



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

ΕΝΙΑΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ

ΣΠΟΥΔΩΝ

ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2016 - 2017

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
του Διονυσίου - Ευγενίου Νικολάου Πανάγαρη
Α.Μ.: 7340011216015

**Η φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική
δραστηριότητα**

Επιβλέποντες:

Ανδρέας Ι. Τσουρουφλής
Βασίλης Θ. Κονδύλης
Αικατερίνη Ν. Ηλιάδου

Αθήνα, 30-11-2017

Copyright © Διονύσιος – Ευγένιος Ν. Πανάγαρης, 2017

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

**«Η ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΑΠΟ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ»**

Ευχαριστώ

τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Ανδρέα Ι. Τσουρουφλή για την ανάθεση μιας τόσο χρήσιμης για την επιστημονική μου κατάρτιση εργασίας και για τις καθοδηγητικές υποδείξεις του σχετικά με το καθορισμό του πλαισίου και του τρόπου εκπόνησής της.

Επίσης

τον συνιδιοκτήτη του λογιστικού γραφείου «ΦΟΡΟΔΟΜΙΚΗ» Κορίνθου κ Γεώργιο Χαρμπάτση για τις συμβουλές και οδηγίες σε πρακτικά σχετικά με την εργασία θέματα και για τις υποδείξεις του σε βιβλία περιεχομένου λογιστικής και Κ.Φ.Ε.

Και τον πατέρα μου.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελ.
ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΕΡΕΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	1
I. ΕΙΣΑΓΩΓΗ	3
A. ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	3
B. ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	3
Γ. ΚΛΑΔΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	4
1. ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ	4
2. ΜΕΤΑΠΟΙΗΤΙΚΕΣ	4
3. ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	4
4. ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ	4
5. ΜΙΚΤΕΣ	4
II. ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	5
A. ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΩΝ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	5
B. ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	5
Γ. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	5
III. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	7
A. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	7
1. ΤΑ ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ (Α. 34 ΑΚ)	8
2. ΤΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΚΑΙ ΟΙ ΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ	8

3. ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	10
4. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΑΛΛΟΔΑΠΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ ΤΟΥ Α.Ν. 89/1967	10
B. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	11
1. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	12
2. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	12
IV. ΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	13
A. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ – Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΒΕΒΑΙΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ – Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	14
1. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	14
2. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΒΕΒΑΙΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	15
3. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	15
B. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣ – ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣ	16
1. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣ	16
2. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣ	16
Γ. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΚΑΘΟΛΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	16
Δ. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΦΟΡΟΔΟΤΙΚΗ ΙΚΑΝΟΤΗΤΑ	17
E. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ	17
ΣΤ. Η ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ	18
1. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΤΗΣ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ	18

2. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑΣ	19
3. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΤΗΣ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΡΩΤΟΒΟΥΛΙΑΣ	19
Z. Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΟΣ	20
1. Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΟΣ – Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΟΣ	20
2. Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΟΣ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ	21
3. Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΟΣ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ	22
V. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	25
A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΚΕΡΔΟΣ) ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	25
B. ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΚΕΡΔΟΣ) ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	25
1. Η ΜΗ ΚΑΛΥΠΤΟΜΕΝΗ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	25
2. ΤΟ ΠΡΟΪΟΝ ΤΗΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	26
3. Η ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ – ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	26
4. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΤΗ ΜΗ ΤΗΡΗΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ – ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΝΟΙΧΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ	27
5. ΜΗ ΔΙΑΝΕΜΗΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	28
6. Η ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΤΕΚΜΑΡΤΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ	28
VI. Ο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ) ΧΡΗΣΗΣ	29
A. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Κ.Φ.Ε. ΚΑΙ Ε.Λ.Π ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	29
1. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Κ.Φ.Ε.	29
2. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ	

ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Ε.Λ.Π	29
B. ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	30
1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ	30
2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ	31
Γ. ΕΣΟΔΑ	32
1. ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	32
2. ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ	33
3. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	33
Δ. ΕΞΟΔΑ	33
1. ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	34
2. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	34
3. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	34
E. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ (ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ)	35
1. ΚΕΡΔΟΣ ΧΡΗΣΕΩΣ	35
2. ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	35
VII. ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (ΚΕΡΔΩΝ Η ΖΗΜΙΩΝ) ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	37
A. ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ Ή ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΣΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΠΟΣΑ	37
1. ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ ΚΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΖΗΜΙΩΝ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ	37
2. ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΚΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ	40
3. Ο ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΖΗΜΙΑΣ ΠΑΡΕΛΘΟΥΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	43
4. ΠΟΣΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΜΟΝΟ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΚΕΡΔΩΝ	43
5. ΤΕΛΙΚΑ, ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ, ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ)	44

VIII. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΚΑΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΟΦΕΙΛΗΣ	45
A. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ – ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ	45
1. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ – ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ ΤΩΝ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	45
2. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ – ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 45 Κ.Φ.Ε.	47
3. ΑΓΡΟΤΙΚΟΙ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΟΜΑΔΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΩΝ	48
B. ΣΥΝΥΠΟΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΜΕ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΣΑ	48
1. ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ Ν. 3908/2011	48
2. ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΓΙΑ ΧΡΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ (ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ Ν. 4030/2011)	49
Γ. ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΣΑ	49
1. ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ Ή ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ Ή ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	50
2. ΦΟΡΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΓΙΑ ΕΙΣΠΡΑΤΤΟΜΕΝΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	50
3. ΦΟΡΟΣ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΛΟΓΩ ΠΩΛΗΣΗΣ ΗΜΙΤΕΛΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ	51
4. ΦΟΡΟΣ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ	51
Δ. ΣΥΜΒΕΒΑΙΟΥΜΕΝΑ ΚΑΙ ΣΥΝΕΙΣΠΡΑΤΤΟΜΕΝΑ ΜΕ ΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΣΑ	52
1. ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ	52
2. ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΑ ΥΠΕΡ ΟΓΑ	53
3. ΕΙΣΦΟΡΑ ΕΛΓΑ	53
4. ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	54
5. ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ ΣΤΑ ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	55
IX. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	57
A. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΑ ΔΗΛΩΣΗ	57
1. ΑΜΕΣΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ	58
2. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ	58

3. ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ	58
B. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΕΑΝ ΔΕΝ ΥΠΟΒΛΗΘΕΙ ΔΗΛΩΣΗ	58
1. ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ	59
2. ΕΚΤΙΜΩΜΕΝΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ	59
Γ. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΑ	60
Δ. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΕΛΕΓΧΟ	60
Ε. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ	61
1. ΠΕΝΤΑΕΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ	61
2. ΠΑΡΑΤΑΣΗ ΤΗΣ ΠΕΝΤΑΕΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ	61
3. ΕΙΚΟΣΑΕΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ	61
Χ. ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	63
A. ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	64
1. ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	64
2. ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	65
B. ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	65
1. ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	65
2. ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	66
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	67
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	69

ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΕΡΕΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Α.Δ.Ε.	ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Δ.Λ.Π.	ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
Ε.Λ.Π.	ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – Ν.4308/2014
Ε.Ε.	ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΕΝΩΣΗ
Κ.Φ.Δ.	ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ - Ν.4174/2013
Κ.Φ.Ε.	ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ - Ν.4172/2013
Ν.Σ.Κ.	ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΣΤΕ	ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

I. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

A. Επιχειρηματική δραστηριότητα

Επιχειρηματική δραστηριότητα είναι ο συνδυασμός και ο συντονισμός των τριών άλλων συντελεστών παραγωγής (έδαφος-εργασία-κεφάλαιο), για την επιδίωξη του καλύτερου αποτελέσματος, με τη λήψη αποφάσεων και την ανάληψη κινδύνων επιχειρηματικών.¹ Η έννοια της περιλαμβάνει, εμπορικές, βιομηχανικές, βιοτεχνικές, παροχής υπηρεσιών και αγροτικές δραστηριότητες.²

B. Το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Στην περ. β΄ παρ. 2 άρθρο 7 ΚΦΕ διακρίνουμε ως μία από τις αναφερόμενες κατηγορίες εισοδημάτων το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, χωρίς να γίνεται καμία διάκριση σε υποκατηγορίες, δηλαδή ενοποιήθηκαν οι προηγούμενες πηγές (παλαιός ΚΦΕ) Δ,Ε,Ζ σε μία.³ Με την παρ 2 αρθρ 47 ΚΦΕ τίθεται ο κανόνας ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων τους και συνεπώς όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 47 ΚΦΕ).

¹ Γ.Χ. ΚΩΤΤΗΣ ΚΑΙ ΑΘ. ΠΕΤΡΑΚΗ ΚΩΤΤΗ, Α΄, 2008, ΣΕΛ. 59-60 «Επιχειρηματικότητα ονομάζεται η ανθρώπινη ικανότητα συνδυασμού των τριών άλλων παραγωγικών συντελεστών, εργασίας, γης και κεφαλαίου για την παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών. Ο επιχειρηματίας παίρνει τις βασικές αποφάσεις για την επιχείρηση και αναλαμβάνει τους οικονομικούς κινδύνους που συνεπάγεται η λειτουργία της.»

² Φ. ΜΑΛΑΜΑΣ, 2^Η, 2016, ΣΕΛ . 50 «Η έννοια της επιχειρηματικής δραστηριότητας υπό το νέο ΚΦΕ, είναι αρκετά ευρεία και περιλαμβάνει όχι μόνο τις εμπορικές, βιομηχανικές, βιοτεχνικές και γεωργικές δραστηριότητες αλλά και δραστηριότητες των ελεύθερων επαγγελματιών.»

³ Δ. Π. Γ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ, 2015, ΣΕΛ. 33 « Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 7 παρ.2 ο ΚΦΕ προβλέπει τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων και συγκεκριμένα:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου

Δηλαδή στην δεύτερη κατηγορία κατατάσσονται όλα τα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα , χωρίς να γίνεται πλέον καμία διάκριση σε επιμέρους κατηγορίες. Στην ουσία ενοποιήθηκαν οι προηγούμενες πηγές Δ,Ε και Ζ σε μία πηγή από επιχειρηματική δραστηριότητα (εμπορική-βιοτεχνική-βιομηχανική δραστηριότητα, γεωργική-αγροτική δραστηριότητα, ελευθέρια επαγγέλματα και κάθε είδους προσφορά υπηρεσιών, είτε πρόκειται για επιχειρήσεις, είτε για ελεύθερους επαγγελματίες)»

Γ. Κλάδοι επιχειρήσεων

Με βάση τα έσοδά τους, διακρίνουμε επιχειρήσεις εμπορικές, μεταποιητικές, παροχής υπηρεσιών, αγροτικές και μικτές.

1. Εμπορικές επιχειρήσεις

Οι εμπορικές επιχειρήσεις πραγματοποιούν έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, δηλαδή αγοράζουν (προμηθεύονται) εμπορεύματα και πωλούν εμπορεύματα (περ α παρ 12 αρθρ 3 ΕΛΠ και παράρτημα Γ-σχέδιο λογαριασμών ΕΛΠ).

2. Μεταποιητικές επιχειρήσεις (βιομηχανικές, βιοτεχνικές, εργαστηριακές, οικοτεχνικές)

Είναι αυτές οι επιχειρήσεις οι οποίες πραγματοποιούν έσοδα από την πώληση των παραγόμενων από τις ίδιες προϊόντων, δηλαδή αγοράζουν ύλες και υλικά, τα μετασχηματίζουν (κατόπιν επεξεργασίας) σε προϊόντα και τα πωλούν (περ α παρ 12 αρθρ 3 ΕΛΠ και παράρτημα Γ-σχέδιο λογαριασμών ΕΛΠ).

3. Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών (τραπεζικές, ασφαλιστικές, χρηματιστηριακές, μεταφορών, ιατροί, δικηγόροι κτλπ.)

Είναι όσες επιχειρήσεις πραγματοποιούν έσοδα από την παροχή υπηρεσιών (περ α παρ 12 αρθρ 3 ΕΛΠ και παράρτημα Γ-σχέδιο λογαριασμών ΕΛΠ).

4. Αγροτικές επιχειρήσεις

Οι αγροτικές επιχειρήσεις πραγματοποιούν έσοδα από τα παραγόμενα από τις ίδιες γεωργικά, πτηνοτροφικά, κτηνοτροφικά, δασοκομικά, υλοτομικά και αλιευτικά προϊόντα (εδ 2 παρ 1 αρθρ 21 ΚΦΕ).

5. Μικτές επιχειρήσεις

Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν έσοδα από δύο τουλάχιστον εκ των αναφερθέντων κλάδων χαρακτηρίζονται ως μικτές επιχειρήσεις.

II. ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ

Στο σημείο αυτό θεωρείται σημαντικό να αναφερθεί ότι από 1/1/2014 ο ΚΦΕ καθιέρωσε το σύστημα των χωριστών εισοδημάτων, διαχωρίζοντας τις πηγές εισοδήματος των φυσικών προσώπων από αυτές των νομικών προσώπων και οντοτήτων.

A. Το εισόδημα Φυσικών Προσώπων

Για τα φυσικά πρόσωπα καθιερώνονται τέσσερις κατηγορίες εισοδημάτων (παρ. 2 αρθ 7 ΚΦΕ). Αρχικά, έχουμε το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Επιπλέον, έχουμε το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τρίτη πηγή εισοδήματος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κεφάλαιο. Το εισόδημα από κεφάλαιο μπορεί να έχει τη μορφή μερισμάτων, τη μορφή τόκων, τη μορφή δικαιωμάτων ή τη μορφή εισοδήματος από ακίνητη περιουσία (εκμίσθωση, υπεκμίσθωση, παραχώρηση χρήσης κλπ). Τέλος, έχουμε το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου με τη μορφή εισοδήματος από υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας και από υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση τίτλων (μετοχών, μεριδίων κλπ).

B. Το εισόδημα των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων

Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 47 ΚΦΕ, καθιερώνεται μία κατηγορία εισοδήματος, το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Όλα τα έσοδα ανεξαρτήτως πηγής που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογούνται μόνον ως τέτοιου είδους.

