμε, με υψηλότερα ποσοστά (μέχρι και 30-40 τοις εκατό) για τις λιγότερο αναπτυγμένες χώρες.

Όπως σημειώθηκε, δεν πρέπει να αποδίδουμε μεγάλη σημασία σε αυτές τις εκτιμήσεις, γιατί στην πραγματικότητα το όλο ζήτημα της φοροδιαφυγής δεν τελειώνει στη μη εφαρμογή ενός νόμου. Το κύριο θέμα είναι η αποτελεσματική φορολόγηση, η οποία είναι η καθαρή φορολογική επιβάρυνση για τους ιδιώτες. Για τις σημαντικές επιπτώσεις που υπάρχουν σχετικά με τις οικονομικές συνέπειες της φοροδιαφυγής το κύριο ερώτημα δεν είναι πώς η φοροδιαφυγή αλλάζει την όμοια κατανομή του φορολογικού βάρους, αλλά πώς περιορίζει το σύνολο των πολιτικών που μπορούν να εφαρμοστούν. Όταν ένας φόρος μπορεί να παρακαμφθεί, η φορολογία θα αποδειχθεί ένα ατελές εργαλείο για την επιδίωξη κυβερνητικών στόχων (είτε πρόκειται για αναδιανομή, αποτελεσματικότητα, ή οτιδήποτε άλλο), η οποία μπορεί να επιτευχθεί μόνο εν μέρει. Πράγματι, η αποτελεσματική φορολόγηση μπορεί να αλλάξει εντελώς το οικονομικό τοπίο μιας χώρας, όπου οι πιο εύποροι συνήθως έχουν καλύτερες ευκαιρίες αποφυγής των φόρων. Επίσης, η φοροδιαφυγή μπορεί να είναι δυναμικά επιβλαβής για την κοινωνική ισότητα, λόγω της άνιση κατανομή των ευκαιριών που δημιουργούνται στην δυνατότητα αποφυγής των φόρων.

Αυτό το γεγονός με τη σειρά του μπορεί να προκαλέσει διαταραχές στην παραγωγή, επειδή ο ανταγωνισμός θα στρεβλώνεται από την άνιση κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των επιχειρήσεων.

Οι αρνητικές συνέπειες της φοροδιαφυγής μερικές φορές επιδεινώνονται από τους νόμους, ή ακόμα και συντάγματα, γιατί λειτουργούν σαν η φορολογική βάση να ήταν παρατηρήσιμη, περιορίζοντας το σύνολο των διορθωτικών μέσων που διαθέτει η κυβέρνηση.

Προκειμένου να αξιολογηθεί ο τρόπος με τον οποίο η μη συμμόρφωση επηρεάζει την πραγματική φορολογική πληρωμή των ιδιωτών, πρέπει κανείς να εξετάσει τη συμπεριφορά της συμμόρφωσης των φορολογουμένων πιο στενά. Αυτό μπορεί να γίνει με την ανάπτυξη ενός θεωρητικού μοντέλου για την πρόβλεψη της συμπεριφοράς των φορολογουμένων και ανάλυση για το πώς επηρεάζεται από τις σχετικές μεταβλητές (Κόντος, Μάναλης, 2006).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

3.1 ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΒΑΣΗ ΤΟΥ Ν

.2190/1920

Κύρια χαρακτηριστικά ανώνυμης εταιρίας

Καταστατικό ανώνυμης εταιρίας

Το κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας

Η εκπροσώπηση της εταιρίας

3.2 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

3.3 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

Προσωπικός φόρος εισοδήματος

Αναλυτικός φόρος εισοδήματος

3.4 Ο Ν.2238/1994 ΚΑΙ ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ Ε

ΤΑΙΡΙΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

3.1 ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΒΑΣΗ ΤΟΥ Ν

.2190/1920

Κύρια χαρακτηριστικά ανώνυμης εταιρίας

- Τα χρέη της ανώνυμης είναι αποκλειστικά ευθύνη της ίδιας της εταιρίας και της περιουσίας της, και αποτελεί αυτόνομο νομικό πρόσωπο ως ανώνυμη κεφαλαιουχική εταιρία
- Οι ανώνυμες εταιρίες είναι εμπορικές εταιρίες ανεξάρτητα αν η φύση του δεν είναι η άντληση κέρδους. Είδαμε στα προηγούμενα κεφάλαια περιπτώσεις κ οινωνικών εταιριών που πληρούν και τα δύο παραπάνω κριτήρια
- Μπορεί να ιδρυθεί από ένα ή περισσότερα νομικά ή φυσικά πρόσωπα και μ πορεί να γίνει συγκέντρωση όλων των μετοχών σε ένα νομικό ή φυσικό πρόσωπο και να καταστεί μονοπρόσωπη

Καταστατικό ανώνυμης εταιρίας

Το καταστατικό κάθε ανώνυμης εταιρίας θα πρέπει να περιέχει πληροφορίες για τα παρακάτω:

- Σκοπός ίδρυσης και επωνυμία

- Έδρα εταιρίας
- Διάρκεια λειτουργίας
- Τρόπος και ύψος καταβολής του εταιρικού κεφαλαίου της ανώνυμης επιχείρησης
- Πληροφορίες για τις μετοχές, όπως αριθμός και κατηγορίες, τρόπος καταβολής και ύψος καταβολής μερισμάτων κτλ
- Αν υπάρχουν πολλές κατηγορίες μετοχών, θα πρέπει να δοθούν αναλυτικά όλες οι πληροφορίες για κάθε κατηγορία
- Πληροφορίες για τη μετατροπή ονομαστικών μετοχών σε ανώνυμες, ή ανώνυμων σε ονομαστικές μετοχές
- Πληροφορίες για τη δομή του διοικητικού συμβουλίου, όπως η συγκρότηση του και οι αρμοδιότητες του
- Αντίστοιχες πληροφορίες για τη δομή, τις αρμοδιότητες και το χρόνο που λαμβάνει χώρα η γενική συνέλευση
- Πληροφορίες για τους ελεγκτικούς μηχανισμούς
- Πληροφορίες για τα δικαιώματα και αρμοδιότητες των μετόχων
- Πληροφορίες για τον ισολογισμό και τις καταστάσεις, όπως επίσης και για τον τρόπο διάθεσης κερδών
- Πληροφορίες για την εκκαθάριση περιουσίας της εταιρίας

Αυτές είναι οι κύριες πληροφορίες που πρέπει να περιέχει το καταστατικό μιας ανώνυμης εταιρίας. Ωστόσο θα πρέπει να περιέχει και επιπλέον :

Τα αναλυτικά στοιχεία όλων των ατόμων, φυσικών προσώπων, αλλά και νομικών προσώπων που δημιούργησαν και υπέγραψαν το καταστατικό, ή οι ιδρυτές της επιχείρησης για λογαριασμό των οποίων συντάχθηκε το καταστατικό

Το συνολικό ποσό, τουλάχιστον κατά προσέγγιση, όλων, των δαπανών που απαιτήθηκαν για τη σύσταση της εταιρείας και βαρύνουν αυτή.

Αν το καταστατικό έχει παραλήψεις θελημένες ή μη τότε υπεύθυνοι είναι όλοι οι παραπάνω, ιδιαίτερα σε πληροφορίες που σχετίζονται με κάλυψη εισφορών, τότε υπάρχει η πιθανότητα ακυρότητας της εταιρείας ή επιβολής προστίμου το οποίο πρέπει να καλυφθεί εντός πέντε ετών από την υποβολή του καταστατικού ίδρυσης της εταιρείας.

Το κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρείας

- Το μικρότερο δυνατό αρχικό μετοχικό κεφάλαιο που καταβάλλεται κατά τη σύσταση ανώνυμης εταιρείας είναι εξήντα χιλιάδες ευρώ (60.000€), και καταβάλλεται όλο κατά τη σύσταση της εταιρείας
- Το κεφάλαιο κάθε ανώνυμης εταιρείας καταβάλλεται κατά τη σύσταση της ολόσχερως ή σε μερικές περιπτώσεις μέρος του, και πρέπει να ορίζεται στο καταστατικό, είτε καταβάλλεται από ένα πρόσωπο είτε από περισσότερα
- Αν μια ανώνυμη εταιρεία που υπάρχει ήδη έχει μικρότερο κεφάλαιο από το κατώτατο όριο των εξήντα χιλιάδων ευρώ, τότε με την έναρξη ισχύος του νόμου πρέπει να καταβάλλει το υπόλοιπο ποσό εντός δύο ετών και να προβεί σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, αλλιώς σταματάει να ισχύει η άδεια σύστασης της εταιρείας
- Αν μια εταιρεία δεν συμμορφωθεί με τους παραπάνω κανόνες τότε πρέπει εντός δύο ετών είτε να μετατραπεί σε εταιρεία άλλου είδους με απόφαση της γενικής συνέλευσης, είτε θα αρθεί η άδεια σύστασης
- Το μετοχικό κεφάλαιο ανώνυμης εταιρείας θα πρέπει να αποτελείται από στοιχεία του ενεργητικού τα οποία είναι άμεσα ρευστοποιήσιμα, ή χρηματικά ποσά ή στοιχεία στα οποία μπορεί να γίνει χρηματική αποτίμηση. Τα στοιχεία αυτά δεν δύναται να εμπεριέχουν απαιτήσεις από ανάληψη υποχρέωσης εκτέλεσης εργασιών ή παροχής υπηρεσιών
- Τέλος το μετοχικό κεφάλαιο της επιχείρησης δεν είναι εφικτό να μειωθεί κάτω από το κατώτατο όριο των εξήντα χιλιάδων ευρώ, εκτός αν μειωθεί και ταυτόχρονα οριστεί αύξηση μετοχικού κεφαλαίου μέχρι το κατώτατο όριο με ταυτόχρονη μετατροπή της εταιρείας σε άλλη μορφή.

Εκπροσώπηση εταιρίας

Την ευθύνη να εκπροσωπώσει στο δικαστήριο μια ανώνυμη εταιρία έχει το διοικητικό της συμβούλιο.

Ο αριθμός των συμμετεχόντων στο διοικητικό συμβούλιο μιας ανώνυμης εταιρίας καθορίζεται από το καταστατικό της εταιρίας ή από τη γενική συνέλευση της εταιρίας.

Το διοικητικό συμβούλιο πρέπει να αποτελείται το λιγότερο από τρία μέλη.

Στην περίπτωση που μέλος του διοικητικού συμβουλίου δεν είναι φυσικό πρόσωπο αλλά κάποιο νομικό πρόσωπο, τότε θα πρέπει να ορίσει ο νομικό πρόσωπο ένα φυσικό πρόσωπο που θα το εκπροσωπεί στο διοικητικό συμβούλιο και για την άσκηση των εξουσιών του νομικού προσώπου ως μέλους του διοικητικού συμβουλίου.

Η επιλογή των μελών του διοικητικού συμβουλίου γίνεται κατόπιν εκλογής από υποψηφίους βάσει καταλόγων που έχουν συνταχθεί, και με βάση τους ψήφους που λαμβάνει κάθε κατάλογος, όπου πιθανά κλάσματα συναθροίζονται με τον κατάλογο που έλαβε τις περισσότερες ψήφους. Από τον κάθε κατάλογο μπορεί είτε να επιλεγούν τα άτομα με τις περισσότερες ψήφους, όπως ορίζει το καταστατικό είτε με βάση τα πρόσωπα που προηγούνται στη σειρά που αναγράφονται εντός του ίδιου καταλόγου.

Το σύστημα εκλογής του διοικητικού συμβουλίου καθορίζεται από το καταστατικό και μπορεί να αλλάξει μέσω απόφασης της γενικής συνέλευσης, εκτός αν στο ίδιο το καταστατικό αναγράφεται σαφώς ότι δεν είναι δυνατόν να αλλάξει. Σε μερικές περιπτώσεις στο καταστατικό μπορεί να γραφεί ότι τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου διορίζονται με συγκεκριμένο τρόπο.

Στην περίπτωση που ένα μέλος του διοικητικού συμβουλίου σταματήσει να έχει την ιδιότητα αυτή λόγω ασθένειας, θανάτου ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο, τότε θα πρέπει να οριστεί αντικαταστάτης στο διοικητικό συμβούλιο. Στην περίπτωση που το καταστατικό προβλέπει ότι υπάρχουν αναπληρωματικά μέλη τότε προφανώς τη θέση λαμβάνει ένα από τα μέλη αυτά με τη σειρά που προβλέπει η διαδικασία.

Η επιλογή του μέλους που θα αντικαταστήσει το μέλος που απώλεσε της ιδιότητά του θα πρέπει να γίνει από τα υπόλοιπα μέλη του διοικητικού συμβουλίου που θα πρέπει να είναι τουλάχιστον τρία, και εφόσον η θητεία του μέλους που απώλεσε τη θέση του είναι μεγαλύτερη του χρόνου στον οποίο τη ασκούσε.

Η απόφαση της εκλογής υποβάλλεται στη δημοσιότητα και ανακοινώνεται από το διοικητικό συμβούλιο στην αμέσως προσεχή γενική συνέλευση, η οποία μπορεί να αντικαταστήσει τους εκλεγέντες, ακόμη και αν δεν έχει αναγραφεί σχετικό θέμα στην ημερήσια διάταξη.

Αν στο καταστατικό δεν αναφέρεται αυστηρά συγκεκριμένος αριθμός μελών του διοικητικού συμβουλίου, και ένα μέλος απώλεσε τη θέση του, τότε τα εναπομείναντα μέλη μπορούν να συνεχίσουν να εκτελούν τα καθήκοντά τους χωρίς αντικατάσταση του μέλους που έφυγε, εφόσον είναι από τρία μέλη και άνω.