Γ. Παρατηρήσεις ως προς τις κατηγορίες των εισοδημάτων

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση και την έκθεση της επιστημονικής υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 7 ΚΦΕ σχετικά με την κατηγοριοποίηση των εισοδημάτων, διευκρινίζεται ότι η εν λόγω κατηγοριοποίηση ακολουθεί το μοντέλο του ΟΟΣΑ. Επισημαίνεται ότι οποιοδήποτε άλλο εισόδημα το οποίο δεν υπάγεται στις

αναφερόμενες κατηγορίες εισοδημάτων δεν φορολογείται. Για τα φυσικά πρόσωπα παύει να ισχύει η έννοια του συνολικού εισοδήματος, ως προς τη φορολόγηση, και κάθε κατηγορία εισοδήματος υπόκειται σε χωριστό συντελεστή φορολογίας. Όπως έχει αναφερθεί και στην έκθεση της επιστημονικής υπηρεσίας της Βουλής επί του Ν. 4110/2013 (ο οποίος τροποποίησε τον ΚΦΕ), ανακύπτει ζήτημα ως προς το εάν η εφαρμογή διαφορετικής κλίμακας φορολογικών συντελεστών ανά κατηγορία εισοδήματος συνάδει προς τις αρχές της καθολικότητας του φόρου και της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα, υπό προϋποθέσεις, άγει σε διαφορετική φορολογική επιβάρυνση εισοδημάτων ίδιου ύψους αναλόγως της πηγής από την οποία προέρχονται, καθώς επίσης και σε βαρύτερη φορολογική επιβάρυνση φορολογουμένων με μικρότερο εισόδημα προερχόμενο από μία πηγή σε σχέση προς άλλους με μεγαλύτερο εισόδημα, το οποίο προέρχεται από περισσότερες πηγές. Και ναι μεν, κατά τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, ο κοινός νομοθέτης διαθέτει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμηση του, φορολογικό σύστημα, χωρίς να αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, πλην όμως η μεταχείριση αυτή δεν πρέπει να είναι αυθαίρετη, αλλά να στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες υπό τις οποίες τελεί κάθε κατηγορία φορολογουμένων, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών (Στε 693/2011, 3845/2007, 2974/2001, 497/2000, 444/1995, 1135/1991) (από την έκθεση επιστημονικής υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 7 ΚΦΕ).⁴

⁴ Χ. ΤΟΤΣΗΣ, 48^H, 2017, ΣΕΛ. 45

III. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

A. Υποκείμενα φορολόγησης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα

Ο ΚΦΕ ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης των εισοδημάτων όπως ορίζονται σε αυτόν (παρ 2 αρθ 1 ΚΦΕ). Στην περίπτωση β της παρ 2 του άρθρου 7 ΚΦΕ αναφέρεται ως ξεχωριστή κατηγορία εισοδήματος το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Στους ορισμούς του άρθρου 2 ΚΦΕ αναφέρεται (εκτός των άλλων) ότι «φορολογούμενος» είναι κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τον ΚΦΕ και ως «πρόσωπο» νοείται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα. Τελικά, φορολογικά υπόχρεος (οφειλέτης), δηλαδή υποκείμενο του φόρου, είναι το πρόσωπο που σύμφωνα με το νόμο υποχρεούται σε καταβολή του εν λόγω φόρου.⁵ Από τα αναφερθέντα συνάγεται ότι υποκείμενα σε φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι τα φυσικά πρόσωπα, τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.

Με το άρθρο 3 του ΚΦΕ εισάγονται τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας και της πηγής του εισοδήματος για τον πληρέστερο προσδιορισμό των υποκειμένων της φορολόγησης εισοδήματος. «Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου αυτού, προβλέπεται ότι ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα ή την έδρα της επιχείρησής του, όταν πρόκειται για νομικό πρόσωπο και νομική οντότητα, υπόκειται στην απεριόριστη φορολογία του εισοδήματός του υπό την έννοια ότι φορολογείται για το παγκόσμιό εισόδημά του. Εξάλλου, με την εισαγωγή του όρου «φορολογική κατοικία» ως κοινωνικού συνδέσμου του φορολογουμένου προσώπου με την ελληνική επικράτεια εναρμονίζονται οι διατάξεις του ελληνικού φορολογικού δικαίου προς τα πρότυπα του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου, διευκρινίζεται ότι ο φορολογούμενος του οποίου η φορολογική κατοικία βρίσκεται στην αλλοδαπή, υπόκειται στην περιορισμένη φορολογία του εισοδήματός του, υπό την έννοια ότι φορολογείται μόνο για το εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα. Επισημαίνεται ότι με τη διάταξη αυτή ο νομοθέτης εισάγει στον

⁵Θ. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/ Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, 5^η, 2014, ΣΕΛ. 25 «Υποκείμενο του φόρου ή υπόχρεος στο φόρο ή φορολογικός οφειλέτης είναι το πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, που σύμφωνα με το νόμο είναι υποχρεωμένο να καταβάλει το συγκεκριμένο φόρο»

ΚΦΕ τις αντίστοιχες ρυθμίσεις του προτύπου των διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου που έχει συνάψει η Ελλάδα με άλλα κράτη»⁶. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα σύμφωνα με τον ΚΦΔ (παρ 2 άρθ 9 ΚΦΕ).

Επίσης, θα πρέπει να τονιστεί ότι η φορολογική αρχή δεν κάνει αποδεκτή τη συμφωνία μεταξύ φορολογουμένων με την οποία μεταβάλλεται το πρόσωπο του φορολογικά υπόχρεου έναντι του Δημοσίου.⁷

1. Τα φυσικά πρόσωπα (άρθρο 34 ΑΚ)

Τα φυσικά πρόσωπα είναι υποκείμενα φορολόγησης, εκτός των άλλων, και για τα εισοδήματά που αποκτούν από την άσκηση της ατομικής τους επιχείρησης. Για την υπαγωγή του φυσικού προσώπου στη φορολογία εισοδήματος δεν είναι απαραίτητη (δεν απαιτείται) η δικαιοπρακτική ικανότητα του προσώπου αυτού.⁸ Υποκείμενα της φορολόγησης εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι τόσο τα φυσικά πρόσωπα που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα και φορολογούνται για το εν λόγω εισόδημα που προκύπτει και στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή, όσο και τα φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα και φορολογούνται μόνο για το εισόδημα τους από την ατομική επιχειρηματική δραστηριότητά τους που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος⁹.

2. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες

Σύμφωνα με το άρθρο 45 ΚΦΕ, σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού

⁶ Ν. ΜΠΑΡΜΠΑΣ, 2016, ΣΕΛ. 34-35

⁷ Θ. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/ Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, 5^Η, 2014, ΣΕΛ. 41 «Δεν είναι δυνατή πάντως η μεταβολή του φορολογικού υποκειμένου με συμφωνία των φορολογουμένων, υπό την έννοια ότι η συμφωνία αυτή, χωρίς να είναι παράνομη, δεν μεταβάλλει έναντι του Δημοσίου το εκ του νόμου υποκείμενο της φορολογίας (ΣτΕ 2797/1978 και ΣτΕ 3557/1982)».

⁸ Θ. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/ Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, 5^Η, 2014, ΣΕΛ. 113 «Δεν απαιτείται δικαιοπρακτική ικανότητα για την υπαγωγή του φυσικού προσώπου στη φορολογία εισοδήματος.»

⁹ Κ. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ, Ε', 2014, ΣΕΛ. 324 - 325, «Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν. 4172/2013 στο φόρο εισοδήματος υπόκειται..... στην Ελλάδα για τα εισοδήματα που προκύπτουν και στην αλλοδαπή (κριτήριο της κατοικίας) »

δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, οι συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι κοινοπραξίες και, τέλος, οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις. Όπως και με τα φυσικά πρόσωπα, έτσι και στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες περιλαμβάνονται τόσο αυτά που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα, όσο και αυτά που δεν την έχουν στην Ελλάδα αλλά απλώς αποκτούν έσοδα και δραστηριοποιούνται σε αυτή.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι «όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η διάκρισή τους από τα κερδοσκοπικά είχε απασχολήσει κατά το παρελθόν τόσο τη θεωρία όσο και τη νομολογία των δικαστηρίων. Ένας λόγος που επέβαλε την ιδιαίτερη ενασχόληση της επιστήμης και της νομολογίας των δικαστηρίων κατά την εν λόγω περίοδο με το εν λόγω ζήτημα αποτελούσε το γεγονός ότι μέχρι τις αρχές της δεκαετίας του 2000 τα μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα απολάμβαναν σημαντικές φορολογικές απαλλαγές, όσον αφορά τα εισοδήματά τους οι οποίες όμως σταδιακά περιορίστηκαν με τις διατάξεις των μεταγενέστερων φορολογικών νόμων, στο πλαίσιο της εναρμόνισης της ελληνικής νομοθεσίας με τους κανόνες του ενωσιακού δικαίου, που απαγορεύουν τις φορολογικές διακρίσεις. Έτσι, χαρακτηριστικά, νομικά μη κερδοσκοπικά πρόσωπα κατά τον Αστικό Κώδικα θεωρούνται τα σωματεία (α. 78), οι ερανικές επιτροπές (α. 122), οι αστικές εταιρείες (α. 741) και οι οικοδομικοί συνεταιρισμοί (α. 103 παρ. 2 Ν. 2238/ 1994) κτλ. Όσον αφορά τα ιδρύματα, η έννοια η σύσταση και η λειτουργία αυτών ρυθμίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 108 – 121 του ΑΚ»¹⁰.

«Δηλαδή, ως νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα αντιμετωπίζονται όσα έχουν την εμπορική ιδιότητα, είτε με βάση το ουσιαστικό είτε με βάση το τυπικό κριτήριο. Αντίθετα, νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι όλα όσα δεν έχουν ως σκοπό ύπαρξής τους το κέρδος. Ο σκοπός αυτός πρέπει να προβλέπεται στο καταστατικό αλλά και να επιβεβαιώνεται και στην πράξη, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 3747/77, 3668/84, 1145/98)»¹¹.

¹⁰ Ν. ΜΠΑΡΜΠΑΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2016 ΣΕΛ. 531

¹¹ Κ. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Ε΄, 2014, ΣΕΛ. 384

3. Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα

Σύμφωνα με το άρθρο 46 ΚΦΕ, από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης δεν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, εκτός από αυτές στις οποίες το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου συμμετέχει με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%). Συμπληρωματικά, απαλλάσσεται η Τράπεζα της Ελλάδος, οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου. Επίσης, οι διεθνείς οργανισμοί δεν φορολογούνται για το εισόδημά τους, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή από το φόρο προβλέπεται βάσει διεθνούς συμβάσεως που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας. Τέλος, απαλλάσσεται και το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α. Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει καθώς και οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης.

4. Εξαιρέσεις για το αλλοδαπό προσωπικό του α.ν. 89/1967

Κατ' εξαίρεση δε φορολογείται το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (εκτός των άλλων) αλλοδαπής προελεύσεως για το αναφερόμενο αλλοδαπό προσωπικό του α.ν. 89/1967. «Επί πλέον, στη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 1 γίνεται μνεία στον α.ν. 89/1967 περί εγκαταστάσεως στην Ελλάδα αλλοδαπών εμποροβιομηχανικών εμπορικών εταιρειών, προκειμένου να διευκρινιστεί ότι το αλλοδαπό προσωπικό των εν λόγω γραφείων που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς φορολόγησης υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημά τους που προκύπτει στην ημεδαπή.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4172/2013, με τις διατάξεις αυτές απλοποιείται και εκσυγχρονίζεται το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, καθώς με τη σύνδεση της έννοιας του φορολογουμένου και την έννοια της φορολογικής κατοικίας δεν απαιτείται αναλυτική απαρίθμηση των υποκειμένων στο φόρο»¹².

¹² Ν. ΜΠΑΡΜΠΑΣ, 2016, ΣΕΛ. 35,

B. Αντικείμενο της φορολόγησης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα

Το προερχόμενο από επιχειρηματική δραστηριότητα εισόδημα είναι το αντικείμενο της φορολόγησης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 10 και του άρθρου 44 ΚΦΕ, συνάγεται ότι φόρος εισοδήματος είναι ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τον ΚΦΕ στα εισοδήματα που αποκτώνται ετησίως. Από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 67 παρ 6 και του άρθρου 68 παρ 3 ΚΦΕ, ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση και το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 ΚΦΔ. «Στην ελληνική και αλλοδαπή θεωρία και νομολογία γίνεται δεκτό ότι ο φόρος είναι η χρηματική, οριστική, υποχρεωτική, χωρίς αντάλλαγμα παροχή των ιδιωτών προς το κράτος ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου προς πορισμό εσόδων και εκπλήρωση δημοσίων σκοπών οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής.»¹³ Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τον ΚΦΕ αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος (παρ 3 άρθ 8 ΚΦΕ). Εφόσον αντικείμενο της φορολόγησης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα αποτελεί το εισόδημα που προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα, η αιτία που δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου αποτελεί το αντικείμενο αυτής της φορολόγησης.¹⁴ Εξ αυτών συνάγεται ότι γενεσιουργός αιτία και αντικείμενο συμπίπτουν και ταυτίζονται.

Αντικείμενο της φορολόγησης αποτελεί τόσο το εισόδημα που αποκτάται στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή, υπό τον όρο ότι η φορολογική κατοικία βρίσκεται στη Ελλάδα (κριτήριο της φορολογικής κατοικίας). Περαιτέρω, ο φόρος που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή για το εισόδημα που έχει αποκτηθεί εκεί εκπίπτει από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου μέχρι το ποσό του φόρου που για το εισόδημα αυτό αναλογεί στην Ελλάδα. Αντίθετα, αν η φορολογική κατοικία βρίσκεται στην αλλοδαπή, αντικείμενο της φορολόγησης αποτελεί μόνο το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα (κριτήριο της πηγής) Με την αρωγή των διατάξεων που θεσπίζονται στο άρθρο 3 αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή του αντικειμένου της

¹³Θ. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/ Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, 5^Η, 2014, ΣΕΛ. 9

¹⁴ Θ. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/ Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, 5^Η, 2014, ΣΕΛ. 24 «Από τη σκοπιά του φορολογικού δικαίου, αντικείμενο ενός φόρου είναι η γενεσιουργός αιτία του φόρου, το γεγονός του οποίου η επέλευση γεννά τη φορολογική υποχρέωση για την καταβολή του».

φορολόγησης, σε εναρμόνιση του εσωτερικού δικαίου με τον τρόπο αυτό με τις υποδείξεις του Προτύπου Μοντέλου Σύμβασης ΟΟΣΑ¹⁵.

1. Αντικείμενο της φορολόγησης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα φυσικών προσώπων

Σύμφωνα με το άρθρο 10 ΚΦΕ φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στο εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα. Στην περ β της παρ 2 του άρθ 7 ΚΦΕ αναφέρεται ως ξεχωριστή κατηγορία (πηγή εισοδήματος) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι αντικείμενο της φορολόγησης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων είναι το εισόδημα που αποκτούν ετησίως από την ατομική επιχείρησή τους, δηλαδή, το εισόδημά τους από την ατομική επιχειρηματική δραστηριότητά τους που προκύπτει στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή, ήτοι για το εν λόγω παγκόσμιο εισόδημά τους που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος εάν αυτά είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας. Εάν δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, αντικείμενο της φορολόγησης είναι μόνο το εισόδημα τους από την ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα τους στην Ελλάδα.

2. Αντικείμενο της φορολόγησης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

Σύμφωνα με το άρθρο 44 ΚΦΕ, ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που αυτά πραγματοποιούν. Διευκρινίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του (εδ. 1 παρ 4 αρθ 8 ΚΦΕ). Αντικείμενο, λοιπόν, της φορολόγησης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων αποτελούν τα κέρδη τους στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή αν αυτά έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά τους. Αντίθετα, αν αυτά δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα, τότε αντικείμενο της φορολόγησης αυτής αποτελούν μόνο τα κέρδη που προκύπτουν από τη δραστηριότητα τους στην Ελλάδα.

¹⁵ Ν. ΜΠΑΡΜΠΑΣ, 2016, ΣΕΛ. 34-35 «Δηλαδή, φορολογείται στην Ελλάδα τόσο για το εισόδημά του που αποκτάται.... αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου που έχει συνάψει η Ελλάδα με άλλα κράτη»

IV. ΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Την θεσμοθέτηση και την εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν τη φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα διέπουν οι συνταγματικά κατοχυρωμένες και νομολογιακά θεμελιωμένες αρχές που πηγάζουν από τη γενικότερη αρχή του κράτους δικαίου. Αποτελούν τους πυλώνες του όλου οικοδομήματος του φορολογικού δικαίου και τη θεμέλιο λίθο του ως ειδικότερες εκφάνσεις των αρχών που διαπνέουν το Δημόσιο Δίκαιο. Οι αρχές αυτές είναι η αρχή της νομιμότητας του φόρου, της βεβαιότητας του φόρου και της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου, η αρχή της δημοσιονομικής ισότητας και της αναλογικής φορολογικής ισότητας, η αρχή της καθολικότητας της φορολογικής υποχρέωσης, η αρχή της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα, η αρχή της αναλογικότητας, η αρχή της προστασίας της ατομικής ιδιοκτησίας, η αρχή της προστασίας της οικονομικής ελευθερίας και ,τέλος, η αρχή του γενικού συμφέροντος ως αρχή του δημοσίου συμφέροντος και ως αρχή του δημοσιονομικού συμφέροντος.

Μεταξύ τους οι αρχές αυτές συγκρούονται και στα πλαίσια της εξισορρόπησης η μία συμπληρώνει την άλλη.¹⁶ Οι επικρατούσες κάθε φορά κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες διαμορφώνουν την διαπλαστική νομοθετική και εκτελεστική εξουσία.¹⁷ Φορείς συνταγματικών δικαιωμάτων είναι τα φυσικά πρόσωπα και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, καθώς επίσης και οι ενώσεις προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα.¹⁸

Σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 532/2015, από τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ.1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), συνάγεται ότι ο

¹⁶ Α. ΤΣΟΥΡΟΥΦΛΗΣ, 2010, ΣΕΛ. 62 «οι αρχές αυτές που δομούν το εσωτερικό σύστημα του φορολογικού δικαίου μπορούν να είναι είτε ομόρροπες είτε αντίρροπες, δηλαδή μπορούν να αλληλοσυμπληρώνονται ή να συγκρούονται. Στη τελευταία περίπτωση πρέπει να γίνεται στάθμιση μεταξύ τους από το νομοθέτη και τον εφαρμοστή του δικαίου.»

¹⁷ Α. ΓΕΡΟΝΤΑΣ/ Σ. ΛΥΤΡΑΣ/ Π. ΠΑΥΛΟΠΟΥΛΟΣ/ Γ. ΣΙΟΥΤΗ/ Σ. ΦΛΟΓΑΪΤΗΣ, Β', 2010, ΣΕΛ. 341 «Η νομοθετική και η εκτελεστική εξουσία διαθέτουν ευρύτατη διαπλαστική εξουσία, της οποίας τα όρια διαμορφώνονται ανάλογα με τις οικονομικές και κοινωνικές μεταβολές.»

¹⁸ Α. ΔΗΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΣ, Β', 2008, ΣΕΛ. 117-118 «όπως γίνεται γενικότερα αποδεκτό, υποκείμενα συνταγματικών δικαιωμάτων δεν είναι μόνο τα φυσικά αλλά και τα νομικά πρόσωπα» - «φορείς συνταγματικών δικαιωμάτων είναι -χωρίς αμφισβήτηση- όλα τα νομικά πρόσωπα του ιδιωτικού δικαίου» - «ως φορείς θεμελιωδών δικαιωμάτων αναγνωρίζονται όχι μόνο τα νομικά πρόσωπα ,αλλά και οι ενώσεις προσώπων, που δεν έχουν αποκτήσει νομική προσωπικότητα»

νομοθέτης είναι, κατ' αρχήν, ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣΤΕ 2527-2531,3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ., 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007, 3348-9/2005 7μ., 2972, 2974/2001 7μ., 3037/1990).

A. Η Αρχή της νομιμότητας του φόρου – Η Αρχή της βεβαιότητας του φόρου – Η Αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου

1. Η αρχή της νομιμότητας του φόρου

Κατά το άρθρο 78 παρ 1 Συντ. κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο. Η επιβολή του φόρου απαιτεί οπωσδήποτε να στηρίζεται στην προηγούμενη ύπαρξη νόμου, και, μάλιστα, τυπικού νόμου.¹⁹ Η αρχή της νομιμότητας του φόρου κατοχυρώνεται στο άρθρο 78 του Συντάγματος. Από τη συνταγματική αυτή διάταξη προκύπτει ότι τα όργανα της νομοθετικής λειτουργίας είναι τα μόνα αρμόδια για τη στοιχειοθέτηση του φόρου. Ο φορολογικός συντελεστής, τα υποκείμενα και το

¹⁹ Θ. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/ Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, 5^Η, 2014, ΣΕΛ. 35 «Η αρχή της νομιμότητας του φόρου σημαίνει ότι η φορολογική επιβάρυνση πρέπει να στηρίζεται σε νόμο και μάλιστα σε νόμο τυπικό, δηλαδή σε νομοθετική πράξη κοινοβουλευτικής προέλευσης»

αντικείμενο της φορολογίας, οι μειώσεις, οι εξαιρέσεις και οι απαλλαγές δεν είναι αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης.²⁰

2. Η Αρχή της βεβαιότητας του φόρου

Από το άρθρο 78 Συντ, εκτός από την αρχή της νομιμότητας του φόρου (και άλλων), συνάγεται ότι ο φόρος πρέπει να είναι γνωστός εκ των προτέρων (Αρχή της βεβαιότητας του φόρου). Σύμφωνα με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου, ο επιβαλλόμενος με τυπικό νόμο φόρος πρέπει να ορίζεται με τρόπο πλήρη, σαφή και ακριβή. Επίσης, πρέπει να προσδιορίζεται με τον αντίστοιχο νόμο, τουλάχιστον, το είδος του φόρου, η αιτιολογία, το ποσό (βάσει συντελεστών), η περίοδος που αφορά και η προθεσμία, ο τόπος και ο τρόπος εκπλήρωσης της φορολογικής υποχρέωσης. Με βάση την αρχή της βεβαιότητας του φόρου η φορολογική διοίκηση δεσμεύεται να περιοριστεί στα οριζόμενα από την αντίστοιχη διάταξη του νόμου και δεν έχει την ευχέρεια να ενεργήσει διαφορετικά. Επισημαίνεται ότι μόνο με νόμο εξασφαλίζεται η σαφήνεια και η βεβαιότητα της φορολογικής υποχρέωσης.²¹

3. Η Αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 78 Συντ κατοχυρώνεται και η αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου, αναφέροντας ότι ο φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτίνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενου εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.

²⁰ Θ.Α. ΑΝΤΩΝΙΟΥ (ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ) – ΕΛ. ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ (ΣΥΜΒΟΛΗ), 2013 – 2014, ΣΕΛ. 341-342 «Η αρχή της τυπικής νομιμότητας του φόρου κατοχυρώνεται στο άρθρο 78 του Συντάγματος και έχει την εξής διαφορετική από εκείνη στο διοικητικό δίκαιο έννοια.

Βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, αρμόδια για τον καθορισμό των ουσιωδών στοιχείων του φόρου είναι μόνο τα όργανα της νομοθετικής λειτουργίας.

Απαιτείται δηλαδή έκδοση τυπικού νόμου. Πράγματι, βάσει του άρθρου 78 παρ 1 Συντ, ορίζεται ότι «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος». Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι «το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή οι εξαιρέσεις από τη φορολογία..... δε μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης». Συνεπώς για τη θέσπιση των ουσιωδών στοιχείων του φόρου, απαιτείται τυπικός νόμος».

²¹ Θ. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/ Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, 5^Η, 2014, ΣΕΛ. 37 «η ανάγκη της βεβαιότητας του φόρου σημαίνει ότι πρέπει ο φόρος να είναι βέβαιος ως κανόνας δικαίου, ότι δηλαδή ο κανόνας με τον οποίο επιβάλλεται ο φόρος πρέπει να είναι σαφής και βέβαιος. Η βεβαιότητα του φόρου εξασφαλίζεται μόνο με την επιβολή του φόρου με νόμο».

B. Η Αρχή της δημοσιονομικής ισότητας - Αρχή της αναλογικής φορολογικής ισότητας

1. Η Αρχή της δημοσιονομικής ισότητας

Η ίση μεταχείριση των, υπό τις αυτές συνθήκες ευρισκομένων, φορολογουμένων αποτελεί επιταγή η οποία πηγάζει από το άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος και ως εκ τούτου ο φορολογικός νομοθέτης υποχρεούται να ρυθμίζει ομοιόμορφα τις όμοιες περιπτώσεις.²² Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη.²³

2. Η Αρχή της αναλογικής φορολογικής ισότητας

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να υπογραμμιστούν τα από τους Θ. Φορτσάκη/Κ. Σαββαΐδου αναφερόμενα « Η διάταξη του άρθρου 4 παρ 5 του Συντάγματος του 1975 έχει ως εξής: ‘οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους’». Εξάλλου, ο γενικός κανόνας της ισότητας ενώπιον του νόμου του άρθρου 4 παρ 1 Συντ, εφαρμοζόμενος στο αντικείμενο της φορολογίας, συνεπάγεται για το νομοθέτη την υποχρέωση να χειρίζεται κατά τρόπο ομοιόμορφο τις όμοιες από πλευράς φοροδοτικής ικανότητας περιπτώσεις (ΣΤΕ 2060/1990), δηλαδή την ίση μεταχείριση των φορολογουμένων που τελούν υπό τις αυτές συνθήκες».²⁴

Γ. Η αρχή της καθολικότητας του φόρου

Η αρχή της καθολικότητας του φόρου σημαίνει ότι η φορολογική επιβάρυνση αφορά όλους τους Έλληνες και δεν επιτρέπονται φορολογικές διακρίσεις.²⁵

²² Θ.Α. ΑΝΤΩΝΙΟΥ (ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ) – ΕΛ. ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ (ΣΥΜΒΟΛΗ), 2013 – 2014, ΣΕΛ 344 « Η γενική αρχή της ισότητας του άρθρου 4 παρ 1 του Συντάγματος εφαρμόζεται και στα δημοσιονομικά και στα φορολογικά ζητήματα, υπό την έννοια ότι ο νομοθέτης έχει την υποχρέωση να ρυθμίζει κατά ομοιόμορφο τρόπο τις ουσιωδώς όμοιες από φορολογική ή γενικότερα δημοσιονομική άποψη περιπτώσεις. Πρέπει, δηλαδή να εξασφαλίζει την ίση μεταχείριση των πολιτών φορολογουμένων που βρίσκονται υπό τις αυτές συνθήκες»

²³ Θ.Α. ΑΝΤΩΝΙΟΥ (ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ) – ΕΛ. ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ (ΣΥΜΒΟΛΗ), 2013 – 2014, ΣΕΛ 345 «Από το άρθρο 4 παρ 5 Συντ που θεσπίζει την αρχή της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, απορρέει η αρχή της ίσης θυσίας των πολιτών περί δίκαιας κατανομής των δημοσίων βαρών».