Σε κάθε περίπτωση, τα απομένοντα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, ανεξάρτητα από τον αριθμό τους, μπορούν να προβούν σε σύγκληση γενικής συνέλευσης με αποκλειστικό σκοπό την εκλογή νέου διοικητικού συμβουλίου.

3.2 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις μια ανώνυμης εταιρίας θα πρέπει να περιλαμβάνουν τα παρακάτω με βάση το ΕΓΛΣ:

- Ισολογισμό
- Λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως
- Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων
- Προσάρτημα

Με βάση τα Νέα ΕΛΠ ωστόσο έχουν εισαχθεί κάποιες αλλαγές οι οποίες συνοψίζονται στα παρακάτω:

- Παραμένει ο Ισολογισμός
- Παραμένει η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως
- Καταργείται ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων

Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης θα εμπλουτιστεί με επιπλέον στοιχεία και θα περιλαμβάνει στοιχεία όπως οι φόροι εισοδήματος και οι αμοιβές διοικητικού συμβουλίου και εμμέσως θα συνυπολογίζονται στην καθαρή θέση της οντότητας.

Τα στοιχεία που υπήρχαν στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων θα μεταφερθούν στον Πίνακα Μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων, που θα εμφανίζει κάποια στοιχεία από τον προηγούμενο πίνακα συν τις μεταβολές της καθαρής θέσης. Επίσης, με τα Δ.Χ.Λ.Π θα μπορούν να γίνονται άμεσες αλλαγές κατά τη διάρκεια χωρίς να μεταφέρονται μέσω του Πίνακα Διάθεσης αποτελεσμάτων.

Μια άλλη σημαντική διαφορά είναι στην Κατάσταση Ταμειακών Ροών. Ο συγκεκριμένος πίνακας δεν είναι απαραίτητο να παρατίθεται από το Ε.Γ.Λ.Σ αλλά γενικά για τις εταιρείες που είχαν εισαχθεί στο χρηματιστήριο και γενικά τις μεγάλες εταιρείες θεωρούνται απαραίτητος.

Στα Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα που ακολουθούν το παράδειγμα των Διεθνών Χρηματοοικονομικών Λογιστικών Προτύπων υπάρχουν σημαντικές διαφορές και στο Προσάρτημα.

Κατά τα Δ.Χ.Λ.Π το προσάρτημα για μεγάλες εταιρείες θα πρέπει να είναι διευκρινιστικό έντυπο πολλών σελίδων με ιδιαίτερη σημασία ενώ στο Ε.Γ.Λ.Σ είναι αρκετά υποβαθμισμένο. Με βάση τα Δ.Χ.Λ.Π θα πρέπει να περιέχει πολλές περισσότερες πληροφορίες και αναλυτικότερα από ότι το αντίστοιχο ελληνικό υπάρχον.

Το Προσάρτημα και η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου παλαιότερα θα έπρεπε για να τις έχει κάποιος να απευθυνθεί σε ειδικό οικονομικό οργανισμό, τουλάχιστον για τις μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, ενώ πλέον με τα Δ.Χ.Λ.Π οι οντότητες θα πρέπει να δημοσιεύουν τα παραπάνω έντυπα μαζί με όλα τα υπόλοιπα. Με αυτό τον τρόπο ο αναλυτής μπορεί να έχει

συνολικότερη άποψη, και όχι μια πιθανώς στρεβλή που θα του παρείχαν μόνο ο Ισολογισμός και η Κατάσταση αποτελεσμάτων Χρήσης.

Πλέον, οι περισσότερες μεγάλες οντότητες έχουν αναρτημένα στο διαδίκτυο τις περισσότερες από τις απαραίτητες οικονομικές καταστάσεις και μάλιστα για μεγάλο αριθμό ετών. Έτσι ο αναλυτής μπορεί να έχει πρόσβαση σε πολλά στοιχεία μέσω ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή. Η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ωστόσο δεν είναι υποχρεωτική κατά τα Δ.Χ.Λ.Π.

Διαφορά υπάρχει επίσης και στις βασικές οικονομικές καταστάσεις που είναι ο Ισολογισμός και η Κατάσταση αποτελεσμάτων. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ ήταν ένα πολύ αναλυτικό έντυπο με πολλές και ασαφείς πληροφορίες, ενώ κατά τα Δ.Χ.Λ.Π είναι συνοπτικά.

Ο ρόλος των παραπάνω οικονομικών καταστάσεων αλλάζει καθώς ο αναλυτής μπορεί να λάβει μια γρήγορη συνοπτική άποψη περί των οικονομικών της οντότητας και να αναλύσει πιο διεξοδικά τα οικονομικά μέσω πιο ειδικών πινάκων όπως οι Σημειώσεις Οικονομικών Καταστάσεων.

Στα Δ.Χ.Λ.Π δεν περιλαμβάνονται στοιχεία που εμφανίζονταν στους Λογαριασμούς Τάξεως με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. Ωστόσο υπάρχουν διευκρινιστικές πληροφορίες που υποκαθιστούν αυτόν τον οικονομικό πίνακα. Δεν υπάρχουν όμως ποσά και υπολογισμοί για τα έξω λογιστικά στοιχεία.

Μια σημαντικότερη διαφορά είναι ότι στο Ε.Γ.Λ.Σ δεν μπορούσαν να γίνουν παρεμβάσεις για διορθώσεις σε έξοδα και έσοδα παλαιότερων οικονομικών καταστάσεων.

Κατά τα Δ.Χ.Λ.Π αν βρεθεί λάθος σε προηγούμενη χρήση γίνεται αναδιατύπωση και διόρθωση των καταστάσεων των προηγούμενων χρήσεων. Δε συνέβαινε το ίδιο όμως και με το Ε.Γ.Λ.Σ καθώς όποια κατάσταση είχε εγκριθεί από τις αρμόδιες αρχές θεωρούνταν ορθή και δεν ήταν δυνατή να αναδιατυπωθεί, και έτσι παρέμενε το λάθος στα αποτελέσματα χρήσης (Χαμπουλίδου, 2003).

Υπάρχουν όμως διαφορές και σε άλλους σημαντικούς πίνακες των οικονομικών καταστάσεων:

Πίνακας διάθεσης

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ ο πίνακας διάθεσης καταρτίζεται ως ιδιαίτερο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων, όπως ο Ισολογισμός και η Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως (ή

αποτελεσμάτων Περιόδου για τις ενδιάμεσες καταστάσεις) η οποία κατέληγε στα αποτελέσματα των φόρων.

Κατά τα Ε.Λ.Π δεν υπάρχει πίνακας διάθεσης. Η αντίστοιχη πληροφόρηση προκύπτει από την κατάσταση αποτελεσμάτων και από τον πίνακα μεταβολών της καθαρής θέσης.

Αν μια επιχείρηση έχει εισαχθεί στο χρηματιστήριο θα πρέπει να συντάσσει και κατάσταση ταμειακών ροών, όπως επίσης και κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων.

Οι οικονομικές καταστάσεις αυτές θα πρέπει να έχουν κάποια χαρακτηριστικά για την καλύτερη δυνατή λειτουργία και συνεργασία με τους αντίστοιχους φορείς:

Θα πρέπει να είναι σαφείς και να προσδιορίζεται σε αυτές το πραγματικό ύψος της περιουσίας της εταιρίας, της διάρθρωσης της περιουσίας, η χρηματοοικονομική θέση της εταιρίας.

Για να θεωρηθεί μια απόφαση για τις οικονομικές καταστάσεις του διοικητικού συμβουλίου έγκυρη θα πρέπει να έχει υπογραφεί από τα τρία σημαντικότερα πρόσωπα:

1. Τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου
2. Τον διευθύνοντα σύμβουλο της επιχείρησης, οποίος μπορεί να είναι μέλος του διοικητικού συμβουλίου
3. Τον υπεύθυνο του λογιστηρίου

Αν τα παραπάνω τρία στελέχη της επιχείρησης έχουν διαφωνίες με το αποτέλεσμα των οικονομικών καταστάσεων ή με τον τρόπο με τον οποίο συντάχθηκαν θα πρέπει να τις καταθέσουν άμεσα στη γενική συνέλευση της ανωνύμου εταιρίας. Κάθε ανώνυμη εταιρία μπορεί να μην εκλέγει τους ελεγκτές της από το Σώμα Ενόρκων ελεγκτών όταν ισχύουν τα παρακάτω κριτήρια:

Όταν κατά το κλείσιμο του πρώτου ισολογισμού της έχει:

- Καθαρό κύκλο εργασιών μικρότερο των πέντε εκατομμυρίων ευρώ
- Σύνολο ενεργητικού στον ισολογισμό ως το άθροισμα από το πρώτο ως το τ

ελευταίο στοιχείο μικρότερο των 2,5εκατομμύριων ευρώ

3.3 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

Όπως ήδη αναφέραμε ο φόρος επί του εισοδήματος είναι η αρχαιότερη μορφή φορολόγησης, και μπορούμε να προσθέσουμε και η πιο δίκαια. Σε πολλές περιπτώσεις είχε καθιερωθεί ο φόρος του ενός δέκατου, δηλαδή έπρεπε ο ιδιώτης να δώσει στο κράτος το ένα δέκατο της γεωργικής του παραγωγής ή το ένα δέκατο των χρημάτων τα οποία εισέπραττε από αυτήν. Πλέον στις σύγχρονες οικονομίες υπάρχουν δύο είδη φόρων εισοδήματος:

Προσωπικός φόρος εισοδήματος

Κατά τον φόρο αυτόν υπολογίζεται το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου, συνήθως σε ετήσια βάση, και εαυτού υπολογίζεται η φορολογία. Είναι προοδευτικός φόρος τις περισσότερες φορές και δεν συνυπολογίζει διαφορετικούς συντελεστές για τις εργασίες από τις οποίες προήλθαν τα χρήματα. Θεωρείται υποκειμενικός φόρος.

Αναλυτικός φόρος εισοδήματος

Κατά τον αναλυτικό φόρο υπολογίζεται διαφορετική φορολογία με διαφορετικό συντελεστή, ανάλογα με την πηγή εισοδήματος. Μπορούμε να τον χαρακτηρίσουμε ως περισσότερο αντικειμενικό φόρο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

4.1 ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

4.2 ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ (Συμπεριλαμβάνονται οι αλλαγές του άρθρου 14, του

N.3943/2011)

4.3 ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ

4.4 ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

4.5 ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΣΟΔΩΝ ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ 4.6 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

4.1 ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

Τα νομικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φορολογία με βάση το άρθρο 101 του Ν. 2238/94 είναι τα παρακάτω:

Νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου κερδοσκοπικού χαρακτήρα, όπως παρακάτω:

Ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες που έχουν ιδρυθεί και λειτουργούν στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του Ν.2190/1920, περί εμπορικού δικαίου

Εταιρίες ημεδαπές περιορισμένης ευθύνης που ιδρύθηκαν και λειτουργούν στην Ελλάδα σύμφωνα με το Ν. 3190 / 1955.

Οι δημοτικές, οι κοινοτικές και δημόσιες επιχειρήσεις που λειτουργούν με εκμεταλλευτικό χαρακτήρα με σκοπό την απόκτηση κέρδους είτε αποτελούν είτε όχι ίδια νομικά πρόσωπα

Οι συνεταιρισμοί γεωργικού και αστικού τύπου, που φυσικά έχουν νόμιμο χαρακτήρα, και οι ενώσεις που υπάγονται σε αυτούς

Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν ιδρύθηκαν αλλά λειτουργούν στην Ελλάδα με οποιοδήποτε τύπο εταιρίες και οι αλλοδαποί οργανισμοί οποιουδήποτε τύπου που λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπό την απόκτηση κέρδους

Νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ημεδαπά ή αλλοδαπά:

Φιλανθρωπικοί οργανισμοί, εταιρίες ή άλλο φιλανθρωπικό νομικό πρόσωπο

Κοινοφελείς οργανισμοί

Όλα τα κοινοφελή ιδρύματα

Γενικά όλα τα νομικά πρόσωπα που δεν αποσκοπούν στο κέρδος και έχουν νόμιμη υπόσταση

Τα κέρδη χωρίζονται σε δύο είδη: τα διανεμόμενα κέρδη και τα αδιανεμήτα κέρδη. Για τον υπολογισμό χρησιμοποιούνται τα καθαρά κέρδη κατά τη διάρκεια μιας χρήσης, αφαιρούνται πιθανές ζημιές από τις προηγούμενες χρήσεις, όπως και η αξία του τακτικού αποθεματικού, και κατόπιν υπολογίζεται ο αντίστοιχος συντελεστής φορολόγησης.

Τα κέρδη που διανέμονται μπορεί να είναι πολλών ειδών όπως τα μερίσματα, πληρωμές μελών του διοικητικού συμβουλίου, αμοιβές ιδρυτικών τίτλων κτλ. Τα κέρδη αυτά δεν υπολογίζονται στη φορολόγηση και δεν χρεώνονται στην επιχείρηση, αλλά φορολογούνται μέσω της δήλωσης που θα κάνει το πρόσωπο που τα έλαβε. Με τα κέρδη αυτά μπορεί να δικαιολογηθεί αγορά

περιουσιακών στοιχείων ή να μειώνουν πιθανή τεκμαρτή διαφορά φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα αδιανέμητα κέρδη παραμένουν εντός του νομικού προσώπου προς διαχείριση ή διάθεση στα μέλη του και μπορεί να μετατραπούν σε αποθεματικό, κρατήσεις ή προβλέψεις.