²⁴ Θ. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/ Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, 5^Η, 2014, ΣΕΛ. 72-73

²⁵ Θ. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/ Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, 5^Η, 2014, ΣΕΛ 74 «Από την αρχή της φορολογικής ισότητας απορρέει ότι η φορολογική επιβάρυνση πρέπει να είναι καθολική, δηλαδή να επιβάλλεται στο σύνολο των Ελλήνων. Δηλαδή, η καθολικότητα της φορολογικής υποχρέωσης συνεπάγεται την κατ' αρχήν απαγόρευση των φορολογικών διακρίσεων μεταξύ των Ελλήνων»⁽²⁰⁾

Δ. Η αρχή της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα

Σημαντικό και κύριο κριτήριο αλλά όχι αποκλειστικό για τη φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα αποτελεί η φοροδοτική ικανότητα με βάση το εν λόγω εισόδημα. Η αρχή της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα απορρέει από το άρθρο 78 παρ 1 Συντ («κανένας φόρος..... που καθορίζει..... Και το εισόδημα.....»). Ο προσδιορισμός της φοροδοτικής ικανότητας είναι κομβικής σημασίας για την ακριβοδίκαιη φορολόγηση και για να έχει βέβαιη τη πεποίθηση ο δραστηριοποιούμενος επιχειρηματικά, και όχι μόνο, ότι οι φορολογικές επιβαρύνσεις είναι ανάλογες με τις οικονομικές δυνατότητές του και η κατανομή των δημοσίων βαρών είναι αποτέλεσμα ενός δίκαιου φορολογικού συστήματος.

Ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται με βάση τη φοροδοτική ικανότητα. Σύμφωνα με αποφάσεις του ΣΤΕ, απαγορεύεται η φορολογική επιβάρυνση να είναι αυθαίρετη και δυσανάλογη προς τις πραγματικές φοροδοτικές δυνάμεις των φορολογουμένων.²⁶ Βέβαια για την κατανόηση της φοροδοτικής ικανότητας, απαιτούνται οικονομικές γνώσεις και προς τούτο κρίνεται αναγκαία η προσφυγή στην ορολογία και στις προτροπές της οικονομικής επιστήμης προκειμένου να διευκρινιστούν και να κατανοηθούν έννοιες όπως κέρδος, ζημία, αγαθό, έσοδο, έξοδο, εισόδημα κ.λπ.²⁷

Ε. Η αρχή της αναλογικότητας

Η αρχή της αναλογικότητας επιτάσσει την επιλογή σταθμισμένων, αναγκαίων και αποτελεσματικών μέσων και το συνδυασμό τους προκειμένου να επιβληθούν τα ηπιότερα μέτρα περιορισμού ατομικού δικαιώματος (μέσα) σε σχέση με το σκοπούμενο της προστασίας ή και της προαγωγής άλλου έννομου αγαθού διαφορετικής σημασίας (σκοπός). Τονίζεται ότι πρέπει να ελέγχεται εάν το λαμβανόμενο μέτρο είναι απαραίτητο (αναγκαίο), προσφορότερο σε σχέση με άλλο και αναλογικό σχετικά με τον επιδιωκόμενο σκοπό.²⁸

²⁶ Θ. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/ Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, 5^Η, 2014, ΣΕΛ 76 «Η συνεισφορά στα δημόσια βάρη πρέπει να είναι ανάλογη προς τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών» και « Με άλλα λόγια, η φορολογική επιβάρυνση απαγορεύεται να είναι αυθαίρετη και δυσανάλογη προς τις πραγματικές φοροδοτικές δυνάμεις του φορολογούμενου (ΣΤΕ 380/1990, ΣΤΕ 541/1988)»

²⁷ Α. ΤΣΟΥΡΟΥΦΛΗΣ, 2010, ΣΕΛ. 4 «Για την κατανόηση και περιγραφή της φοροδοτικής ικανότητας, η οποία αποτελεί οικονομικό μέγεθος, το φορολογικό δίκαιο είναι υποχρεωμένο να προστρέξει στα διδάγματα της οικονομικής επιστήμης και να κάνει χρήση οικονομικών όρων, όπως εισόδημα, κέρδος, περιουσία, οικονομικό αγαθό κ.λ.π.»

²⁸ Θ. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/ Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, 5^Η, 2014, ΣΕΛ 110 «Για την τήρηση της αρχής αυτής ελέγχεται (από το δικαστή) η αναγκαιότητα της λήψης ορισμένου μέτρου, η προσφορά του σε σχέση με άλλα λιγότερο επαχθή μέτρα, καθώς

ΣΤ. Η προστασία των οικονομικών δικαιωμάτων

«Ατομικά δικαιώματα είναι τα δημόσια δικαιώματα που παρέχουν στα άτομα αρνητική αξίωση, η οποία στρέφεται κατά του κράτους και το εξαναγκάζει σε παράλειψη (*nec faeaze*)». ²⁹ Σύμφωνα με τους Θ.Φορτσάκη/Κ. Σαββαΐδου, «η συνταγματική καθιέρωση των ατομικών δικαιωμάτων οικονομικού περιεχομένου, όπως της ιδιοκτησίας και της οικονομικής ελευθερίας, αποτελεί όριο για την άσκηση της φορολογικής εξουσίας του κράτους» και Κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας, «η επιβολή φόρων δεν επιτρέπεται να οδηγεί ούτε σε δήμευση της περιουσίας του φορολογουμένου, δηλαδή σε ουσιώδη περιορισμό του δικαιώματος της ιδιοκτησίας, ούτε σε κατάλυση της οικονομικής ελευθερίας και της ελευθερίας της εργασίας, που συντελείται όταν αφαιρείται ως φόρος το ουσιώδες τμήμα της προσόδου του πολίτη, ώστε να αναιρείται η ελευθερία της απόλαυσης του προϊόντος της εργασίας του» (ΣΤΕ 2109/1988 και 2821/1989) ³⁰.

1. Η αρχή της προστασίας της ατομικής ιδιοκτησίας

Το άρθρο 1 παρ 1 Π.Π.Π. ΕΣΔΑ, το οποίο κυρώθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 53/1974, ορίζει ότι « φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του» .³¹ Και στο Σύνταγμα της Ελλάδος, κατοχυρώνεται στο άρθρο 17 η αρχή της προστασίας της ατομικής ιδιοκτησίας. Περιορισμός του δικαιώματος αυτού είναι συνταγματικά ανεκτός μόνο αν συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: ο περιορισμός να προβλέπεται από το νόμο, να θεσπίζεται με βάση αντικειμενικά κριτήρια, να αποβλέπει στην εξυπηρέτηση γενικότερου δημοσίου συμφέροντος, να μην καθιστά αδρανή την περιουσία σε σχέση με τον περιορισμό της, να μην αποδυναμώνεται σε ουσιώδη βαθμό και να εναρμονίζεται με την αρχή της αναλογικότητας». ³² Όσον αφορά, λοιπόν, την οικονομική έκφανση της ζωής του ατόμου, η επιχείρηση του ως σύνολο καθώς και τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία της προστατεύονται ως ατομική ιδιοκτησία είτε φυσικού προσώπου είτε νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

και η αναλογία του σε σχέση είτε με την παράβαση, για την οποία επιβάλλεται, είτε γενικότερα με το σκοπό που επιδιώκεται, όπως η είσπραξη των δημοσίων εσόδων»

²⁹ Α. ΔΗΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΣ, Β', 2008, ΣΕΛ. 126

³⁰ Θ. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/ Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, 5^Η, 2014, ΣΕΛ 95

³¹ Α. ΓΕΡΟΝΤΑΣ/ Σ. ΛΥΤΡΑΣ/ Π. ΠΑΥΛΟΠΟΥΛΟΣ/ Γ. ΣΙΟΥΤΗ/ Σ. ΦΛΟΓΑΪΤΗΣ, Β', 2010, ΣΕΛ. 345

³² Α. ΓΕΡΟΝΤΑΣ/ Σ. ΛΥΤΡΑΣ/ Π. ΠΑΥΛΟΠΟΥΛΟΣ/ Γ. ΣΙΟΥΤΗ/ Σ. ΦΛΟΓΑΪΤΗΣ, Β', 2010, ΣΕΛ. 342

2. Η αρχή της προστασίας της οικονομικής ελευθερίας

«Το άρθρο 5 του Συντάγματος προστατεύει την ελευθερία της οικονομικής δραστηριότητας, η προστασία όμως αυτή δεν είναι απόλυτη, αλλά πρέπει να συνδυάζεται με την κοινωνική λειτουργία του ατομικού δικαιώματος. Άρα, η συνταγματική αυτή διάταξη δεν αποκλείει τη θέσπιση από τον κοινό νομοθέτη και την κανονιστικώς δρώσα διοίκηση περιορισμών της οικονομικής ελευθερίας για λόγους γενικότερου δημοσίου ή κοινωνικού συμφέροντας. Ωστόσο η επιβολή φόρου είναι επιτρεπτή από την άποψη της εναρμόνισης της με το άρθρο 5 του Συντάγματος μόνον όταν δεν υπερβαίνει τα όρια προστασίας του πυρήνα (της ουσίας) του δικαιώματος. Άρα, η αρχή της επιχειρηματικής ελευθερίας συνεπάγεται την υποχρέωση του νομοθέτη να διαμορφώσει τη φορολογία κατά τρόπον ώστε να μην περιορίζεται υπέρμετρα η άσκηση του επαγγέλματος, ιδίως με την απαγορευτικής φύσης φορολόγηση των κερδών, που δεν αφήνει αποχρώντα λόγο συνέχισης της δραστηριότητας (ΣΤΕ 1131/1965)»³³. Επίσης, «Κάθε άτομο δικαιούται να συμμετέχει ελεύθερα στον οικονομικό χώρο, στον χώρο δηλαδή που περιστρέφεται γύρω από τον άξονα της οικονομικής αξίας. Η συμμετοχή αυτή προσδιορίζεται από την τριπλή οριοθέτηση του άρθρου 5 παρ 1 και τις ειδικότερες σχετικές διατάξεις. Φορείς του δικαιώματος είναι ημεδαποί και αλλοδαποί, φυσικά αλλά και νομικά πρόσωπα. Η διάταξη δεν αναφέρεται μόνο στα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού, αλλά και σε εκείνα του δημοσίου δικαίου»³⁴.

3. Η αρχή της προστασίας της ιδιωτικής οικονομικής πρωτοβουλίας

Η συνταγματική κατοχύρωση της προστασίας της ιδιωτικής οικονομικής πρωτοβουλίας μνημονεύεται, έστω και αρνητικά, στη διάταξη του άρθρου 106 παρ 2 Συντ, η οποία αναφέρει ότι η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται να αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της εθνικής οικονομίας. Αποφάσεις του ΣΤΕ αναφέρουν ότι δεν επιτρέπεται η άσκηση της ιδιωτικής πρωτοβουλίας με επιζήμιο τρόπο.³⁵

³³ Θ. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, 5^Η, 2014, ΣΕΛ. 98

³⁴ Α. ΔΗΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΣ, Β', 2008. ΣΕΛ. 353

³⁵ Θ. Α. ΑΝΤΩΝΙΟΥ (ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ) – ΑΘ. ΤΣΙΡΩΝΑΣ (ΣΥΜΒΟΛΗ), 2013-2014, ΣΕΛ. 375 « η ιδιωτική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται να ασκείται κατά τρόπο επιζήμιο – ΣΤΕ ολομ 161/2010, 806/2006, 1093/1987».

Z. Η αρχή του γενικού συμφέροντος

Ο όρος του γενικού συμφέροντος ως γενική ρήτρα δε μνημονεύεται από το συντακτικό νομοθέτη. Στο «οικονομικό» Σύνταγμα αναφέρεται στη διάταξη του άρθρου 5 παρ 1 ότι καθένας έχει δικαίωμα να αναπτύσσει ελεύθερα την προσωπικότητά του και να συμμετέχει στην κοινωνική, οικονομική και πολιτική ζωή της Χώρας, εφόσον δεν προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και δεν παραβιάζει το Σύνταγμα ή τα χρηστά ήθη, στο άρθρο 17 παρ 1 ότι η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος, στο άρθρο 106 παρ 1 ότι για την εδραίωση της κοινωνικής ειρήνης και την προστασία του γενικού συμφέροντος το Κράτος προγραμματίζει και συντονίζει την οικονομική δραστηριότητα στη Χώρα, επιδιώκοντας να εξασφαλίσει την οικονομική ανάπτυξη όλων των τομέων της εθνικής οικονομίας.

Η χρησιμοποίηση, χωρίς φειδώ, της αρχής του γενικού συμφέροντος, ως αιτιολογίας, η απουσία πειστικής επιχειρηματολογίας για επιλογή άλλης, ηπιότερης, εναλλακτικής λύσης, η συχνή και αναιτιολόγητη επίκλησή της και η επανάληψη πανομοιότυπων ή παρεμφερών προβαλλόμενων λόγων, παρουσιάζουν εξαιρετικό ενδιαφέρον για διερεύνηση, κατά πόσο και σε ποιες από τις περιπτώσεις οριοθέτησης της άσκησης συγκεκριμένων δικαιωμάτων συγκαλύπτουν επιτελούμενη αδικαιολόγητη προσβολή τους.