Επιπλέον για την φορολογία των νομικών προσώπων θα σημειώσω υμε και τα παρακάτω:

Το νομικό πρόσωπο υπόκειται σε μη αναλυτική φορολόγηση, καθώς δεν υπάρχουν κατηγορίες πηγών. Στα φυσικά πρόσωπα όμως υπάρχει αναλυτική φορολόγηση με συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδημάτων.

Υπάρχει όμως αναλογικός συντελεστής που ποικίλλει ανάλογα με τη μορφή και το αντικείμενο εργασίας του νομικού προσώπου. Με αυτό τον τρόπο το κράτος μπορεί να δώσει ώθηση σε συγκεκριμένους τομείς της οικονομίας, και να προσφέρει κοινωνική και οικονομική ανάπτυξη και προσέλκυση επενδύσεων.

Κατά το άρθρο 3 του Ν. 2238/94, ο φόρος επί του νομικού προσώπου θα πρέπει

να καταβάλλεται ετησίως, για το προηγούμενο έτος, που θεωρείται ότι ξεκινάει την 1^η Ιανουαρίου και τελειώνει στις 31 Δεκεμβρίου, του ίδιου φυσικά έτους.

Υπάρχει όμως διαφορά μεταξύ οικονομικού και διαχειριστικού έτους:

Το οικονομικό έτος είναι η χρονική περίοδος, που περιλαμβάνει τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα τα οποία σχετίζονται με τη διαχείριση του δημοσίου χρέους και την κίνηση της περιουσίας του κράτους.

Το διαχειριστικό έτος είναι αυτό κατά το οποίο λαμβάνουν χώρα οι οικονομικές πράξεις (αγορές, πωλήσεις, πληρωμές, εισπράξεις, κτλ.) και κατά το οποίο προκύπτει το εισόδημα, το οποίο φορολογείται κατά το επόμενο οικονομικό έτος, δηλαδή κατά το φορολογικό έτος. Για παράδειγμα, κατά το οικονομικό, φορολογικό και ημερολογιακό έτος που διανύουμε (2011), επιβάλλονται οι φόροι του διαχειριστικού έτους που πέρασε (2010).

Συνεπώς με βάση τα παραπάνω, μπορούμε να πούμε ότι κάθε οικονομικό έτος έχει αυτοτέλεια και φορολογείται με βάση τα κέρδη και τις ζημιές που συνέβησαν εντός αυτού. Εξαίρεση αποτελούν

οι ζημιές που μεταφέρονται στις επόμενες χρήσεις, κατάσταση την οποία θα αναλύσουμε στα επόμενα κεφάλαια.

Το εισόδημα της ανώνυμης επιχείρησης που πρέπει να φορολογηθεί είναι αυτό που αποκτήθηκε εντός του φορολογούμενου έτους, αφού πρώτα αφαιρεθούν οι δαπάνες που συνέβησαν ώστε να αποκτηθεί.

Για να υπολογίσουμε το καθαρό εισόδημα που πρέπει να φορολογηθεί αρχικά προσθέτουμε όλα τα επιμέρους εισοδήματα από όλες τις πηγές, όπως αναφέρα με και προηγουμένως.

Η παραπάνω ονομάζονται αρχή του ενιαίου της φορολογίας καθώς δεν υπάρχει χωριστή φορολόγηση εισοδημάτων, ούτε διαφορετικές φορολογικές δηλώσεις.

Στον νόμο 2238/1994 υπάρχουν όμως κάποιες σημαντικές ατέλειες που μπορούν να μπερδέψουν τον αναγνώστη. Δεν είναι ξεκάθαρο πότε διαχωρίζονται τα φυσικά από τα νομικά πρόσωπα. Πιο συγκεκριμένα μέχρι το άρθρο 97 αναφέρονται οι κανόνες φορολόγησης φυσικών προσώπων και από το άρθρο 98 έως 100 η φορολόγηση νομικών προσώπων, μπορούμε να παρατηρήσουμε ότι αν αφέρεται στα άρθρα από 28 έως 34 στη φορολόγηση εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, που είναι προφανώς μέρος των νομικών προσώπων. Αυτό συνέβη γιατί στις παλαιότερες διατάξεις δεν υπήρχε φορολόγηση του νομικού προσώπου αλλά των φυσικών προσώπων στα οποία άνηκε.

Παρακάτω θα αναλύσουμε τις σημαντικότερες έννοιες στη φορολογία των ανωνύμων εταιριών που είναι Τακτικό Αποθεματικό, το Πρώτο μέρισμα, το Πρόσθετο μέρισμα και η Διάθεση του υπολοίπου ποσού καθαρών κερδών καθώς και η Καταβολή του μερίσματος.

4.2 ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ (Συμπεριλαμβάνονται οι αλλαγές του άρθρου 14, του Ν.3943/2011)

Η διάθεση κερδών ανώνυμης εταιρίας είχε οριστεί αρχικά από το νόμο 2238/1994, από τον οποίο συνεχίζουν να χρησιμοποιούνται οι περισσότερες διατάξεις, με επιπλέον όμως κάποιες αλλαγές που εισήχθησαν με το Ν.3943/ 2011 και συγκεκριμένα το άρθρο 14. Οι αλλαγές είναι επί του άρθρου 109 του νόμου 2238/1994.

Η διανομή κερδών θα πρέπει να ορίζεται σαφώς στο καταστατικό της εταιρίας

Από το νόμο 2190/1920 θεωρείται σημαντικό να υπάρχει σαφής προσδιορισμός του ύψους και του τρόπου διάθεσης των καθαρών κερδών της χρήσης μιας επιχείρησης και συγκεκριμένα αναφέρεται ότι « το καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας , πρέπει να περιέχει διατάξεις που αφορούν τον ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών ».

Διάθεση κερδών-προτεραιότητα

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΝ 2190/1920 και συγκεκριμένα στο άρθρο 42, και το ΕΓΛΣ, στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων υπάρχει συγκεκριμένη σειρά με την οποία γίνεται η διάθεση των κερδών. Πιο συγκεκριμένα υπάρχει η παρακάτω σειρά , η οποία είναι υποχρεωτική:

1. Κάλυψη των ζημιών προηγούμενων χρήσεων
2. Κάλυψη των διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων
3. Κάλυψη των λοιπών μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων
4. Κράτηση για φόρο εισοδήματος
5. Κράτηση για τακτικό αποθεματικό
6. Κράτηση για διανομή στους μετόχους πρώτου μερίσματος
7. Διάθεση του υπολοίπου των καθαρών κερδών (κατά τους ορισμούς του καταστατικού και τις αποφάσεις της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης)
8. Αποθεματικά καταστατικού
9. Πρόσθετο μέρισμα
10. Αμοιβές και ποσοστά Δ.Σ.
11. Μέρισμα στο προσωπικό
12. Αποθεματικά (φορολογημένα και αφορολόγητα αποθεματικά)

13. Υπόλοιπο κερδών εις νέο

Φυσικά θα πρέπει να θυμίσουμε ότι καθαρά κέρδη της επιχείρησης ορίζονται ως τα έσοδα αφού πρώτα αφαιρεθούν οι ζημιές και το κόστος, δαπάνες που χρησιμοποιήθηκαν ώστε να παραχθούν τα έσοδα αυτά.

Χρόνοςδιανομήςκερδών

Πριν γίνει διανομή κερδών θα πρέπει να περάσει κάποιο χρονικό διάστημα για να σχηματιστεί τακτικό αποθεματικό, που θα εξηγήσουμε στην επόμενη ενότητα, και διανομή μερισμάτων ανάλογα με τη μερισματική πολιτική που έχει η εταιρία. Τα παραπάνω ορίζονται από τα άρθρα 44 και 46 του Ν.2190/1920 και βάση του άρθρου 54του Ν.3604/2007, το μέρος περί μερισμάτων.

Για να γίνει διανομή κερδών εντός μιας χρήσης θα πρέπει να πληρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις:

Θα πρέπει να έχει γίνει πλήρης απόσβεση των εξόδων για εγκαταστάσεις, για έρευνα και δαπανών παραχώρησης και δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας και χρήσης, εκτός αν το συνολικό υπόλοιπο των παραπάνω χρεών είναι μικρότερο από το άθροισμα του υπολοίπου κερδών εις νέο και των προαιρετικών αποθεματικών.

Αν το μετοχικό κεφάλαιο συν τα αποθεματικά που δεν μπορούν να διανεμηθούν από το νόμο ή το καταστατικό της εταιρίας είναι μεγαλύτερο ποσό από το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, τότε δεν θα γίνει διανομή μερίσματος στους μετόχους της εταιρίας.

Δεν γίνεται να γίνει διανομή ποσού μεγαλύτερου από τα συνολικά κέρδη της χρήσης, πλέον των κερδών που προέρχονται από τις προηγούμενες χρήσεις και των αποθεματικών για τα οποία επιτρέπεται να διανεμηθούν και έχει αποφασιστεί από τη Γενική Συνέλευση η διανομή τους. Το ανώτερο άθροισμα μειώνεται από το σύνολο των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και από τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για σχηματισμό αποθεματικών.

Οι παρακάτω μορφές εταιριών είναι εφικτό να μην διανέμουν κέρδη στους μετόχους, τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, τους διευθυντές και του διαχειριστές των εταιριών, αν και εφόσον είναι προσδιορισμένη η πράξη μη διανομής κερδών στο καταστατικό της εταιρίας, υπό προϋποθέσεις ή χωρίς.

- Ανώνυμες εταιρείες (άρθρου 43 του 2190/ 20)
- Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (άρθρου 22 του 3190/1955)
- Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες (άρθρου 50α του 3190/1955)
- Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες όταν όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι Α.Ε., ΕΠΕ ή ετερόρρυθμες κατά μετοχή εταιρείες

4.3 ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ

Τακτικό αποθεματικό ονομάζουμε το ποσό που συγκεντρώνεται με την παρακράτηση ποσού που είναι ίσο με το πέντε τοις εκατό τουλάχιστον των καθαρών κερδών σε κάθε χρήση Βάσει με βάση τις διατάξεις των άρθρων 44 και 45 του Ν.2190/20.

Αυτό το ποσό ποικίλλει ανάλογα με το είδος της εταιρίας. Για τις ασφαλιστικές εταιρίες είναι ίσο ή μεγαλύτερο του είκοσι τοις εκατό των καθαρών κερδών κάθε χρήσης. Φυσικά από την έννοια των καθαρών κερδών αφαιρούνται οι δαπάνες που έγιναν για την παραγωγή των κερδών, οι φόροι εισοδήματος και οι ζημιές, όπως και κάθε είδος απόσβεσης που προβλέπεται από το νόμο και ζημιές προηγούμενων χρήσεων.

Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις όπου δεν χρειάζεται από το νόμο να κρατήσει τακτικό αποθεματικό η εταιρία:

- Αν το ύψος του τακτικού αποθεματικού είναι το ένα τρίτο του μετοχικού κεφαλαίου κατά το άρθρο 44 του Ν.2190/1920
- Όταν μετά τη φορολογική αναμόρφωση ο φόρος είναι μεγαλύτερος από τα καθαρά κέρδη
- Όταν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης είναι μικρότερα από ζημιές παλιότερων ετών

Το τακτικό αποθεματικό πρέπει να δημιουργείται από τα κέρδη της ίδιας χρήσης, αφού πρώτα αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος επί των κερδών και όχι ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει μετά από τη φορολογική αναμόρφωση. Αν προβλέπεται από το καταστατικό της επιχείρησης και έχει

αντίστοιχη πολιτική, μπορεί να κρατάει μεγαλύτερο τακτικό αποθεματικό από πέντε τοις εκατό. Επίσης, υπάρχει η δυνατότητα να κρατείσαι τακτικό αποθεματικό και στην περίπτωση που έχει ξεπεράσει το ένα τρίτο του μετοχικού κεφαλαίου.

4.4 ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

Για να υπολογίσουμε το ποσό που πρέπει να διανεμηθεί ως μερίσμα από τα καθαρά κέρδη μιας χρήσης αφαιρούμε το ποσό που πρέπει να καταβληθεί ως φόρος εισοδήματος, τις ζημιές των προηγούμενων χρήσεων και το τακτικό αποθεματικό Α.Ν. 148/67.

Το ποσό που πρέπει να καταβάλλεται σε μερίσματα είναι τουλάχιστον το 35% επί των καθαρών κερδών της εταιρίας που αναγράφονται στον ισολογισμό, αφού όπως αναφέρουμε αφαιρεθούν τακτικό αποθεματικό και φόρος εισοδήματος, όπως επίσης κέρδη από εκποίηση μετοχών θυγατρικής εταιρείας, βάσει του άρθρου 25 του Ν. 2789/ 2000.

Στην περίπτωση που η εταιρία έχει άμεση ανάγκη και ψηφιστεί από το διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας σε ποσοστό 100% ότι υπάρχει ανάγκη να μην διανεμηθεί μερίσμα, τότε υπάρχει η δυνατότητα να μην διανεμηθεί για ένα έτος. Ωστόσο, δεν το ποσό αυτό δεν θα πρέπει να διανεμηθεί για πληρωμή των μελών του διοικητικού συμβουλίου.

Η φορολόγηση των Ανωνύμων εταιριών γίνεται αυστηρότερα καθώς έλαβαν χώρα τα παρακάτω μέτρα:

Το 2010 ψηφίστηκε νόμος (άρθρο 13 του ν. 3842/2010) με τον οποίο υπήρχε διαφορετική φορολόγηση για τα μερισμάτων των μετοχών και για τα αδιανέμητα κέρδη. Για τα μερίσματα ήταν 40% και για τα αδιανέμητα κέρδη 24%. Το σύστημα αυτό ονομαζόταν σύστημα καταλογισμού και καταργήθηκε το 2011.

Μετά τη κατάργηση του εφαρμόστηκε ο περιηγούμενος νόμος του 3697/ 2008, που προβλέπει διάσπαση των κερδών σε διανεμημένα και αδιανέμητα κέρδη, σύστημα που θεωρείται ανάλογο του 2008 αλλά αυστηρότερο.

Με το Ν.3943/2011 και συγκεκριμένα το άρθρο 14, επήλθαν αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος στο ήδη υπάρχον νομικό πλαίσιο του Ν.2238/1994. Μια από αυτές τις αλλαγές είναι η παρακράτηση φόρου σε αμοιβές εκτός μισθού, δηλαδή ή μπόνους, στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, στα διευθυντικά στελέχη ή στο εργατικό και υπαλληλικό προσωπικό. Επίσης τα παραπάνω ισχύουν για ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα. Τα μερίσματα και τα προμερίσματα υπάγονται σε φορολόγηση αντίστοιχη είτε παρέχονται σε μετρητά είτε παρέχονται σε μετοχές. Η τελευταία διαδικασία γίνεται με βάση το Π.Δ. 30/1988 ή με άλλους τρόπους και η παρακράτηση του 25%ως φόρου γίνεται ακόμα και όταν στο εργατικό και υπαλληλικό προσωπικό παρέχονται μετοχές αντί για μετρητά.

Εξαιρέση στον κανόνα υπάρχει στην περίπτωση που διανέμονται μερίσματα από εκμετάλλευση πλοίων, όπου υπάρχει διαφορετικό νομικό πλαίσιο (Ν. 27/1975), και όταν δικαιούχος είναι το δημόσιο, όπως επίσης και για όλα τα υπόλοιπα νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με κάποια από τις διατάξεις του νόμου και για τα οποία έχει διατηρηθεί η απαλλαγή και μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 3842/2010(π.χ. Τράπεζα της Ελλάδος).

Αφού τα παραπάνω πρόσωπα εκπληρώσουν τη συγκεκριμένη υποχρέωση με την απόδοση του φόρου, το συγκεκριμένο εισόδημα δεν υπόκειται σε άλλη φορολόγηση, εκτός από την περίπτωση που κάποιο φυσικό πρόσωπο φορολογείται για το συνολικό εισόδημα με συντελεστή κατώτερο του συντελεστή παρακράτησης, για τα οποία προβλέπεται φορολόγηση των μερισμάτων με τις γενικές διατάξεις και επιστροφή τυχόν πιστωτικού υπολοίπου φόρου.

Τι προβλέπουν συνοπτικά οι νέες διατάξεις

Η φορολόγηση επί του συνόλου των κερδών:

- Συντελεστή 24% για τα εισοδήματα το έτος 2011
- Συντελεστή 20% για τα εισοδήματα κατά το 2012 και επομένων ετών

Η φορολόγηση εισοδήματος επί των διανεμόμενων και κεφαλαιοποιημένων κερδών:

Ο συντελεστής για τα διανεμόμενα κέρδη παρακρατούνται στο 21%, εκτός από τις μικρές θυγατρικές εταιρίες που έχουν έδρα σε κράτος μέλος της Ε.Ε. και υπάγονται στις προϋποθέσεις και διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998.

Τα διανεμόμενα κέρδη τα οποία θα δοθούν μετά την έναρξη του έτους 2012, δηλ αδή από 1.1.2012θα έχουν συντελεστή 25%εκτός από τα κέρδη από θυγατρικές σε μητρικές εταιρείες εγκατεστημένες σε κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης εφ' όσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11του Ν. 2578/1998.

4,5 ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΣΟΔΩΝ ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Στα ακαθάριστα έσοδα εμπεριέχονται τα αφορολόγητα έσοδα, τα έσοδα που φορολογούνται, έσοδα από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, οι δαπάνες που εκπίπτουν μειώνονται με τον παρακάτω τρόπο:

- Μειώνονται αντίστοιχα με τους χρεωστικούς τόκους τους
- Κατά το 5%επί των εσόδων αυτών ως δαπάνες

Τα παραπάνω έχουν νομοθετηθεί σύμφωνα με το νόμο 2238/ 1994, και συγκεκριμένα την παράγραφο 8 του άρθρου 31.

Τα παραπάνω θα πρέπει να αναγράφονται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αρχικά ως έχουν σαν έσοδα και κατόπιν μετά από τη φορολογική αναμόρφωση, και έτσι παρουσιάζεται η μείωση των δαπανών.

Κατά τον Μάτο (2012) «σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 12 του Ν.

2238/1994, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1του άρθρου 3 του Ν. 3091/2002 και ισχύει από 24.12.2002, οι Τόκοι καταθέσεων τραπεζών εσωτερικού φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος δεν είναι πρόσωπο του άρθρου 2 του Ν.

2238/1994, ημεδαπή ή αλλοδαπή τραπεζική και ασφαλιστική επιχείρηση, συνεταιρισμός που έχει συσταθεί νόμιμα και ένωση συνεταιρισμών. Επίσης, μετά την τροποποίηση του άρθρου 13 του Ν.

2238/1994 από το άρθρο 39 του Ν. 3522/2006, από 1η Ιανουαρίου 2007 και μετά, δεν συντρέχει η περίπτωση εσόδου φορολογηθέντος κατ' ειδικό τρόπο. Η αναφορά τέτοιου εσόδου στο παρόν παράδειγμα γίνεται προκειμένου να παρατεθεί ο φορολογικός χειρισμός του εάν εμφανισθεί ανάλογη περίπτωση στο μέλλον».

Στα κέρδη τα οποία δεν υπάγονται σε φορολόγηση αλλά αναλογούν δαπάνες δεν συμπεριλαμβάνονται τα κέρδη από πώληση μετοχών στο Χρηματιστήριο της Ελλάδος. Δεν υπάγονται σε φόρο εισοδήματος αλλά πρέπει να εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού και θα χρησιμοποιηθούν για ζημιές που πιθανώς παρουσιάσει η επιχείρησή στο μέλλον από την πώληση χρεογράφων

(1115606/18.12.97, πολ. 1327). Τα παραπάνω προσδιορίζονται στο Ν. 2238/1994, άρθρο 31 και παράγραφος 8.

4.5 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Έχουμε ήδη αναφέρει ότι στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εμπεριέχονται και τα μη φορολογητέα κέρδη και τα φορολογητέα κέρδη με ειδικό τρόπο, θα πρέπει να συνυπολογίζονται τα έσοδα που αντιστοιχούν σε μερίσματα, και εκτέλεση της πράξης ώστε να βρεθεί το ποσό στο οποίο θα επιβληθεί ο φόρος εισοδήματος.

Μετά τον προσδιορισμό των εσόδων που διανέμονται αλλά δεν φορολογούνται και τον προσδιορισμό των φορολογούμενων εσόδων με ειδικό τρόπο υπολογίζονται τα συνολικά κέρδη που αναγράφονται στον ισολογισμό.

Στην προκειμένη περίπτωση, το Υπουργείο Οικονομικών θεωρεί ως κέρδη ισολογισμού τα καθαρά κέρδη τα οποία προκύπτουν από την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως (λογαριασμός 86.99), σύμφωνα με το έντυπο «Δήλωση φορολογίας εισοδήματος» και όχι τα κέρδη όπως αυτά προσδιορίζονται από το άρθρο 45 του Ν. 2190/1920, σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 99 του Ν. 2238/1994 (Μάτος, 2012).

Αναλυτικότερα ισχύουν τα παρακάτω:

Αποθεματικά από έσοδα που απαλλάσσονται φορολογίας

Τα κέρδη που λαμβάνονται από την επιχείρηση μετά από πώληση μετοχών της στο Χρηματιστήριο Αθηνών, απαλλάσσονται από τη φορολογία μόνο στην περίπτωση που χρησιμοποιούνται για το σχηματισμό αποθεματικού ειδικού τύπου για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών, και παρουσιάζονται σε ειδικό λογαριασμό αυτού του ειδικού αποθεματικού (Παράγραφος 1, άρθρο 38 του Ν. 2238/1994).

Αποθεματικά από έσοδα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο

Τα υπόλοιπα των αφορολογητών εσόδων και των εσόδων φορολογηθέντων κ' ατ' ειδικό τρόπο πρέπει να εμφανίζονται υποχρεωτικά σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών κατά περίπτωση (Απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών 1044770/10159/B0012, πολ. 1117/23.3.1993 και παράγραφος 8 του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994).

Αποθεματικά από έσοδα εκσυμμετοχών Ν.3697/08

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 Ν. 3943/11, θεωρείται ότι στα διανεμόμενα κέρδη περιλαμβάνεται και μία αναλογία των μερισμάτων από συμμετοχές για τα οποία έχει παρακρατηθεί σύμφωνα με το Ν. 3697/08 φόρος 10%. Το υπόλοιπο ποσό των εισπραχθέντων μερισμάτων που δεν διανεμήθηκε και το οποίο έχει φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, θα εμφανισθεί σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού το οποίο οποτεδήποτε διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί δεν έχει φόρο εισοδήματος, έχει όμως παρακράτηση φόρου μερίσματος σε ποσοστό που θα ισχύει στη χρήση της διανομής ή κεφαλαιοποίησης.

Διάθεση κερδών Ανώνυμης εταιρίας

Καθαρά κέρδη χρήσεως

Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων

Διαφορές φορολογικού ελέγχου

Σύνολο

Μείον

Φόρος εισοδήματος

Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό φόροι

Κέρδη προς διάθεση

Τα κέρδη διατίθενται ως εξής:

Τακτικά αποθεματικά Μερίσματα

Αποθεματικό άρθρου 18 Ν. 3697/2008 Αποθεματικό άρθρου 38 Ν. 2238/1994 Αποθεματικό από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα Αποθεματικό από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο Αμοιβές από ποσοστά μελών Διοικητικού Συμβουλίου Υπόλοιπο κερδών εις νέον.

Εκκαθάριση φόρων δηλώσεως φόρου εισοδήματος Οφειλόμενος κύριος φόρος εισοδήματος

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 109 του Ν. 2238/1994, από το συνολικό ποσό του φόρου εκπίπτουν:

- α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 111 του Ν. 2238/1994.
- β) Ο φόρος που παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 2238/1994.
- γ) Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, που διανέμεται και το οποίο έχει προσαυξήσει τα κέρδη προς φορολογία της εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994.

Προκαταβολή φόρου εισοδήματος τρέχουσας χρήσης

Σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 111, η προκαταβολή του φόρου ανέρχεται στο 80% του φόρου (κύριου και συμπληρωματικού) της κλειόμενης χρήσεως.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 111 από το ποσό της προκαταβολής:

Εκπίπτουν οι παρακρατηθέντες στην πηγή φόροι,

Δεν εκπίπτουν οι παρακρατηθέντες φόροι επί των εισοδημάτων των φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Τύχη υπολοίπου καταβληθέντος φόρου επί των εσόδων των φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο

Μετά το συμψηφισμό του φόρου που αναλογεί στο μέρος των εσόδων που διανεμήθη, το υπόλοιπο ποσό του φόρου, το οποίο αντιστοιχεί στο αποθεματικό από τα εν λόγω έσοδα, παραμένει στις απαιτήσεις εφόσον και το αντίστοιχο αποθεματικό παραμένει στα ίδια κεφάλαια.

Τύχη του αποθεματικού που σχηματίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 Ν. 3697/08

Το ποσό παραμένει και όταν θα διανεμηθεί δεν θα υπολογισθεί φόρος εισοδήματος, θα παρακρατηθεί φόρος σε ποσοστό που θα ισχύει στη χρήση διανομής ο οποίος όμως θα συμψηφισθεί με το υπόλοιπο ποσό φόρου που βρίσκεται στο λογ. 33 «Απαίτηση από το Ελληνικό Δημόσιο». Ισόποσα θα μειωθεί και το ποσό που τελικά θα διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

5.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Έστω τραπεζική εταιρία Α που τα καθαρά κέρδη της εντός ενός έτους ήταν 6 εκ ατομμύρια ευρώ, και τα ακαθάριστα έσοδα ήταν δέκα εκατομμύρια ευρώ.

Οι τόκοι των καταθέσεων εσωτερικού ανερχόταν στα δεκατομμύρια ευρώ ετησίως. Ο φόρος επί των τόκων αυτών ανέρχεται στο 10%, δηλαδή στα 600.000 ευρώ. Κατά την απόφαση του διοικητικού συμβουλίου θα πρέπει να κρατηθεί τακτικό αποθεματικό ύψους 160.000 ευρώ και σε μερίσματα θα πρέπει να διανεμηθεί το ποσό των 800.000 ευρώ. Εμείς καλούμαστε να υπολογίσουμε :

- Τα κέρδη που απαλλάσσονται από τη φορολογία
- Τον φόρο εισοδήματος
- Να συντάξουμε τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων

Κέρδη που απαλλάσσονται από τη φορολογία

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	4000000
ΕΣΟΔΑ ΦΟΡΟΛ/ΝΤΑ ΚΑΤΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ	6000000
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	20000000
ΚΕΡΔΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ	1200000
$(4.000.000 * 6.000.000) / 20.000.000$	0

Φόρος εισοδήματος

Για να υπολογίσουμε το φόρο εισοδήματος θα πρέπει να συνυπολογίσουμε τα κέρδη που υπόκεινται σε φορολόγηση, τα κέρδη που απαλλάσσονται από φορολόγηση, τα κέρδη που φορολογούνται με ειδικό τρόπο.