1. Αρχή του δημοσίου συμφέροντος – Η Αρχή του δημοσιονομικού συμφέροντος

«Τα βασικά εννοιολογικά στοιχεία της πιο πάνω έννοιας – αρχής προσδιορίζονται, με βάση τη σχέση του δημοσιονομικού συμφέροντος προς την έννοια του δημοσίου-γενικού συμφέροντος. Τούτο διότι κατά την κρατούσα άποψη, το «δημοσιονομικό συμφέρον του Κράτους» συνιστά ή καλύτερα συνιστούσε μέχρι την έκδοση της απόφασης του ΣτΕ 1620/2011, «είδος», μεταξύ πολλών άλλων «ειδών» της έννοιας του δημοσίου ή γενικού συμφέροντος που θεωρείται έννοια γένους. Έτσι, ως προς τη νομική της φύση, η έννοια του δημοσιονομικού συμφέροντος του Κράτους είναι νομική αόριστη λειτουργική (αξιολογική) έννοια, δυναμική, εξελισσόμενη στο χώρο και

στο χρόνο, μη διαφέρουσα ποιοτικά από την έννοια του δημοσίου ή γενικού συμφέροντος». ³⁶

2. Η αρχή του δημοσίου συμφέροντος του κράτους

«Το δημόσιο/γενικό συμφέρον θεωρείται, ως γνωστόν, αόριστη λειτουργική-αξιολογική νομική έννοια, αλλά και «κοσμήτωρ ρήτρα» της όλης έννομης τάξης και ως «έννοια γένους» συνταγματικού επιπέδου, κατά τους συνταγματολόγους και τους διοικητολόγους, υπό την επιφύλαξη ή τη «δαμόκλειο σπάθη» της οποίας τελεί εν πολλοίς η ισχύς των συνταγματικών δικαιωμάτων (και των διοικητικών πράξεων). Η επιφύλαξη αυτή θεμελιώνεται στο γεγονός ότι η έννοια «του δημοσίου ή γενικού συμφέροντος», κατά τη νομολογία και θεωρία, πηγάζει ευθέως από το θετό δίκαιο και δη από το Σύνταγμα. Το τελευταίο διαπνέεται και διατρέχεται από την έννοια του δημοσίου συμφέροντος και των διαβαθμίσεων του, όπως πχ. δημόσια τάξη, δημόσια ασφάλεια, προστασία περιβάλλοντος, προστασία δημοσιονομικού συμφέροντος του Κράτους, προστασία κοινωνικού και οικονομικού συμφέροντος, καθώς και εθνικής οικονομίας. Την εν λόγω έννοια το Σύνταγμα προστατεύει ως κοινό αγαθό και ως έννοια «γένους», με πολλές ποσοτικές δηλαδή διαβαθμίσεις, ανάλογα κάθε φορά με τις ανάγκες του λαού, τη φύση των πραγμάτων και τις επιλογές της πολιτικής εξουσίας. Πρόκειται για δυναμική και εν εξελίξει συνεχώς στο χώρο και στο χρόνο έννοια, προσδιοριζόμενη ανάλογα κάθε φορά με τα ισχύοντα πιο πάνω κριτήρια». ³⁷

Σημειώνεται ότι λόγοι δημοσίου συμφέροντος αποτελούν η εξυπηρέτηση του σκοπού της οικονομικής ανάπτυξης της χώρας που επιτρέπουν διαφοροποιήσεις στη φορολόγηση των επιχειρηματικών κερδών, δυνάμει της διατάξεως εδ. 1 άρθρο 106 Συντάγματος. Εάν η φορολόγηση των επιχειρηματικών κερδών, σε μια χώρα, είναι υψηλή ή όχι είναι ένα ζήτημα που λαμβάνεται υπόψη όταν πρόκειται να αποφασισθεί η πραγματοποίηση επενδύσεων.

Η επιβάρυνση των επιχειρηματικών κερδών με υψηλούς φορολογικούς συντελεστές αποθαρρύνει τις επενδύσεις στον επιχειρηματικό τομέα, γιατί η καθαρή οριακή αποδοτικότητα του κεφαλαίου γίνεται μικρότερη. «Η φορολογική επιβάρυνση των επιχειρηματικών κερδών είναι κατά μέσο όρο μεγαλύτερη στις χώρες της ευρωπαϊκής ένωσης απ' ότι στις Η.Π.Α. Αυτό αποθαρρύνει τις ευρωπαϊκές επιχειρηματικές επενδύσεις και καθυστερεί την αύξηση της απασχόλησης και της

³⁶ Θ.Α. ΑΝΤΩΝΙΟΥ (ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ) – ΕΛ. ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ (ΣΥΜΒΟΛΗ), 2013-2014, ΣΕΛ. 357

³⁷ Θ.Α. ΑΝΤΩΝΙΟΥ (ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ) – ΕΛ. ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ (ΣΥΜΒΟΛΗ), 2013-2014, ΣΕΛ. 357- 358

οικονομικής μεγέθυνσης. Ασκοούνται συνεχώς πιέσεις από τους ευρωπαϊούς επιχειρηματίες προς τις κυβερνήσεις τους για μείωση των φορολογικών συντελεστών επί των κερδών», «Όταν κρίνεται ότι πρέπει να ενισχυθούν οι ιδιωτικές επενδύσεις σε μια χώρα, η κυβέρνηση μπορεί να εφαρμόσει ένα σύστημα κινήτρων για την ενθάρρυνσή τους όπως αυτό της απαλλαγής για ορισμένα έτη από τους φόρους των κερδών που θα προκύψουν από μια νέα επένδυση κ.α.». ³⁸ «Μάλιστα, έχει υποστηριχθεί ότι η αύξηση των φορολογικών συντελεστών σε μια χώρα, πέρα από κάποιο σημείο επιφέρει μείωση των εσόδων του κράτους επειδή η μείωση των κινήτρων έχει ως αποτέλεσμα μικρότερο εγχώριο προϊόν και εισόδημα». ³⁹ «Ο οικονομικός παρεμβατισμός μέσω της θέσπισης φορολογικών κινήτρων με τη μορφή απαλλαγών, ελαφρύνσεων ή διευκολύνσεων για την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων και την προώθηση της οικονομικής και περιφερειακής ανάπτυξης, συνεπάγεται την προνομιακή μεταχείριση των επιχειρήσεων που υπάγονται στις σχετικές ρυθμίσεις», «Οι διαφοροποιήσεις αυτές της φορολογίας έχουν συνταγματική βάση, αφού από τη διατύπωση του άρθρου 78§4 του Συντάγματος προκύπτει ότι ο νομοθέτης μπορεί να θεσπίζει φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις, ενώ ο σκοπός της οικονομικής ανάπτυξης που καθιερώνεται ρητά στο άρθρο 106§1 του Συντάγματος αποτελεί επαρκή λόγο γενικού συμφέροντος που δικαιολογεί τη διαφορετική μεταχείριση», «Όπως όμως ήδη αναφέρθηκε η παροχή φορολογικών κινήτρων πρέπει να είναι συμβατή με το δίκαιο της ευρωπαϊκής ένωσης»⁴⁰

3. Η αρχή του δημοσιονομικού συμφέροντος του κράτους

Για το εννοιολογικό περιεχόμενο αυτής της αρχής αναφέρεται ότι «Η έννοια του «δημοσιονομικού συμφέροντος του Κράτους», έχει ανέκαθεν στην ουσία της απασχολήσει τη νομολογία του ΣΤΕ, τελευταίως και του ΑΠ και του ΆΕΔ -εν αντιθέσει με την απουσία της στη δημοσιονομική επιστήμη. Ειδικότερα, το ΣΤΕ έχει λάβει θέση για το περιεχόμενο της, την διάκριση της από άλλες έννοιες και της λειτουργία της, ανάλογα, μάλιστα με τους διαφοροποιημένους ιστορικά σκοπούς του κράτους όπως: κράτος -φύλακας, κράτος δικαίου, κοινωνικό κράτος δικαίου, αλλά και κράτος, όπως σήμερα, υπό συνθήκες εθνικής δημοσιονομικής κρίσης που βιώνει η σύγχρονη Ελλάδα της Ευρωζώνης. Με βάση αυτήν την τελευταία τρέχουσα περίοδο, διαπιστώνεται ότι η πρόσφατη νομολογία έχει απομακρυνθεί από την «παρεξηγημένη» και

³⁸ ΑΘ. ΠΕΤΡΑΚΗ – ΚΩΤΤΗ / Γ.Χ. ΚΩΤΤΗΣ, Α' (ΑΝΑΤ.), 2008, ΣΕΛ. 205-206

³⁹ Γ.Χ. ΚΩΤΤΗΣ ΚΑΙ Α. ΠΕΤΡΑΚΗ - ΚΩΤΤΗ, Γ', 2010. ΣΕΛ. 668

⁴⁰ ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/ Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, 5^Η, 2014, ΣΕΛ. 81-82

«υποβαθμισμένη» έννοια του χθες περί δημοσιονομικού συμφέροντος -που επικρατούσε κυρίως σε φοροτεχνικούς κύκλους, ταυτιζόμενη με το <<αμιγώς>> ταμειευτικό συμφέρον του Δημοσίου»- έτσι ώστε η έννοια αυτή να είναι πλέον όντως διάχυτα «αναβαθμισμένη», με δραματικές όμως διαστάσεις, εξαιτίας των δραματικών εθνικών συνθηκών, υπό τις οποίες αυτή η «αναβάθμιση» δυστυχώς συντελείται». ⁴¹

⁴¹ Θ.Α. ΑΝΤΩΝΙΟΥ (ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ) – ΕΛ. ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ (ΣΥΜΒΟΛΗ), 2013 -2014, ΣΕΛ. 356 - 357

V. Φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε., από το ακαθάριστο εισόδημα (παρ 1 άρθρο 7 ΚΦΕ).

A. Εισόδημα (κέρδος) από επιχειρηματική δραστηριότητα

Στην περίπτωση β της παρ 2 του άρθρου 7 ΚΦΕ διακρίνουμε ως ξεχωριστή κατηγορία ακαθάριστου εισοδήματος και το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Από τα συμφραζόμενα στην παρ 1 του άρθρου 21 ΚΦΕ συνάγεται έμμεσα και από το εδάφιο 2 της παρ 1 του άρθρου 21 ΚΦΕ άμεσα, ότι το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, για κάθε έτος, είναι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις (εδ 1 παρ 1 άρθρο 21 ΚΦΕ).

B. Λοιπές περιπτώσεις θεωρούμενες και φορολογούμενες ως εισόδημα (κέρδος) από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Η μη καλυπτόμενη προσαύξηση περιουσίας

Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (παρ 4 άρθρο 21 ΚΦΕ). «Προκειμένου ο φορολογούμενος να μην υπαχθεί σε φόρο για προσαύξηση περιουσίας, όπως αυτή ορίζεται στη διάταξη παρ 4 άρθρο 21 ΚΦΕ, πρέπει να αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».⁴²

⁴² Π. ΠΑΝΤΑΖΟΠΟΥΛΟΣ, 2016, ΣΕΛ. 108

2. Το προϊόν της εκκαθάρισης νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 57 ΚΦΕ το προϊόν της εκκαθάρισης θεωρείται διανομή κέρδους κατά το φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώθηκε η εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στο βαθμό που το εν λόγω προϊόν υπερβαίνει το καταβεβλημένο κεφάλαιο (αναφορά και στην ΠΟΛ 1059/18-03-2015). «Με το άρθρο αυτό προσδιορίζεται το προϊόν εκκαθάρισης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, το οποίο για τους σκοπούς του παρόντος Κώδικα θεωρείται η διανομή κέρδους κατά το φορολογικό έτος, μέσα στο οποίο ολοκληρώθηκε η εκκαθάριση. Όπως ειδικότερα ορίζεται, το προϊόν της εκκαθάρισης είναι το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν από το πράγματι καταβληθέν και μη επιστραφέν σε αυτούς κεφάλαιο». ⁴³ «Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, καθώς και τα αποθεματικά που σχηματίστηκαν από την καταβολή του αντιτίμου απόκτησης των μετοχών, οι οποίες εκδόθηκαν σε τιμές υπέρ το άρτιον, δηλαδή ανώτερη από την τιμή που αντιστοιχεί στην ονομαστική τους αξία». ⁴⁴

3. Η κεφαλαιοποίηση - διανομή κερδών νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

α. φορολογούμενα ποσά κατά την κεφαλαιοποίηση - διανομή κερδών νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών (εδ 2 παρ 1 άρθρο 47 ΚΦΕ).

β. εξαιρούμενα της φορολόγησης ποσά κατά την κεφαλαιοποίηση - διανομή κερδών νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

Από την προβλεπόμενη, ως άνω, φορολόγηση εξαιρούνται, σύμφωνα με την παρ. 9 της ΠΟΛ 1047/24-03-2017, τα εισπραττόμενα μερίσματα που απαλλάσσονται

⁴³ ΜΠΑΡΜΠΑΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2016, ΣΕΛ. 671

⁴⁴ Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ/ Α. ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ, 1^Η, 2014, ΣΕΛ. 782

της φορολογίας με βάση τις διατάξεις του άρθρου 48 ΚΦΕ, η υπεραξία από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου η οποία δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος όπως διευκρίστηκε με την ΠΟΛ 1059/2015, η υπεραξία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ 1042/2015, τα έσοδα που φορολογήθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 ΚΦΕ και τα έσοδα ναυτιλιακών επιχειρήσεων η φορολόγηση των οποίων διέπεται από τις διατάξεις του ν.27/1975.

Επισημαίνεται ότι «το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που απαλλάσσεται από τη φορολογία εισοδήματος, προκειμένου για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία εμφανίζεται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού..... Αν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί το αποθεματικό αυτό ή μέρος του, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ 1 άρθρου 47 ΚΦΕ, δηλαδή αυτό δεν προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης συναθροιζόμενο με τα λοιπά κέρδη από κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ωστόσο, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου.....»⁴⁵

Σε περίπτωση ύπαρξης φορολογικών ζημιών παρελθόντων φορολογικών ετών, οι οποίες, μεταφερόμενες, συνεπάγονται ζημιογόνο αποτέλεσμα σε επόμενο φορολογικό έτος, κατά το οποίο λαμβάνει χώρα και διανομή ή κεφαλαιοποίηση λογιστικών κερδών, για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, αυτά φορολογούνται κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 47 του ν.4172/2013 αυτοτελώς, κατά το άρθρο 58 τα νέου Κ.Φ.Ε., μη συναθροιζόμενα με τα λοιπά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) του έτους, οπότε δεν τίθεται καν ζήτημα διπλής φορολόγησής των, αφού φορολογούνται για πρώτη και μόνη φορά κατά τη διανομή ή την κεφαλαιοποίηση (ΝΣΚ 178/4-8-2016).

4. Διαφορές από τη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων – αρχή της ανοιχτής αγοράς

Περιλαμβάνονται στα κέρδη και φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων οι από ενδοομιλικές συναλλαγές προκύπτουσες διαφορές από τη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων καθώς και το αντίτιμο της αναπροσαρμογής από μεταφορά λειτουργιών.

⁴⁵ Μ. ΧΑΠΙΔΗΣ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ(ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ), 2015, ΣΕΛ. 2021 - 2022

5. Μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας

Με τις προϋποθέσεις που τίθενται στο άρθρο 66 ΚΦΕ το μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, κατά το μέρος που αναλογεί στο φορολογούμενο μέτοχο με βάση το ποσοστό συμμετοχής του σε αυτή, περιλαμβάνεται στο φορολογητέο εισόδημα και φορολογείται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

6. Η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος φυσικού προσώπου

Σύμφωνα με το άρθρο 34 ΚΦΕ προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα και φορολογείται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα στις εξής περιπτώσεις:

α. Εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις, με το συντελεστή της παρ 1 άρθρο 29 ΚΦΕ.

β. Εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση, με το συντελεστή της παρ 3 άρθρο 29 ΚΦΕ.

VI. Ο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (ΚΕΡΔΟΣ Η ΖΗΜΙΑ) ΧΡΗΣΗΣ

Προκειμένου να καθορισθεί επακριβώς η φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, απαιτείται ο επακριβής προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας καθώς και η εφαρμογή των συντελεστών φορολόγησης προκειμένου να υπολογισθεί επακριβώς ο φόρος εισοδήματος.

A. Εφαρμογή των διατάξεων Κ.Φ.Ε. και Ε.Λ.Π. για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος

Ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος πραγματοποιείται με την εφαρμογή, κυρίως, των αντιστοίχων διατάξεων Κ.Φ.Ε. και Ε.Λ.Π.

1. Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος σύμφωνα με την εφαρμογή των διατάξεων Κ.Φ.Ε.

Όσον αφορά τα φυσικά πρόσωπα, το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) από την ατομική τους επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21-28 Κ.Φ.Ε. Αντίθετα, ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων πραγματοποιείται ανάλογα με την τηρούμενη κατηγορία βιβλίων. Επί τηρήσεως απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ο προσδιορισμός αυτός γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21-28 και του άρθρου 47 Κ.Φ.Ε. (εκτός από τις περιπτώσεις που ορίζεται διαφορετικά). Ωστόσο, αν τηρείται διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21-28 και 47-57 Κ.Φ.Ε. (εκτός από τις περιπτώσεις που ορίζεται διαφορετικά).

2. Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος σύμφωνα με την εφαρμογή των διατάξεων Ε.Λ.Π.

Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος

συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), όπως ισχύει (εδ. 1 παρ. 2 Κ.Φ.Ε.) (από 1/1/2015 σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.). Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης (εδ. 2 παρ. 2 Κ.Φ.Ε.). Σύμφωνα με την παρ 2 άρθρο 16 Ε.Λ.Π., οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εκτός των άλλων, παρουσιάζουν εύλογα και τα στοιχεία εσόδων εξόδων, κερδών και ζημιών. Τα κέρδη παρουσιάζονται κατάλληλα στην κατάσταση Αποτελεσμάτων με το καθαρό ποσό τους (παρ. 11 άρθρο 25 Ε.Λ.Π.).

B. Φορολόγηση και λογιστική

Είναι απαραίτητο να αναφερθεί ότι «Ο προσδιορισμός της φορολογικής υποχρεώσεως εξαρτάται από τη φορολογική βάση, η οποία με τη σειρά της αποτελεί απόρροια των οικονομικών δεδομένων του φορολογούμενου. Λαμβάνοντας υπόψη ότι η πηγή αυτών των δεδομένων βρίσκεται κατά κύριο λόγο στα λογιστικά βιβλία του επιτηδευματία, είναι εύλογο να αναπτύσσονται στενοί δεσμοί ανάμεσα στο φορολογικό δίκαιο και τη λογιστική»⁴⁶

1. Λογιστικό σύστημα

α. Υποχρέωση της τήρησης λογιστικού συστήματος

Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους (άρθρο 13 ΚΦΔ). Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονός της που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων,

⁴⁶ Α. ΤΣΟΥΡΟΥΦΛΗΣ, 2010, ΣΕΛ. 22

εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς (παρ.1 άρθρο 3 ΕΛΠ). Περαιτέρω ανάλυση των εσόδων επιβάλλεται προκειμένου να εκπληρωθούν υποχρεώσεις που αναφέρονται στη νομοθεσία ή απαιτούνται από τις ανάγκες πληρέστερης πληροφόρησης της επιχείρησης και τρίτων.

β. Συνέπειες μη τήρησης λογιστικού συστήματος από τους υπόχρεους

Σύμφωνα με το άρθρο 28 Κ.Φ.Ε., το εισόδημα των φυσικών, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση (βλ. άρθρο 14 ΚΦΔ).

γ. Αξιοπιστία λογιστικού συστήματος

Επισημαίνεται ότι: «Από τον τρόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων και εν γένει την εφαρμογή των λογιστικών προτύπων πρέπει να δημιουργείται ένα αξιόπιστο λογιστικό σύστημα που να έχει κατανοητή δομή και λειτουργία. Ειδικότερα, οι διατάξεις του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π. δημιουργούν και περιγράφουν ένα ευρύ πλαίσιο για την τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος.»⁴⁷

2. Λογιστική διαδικασία

Εφόσον τηρείται αξιόπιστο λογιστικό σύστημα ο προσδιορισμός του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας), ανεξάρτητα της νομικής μορφής (φυσικό πρόσωπον νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα) και της κατηγορίας των τηρούμενων βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) γίνεται λογιστικά : έσοδα–έξοδα= αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία).

⁴⁷ Δ./Π./Γ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ, 2015, ΣΕΛ. 22

Ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος δεν αποκλείεται και αν ακόμη συντρέχει παράλειψη τηρήσεως ή εκδόσεως ορισμένων βιβλίων ή στοιχείων, υπό την προϋπόθεση ότι, παρά την παράλειψη, είναι εφικτός ο εν λόγω προσδιορισμός. Μη απόρριψη των βιβλίων του φορολογουμένου σε περίπτωση που είναι δυνατή η αναπλήρωση των ελλείψεων με στοιχεία τα οποία παρέχονται από τον φορολογούμενο και αν ακόμη συντρέχει παράλειψη τηρήσεως ή εκδόσεως ορισμένων βιβλίων ή στοιχείων, εφόσον, είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος (ΣΤΕ 1102/2017)..

Γ. Έσοδα

Το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.⁴⁸ Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 21 ΚΦΕ, επιχειρηματική συναλλαγή θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων (δεν ισχύει για τους διαπραγματεύσιμους τίτλους). Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός δύο (2) ετών θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με την παρ. 2 άρθρου 47 ΚΦΕ, όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως εκ τούτου, η παρ. 3 του άρθρου 21 ΚΦΕ αφορά τα φυσικά πρόσωπα και ενδεχομένως και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα για τις αμφισβητούμενες εκτός του σκοπού τους συναλλαγές.

1. Έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές

Έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές είναι τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα (περ α παρ.12 άρθρο 3 Ε.Λ.Π.). Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της,

⁴⁸ Φ. ΜΑΛΑΜΑΣ, 2^η, 2016, ΣΕΛ. 50 «Έσοδα, λοιπόν, από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές»

όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.(εδ. 2 παρ. 1 άρθρο 21 Κ.Φ.Ε.). Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές (εδ. 1, παρ. 2 άρθρο 47 Κ.Φ.Ε.).

2. Έσοδα από επιχειρηματικά γεγονότα

Οποιοδήποτε συμβάν δημιουργεί μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία ή και στις υποχρεώσεις της επιχείρησης και δεν προέρχεται από επιχειρηματική συναλλαγή χαρακτηρίζεται ως επιχειρηματικό γεγονός. Τέτοια γεγονότα μπορεί να αφορούν ,συνήθως, έσοδα από κατάπτωση ληφθειςών εγγυήσεων και από συναλλαγματικές διαφορές.

3. Παρακράτηση φόρου επί των επιχειρηματικών εσόδων

Σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των άρθρων 61 – 64 ΚΦΕ, κατά την πραγματοποίηση εσόδων, ο αντισυμβαλλόμενος σε αυτή, τρίτος, υποχρεούται σε παρακράτηση του προβλεπόμενου για κάθε περίπτωση φόρου, τον οποίο αποδίδει στο κράτος. Σε περίπτωση που η παρακράτηση φόρου δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του φόρου εισοδήματος που πρέπει να βεβαιωθεί από επιχειρηματική δραστηριότητα. Σύμφωνα με τις παρ. 4,5,6 άρθρου 69 ΚΦΕ και παρ. 8 άρθρου 71 ΚΦΕ για τις αμοιβές των αρχιτεκτόνων, των μηχανικών και των δικηγόρων, προκαταβάλλεται φόρος επί αυτών σύμφωνα με τους προβλεπόμενους συντελεστές κατά περίπτωση και στη συνέχεια αποδίδεται στο κράτος. Ο προκαταβληθείς φόρος συμψηφίζεται (πιστώνεται) με το φόρο εισοδήματος.

Δ. Έξοδα

Τα έξοδα περιλαμβάνουν τις επιχειρηματικές δαπάνες, τις αποσβέσεις και τις επισφαλείς απαιτήσεις. Περαιτέρω ανάλυση των εξόδων, επιβάλλεται, προκειμένου να εκπληρωθούν υποχρεώσεις που αναφέρονται στη νομοθεσία ή και απαιτούνται από την

ανάγκη για πληρέστερη πληροφόρηση και ενημέρωση της επιχείρησης και των τρίτων. Ως γενικά έξοδα διαχείρισεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες εν όψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της, ανεξαρτήτως αν καταβάλλονται οικειοθελώς, δεν επιτρέπεται δε στη φορολογική αρχή και στα διοικητικά δικαστήρια να ελέγχουν τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 1819/2017, ΣΤΕ 3118/1991).

1. Επιχειρηματικές δαπάνες

Επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών (με εξαίρεση τις οριζόμενες ως μη εκπιπτόμενες) από το ποσό των εξόδων εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 ΚΦΕ. Ενδεικτικά, οι εκπιπτόμενες δαπάνες περιλαμβάνουν το κόστος πωληθέντων αποθεμάτων και υπηρεσιών, τις αμοιβές προσωπικού, τις αμοιβές τρίτων, τις παροχές τρίτων, τους φόρους – τέλη, τους τόκους – συναφή έξοδα και λοιπά διάφορα έξοδα.

2. Αποσβέσεις

Οι αποσβέσεις περιλαμβάνουν αυτές των κτιριακών εγκαταστάσεων, μηχανολογικού εξοπλισμού, λοιπού εξοπλισμού, μεταφορικών μέσων, λοιπών άυλων και ενσώματων πάγιων στοιχείων.

3. Προβλέψεις

Οι προβλέψεις περιλαμβάνουν αυτές που αφορούν επισφαλείς απαιτήσεις, λοιπούς κινδύνους και έξοδα (π.χ. για έξοδο προσωπικού από την υπηρεσία κ.λπ.). «Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1056/2-3-2015 η δυνατότητα σχηματισμού προβλέψεων δεν αφορά σε απαιτήσεις μόνο από πελάτες αλλά και σε απαιτήσεις από προκαταβολές προμηθευτών».⁴⁹ Προ του σχηματισμού προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις να έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της κατά περίπτωση απαίτησης. Οι ενέργειες κρίνονται ως κατάλληλες από την φορολογική αρχή..

⁴⁹ Κ. ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΥ – ΕΝΗΜΕΡΩΤΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ Σ.Ο.Λ. Α.Ε. (ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2015), 2015, ΣΕΛ. 8

Ε. Αποτελέσματα χρήσης (κέρδος ή ζημία)

Τα έσοδα και τα έξοδα καθορίζουν το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της επιχείρησης. «Τα Ε.Λ.Π. ορίζουν ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας λογιστικής οντότητας θα πρέπει να συντάσσονται με σαφήνεια, συνέπεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δεδουλευμένου, και της συνέχισης της δραστηριότητας και να εξασφαλίζουν συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών μεταξύ των λογιστικών περιόδων (άρθρο 17 Ν 4308/2014). Ειδικότερα, όλα τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (έσοδα και έξοδα) που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο βάσει της αρχής του δεδουλευμένου (παρ 1 άρθρο 17 και παρ 2 άρθρο 25 Ν. 4308/2014)».⁵⁰ Τα αποτελέσματα χρήσης μεταβάλλουν την καθαρή θέση της επιχείρησης. Ως καθαρή θέση νοείται η διαφορά μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της επιχείρησης.

1. Κέρδος χρήσης

Η μεταβολή της καθαρής θέσης από την αύξηση των περιουσιακών στοιχείων ή την μείωση των υποχρεώσεων της επιχείρησης μέσα στο φορολογικό έτος αναφοράς αποτελεί το κέρδος χρήσης. «Ιδιαίτερα υπογραμμίζεται ότι τα κέρδη παρουσιάζονται πάντα στην κατάσταση αποτελεσμάτων με το καθαρό τους ποσό, έσοδα – έξοδα= κέρδη, εφόσον έσοδα > έξοδα»⁵¹. Κέρδος χρήσης ,δηλαδή, είναι το αριθμητικό θετικό αποτέλεσμα (ανώτερο του μηδενός) που προκύπτει από την αφαίρεση του ποσού των εξόδων από το ποσό των εσόδων.

2. Ζημία χρήσης

Η μεταβολή της καθαρής θέσης από τη μείωση των περιουσιακών στοιχείων ή την αύξηση των υποχρεώσεων της επιχείρησης μέσα στο φορολογικό έτος αναφοράς αποτελεί τη ζημία χρήσης. «Το ίδιο ισχύει και για τις ζημιές, αν το αποτέλεσμα είναι αρνητικό, ήτοι: έσοδα < έξοδα = > ζημιές»⁵². Ζημία χρήσεως, δηλαδή, είναι το αριθμητικό αρνητικό αποτέλεσμα (κατώτερο του μηδενός) που προκύπτει από την αφαίρεση του ποσού των εξόδων από το ποσό των εσόδων.