Τα κέρδη των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου του Ν .2238/1994, τα οποία προέκυψαν στη χρήση που έληξε στις 31/12/ 2011 φορολογούνται με συντελεστή 20% σύμφωνα με το άρθρο 109 του νόμου Ν.2238/ 1994.

Συνεπώς :

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	4000000
ΚΕΡΔΗ ΑΠΑΛ/ΜΕΝΑ	-1200000
	2800000
ΑΦΟΡΟΛ/ ΤΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΣΤΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	240000
$(800.000 * 1.200.000) / 4.000.000$	
ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	60000
$(240.000 * 0,2) / 0,8$	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	3100000
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	0,2
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	620000
Αποθεματικό Από Έσοδα Απαλλασσόμενα Της Φορολογίας	
ΕΣΟΔΑ ΑΠΑΛ/ΜΕΝΑ	1200000
ΑΦΟΡΟΛ/ ΤΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΣΤΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	240000
ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	60000
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΑΛ/ΝΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	900000

Όπου τα παραπάνω θα πρέπει να αναγράφονται σε ειδικό λογαριασμό του αποθεματικού.

Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	4000000
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	-620000
ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	3380000
ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ :	

5.2 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΔΕΥΕΤΡΟ. ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΕΝΔΥΜΑΤΩΝ Β

Έστω εμπορική εταιρία παραγωγής ενδυμάτων Β. Η εταιρία κατά τη διάρκεια της χρήσης είχε καθαρά κέρδη που ανερχόταν στα 300000 ευρώ. Το μετοχικό της κεφάλαιο ήταν στο ύψος των 6000000 ευρώ. Και το αποθεματικό που έχει σχηματιστεί είναι 1800000 ευρώ.

Το αναπόσβεστο υπόλοιπο για δαπάνες εγκατάστασης καλύπτεται από αποθεματικά που διατηρεί η εταιρία προαιρετικά. Τα κέρδη της εταιρίας διανέμονται με τρόπο που προβλέπεται από το Ν.2190/1920.

ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	2000000
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 20%	400000
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ	1600000
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ 5%	80000
ΤΑΚΤΙΚΟΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ	1800000
ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ ΧΡΗΣΕΩΣ	80000
ΣΥΝΟΛΟ	1880000

Όπως είδαμε όμως η εταιρία δεν είναι υποχρεωμένη να κρατάει αποθεματικό σ την περίπτωση που είναι ίσο του ένα τρίτου του μετοχικού κεφάλαιο. Σε αυτή τη ν περίπτωση έχουμε μετοχικό κεφάλαιο 6000000 και αποθεματικό 1880000. Συν επώς το αποθεματικό που πρέπει να κρατήσει είναι 120000 ευρώ για να συμπληρώσει.

ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	2000000
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 20%	400000
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ	1600000
ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	120000
	1480000
35%ΕΠΙ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	
ΔΙΑΝΕΜΗΤΕΟ ΜΕΡΙΣΜΑ	518000

Οι νέες αλλαγές που επήλθαν με το άρθρο του Ν. 3604/2007 ,το υποχρεωτικό μ έρισμα που διανέμεται από κέρδη ισολογισμών που εγκρίνονται μετά την ισχύ τ ου τελευταίου νόμου 8.8.2007, πλέον θα γίνεται με βάση το Α.Ν.148/ 1967.

Φόρος εισοδήματος

ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	2000000
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 20%	400000

Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων

ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	2000000
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 20%	400000
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ	1600000
ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ :	0
ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	120000

ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΙΣΜΑ	518000
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣΝΕΟ	962000

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟ ΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΑΠ Ο ΤΟ 1980ΜΕΧΡΙ ΣΗΜΕΡΑ

6.1 Ο Ν.2238/1994 ΚΑΙ ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

Ο περισσότερο ολοκληρωμένος νόμος που εφαρμόστηκε από το ελληνικό κράτος στα πρώιμα χρόνια της ύπαρξής του ήταν ο Ν.1640 / 1919 «περί φορολογίας εισοδήματος καθαρών προσόδων».

Ο νόμος αυτός ήταν αναλυτικός γιατί επέβαλε διαφορετικό συντελεστή φορολογίας για κάθε μορφή εισοδήματος, και έπρεπε ο φορολογούμενος να καταθέσει διαφορετικές δηλώσεις εισοδήματος για κάθε πηγή. Ίσχυε επί τριάντα έτη και όπως είπαμε και πριν αν κάποιος είχε διαιρετικές πηγές εισοδήματος, εργασία και ενοίκιο για παράδειγμα, θα έπρεπε να τα δηλώσει ξεχωριστά.

Τα κύρια χαρακτηριστικά είδη εισοδημάτων και οι αντίστοιχοι φόροι που προέβλεπε αυτός ο νόμος είναι τα παρακάτω:

- Φόρος εισοδήματος εξ οικοδομών
- Φόρος επί του εισοδήματος εξ εκμισθώσεως γαιών
- Φόρος επί του εισοδήματος εκ κινητών αξιών
- Φόρος επί του εισοδήματος εξ εμπορικών επιχειρήσεων
- Φόρος επί του εισοδήματος εκ γεωργικών επιχειρήσεων
- Φόρος επί του εισοδήματος εκ μισθωτών υπηρεσιών
- Φόρος επί του εισοδήματος εξ ελευθεριών επαγγελματιών

Με αυτό το νόμο καθιερώθηκε για πρώτη φορά ή παρακράτηση του φόρου από την πηγή εισοδήματος. Ο προσδιορισμός της έννοιας του εισοδήματος γίνεται με βάση τα παρακάτω τρία κριτήρια:

- Περιοδικότητα
- Η ύπαρξη μόνιμης πηγής εισοδήματος
- Η διαρκής εκμετάλλευση της πηγής με σκοπό την εξασφάλιση εισοδήματος

Ο νόμος αυτός έπαψε να ισχύει μετά τον δεύτερο παγκόσμιο πόλεμο, όπου και καθιερώθηκε ο προσωπικός φόρος εισοδήματος.

Μετά τον Β' παγκόσμιο πόλεμο το σύστημα της αναλυτικής φορολογίας άρχισε να παρακμάζει και ο νομοθέτης άρχισε να ετοιμάζει τον ενιαίο φόρο εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα ο συνολικός φόρος εισοδήματος καθιερώθηκε με το (Ν.Δ.) 3323/55 'που προβλέπει φορολογία επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος υπό παντός φυσικού προσώπου.

Προφανώς η κύρια διαφορά μεταξύ των δύο νόμων είναι ότι στην περίπτωση του δεύτερου νόμου δεν συνυπολογίζεται η πηγή εισοδήματος για τον καθορισμό διαφορετικού συντελεστή. Επίσης, με τον νέο νόμο το φυσικό πρόσωπο δεν καταθέτει διαφορετικές δηλώσεις για τα είδη εισοδημάτων αλλά μια και μοναδική. Στο νομοθετικό διάταγμα του 1955 ωστόσο υπάρχει διαχωρισμός μεταξύ εισοδημάτων από εργασία και εισοδημάτων από κεφάλαιο και συνεπώς υπάρχει μια βασική έννοια προς το εργαζόμενο μέρος των φορολογουμένων.

Μετά το νομοθετικό διάταγμα του 1955 έγινε επιπλέον μια σημαντική ρύθμιση με το Ν.Δ. 3843/58 με το οποίο εισήχθησαν νέες παράμετροι για τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Αργότερα, το 1984 τα δύο παραπάνω κείμενα ενοποιήθηκαν σε ένα νομοθετικό κείμενο που ονομαζόταν Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος με το προεδρικό διάταγμα 129/89.

Από το άρθρο 1 μέχρι το άρθρο 85 αναφερόταν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, και τα άρθρα από 86 ως 104 για τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων, κατά τα αντίστοιχα νομοθετικά διατάγματα του 1955 και 1958.

Αργότερα ψηφίστηκε ο νόμος 2238/94, όπου εισήγαγε σημαντικές αλλαγές και περιείχε φυσικά διαφορετικές νομικές διατάξεις για τη φορολογία νομικών και φυσικών προσώπων.

Την ίδια χρονιά με τον ν.1828/89 μειώθηκαν οι πηγές εισοδήματος από 7 σε 6 με αναρρύθμιση των υπολοίπων. Η αλλαγή αυτή βέβαια μετατράπηκε σε μπούμε ρανγκ, γιατί μπερδεψε όλους όσους ασχολούνται με τα φορολογικά. Άρχισε λοιπόν από το νομοθέτη μια νέα προσπάθεια, η οποία απέδωσε καρπούς με τον ν .2065/92 «αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις ΦΕΚ 13/A / 30-6-1992», ο οποίος τροποποίησε τους προηγούμενους, επανάφερε τις πηγές σύμφωνα με την παλαιά θα λέγαμε αρίθμηση, η οποία ίσχυε για περίπου 70 χρόνια, αλλά για να μην δημιουργηθεί και άλλο πρόβλημα συνένωσε τις δύο πρώτες πηγές σε μια με την ονομασία Α-Β εισοδήματα από ακίνητα. Ο νόμος αυτός εισήγαγε τη φορολόγηση των εταιριών Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., κοινοπραξιών με το άρθρο 7, το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 16α του νόμου 3323/55(η κωδικοποίηση σε 2238/94δεν είχε προκύψει ακόμη). Μέχρι τότε δεν φορολογούνταν οι εταιρίες αυτές παρά μόνον οι εταίροι τους. Μεγάλη επίσης καινοτομία του νόμου ήταν με τα άρθρα 20- 27 η καθιέρωση ανά τετραετία της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να δείξουν την περιουσία τους σε τρέχουσες αξίες.

Στη συνέχεια το φορολογικών αλλαγών και τροποποιήσεων κυρώθηκε ο νέος φορολογικός νόμος 2238/94 ΦΕΚ 151 Α'/16-9-2002 ως κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, χωρίς να αλλάζει ο βασικός κορμός, παρά τις πολλές τροποποιήσεις που έχει δεχθεί μέχρι σήμερα. Θα πρέπει να παρατηρήσουμε εδώ ότι και σε άλλες χώρες της Ε.Ε. οι αλλαγές και οι τροποποιήσεις της φορολογίας είναι περισσότερες συγκρινόμενες με άλλους κλάδους της νομοθεσίας τους. Αλλά στη χώρα μας παρά τις πολλαπλές υποσχέσεις για απλούστευση του φορολογικού συστήματος, οι αλλαγές είναι πολύ περισσότερες και μάλιστα γίνονται με τέτοιο τρόπο, ώστε να μπερδεύουν και τους πιο ειδικούς.

6.2 ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΠΕΦΕΡΕ Ο Ν. 4110/ 2013

Αλλαγές στη φορολογία νομικών προσώπων

Οι σημαντικότερες σύγχρονες αλλαγές στην φορολογία ανωνύμων εταιριών μετ'ά το νόμο 2238/1994 έγιναν με την ψήφιση του νόμου 4110/2013. Αρχικά θα μιλήσουμε για τις αλλαγές στη φορολογία όλων των νομικών προσώπων. Οι σημαντικότερες αλλαγές που επήλθαν με αυτό το νόμο μπορούν να συνοψιστούν στα παρακάτω:

Στο άρθρο 99 του νόμου 2238/1994 περιγράφεται το αντικείμενο φορολογίας, το οποίο επεκτείνεται και σε ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες πέραν των ανωνύμων.

Οι τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες είχαν ειδικό καθεστώς φορολόγησης το οποίο καταργείται μαζί με τις αντίστοιχες διατάξεις των άρθρων 99 και 106. Πλέον, ισχύει ότι και για τις υπόλοιπες ανώνυμες εταιρίες.

Ο ειδικός προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών των υποκαταστημάτων αλλοδαπών τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα, καταργείται.

Η ειδική φορολόγηση της περίπτωσης κατ'ειδικό τρόπο εισοδημάτων καταργείται πλέον θα γίνεται φορολόγηση με τις κοινές γενικές διατάξεις.

Προκαταβολή φόρου. Αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 111 του Ν.2238/1994 ώστε από το ποσό του φόρου που βεβαιώνεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου άρθρου, να εκπίπτει μόνο ο φόρος που παρακρατείται από πηγή Ελλάδος.

Αλλάζει η έννοια της χρήσης και θεωρείται ετήσια κάθε εταιρική χρήση ή διαχειριστικό έτος για τις εταιρίες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία.

Στην περίπτωση κερδών που δεν έχουν υποστεί φορολόγηση και διανέμονται τότε φορολογούνται σε ποσοστό 26% και με επιπλέον 10% παρακράτηση φόρου, που δεν ίσχυε με την προηγούμενη νομοθεσία.

Αλλαγές στη φορολογία των ανωνύμων εταιρειών

Στο συντελεστή φορολογίας κερδών

Από το έτος 2014 και μετά αυξάνεται ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος στο ποσοστό 26%, διάταξη που θα ισχύσει για τα εισοδήματα από το τέλος της χρήσης 2013. (άρθρο 109, παρ. 1, πρώτο εδάφιο Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 9, παρ. 30, του Ν. 4110/2013 ισχύει και άρθρο 28, παρ. 1, περ. α, Ν. 4110/2013).

Στα διανεμόμενα κεφαλαιοποιούμενα μερίσματα

Στα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα μερίσματα ή κέρδη που έχουν ανώνυμες ημεδαπές εταιρίες γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% (άρθρο 54, παρ. 1, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 6, παρ. 2, του Ν.

4110/2013 ισχύει).

Με την παραπάνω παρακράτηση φόρου η εταιρία δεν έχει άλλη φορολογική υποχρέωση επί των μερισμάτων.