⁵⁰ Ο. ΒΛΗΣΜΑΣ/ Ν. ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ, 2016, ΣΕΛ. 23

⁵¹ Ο. ΒΛΗΣΜΑΣ/ Ν. ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ, 2016, ΣΕΛ. 29

⁵² Ο. ΒΛΗΣΜΑΣ/ Ν. ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ, 2016, ΣΕΛ. 30

VII. ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (ΚΕΡΔΩΝ Η ΖΗΜΙΩΝ) ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι «Οι διαφορές μεταξύ του λογιστικού και φορολογικού αποτελέσματος αποτελούν ένα κατεξοχήν λογιστικό πρόβλημα. Ο λόγος είναι ότι το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας έχει κύριο σκοπό την παροχή πληροφοριών στο εξωτερικό περιβάλλον της και, κατά συνέπεια, η παρεχόμενη πληροφόρηση θα πρέπει να είναι συνεπής με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και το ισχύον κανονιστικό πλαίσιο».⁵³ «Επισημαίνεται πάντως ότι η παρακολούθηση είναι δυνατόν να υλοποιείται με οποιονδήποτε πρόσφορο αλλά και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη φορολογικών δηλώσεων, και την διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου».⁵⁴

Για την ανάπτυξη του θέματος (Αναμόρφωση αποτελεσμάτων) ελήφθησαν υπόψη οι οδηγίες των ΠΟΛ. 1034/7-3-2017 και ΠΟΛ. 1047/24-3-2017.

A. Προστιθέμενα ή αφαιρούμενα στα αποτελέσματα χρήσεως ποσά

Στην χρηματοοικονομική κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως εμφανίζονται και ποσά εσόδων ή και εξόδων που σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία πρέπει να αφαιρεθούν ή να προστεθούν στα κέρδη ή τις ζημίες του φορολογικού έτους που αφορούν (περίοδος αναφοράς) προκειμένου να προσδιορισθεί επακριβώς το φορολογητέο εισόδημα της επιχείρησης.

1. Ποσά που σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται

Σύμφωνα με τις αντίστοιχες διατάξεις της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας, ορίζονται ποσά τα οποία είτε αυξάνουν τα προσδιοριζόμενα κέρδη είτε μειώνουν τις προσδιορισθείσες ζημίες. Τέτοιου είδους είναι τα χρηματικά ποσά των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών που ορίζονται περιοριστικά στο άρθρο 23 ΚΦΕ καθώς και οι

⁵³ Ο. ΒΛΗΣΜΑΣ/ Ν. ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ, 2016, ΣΕΛ. 37

⁵⁴ Ο. ΒΛΗΣΜΑΣ/ Ν. ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ, 2016, ΣΕΛ. 44

επιπλέον αποσβέσεις από τις κατ άρθρ. 24 ΚΦΕ προβλεπόμενες. Επίσης, τέτοια ποσά είναι και οι αποσβέσεις επί της υπεραξίας όπως ορίζονται στο ΝΔ 1297/1972 καθώς και αυτά από την εκπρόθεσμη απόδοση των οφειλόμενων τελών διαφήμισης (ΠΟΛ. 1113/2015). Επιπρόσθετα, στην κατηγορία αυτή ανήκουν ,σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2015, ποσά από την αναλογία κοινών δαπανών νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, όπως και αυτά που προκύπτουν ως ποσά της υποκεφαλαιοδότησης του άρθρου 49 ΚΦΕ (αφορά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία), οι επιχειρηματικές δαπάνες φυσικών προσώπων εφόσον κάνουν χρήση του άρθρου 39 ΕΛΠ, οι επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο (σύμφωνα με το άρθρο 48 ΚΦΕ, η περίπτωση αυτή αφορά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία), ποσά από ζημία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (περ. ε παρ. 6 ΠΟΛ 1047/2017), δαπάνες οι οποίες δεν καλύπτουν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 ΚΦΕ, πιστωτικά υπόλοιπα αποθεματικών (παρ 12 αρθ. 72 ΚΦΕ), χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (Σύμφωνα με την παράγραφο 3 άρθρου 27 ΚΦΕ), μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας (Σύμφωνα με το άρθρο 66 ΚΦΕ) ποσά από κεφαλαιοποίηση – διανομή μη φορολογητέων κερδών (εδ. 2 παρ. 1 άρθρ. 47 ΚΦΕ).

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ 4 άρθρο 21 ΚΦΕ, ποσά από προσαύξηση περιουσίας (ακάλυπτης), ήτοι κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρούνται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ 4 άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%). Προδικαστικά ερωτημάτα έχουν υποβληθεί στο ΣΤΕ όσον αφορά την προσαύξηση περιουσίας από εμπάσματα αποσταλλέντα στο εξωτερικό (Δ.ΕΦ.ΑΘ. 5/2016)⁵⁵,(ΣΤΕ 1897/2016).⁵⁶ «Διευκρινήσεις για προσαύξηση περιουσίας έχουν δοθεί με το έγγραφο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.»⁵⁷ Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων παρέχονται μέσω της ΠΟΛ. 1076/2015.⁵⁸

Επιπρόσθετα, ως ποσά που σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται είναι και αυτά που προέρχονται από ενδοομιλικές συναλλαγές του άρθρου 50 ΚΦΕ. Με το άρθρο 50 καθιερώνεται η υιοθέτηση της αρχής

⁵⁵ Χ. ΤΟΤΣΗΣ, 48^Η, 2017, ΣΕΛ. 171

⁵⁶ Χ. ΤΟΤΣΗΣ, 48^Η, 2017, ΣΕΛ. 169

⁵⁷ Π. ΠΑΝΤΑΖΟΠΟΥΛΟΣ, 2016, ΣΕΛ. 108 ΕΠ.

⁵⁸ Χ. ΤΟΤΣΗΣ, 48^Η, 2017, ΣΕΛ. 314-316

των ίσων αποστάσεων (ανοιχτής αγοράς – πλήρους ανταγωνισμού – Arm's Length Principle). Η αρχή αυτή καθιερώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Προτύπου Σύμβασης Φορολογικών Συμβάσεων του Ο.Ο.Σ.Α. (από την αιτιολογική έκθεση επί τω άρθρω 50 Ν. 4172/2013)⁵⁹. Όπως αναφέρεται «Τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες των περιπτώσεων γ και δ του άρθρου 2 ΚΦΕ, για τις συναλλαγές καθώς και τη μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του ιδίου άρθρου και οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 50 και 51 ΚΦΕ υποχρεούνται να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 ΚΦΔ»⁶⁰ και «Τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 ΚΦΕ, οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπού νομικού προσώπου στην Ελλάδα για τις συναλλαγές τους με το κεντρικό, καθώς και με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα με μόνιμες εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή, δύναται να υποβάλλουν στ Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα».⁶¹ (βλ. και Εγκ. Υπ. Οικ. ΔΕΛΔ 1168423/2014, Εγκ. Υπ. Οικ. ΔΕΑΦΒ 1136663/2015, Εγκ. Υπ. Οικ. ΔΕΑΦΑ 1054893/2016)⁶²

Τέτοιου είδους ποσά είναι και αυτά από επιχειρηματικές αναδιαρθρώσεις – αναδιοργανώσεις του άρθρου 51 ΚΦΕ όπως και αυτά από τη μη εφαρμογή ευεργετημάτων σύμφωνα με το άρθρο 56 ΚΦΕ.«Τι σημαίνει ότι τα φορολογικά ευεργετήματα αίρονται ολικά ή μερικά; Με δεδομένο ότι η έννοια της φοροαποφυγής είναι η λήψη φορολογικού πλεονεκτήματος που αντίκειται στο πνεύμα του νόμου, η έννοια της αναφοράς σε μερική άρση των ευεργετημάτων σημαίνει ότι, ακόμα και όταν ένας μετασχηματισμός έχει ως κύριο στόχο τη φοροαποφυγή, τα ευεργετήματα που αίρονται είναι μόνο εκείνα που συνδέονται με τη φοροαποφυγή αυτή. Στόχος είναι τα μέρη να μη βρεθούν σε πλεονεκτικότερη θέση φορολογικά από ό,τι θα ήταν χωρίς τον εν λόγω μετασχηματισμό, αλλά όχι να βρεθούν και σε χειρότερη».⁶³

Συμπερασματικά, αυτή η πτυχή της αναμόρφωσης του αποτελέσματος χρήσεως λειτουργεί αρνητικά προς τον φορολογούμενο διότι το αποτέλεσμα αναμορφώνεται είτε

⁵⁹ Χ. ΤΟΤΣΗΣ, 48^Η, 2017, ΣΕΛ. 499

⁶⁰ Π. ΠΑΝΤΑΖΟΠΟΥΛΟΣ, 2016, ΣΕΛ. 56

⁶¹ Π. ΠΑΝΤΑΖΟΠΟΥΛΟΣ, 2016, ΣΕΛ. 62

⁶² Χ. ΤΟΤΣΗΣ, 48^Η, 2017, ΣΕΛ. 495-498

⁶³ Β. ΒΥΖΑΣ, 2017, ΣΕΛ. 119

με αύξηση του φορολογητέου κέρδους είτε με μείωση της συμψηφιζόμενης ζημίας και ως εκ τούτου να φορολογηθεί για μεγαλύτερο εισόδημα ο υπόχρεος.

2. Ποσά που σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημιών προστίθενται

Αντίθετα, σύμφωνα με τις αντίστοιχες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, τα αναφερόμενα ποσά των παρακάτω περιπτώσεων μειώνουν τα προσδιορισθέντα κέρδη ή αυξάνουν τις προσδιορισθείσες ζημίες ανεξάρτητα εάν υπάρχει, προς τούτο, επάρκεια κερδών. Σε περίπτωση που μετά την αφαίρεση των παρακάτω αναφερόμενων ποσών, προκύψει ζημία, αυτή αναγνωρίζεται φορολογικά και ισχύει η διάταξη του άρθρου 27 ΚΦΕ.

Τέτοιου είδους ποσά είναι αυτά που προέρχονται από έσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε νομικό πρόσωπο. Σύμφωνα με το άρθρο 48 ΚΦΕ τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απαλλάσσονται από το φόρο, εάν το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει, είναι φορολογικός κάτοικος κράτους μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογήν όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιοδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει και το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερεις (24) μήνες. Τα παραπάνω ισχύουν επίσης για τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττονται από μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρειών άλλων κρατών μελών που βρίσκονται στην Ελλάδα και προέρχονται από τις θυγατρικές τους σε ένα άλλο κράτος-μέλος.

Εάν διανέμονται κέρδη από νομικό πρόσωπο σε λήπτη φορολογούμενο που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής (10%) επί είκοσι τέσσερεις (24) μήνες, αλλά πληρούνται τα υπόλοιπα μπορεί προσωρινά να ζητήσει την απαλλαγή που προβλέπεται στις εν λόγω παραγράφους, εφόσον καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση

εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής. Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής (10%). Εάν ο φορολογούμενος παύει να διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής (10%) πριν τη συμπλήρωση των είκοσι τεσσάρων (24) μηνών, η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία αυτή (παρ 3 άρθρο 48 ΚΦΕ). Εάν η διανομή κερδών που αναφέρεται στην παράγραφο 1 και 2 προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή (παρ 4 άρθρο 48 ΚΦΕ). Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται τα έντυπα εφαρμογής του άρθρου 48 ΚΦΕ (παρ 5 άρθρο 48 ΚΦΕ). Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, όσον αφορά στα ενδοομιλικά μερίσματα από άλλο κράτος-μέλος της ΕΕ, εφαρμόζονται για διανομές κερδών στον βαθμό που τα εν λόγω κέρδη δεν εκπίπτουν από τη θυγατρική, και δεν εφαρμόζονται στον βαθμό που τα κέρδη αυτά εκπίπτουν από τη θυγατρική (παρ 6 άρθρο 48 ΚΦΕ). (βλ. ΠΟΛ. 1039/2015, 1078/2015, 1121/2015).⁶⁴ Η διάταξη του άρθρου 48 αφορά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία.

«Ο ΚΦΕ έχει ενσωματώσει τις διατάξεις της Οδηγίας Μητρικών – Θυγατρικών εφαρμόζοντας δύο είδη απαλλαγών για τα ενδοκοινοτικά μερίσματα, την απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου στα μερίσματα που καταβάλλει μία ελληνική εταιρεία σε μητρική της εταιρεία στην Ε.Ε. και την απαλλαγή από τη φορολογία εισοδήματος σε μερίσματα που εισπράττει μία ελληνική εταιρεία από θυγατρική της εταιρεία στην Ε.Ε.»⁶⁵

Επιπλέον ποσά τα οποία σε περίπτωση κέρδους αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημίας προστίθενται είναι τα έσοδα που φορολογήθηκαν κατ εφαρμογή των παρ 12 και 13 αρθ 72 ΚΦΕ, τα πλεονάσματα των αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων του Ν. 4015/ 2011, τα έσοδα απαλλασσομένων νομικών προσώπων άρθρου 46 ΚΦΕ, αυτά των εταιρειών ειδικών διατάξεων νόμου (άρθρο 9 Ν.4171/1961, αεροπορικών εταιρειών ΣΑΔΦ, εταιρειών Ν.2778/1999), των απαλλασσόμενα φορέων γενικής κυβέρνησης (περ α άρθρ 46 ΚΦΕ), τα έσοδα αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών μη υποκείμενα σε φόρο που αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα (συνδρομές μελών, εγγραφές μελών, χορηγίες δωρεές κλπ) (ΠΟΛ 1059/2015), τα έσοδα απαλλασσόμενα Τοπικών Οργανισμών Εγγείων Βελτιώσεων (ΤΟΕΒ) , συνδρομές – δικαιώματα εγγραφής, (Εγκ.