Γίνεται συμψηφισμός παρακρατηθέντων φόρων όταν ημεδαπή ανώνυμη εταιρία προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, για τα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος, 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.

Αν όμως η ημεδαπή εταιρία έχει μητρική εταιρία σε χώρα μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν εφαρμόζονται οι παραπάνω διατάξεις αν η ημεδαπή εταιρία που καταβάλλει τα κέρδη είναι θυγατρική, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. 2578/1998.

Στην παραπάνω περίπτωση ο φόρος επιστρέφεται, είτε έχει δοθεί στο δημόσιο, καθώς θα συνέτρεχε περίπτωση διπλής φορολόγησης εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης (άρθρο 28, παρ. 1, περ. η, Ν. 4110/2013).

Προμερίσματα

Οι παραπάνω αλλαγές ισχύουν με τις ίδιες προϋποθέσεις και για τα προμερίσματα. Δηλαδή παρακρατείται φόρος 10%, αν αυτά έχουν εγκριθεί από τη γενική συνέλευση της επιχείρησης από την 1/1/2014 και έκτοτε (άρθρο 28, παρ. 1, περ. η, Ν. 4110/2013).

Τα προμερίσματα πρέπει να καταβάλλονται εντός είκοσι ημερών από τη δημοσίευση προσωρινής οικονομικής κατάστασης, στην οποία πρέπει να αναγράφονται:

- α) Η περιουσία της εταιρίας κατά τη στιγμή σύνταξης της προσωρινής οικονομικής κατάστασης
- β) το προσωρινό αποτέλεσμα (μετά φορολογία) από την αρχή της τρέχουσας χρήσης έως την ημερομηνία σύνταξης της προσωρινής οικονομικής κατάστασης

Διανεμόμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων

Η ίδια παρακράτηση φόρου 10% ισχύει και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων (άρθρο 54, παρ. 1, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 6, παρ. 2, του Ν. 4110/2013 ισχύει).

Μετά την αφαίρεση του φόρου που παρακρατήθηκε γίνεται διανομή των κερδών των προηγούμενων χρήσεων.

Ο χρόνος απόκτησης των διανεμόμενων αυτών κερδών είναι ο χρόνος που θα αποφασίσει η γενική συνέλευση των μετόχων. Αν με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης γίνει διανομή κερδών έκτακτα τότε ο φόρος που θα παρακρατηθεί θα είναι αυτός που ορίζεται από τη νομοθεσία της ίδιας χρήσης που επικυρώνεται η απόφαση από τη γενική συνέλευση.

Ημεδαπέζη αλλοδαπέζε εταιρίες που έχουν τη μητρική σε κράτος μέλος της Ε.Ε.

Τα μερίσματα που διανέμονται από εταιρία αλλοδαπή ή ημεδαπή που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αν είναι ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης, και συμμετέχει στις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998, απαλλάσσονται της φορολογίας και πρέπει να εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού.

Με τη νέα αυτή διάταξη δίνεται η δυνατότητα και στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης οι οποίες έχουν ζημίες να σχηματίζουν το άνω αφορολόγητο αποθεματικό (αιτιολογική έκθεση Ν.4110/2013).

Εταιρία αλλοδαπή ή ημεδαπή που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και θέλει να κάνει διανομή του αποθεματικού, παρακρατείται φόρος 10% επί του αποθεματικού, αν ισχύει η φορολογία αυτή και όχι η φορολογία περί αφορολόγητου αποθεματικού όπως είδαμε παραπάνω. (παρ.4, του άρθρου 106, του Ν.2238/1994, όπως αυτές παρατίθενται στην επόμενη παρ. 3.2., περίπτωση ια', παρ.1, του άρθρου 103, του Ν. 2238).

Επίσης αναγράφεται στο νόμο ότι : «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».

Όλες οι παραπάνω διατάξεις δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση που αναφερόμαστε σε εταιρία που έχει τη μητρική σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ και η διανομή του αποθεματικού γίνεται εκεί, και συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. 2578/1998.

Στην τελευταία περίπτωση η εταιρία θα πρέπει ωστόσο να έχει ξεκαθαρίσει ότι η διανομή γίνεται σε άλλη χώρα και φορολογείται εκεί καθώς υπάρχει η πιθανότητα διπλής φορολόγησης.

Αν οι παραπάνω εταιρίες εμφανίσουν ζημιά αλλά παρόλα αυτά σχηματίσει αποθεματικό, επειδή είναι απαραίτητο από το καταστατικό της ή κάμε την πράξη εθελοντικά, τότε στον πίνακα αποτελέσματα χρήσεως θα πρέπει να εμφανίζονται δύο ποσά στο λογαριασμό ιδίων κεφαλαίων ένα θετικό - το άνω αποθεματικό και ένα αρνητικό - τις ζημίες. Το αποθεματικό αυτό δεν μπορεί να διανεμηθεί αφού το σύνολο ιδίων κεφαλαίων είναι μικρότερο ποσό από το σύνολο μετοχικού κεφαλαίου και αποθεματικών.

Αμοιβές διοικητικού συμβουλίου ή ποσοστά επί των κερδών στο προσωπικό

Στην περίπτωση αυτή για ημεδαπές εταιρίες γίνεται παρακράτηση φόρου της τάξης του 40%, για τις αμοιβές του διοικητικού συμβουλίου ή για έκτακτες αμοιβές της μορφής μπόνους (άρθρο 54, παρ. 5, δεύτερο εδάφιο, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 6, παρ. 5, περ. α, του Ν. 4110/2013 ισχύει). Η διάταξη αυτή ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από το 2014 και έκτοτε.

Έξοδα παραστάσεως, εκτός μισθού αμοιβές, παροχές χωρίς νόμιμη συμβατική υποχρέωση

Οι αμοιβές των μελών του διοικητικού συμβουλίου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, αν έχουν καταβληθεί από την έναρξη της χρήσης 2013, και υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 105 από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα των παραγράφων 2 (ιδρυτικοί τίτλοι) και 5 (παροχές άνευ νομίμου ή συμβατικής υποχρέωσης) του άρθρου 25. Στα έξοδα αυτά όμως γίνεται παρακράτηση φόρου 40%.

Για τα έξοδα παραστάσεως που δεν είναι μέρος του μισθού θα πρέπει να ισχύουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις όπως: απόφαση διοικητικού συμβουλίου, έκδοση απόδειξης επαγγελματικής δαπάνης ή εντάλματος πληρωμής το οποίο έχει όλα τα στοιχεία της απόδειξης επαγγελματικής δαπάνης, από το ποσό της αμοιβής παρακρατείται φόρος εισοδήματος 40% και χαρτόσημο 1,2% και θα πρέπει τέλος, να έχουν εγκριθεί από τη συνέλευση των μετόχων.

Μισθοί μελών διοικητικού συμβουλίου που δεν είναι ασφαλισμένοι στο ΙΚΑ

Και σε αυτή την περίπτωση γίνεται παρακράτηση φόρου 40% αν δεν είναι ασφαλισμένοι στο ΙΚΑ και με την παρακράτηση δεν υπάρχει άλλη φορολογική υποχρέωση για τις αμοιβές αυτές (άρθρο 55, παρ. 1, περ. α, πρώτο εδάφιο, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 6, παρ. 6, του Ν. 4110/2013 ισχύει)

Αν όμως το μέλος αυτό ασφαρίζεται στο ΚΑ για άλλες υπηρεσίες που προσφέρει στην ανώνυμη εταιρία τότε συμψηφίζονται και θεωρούνται αμοιβές μισθοδοσίας και υπόκειται σε φόρο μισθωτών υπηρεσιών (Υπ. Οικονομικών πολ. 1141/1992, Λογιστής 1992, σελ. 1132).

Σύμφωνα με το άρθρο 23α του κωδ. Ν. 2190/1920, ένα μέλος του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας μπορεί να καταρτίσει σύμβαση εξηρημένης εργασίας με την εταιρεία : α)

εφόσον έχει προεγκριθεί η σύμβαση αυτή από τη γ ενική συνέλευση των μετόχων (τακτική ή έκτακτη) και δεν αντιτάχθηκαν μέτοχοι οι οποίοι εκπροσωπούν το 1/3 του στη συνέλευση εκπροσωπούμενου κεφαλαίου β) στη συνέχεια το διοικητικό συμβούλιο καταρτίζει τη σύμβαση με το μέλος του διοικητικού συμβουλίου και γ) καταβάλλεται ο μισθός από τον οποίο παρακρατείται φόρος 40% (ο φόρος παρακρατείται μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών και του χαρτοσήμου) και χαρτόσημο 1,2%.

Εξαγορά ή απόκτηση ιδίων μετοχών

Σε περίπτωση εξαγοράς ή με οποιονδήποτε τρόπο απόκτησης από ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ιδίων αυτής μετοχών με σκοπό την απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου της, το ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους πέραν του πράγματι καταβληθέντος από αυτούς αντίτιμου μετοχών και μη επιστραφέντος σε αυτούς, προέρχεται από το υπόλοιπο των κερδών που προκύπτει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος, με βάση το άρθρο 109 του παρόντος, φόρου, από τα συνολικά κέρδη. «Το ανωτέρω ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54.» (άρθρο 106, παρ. 6, τρίτο και τέταρτο εδάφιο, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 9, παρ. 23, του Ν. 4110/2013 ισχύει).

Αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος των αποθεματικών

Κέρδη προηγούμενων χρήσεων (διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα) ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιριών ή συνεταιρισμών.

Τα αναφερόμενα στο άρθρο 54, παρ. 1 και 55, παρ.1, περ. δ, του Ν.2238/1994 εφαρμόζονται ανάλογα και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων, ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιριών ή συνεταιρισμών, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, δηλαδή παρακρατείται φόρος 10%. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων. Το προς κεφαλαιοποίηση ποσό κερδών θα είναι αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση του φόρου 10%, όπως αναλυτικά αναφέρουμε στην προηγούμενη παρ. 2.4. (Υπ. Οικονομικών π.ολ. 1039/2009).

Αφορολόγητα αποθεματικά (διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα) ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιριών ή συνεταιρισμών, υ/α αλλοδαπών επιχειρήσεων

Τα αφορολόγητα αποθεματικά (διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα) ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιριών ή συνεταιρισμών, υ/α αλλοδαπών επιχειρήσεων ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε, φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης Πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται με βάση τα πιο πάνω, στο καθαρό ποσό των μερισμάτων που λαμβάνουν οι μέτοχοι ή τα μέλη του συνεταιρισμού ή των κερδών που λαμβάνουν τα μέλη εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, ενεργείται και παρακράτηση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 ή την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55, κατά περίπτωση Για τη κεφαλαιοποίηση των αφορολόγητων αποθεματικών των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 1473/1984 και του άρθρου 101 του ν. 1892/1990 ισχύουν τα αναφερόμενα στη συνέχεια στην παρ. 3.4. (άρθρο 106, παρ. 3, Ν. 2238/1994).

Φορολογία διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων αποθεματικών φορολογηθέντων κατ'ειδικό τρόπο

Εφαρμόζονται τα ανωτέρω οι διατάξεις των οποίων εξακολουθούν να ισχύουν Στην περίπτωση αυτήν ο παρακρατηθείς ή καταβληθείς, κατά περίπτωση, στα ανωτέρω εισοδήματα φόρος συμψηφίζεται με αυτόν που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο για τα εισοδήματα αυτά. (άρθρο 106, παρ. 4, Ν.2238/1994)

Αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων (διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα)

Η παράγραφος 12 του άρθρου 14 του ν. 3943/2011 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10, παρ. 1, του Ν. 4110/2013 ως εξής :

«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 επεξεργασίας 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).»

Κατά τη κεφαλαιοποίηση αφορολογήτων αποθεματικών του άρθρου 22, του Ν.

1828/1989 δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 12, του άρθρου 14, του Ν. 3943/2011 (Υπ. Οικονομικών Δ12Β 1109489ΕΞ 2011 / 2.8.2011).

(Από το άρθρο «Αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος των ανωνύμων εταιρειών με το Ν. 4110/2013 του Γεωργίου Στ. Αληφαντή»)

6.3 ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΛΘΑΝ ΤΟ 2015 (Ν.4334/2015)

Στο νομοσχέδιο «Επείγουσες ρυθμίσεις για τη διαπραγμάτευση και σύναψη συμφωνίας με τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Στήριξης (ΕΜΣ)» περιλαμβάνονται φορολογικά μέτρα όπως η ρύθμιση των συντελεστών ΦΠΑ σε αγαθά και υπηρεσίες, η αύξηση του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος και του ποσοστού προκαταβολής για τα νομικά πρόσωπα, η ενίσχυση των ποινικών διατάξεων για τα εγκλήματα της φοροδιαφυγής, η διεύρυνση του φόρου πολυτελούς διαβίωσης με παράλληλη αύξηση του σχετικού συντελεστή, η κατάργηση της αναστολής των φόρων τηλεοπτικής διαφήμισης και η αύξηση των συντελεστών της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης των φυσικών προσώπων. Για τα νομικά πρόσωπα επέρχονται οι εξής αλλαγές:

Αυξάνεται ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος από 26% σε 29%:

Στις κεφαλαιουχικές εταιρείες (Α.Ε., ΕΠΕ, ΙΚΕ)

Στις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.), τις κοινωνίες, τις αστικές εταιρείες, τις συμμετοχικές και αφανείς εταιρείες, τους συνεταιρισμούς (εκτός των αγροτικών), τις κοινοπραξίες και τις λοιπές νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβ

λία.

Παραμένουν ως έχουν οι συντελεστές και η κλίμακα φορολογίας :

Στις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.), τις κοινωνίες, τις αστικές εταιρείες, τις συμμετοχικές και αφανείς εταιρείες, τους συνεταιρισμούς (εκτός των αγροτικών), τις κοινοπραξίες και τις λοιπές νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Ειδικότερα, αυτά τα νομικά πρόσωπα εξακολουθούν να φορολογούνται με την ακόλουθη κλίμακα :

Φορολογητέο εισόδημα 50.000 ευρώ, συντελεστής 26%

Φορολογητέο εισόδημα άνω των 50.000 ευρώ, συντελεστής 33%

Στους αγροτικούς συνεταιρισμούς και τις ομάδες παραγωγών που εξακολουθούν να φορολογούνται με συντελεστή 13%.

Συντελεστές προκαταβολής

Σε ό,τι αφορά τους συντελεστές προκαταβολής φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων, αυξήθηκε στο 100% από 80% ο συντελεστής των κεφαλαιουχικών εταιρειών, των κοινοπραξιών που δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες, των συνεταιρισμών και ενώσεων συνεταιρισμών και των λοιπών νομικών οντοτήτων, ενώ για τις προσωπικές εταιρείες, τις κοινωνίες, τις αστικές εταιρείες, τις συμμετοχικές, τις αφανείς και τις κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών αυξήθηκε ο συντελεστής στο 75% από 55%, αλλά ειδικά και μόνο για τα εισοδήματα και τα κέρδη που προκύπτουν στο φορολογικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2015 έως και την 31η Δεκεμβρίου 2015.

Προκαταβολή ΦΠΑ

Σύμφωνα με τη διάταξη, το ποσό του ΦΠΑ που αναλογεί στο σύνολο των συναλλαγών οι οποίες διενεργούνται με οποιονδήποτε τρόπο και ιδίως μέσω χρήσης πιστωτικής ή χρεωστικής κάρτας, ηλεκτρονικής τραπεζικής (e-banking), τραπεζικής κατάθεσης σε εξόφληση τιμολογίου ή τραπεζικής επιταγής, δεσμεύεται από την τράπεζα και αποδίδεται κατευθείαν στο Δημόσιο εντός

5 ημερών από τη διενέργεια της πληρωμής. Σε περίπτωση φορολογουμένων που υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ, η τράπεζα χορηγεί βεβαίωση για το εισπραχθέν ποσό ΦΠΑ, ώστε να υπολογίζεται στη δήλωση του φορολογουμένου. Για τις υπηρεσίες αυτές τα τραπεζικά ιδρύματα δεν χρεώνουν δαπάνες ή οποιαδήποτε αμοιβή. Με απόφαση του γενικού γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ρυθμίζεται η διαδικασία εφαρμογής της διάταξης της παρούσας παραγράφου, καθώς και κάθε ζήτημα σχετικά με την απόδοση και την επιστροφή ΦΠΑ.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Με βάση την υπάρχουσα νομοθεσία η φορολογία δεν επηρεάζει τα στοιχεία του Ισολογισμού επειδή θεωρείται ότι αντλείται το ποσό από τη διανομή των κερδών της εταιρίας.

Η φορολογία εισοδήματος ανωνύμων εταιριών μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως τρόπος προσέλκυσης άμεσων ή έμμεσων επενδύσεων σε μια χώρα. Το βάσει το υπάρχον σύστημα φορολόγησης των αν

ωνύμων εταιριών θεωρούμε ότι δεν εξυπηρετεί ικανοποιητικά καν έναν από τους σκοπούς του, δηλαδή ούτε την κοινωνική δικαιοσύνη, ούτε την προσέλκυση επενδύσεων. Η φορολογία επίσης ορίζει πόσα από τα κέρδη μιας εταιρίας επιστρέφονται στους μετόχους, μαζί φυσικά με τη μερισματική πολιτική της εταιρίας.

Τα τελευταία χρόνια ωστόσο έχουν γίνει αρκετές αλλαγές, ώστε να εκσυγχρονιστεί, ιδιαίτερα με το νόμο 3943/2011 που έχουν προστεθεί σημαντικές αλλαγές για τη μείωση της φορολογίας εισοδήματος των ανωνύμων εταιριών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Γκίνογλου Δημήτρης.(2004). Λογιστική Εταιριών - Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Εκδόσεις Rosili, Αθήνα

Γκίνογλου Δημήτρης.(2004).Φορολογική Λογιστική ,Εκδόσεις Ανικούλα, Θεσ/νίκη

Καραγιάννης Δημ.-Καραγιάννη Αικ.-Καραγιάννης Ιωάν..(2007). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Παραδείγματα - Εφαρμογές, Δεύτερη Έκδοση, Εκδόσεις Αρίων, Θεσ/νίκη

Ντζανάτος Δημήτρης.(2008).Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

Κράτσης Αγαπητός.(2000).Φορολογία Εισοδήματος, Πρακτικά Φορολογικά Βοηθήματα, Αθήνα

Γρηγοράκος Θεόδωρος.(2010). Ανάλυση - Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα

Μάτος Κωνσταντίνος. (2012). Φορολογία εισοδήματος ανωνύμων εταιριών. Διπλωματική εργασία, Πειραιάς

Αληφαντής, Γεώργιος.(2013). Αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος των ανωνύμων εταιρειών με το Ν. 4110/2013

ΝΟΜΟΠΟΥΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΗΚΑΝ

N.2190/1920

N.2238/1994 ΑΡΘΡΟ 2

N.3943/2011 ΑΡΘΡΟ 14

N.2362 ΑΡΘΡΟ 1

N.2362 ΑΡΘΡΟ 2

N.2459/1997 ΑΡΘΡΟ 1

N. 3843/1958

N.1828/1989

N.2065/1992

N.3190/1955

N.3604/2007

N.2789/2000 ΑΡΘΡΟ 25

N.3842/2010 ΑΡΘΡΟ 13

N.2578/1998 ΑΡΘΡΟ 11

N.3522/2006 ΑΡΘΡΟ 39

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Κατά σειρά τα σημαντικότερα άρθρα:

N.3943/2011 ΑΡΘΡΟ 14

N.2578/1998 ΑΡΘΡΟ 11

N.2789/2000 ΑΡΘΡΟ 25

N.3522/2006 ΑΡΘΡΟ 39

Άρθρο 14

Φορολογία των μερισμάτων και των κερδών που διανέμουν τα νομικά πρόσωπα

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

«1. Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους. Με το συντελεστή αυτόν φορολογούνται και τα κέρδη που δηλώνονται με την οριστική δήλωση που υποβάλλουν τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 107, ανεξάρτητα από το χρόνο που τέθηκαν σε εκκαθάριση. Ειδικά για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10. Το εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος της αμοιβής αυτής είναι κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων έχουν εφαρμογή, εφόσον οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρον με βάση τη νομοθεσία του κράτους - μέλους στο οποίο έχει την έδρα της η προσωπική εταιρεία.»

10. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε., όπως αντικαθίστανται με την προηγούμενη παράγραφο, έχουν εφαρμογή για εισοδήματα οικονομικού έτους 2012. Ειδικά για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2011, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%).

β. Στα κέρδη τα οποία διανέμουν ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες προς εταιρίες άλλων Κρατών-Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης των οποίων οι πιο πάνω ελληνικές εταιρίες είναι θυγατρικές.

Άρθρο 9 Ορισμοί

Για την εφαρμογή των άρθρων 8 έως και 11 του παρόντος, νοούνται ως:

α) ανώνυμη εταιρία, η εταιρία η οποία περιβάλλεται τη νομική μορφή της ανώνυμης εταιρίας του ελληνικού δικαίου και η οποία:

αα) υπόκειται χωρίς να απαλλάσσεται, στο φόρο εισοδήματος νόμικων προσώπων και

ββ) σύμφωνα με σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με τρίτο κράτος, δεν θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

β) εταιρία άλλου Κράτους - Μέλους, η εταιρία Κράτους-Μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης διαφορετικού από την Ελλάδα, η οποία περιβάλλεται κάποια από τις νομικές μορφές που απορριβούνται στο Παράρτημα Α, όπως αυτό θα ισχύει κάθε φορά και η οποία:

αα) υπόκειται, σε κάποιο από τους αναφερόμενους στο Παράρτημα Β - όπως αυτό θα ισχύει κάθε φορά - φόρους, χωρίς δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής από αυτόν και

ββ) σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία του άλλου Κράτους - Μέλους, θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία σε αυτό το Κράτος - Μέλος και, σύμφωνα με σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με τρίτο κράτος, δεν θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

γ) μητρική ανώνυμη εταιρία, η εταιρία της παραπάνω περίπτωσης α' η οποία συμμετέχει κατά ποσοστό τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο κεφάλαιο εταιρίας της προηγούμενης περίπτωσης β',

δ) θυγατρική εταιρία άλλου Κράτους - Μέλους, η εταιρία στο κεφάλαιο της οποίας υφίσταται η κατά την προηγούμενη περίπτωση γ' συμμετοχή.

Άρθρο 10 Φορολογικές ρυθμίσεις

1. Τα κέρδη που λαμβάνει ημεδαπή ανώνυμη εταιρία λόγω της συμμετοχής της σε θυγατρική εταιρία, της οποίας η έδρα βρίσκεται σε άλλο Κράτος - Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελούν ακαθάριστα έσοδα αυτής κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α').

2. Κατά την εισπραξη των κερδών της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 4, της περίπτωσης δ' της παραγράφου 5 και της περίπτωσης β' της παραγράφου 6 του άρθρου 54 του ν. 2238/1994.

3. Από το συνολικό ποσό φόρου εισοδήματος της ημεδαπής μητρικής ανώνυμης εταιρίας, που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 109 του ν. 2238/1994, εκπίπτει το ποσό του φόρου εισοδήματος της θυγατρικής εταιρίας στην αλλοδαπή, το οποίο αναλογεί επί των διανεμηθέντων προς την ημεδαπή ανώνυμη εταιρία κερδών, καθώς και το ποσό του φόρου που ενδεχόμενα παρα-

κρατήθηκε στα ίδια κέρδη από τη θυγατρική εταιρία.

Το συνολικά εκπιπτόμενο ποσό φόρου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το ίδιο εισόδημα στην Ελλάδα.

4. Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου επί των κερδών που διανέμουν προς τις εταιρίες άλλων Κρατών - Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των οποίων είναι θυγατρικές.

Άρθρο 11 Προϋποθέσεις εφαρμογής

Οι διατάξεις των άρθρων 8 έως και 10 του παρόντος δεν έχουν εφαρμογή σε περίπτωση κατά την οποία η ημεδαπή ανώνυμη εταιρία δεν διατηρεί επί τουλάχιστον συνεχή έτη το οριζόμενο από την περίπτωση γ' του άρθρου 9 ποσοστό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ' Άλλες διατάξεις

Άρθρο 12 Δομή και λειτουργία της τηλεπικοινωνιακής αγοράς

1. Το εδάφιο Β' της παραγράφου 2 του άρθρου πρώτου του ν. 2246/1994 (ΦΕΚ 172 Α') αντικαθίσταται ως εξής:

Β. Οργανισμοί τηλεπικοινωνιών: οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί φορείς, καθώς και οι θυγατρικές που ελέγχουν, στους οποίους το κράτος χορηγεί ειδικά ή αποκλειστικά δικαιώματα για την εγκατάσταση, λειτουργία και εκμετάλλευση δημόσιου τηλεπικοινωνιακού δικτύου και, κατά περίπτωση, την παροχή τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών.

2. Το εδάφιο ΣΤ' της παραγράφου 2 του άρθρου πρώτου του ν. 2246/1994 αντικαθίσταται ως εξής:

ΣΤ. Τηλεπικοινωνιακές επιχειρήσεις: Οι οργανισμοί τηλεπικοινωνιών, οι φορείς παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, οι φορείς εγκατάστασης ή /και λειτουργίας ή/ και εκμετάλλευσης τηλεπικοινωνιακών δικτύων.

3. Το εδάφιο Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου πρώτου του ν. 2246/1994 αντικαθίσταται ως εξής:

Ζ. Τηλεπικοινωνιακό Δίκτυο: ο εξοπλισμός μετάδοσης και, κατά περίπτωση, ο εξοπλισμός μεταγωγής και άλλοι πόροι που επιτρέπουν τη μεταφορά σημάτων μεταξύ συγκεκριμένων τεμαχικών σημείων, μέσω καλωδίων, ραδιοσημάτων, οπτικών ή άλλων ηλεκτρομαγνητικών μέσων.

4. Το εδάφιο Η' της παραγράφου 2 του άρθρου πρώτου του ν. 2246/1994 αντικαθίσταται ως εξής:

Η. Δημόσιο Τηλεπικοινωνιακό Δίκτυο: Τηλεπικοινωνιακό Δίκτυο που χρησιμοποιείται μεταξύ άλλων για την παροχή δημόσιων τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών.

5. Το εδάφιο ΙΓ' της παραγράφου 2 του άρθρου πρώτου του ν. 2246/1994 αντικαθίσταται ως εξής:

ΙΓ'. Δημόσιες τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες: Τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, που διατίθενται στο κοινό.

6. Στην παράγραφο 2 του άρθρου πρώτου του ν. 2246/1994 προστίθεται εδάφιο Α', το οποίο έχει ως εξής:

Α. Ουσιώδεις απαιτήσεις: Οι λόγοι κοινού συμφέροντος και μη οικονομικού χαρακτήρα βάσει των οποίων το Κράτος - Μέλος μπορεί να επιβάλλει όρους στην εγκατάσταση ή/και λειτουργία των τηλεπικοινωνιακών δικτύων ή στην παροχή τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών. Οι λόγοι αυτοί είναι:

τροποποιήθηκε με το άρθρο 17 του ν. 2606/1998.

3. Ειδικότερα για τα υποβληθέντα στα οικεία ασφαλιστικά ταμεία, μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος νόμου, δικαιολογητικά δαπανών υγειονομικής περίθαλψης των ασφαλισμένων τους, το ποσοστό προκαταβολής της παραγράφου 1 καταβάλλεται εντός προθεσμίας πενήντα (50) ημερών.

4. Στην περίπτωση δ' της παρ. 5 του άρθρου 13 του ν. 2469/1997 (ΦΕΚ 38 Α') προστίθεται δεύτερο εδάφιο ως ακολούθως:

«Επίσης δύναται να αναθέτει στους ανωτέρω φορείς την υποστήριξη των διαδικασιών ανάπτυξης, συντήρησης και αξιοποίησης του Ενιαίου Μητρώου Ανασφαλίστων και Οικονομικά Αδυνάτων.»

Άρθρο 25

Η παρ. 1 του άρθρου 3 του α.ν. 148/1967 αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Οι ανώνυμοι εταιρείες υποχρεούνται να διανέμουν εις μετρητά, κατά έτος εις τους μετόχους ποσοστόν τουλάχιστον τριάκοντα πέντε επί τοις εκατόν (35%) επί των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεσιν μόνον του τακτικού αποθεματικού και των κερδών από την εκποίηση μετοχών οι οποίες κατέχονται τουλάχιστον από δεκαετίας και αντιπροσωπεύουν συμμετοχήν ανωτέρω του 20% επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικής των εταιρείας, εφ' όσον το κατά το παρόν άρθρο διανεμητέον τμήμα κερδών είναι μεγαλύτερον από το προκύπτον εκ της εφαρμογής της διατάξεως της περίπτωσης β) της παραγράφου 2 του άρθρου 45 του ν. 2190/1920 «περί Ανωνύμων Εταιρειών», ως ούτως εκωδικοποιήθη δια του β.δ. 174/1963 «περί κωδικοποίησης των διατάξεων του ν. 2190/1920» και ισχύει.

Η παρούσα διάταξη ισχύει για ισολογισμούς οι οποίοι κλείουν από 31.12.1999 και εφεξής.»

Άρθρο 26

Φορολογικά και οργανωτικά θέματα

1. Οι προθεσμίες που ορίζονται στις περιπτώσεις Α' και Γ' του άρθρου 14 του ν. 2753/1999 (ΦΕΚ 249 Α'), παρατείνονται από τη λήξη τους μέχρι και την 31η Μαΐου 2000.

2. Για την εφαρμογή της περίπτωσης Β' του άρθρου 14 του ν. 2753/1999, οι προθεσμίες υποβολής της δήλωσης αποδοχής της φορολογητέας αξίας των ακινήτων παρατείνονται μέχρι και 31 Μαΐου 2000, για τις υποθέσεις που οι προθεσμίες λήγουν πριν την ημερομηνία αυτήν.

3. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 5 της περίπτωσης Α' του άρθρου 14 του ν. 2753/1999 αντικαθίσταται ως ακολούθως:

«Η πρώτη δόση καταβάλλεται: μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των μηνών που ακολουθούν.»

4. Το πρώτο εδάφιο της παρ. 6 της περίπτωσης Α' του άρθρου 14 του ν. 2753/1999 αντικαθίσταται ως ακολούθως:

«Αν εξοφληθεί ολόκληρος ο οφειλόμενος φόρος μεταβίβασης ακινήτων και μεγάλης ακίνητης περιουσίας μέσα στην προθεσμία καταβολής της πρώτης δόσης, παρέχεται έκπτωση ποσοστού πέντε τις εκατό (5%).»

5. Στο πρώτο εδάφιο της περίπτωσης Γ' του άρθρου 14 του ν. 2753/1999 διαγράφεται η λέξη «αρχική» και στο τέλος αυτού προστίθεται η φράση: «και δεν έχει κοινοποιηθεί η οικεία πράξη ή φύλλο ελέγχου.»

6. Στο άρθρο 14 του ν. 2753/1999 προστίθεται περίπτωση Δ' που έχει ως ακολούθως:

«Δ. Οι διατάξεις των περιπτώσεων Α', Β', και Γ' του άρθρου 14 του ν. 2753/1999, όπως ισχύουν για τις υποθέσεις φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας των άρθρων 21 έως 35 του ν. 2459/1997, εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις φόρου ακίνητης περιουσίας των άρθρων 19 έως 36 του ν. 1249/1982. Για την εφαρμογή της περίπτωσης Γ' στις υποθέσεις ακίνητης περιουσίας που αφορούν ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές όπου εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους κατά τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41α του ν. 1249/1982, λαμβάνονται υπόψη υποχρεωτικά οι αξίες αυτές.»

7. Η ισχύς των διατάξεων των παραγράφων 3, 4, 5 και 6 του παρόντος άρθρου αρχίζει από 17 Νοεμβρίου 1999.

8. Ομολογίες εκδιδόμενες από εταιρείες ή επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ελλάδα έχουν την ίδια φορολογική μεταχείριση με τις ομολογίες που εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο.

9. Η προθεσμία που αναφέρεται στην παρ. 4 του άρθρου 25 του ν. 2753/1999 (ΦΕΚ 249 Α'), για την απόδοση του οφειλόμενου τέλους έξι τοις εκατό (6%), παρατείνεται και ισχύει από τότε που έληξε μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Ιουνίου του έτους 2000, χωρίς την επιβολή οποιασδήποτε κύρωσης.

10. Η περίπτωση β' της παρ. 1 του άρθρου 63 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α') αντικαθίσταται ως εξής:

«β) Για τα πρόσωπα που είναι κάτοικοι αλλοδαπής και έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση στην Ελλάδα, εφόσον δεν υπάγονται στην περίπτωση α', αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Κατοίκων Εξωτερικού ή ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που ορίζεται κάθε φορά με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.»

Άρθρο 27

Εγγράφεται στο Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων ποσό 2,75 δισεκατομμυρίων δραχμών προς ρύθμιση εκκρεμοτήτων της Ελληνικής Βιομηχανίας Αλουμίνας Α.Ε..

Το ποσό αυτό θα χορηγηθεί στην Ε.Τ.Β.Α. Α.Ε., η οποία και θα το εκταμιεύσει στην Ελληνική Βιομηχανία Αλουμίνας Α.Ε. ως κάλυψη ισόποσης αύξησης του μετοχικού της κεφαλαίου.

Η καταβολή του εν λόγω ποσού από την Ελληνική Βιομηχανία Αλουμίνας Α.Ε. προς την Ρωσική Εταιρεία ISC «V/O Zarubezhzvetmet», εν όψει συμβιβαστικής επίλυσης των συνολικών μεταξύ τους διαφορών των προερχομένων από τη σύμβαση υπό στοιχεία ELVA No ES-101/7.4.1987, δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ούτε σε Φ.Π.Α..

Άρθρο 28

Θέματα φορολογίας εισοδήματος

1. Τα καθαρά εισόδημα των επιχειρήσεων πώλησης ή παραγωγής που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, που προ-

IV, παρ. 2-10 και τα άρθρα 23-40 του καταργούμενου Γενικού Κανονισμού Προσωπικού Ο.Τ.Ε., που αφορούν στον πειθαρχικό έλεγχο του προσωπικού, β) οι κφιστάμενες ρυθμίσεις και όροι των επιχειρησιακών σ.σ.ε. που αφορούν στο μισθολογικό καθεστώς, εξαιρουμένων, για όσους πρόκειται να προσληφθούν μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, του χρονοεπιδόματος και όλων των λοιπών επιδομάτων, γ) τα άρθρα 5, 7, 12, 13, 14, 16, 17, 18, 42, 46, 47 του καταργούμενου Γενικού Κανονισμού προσωπικού Ο.Τ.Ε., μόνο για το προσωπικό που μέχρι την 14η Ιουλίου 2005 υπηρετούσε στον Ο.Τ.Ε. Α.Ε. ως Δόκιμο ή Μόνιμο.

Ο Εσωτερικός Κανονισμός Προσωπικού των προηγούμενων εδαφίων τροποποιείται περαιτέρω εν όλω ή εν μέρει, με επιχειρησιακή σ.σ.ε. σύμφωνα με τα άρθρα 3 παρ. 5 και 6 του ν. 1876/1990 (ΦΕΚ 27 Α').

4. Οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν. 2843/2000 (ΦΕΚ 219 Α') και των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 7 του ν. 2257/1994 (ΦΕΚ 197 Α') καταργούνται.

5. Στους εργαζόμενους των εταιρειών ΟΛΥΜΠΙΑΚΕΣ ΑΕΡΟΓΡΑΜΜΕΣ Α.Ε., ΟΛΥΜΠΙΑΚΗ ΑΕΡΟΠΟΡΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ Α.Ε. και ΟΛΥΜΠΙΑΚΗ ΑΕΡΟΠΛΟΪΑ Α.Ε., που έχουν προσληφθεί με σύμβαση αορίστου χρόνου μέχρι την 31.12.2005, κατά τη λύση της σύμβασης εργασίας τους λόγω συμπλήρωσης των προϋποθέσεων πλήρους συνταξιοδότησης ή όταν αποχωρούν με τους όρους περί προαιρετικής αποχώρησης δυνάμει των ισχυουσών συλλογικών συμβάσεων εργασίας, εξακολουθεί να καταβάλλεται η αποζημίωση των νόμων 2112/1920 και 3198/ 1955 (ΦΕΚ 98 Α') ή τυχόν συμφωνηθείσα ανώτερη.

Άρθρο 39

Έναρξη ισχύος

Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου αρχίζει:

α) των άρθρων 1 (παράγραφοι 4, 5), 2, 3 (παράγραφοι 1, 2 και 3), 4 (παράγραφοι 7, 9 και 10), 5 (παράγραφοι 3, 7, 8, 9 και 11), 10 (παράγραφοι 2 και 3) από 1ης Ιανουαρίου 2007 για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, από την ημερομηνία αυτή και μετά,

β) των άρθρων 1 (παράγραφοι 8 και 9), 4 (παράγραφοι 11 και 12) και 5 (παράγραφοι 1 και 5) από το οικονομικό έτος 2007 για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αυτού του οικονομικού έτους και των επόμενων,

γ) του άρθρου 5 (παράγραφος 4) από το οικονομικό έτος 2006 για τα εισοδήματα αυτού του οικονομικού έτους και επόμενων,

δ) του άρθρου 8 (παράγραφοι 1, 2 και 3) για δαπάνες που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2006 και μετά,

ε) του άρθρου 9 (παράγραφοι 3 και 4) από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2006 και μετά,

στ) των άρθρων 10 (παράγραφος 1) και 11 για εισοδήματα του οικονομικού έτους 2006 και μετά,

ζ) του άρθρου 13 (παράγραφος 1) για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του παρόντος και μετά και (παράγραφος 4) δύο (2) μήνες από τη δημοσίευση του παρόντος και μετά,

η) των άρθρων 17, 18 και 19 από την 1η Ιανουαρίου 2007,

θ) των άρθρων 27 (παράγραφοι 1, 2, 4, 5, 6, 7 και 8), 30 (παράγραφοι 9 και 10), 33 και της παραγράφου 19 του άρθρου 34 από 1ης Ιανουαρίου 2007,

ι) του άρθρου 27 (παράγραφος 9), του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ., όπως τίθενται με την παράγραφο 6 του άρθρου 28 του παρόντος νόμου, του άρθρου 28 (παράγραφοι 3, 4, 5, 9, 11 και 12), του άρθρου 30 (παράγραφος 1), του άρθρου 31 (παράγραφος 4) και της περίπτωσης θ' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., όπως τίθενται με την παράγραφο 5 του άρθρου 31 του παρόντος, από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και καταλαμβάνει διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την ημερομηνία αυτή και μετά,

ια) των διατάξεων της περίπτωσης γ' του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ., όπως τίθενται με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 του παρόντος νόμου, από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και καταλαμβάνουν επιτηδευματίες που κάνουν έναρξη εργασιών με αυτό αποκλειστικά το αντικείμενο εργασιών από 1.1.2007 και μετά, καθώς και επιτηδευματίες που εκδίδουν άδεια ανέγερσης οικοδομής από την ημερομηνία αυτή και μετά,

ιβ) των διατάξεων της παραγράφου 22 του άρθρου 28 από 1.3.2007,

ιγ) των λοιπών διατάξεων από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά από αυτές.

Παραγγέλλομε τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και την εκτέλεσή του ως νόμου του Κράτους.

Αθήνα, 21 Δεκεμβρίου 2006

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

ΚΑΡΟΛΟΣ ΓΡ. ΠΑΠΟΥΛΙΑΣ

ΟΙ ΥΠΟΥΡΓΟΙ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ
ΟΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Γ. ΑΛΟΓΟΣΚΟΥΦΗΣ

ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ ΚΑΙ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ

Σ. ΤΣΙΤΟΥΡΙΔΗΣ

ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

Δ. ΣΙΟΥΦΑΣ

ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ ΚΑΙ
ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΩΝ

Μ. Γ. ΛΙΑΠΗΣ

Θεωρήθηκε και τέθηκε η Μεγάλη Σφραγίδα του Κράτους

Αθήνα, 22 Δεκεμβρίου 2006

Ο ΕΠΙ ΤΗΣ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ ΥΠΟΥΡΓΟΣ

Α. ΠΑΠΑΛΗΓΟΥΡΑΣ