⁶⁴ Χ. ΤΟΤΣΗΣ, 48^Η, 2017, ΣΕΛ. 482-488

⁶⁵ Β. ΒΥΖΑΣ, 2017, 127-128

ΥΠ. Οικ. ΔΕΑΦβ 1102518/2015)⁶⁶, τα έσοδα ναυτιλιακών επιχειρήσεων (ν. 27/1975, ν.δ. 2687/1953) (Δεν οφείλεται φόρος σε περίπτωση διανομής τους, ΠΟΛ. 1012/2017) και ,τέλος, τα έσοδα απαλλασσόμενα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (παρ 6 άρθρου 42 ΚΦΕ)

Συμπληρωματικά, η υπεραξία που προκύπτει στις παρακάτω περιπτώσεις αφαιρείται ,σε περίπτωση κέρδους, και ,σε περίπτωση ζημίας, προστίθεται. Τέτοιες περιπτώσεις αναμορφώσεως είναι η υπεραξία που προκύπτει από μεταβίβαση άδειας κυκλοφορίας και οχήματος αυτοκινήτου ΔΧ (άρθρο 10 Ν. 2579/1998)(ΠΟΛ. 1128/2015), η υπεραξία λόγω συγχωνεύσεως (άρθρα 52, 53, 54 ΚΦΕ), η υπεραξία από μεταβίβαση ημεδαπών εταιρικών ομολόγων (Ν.3156/2003) (ΠΟΛ. 1032/2015), η υπεραξία από μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων εκδοθέντων από εταιρείες ΕΕ, ΕΟΧ/ΕΣΕΣ (ΠΟΛ. 1032/2015), η υπεραξία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, ΕΕ, ΕΟΧ/ΕΣΕΣ) (παρ 5 άρθρου 103 Ν. 4099/2012) (ΠΟΛ. 1042/2015), η υπεραξία από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου η οποία δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος (ΠΟΛ. 1059/2015), η υπεραξία που προκύπτει από την αναγκαστική εκποίηση ακινήτων του παγίου κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας, τελούσας υπό καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης, δεν θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (ΣΤΕ 855/2017), η υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση μετοχών ανώνυμων εταιρειών ΚΤΕΛ, όταν η μετοχική ιδιότητα μεταβιβάζεται ταυτόχρονα με τη μεταβίβαση του λεωφορείου δημόσιας χρήσης, κυριότητας του μεταβιβάζοντος μετόχου (φυσικού ή νομικού προσώπου) (ΠΟΛ. 1128/2015) (συνυπολογίζεται με την περίπτωση από υπεραξία μεταβίβασης άδειας κυκλοφορίας και του οχήματος αυτοκινήτου Δ.Χ.) και η υπεραξία από τη μεταβίβαση αυτοκινήτου Ι.Χ. του ν.δ. 1146/1972 νομικού προσώπου με απλογραφικά βιβλία, σε περίπτωση που έχει επιλεγεί η αυτοτελής φορολόγηση με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και το σχετικό ποσό έχει κατοχυρωθεί στα βιβλία του (συνυπολογίζεται με τις μεταβιβάσεις των αδειών κυκλοφορίας και των οχημάτων αυτοκινήτων Δ.Χ. και μετοχών ΚΤΕΛ).

Τέλος, ως προς τα αφαιρούμενα ποσά σε περίπτωση κερδών ή τα προστιθέμενα σε περίπτωση ζημιών θα πρέπει να αναφερθούν οι τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή προγράμματος P.S.I. (παρ 3 άρθρο 37 ΚΦΕ), η χρεωστική διαφορά λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI) των νομικών προσώπων των περιπτώσεων α και δ άρθρου 45 ΚΦΕ, χρεωστικό υπόλοιπο αποθεματικών (παρ 12 και 13 άρθρου 72 ΚΦΕ), η χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (περ. α παρ 3 άρθρου 27

⁶⁶ Χ. ΤΟΤΣΗΣ, 48^Η, 2017, ΣΕΛ. 454

ΚΦΕ), το ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων (ΔΕΑΦΒ 1137110 ΕΞ 2015/2015) και ποσά δαπανών που έχουν βαρύνει το λογιστικό αποτέλεσμα προηγούμενων φορολογικών ετών τα οποία είχαν αναμορφωθεί και πρέπει να βαρύνουν το φορολογικό αποτέλεσμα του τρέχοντος φορολογικού έτους (εισφορές, φόροι κ.λπ.) (ΠΟΛ. 1113/2015), αποσβέσεις αδειών Φ.Δ.Χ. Ν. 3888/2010 (ΠΟΛ. 1106/2011), κέρδη από διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας (παρ 5 άρθρο 58 ΚΦΕ) και η ωφέλεια που αποκτούν νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες από τη διαγραφή μέρους ή του συνόλου του χρέους της με βάση διατάξεις του άρθρου 62 Ν. 4389/2016.

3. Ο συμψηφισμός της ζημίας παρελθουσών χρήσεων

Στο σημείο αυτό, θα πρέπει να αναφερθεί και ο ρόλος της ζημίας των παρελθουσών χρήσεων. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, γίνεται συμψηφισμός της ζημίας των παρελθουσών χρήσεων με το αποτέλεσμα της αναφερόμενης χρήσεως. Όταν κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι κερδοφόρο, τότε το υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων ετών μειώνει τα προσδιορισθέντα κέρδη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους (εδ. 2 παρ 1 άρθρο 27 ΚΦΕ). Από την άλλη πλευρά, όταν κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημιογόνο, το υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων ετών αυξάνει τις προκύψασες ζημίες, και το σύνολο μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα επιχειρηματικά κέρδη επόμενων φορολογικών ετών (βλ. ΕΓΚ. Υπ. Οικ. Δ12Β1078427/2014, ΕΓΚ. Υπ. Οικ. Δ12Β1091312/2014, ΕΓΚ. Υπ. Οικ. ΔΕΑΦΑ 1146889/2015, ΕΓΚ. Υπ. Οικ. ΔΕΑΦΑ 1047465/2016, ΠΟΛ. 1088/2016 ΠΟΛ. 1200/2016)⁶⁷.

4. Ποσά τα οποία αφαιρούνται μόνο στην περίπτωση κερδών

Μετά την διαδικασία πρόσθεσης ή αφαίρεσης των προαναφερθέντων ποσών, εάν και μόνο έχουν απομείνει κέρδη, τότε τα παρακάτω ποσά αφαιρούνται στην περίπτωση αυτή από το υπάρχον κέρδος. Μία κατηγορία τέτοιου είδους ποσού είναι τα ποσά των αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων (ΠΟΛ. 1074/2017, 1059/2015, και ΔΕΑΦΒ 1110127ΕΞ 2016/2016). Σε περίπτωση που μετά την αφαίρεση

⁶⁷ Χ. ΤΟΤΣΗΣ, 48^H, 2017, ΣΕΛ. 261-273

των ποσών του Αφορολόγητου Αποθεματικού από τα κέρδη, όπως αυτά διαμορφώθηκαν μετά τη φορολογική αναμόρφωσή τους, προκύψει ζημία, η ζημία αυτή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά και ούτε προσαυξάνουν τυχούσες προηγούμενες ζημίες.

Άλλα ποσά τα οποία αφαιρούνται από τα κέρδη κατά την ίδια διαδικασία είναι οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας (εξωλογιστικά η προσαύξησή τους 30%), το ποσό επένδυσης για παραγωγή κινηματογραφικού έργου (παρ 9-12 άρθρο 73 Ν. 3842/2010) το οποίο αφαιρείται εξωλογιστικά, η έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία (εξωλογιστικά) (παρ 10 άρθρο 4 Ν. 3522/2006) (παρ. 15 ΠΟΛ. 1047/2017), ή έκπτωση 35% των κερδών προ φόρων, φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας (εδ. 3 παρ 1 άρθρο 21 ΚΦΕ) (παρ. 15 ΠΟΛ. 1047/2017). Σε περίπτωση που το αφαιρούμενο ποσό συνυπολογιζόμενο με τα αποτελέσματα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ιδίου φορολογικού έτους δημιουργεί ζημία, η ζημία αυτή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά (παρ 15 ΠΟΛ. 1047/2017).

5. Τελικά, μετά την αναμόρφωση, αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες)

Μετά την διαδικασία αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων προσδιορίζεται το τελικό αποτέλεσμα (ζημία ή κέρδος) του φορολογικού έτους. Σύμφωνα με την παρ 1 άρθρου 27 ΚΦΕ, εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους (βλ. Εγκ. Υπ. Οικ. Δ12Β 1078427/2014, Εγκ. Υπ. Οικ. Δ12Β1091312/2014, Εγκ. Υπ. Οικ. ΔΕΑΦΑ 1146889/2015, Εγκ. Υπ. Οικ. ΔΕΑΦΑ 1047465/2016, ΠΟΛ. 1088/2016, ΠΟΛ. 1200/2016)⁶⁸.

«Η διάταξη του άρθρου 27 παρ 5 ΚΦΕ, που προβλέπει την υπό προϋποθέσεις άρση του δικαιώματος μεταφοράς φορολογικών ζημιών μιας εταιρείας στα επόμενα έτη όταν υπάρχει αλλαγή τουλάχιστον του 33% της ιδιοκτησίας της δεν είχε προηγούμενο στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, και άρχισε να ισχύει από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και εφεξής. Στόχος της είναι να εμποδίζει την «πώληση» φορολογικών ζημιών, έτσι ώστε να τις εκμεταλλεύεται μια άλλη επιχείρηση από εκείνη που τις δημιούργησε»⁶⁹

Εάν μετά τη διαδικασία αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων, προκύψουν κέρδη αυτά θα υποβληθούν σε εκκαθάριση, προκειμένου να φορολογηθούν.

⁶⁸ Χ. ΤΟΤΣΗΣ, 48^Η, 2017, ΣΕΛ. 261-273

⁶⁹ Β. ΒΥΖΑΣ, 2017, ΣΕΛ. 122

VIII. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΚΑΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΟΦΕΙΛΗΣ

Μετά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ακολουθεί ο υπολογισμός του ποσού της φορολογικής επιβάρυνσης του. Επισημαίνεται ότι «Οι φόροι εισοδήματος είναι οι φόροι που επιβάλλονται επί της δημιουργίας ή απόκτησης εισοδήματος που συνιστά η αμοιβή της εργασίας ή το κέρδος της επιχείρησης ή το προϊόν του κεφαλαίου»⁷⁰. Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται ως το γινόμενο του τελικού ετήσιου φορολογητέου εισοδήματος επί του προβλεπόμενου συντελεστή (ή των προβλεπόμενων συντελεστών) φορολόγησης. Έχουν ήδη αναφερθεί τα της διαδικασίας προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Στη συνέχεια θα γίνει αναφορά στους συντελεστές φορολόγησης και στις ενδεχόμενες μειώσεις, εξαιρέσεις, εκπτώσεις και απαλλαγές φόρου, προκειμένου να γίνει η εκκαθάριση και ο καθορισμός της φορολογικής οφειλής.

A. Συντελεστές φορολόγησης – μειώσεις φόρου

Έχει ήδη αναφερθεί ότι «Το άρθρο 78 παρ 1 και 4 Συντάγματος επιτάσσει τον προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή με τυπικό νόμο. Ο φορολογικός συντελεστής είναι το δεκαδικό ποσοστό, δηλαδή το ποσοστό επί τοις εκατό, ή το αναλογικό ποσό σε ευρώ ανά όγκο, βάρος ή περιεκτικότητα, το οποίο εφαρμοζόμενο στην αξία της φορολογητέας ύλης ή σε άλλα προσδιοριστικά της στοιχεία επιτρέπει τον υπολογισμό του φόρου που πρέπει να καταβληθεί σύμφωνα με τη συγκεκριμένη φορολογία».⁷¹ Οι συντελεστές φορολόγησης για μεν τα φυσικά πρόσωπα είναι προοδευτικοί, για δε τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες αναλογικοί.

1. Συντελεστές φορολόγησης – μειώσεις φόρου των φυσικών προσώπων

Ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων πραγματοποιείται σύμφωνα με το άρθρο 29, με την κλίμακα του άρθρου 15 παρ 1 ΚΦΕ

⁷⁰ Θ. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, 5^Η, 2014, ΣΕΛ. 32

⁷¹ Θ. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, 5^Η, 2014, ΣΕΛ. 42

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχ. Δραστηριότητα)	Φορ. Συντελεστής
0 - 20.000	22%
20.001 - 30.000	29%
30.001 - 40.000	37%
40.001 –	45%

αφού προηγουμένως στα εισοδήματα από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα προστεθούν τυχόντα εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Στη φορολόγηση κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16 ΚΦΕ.

Στην περίπτωση που αποκτάται εισόδημα από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, η οποία υπάγεται στην ασφάλιση ΟΓΑ, μαζί με εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα, υπολογίζεται η μείωση του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 16 ΚΦΕ αλλά μόνο στο εισόδημα που αποκτάται από την αγροτική δραστηριότητα. Εφόσον αποκτάται και εισόδημα από μισθούς και συντάξεις, η μείωση του φόρου θα είναι αυτή που αναλογεί στο μέρος του εισοδήματος που προέρχεται από μισθούς, συντάξεις και αγροτική δραστηριότητα. Τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται αυτοτελώς με την κλίμακα της παρ. 1 άρθρου 15 ΚΦΕ. Ο φόρος που προκύπτει για το εισόδημα από ατομική αγροτική επιχείρηση μειώνεται κατά το ποσό που προβλέπεται στο άρθρο 16 ΚΦΕ. Στην περίπτωση που αποκτάται εισόδημα από μισθούς και συντάξεις μαζί με εισόδημα ατομικής αγροτικής επιχείρησης, η μείωση φόρου υπολογίζεται μια φορά για το σύνολο των εισοδημάτων.

Στην περίπτωση που αποκτάται εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή και από ατομική αγροτική επιχείρηση μαζί με εισόδημα από λοιπές κατηγορίες, η μείωση του φόρου θα είναι αυτή που αναλογεί μόνο στο μέρος του εισοδήματος που παρέχεται αποκλειστικά από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή και από ατομική αγροτική επιχείρηση. Η μείωση αυτή του φόρου για τους ασκούντες αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται μόνο για τους κατ'επάγγελμα αγρότες, όπως αυτοί ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία, εφόσον τουλάχιστον το 50% του εισοδήματός τους προέρχεται από αγροτική δραστηριότητα.

Εν συνεχεία, σύμφωνα με την περ. στ' παρ. 2 άρθρο 12 ΚΦΕ, όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική

δραστηριότητα προέρχεται από έναν (1) εκ των ληπτών και εφόσον δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα και η κατοικία τους αποτελεί επαγγελματική τους εγκατάσταση.

Μεταξύ των περιπτώσεων, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1047/2015 αναφέρονται τα εισοδήματα των ασκούμενων δικηγόρων, τα εισοδήματα σπουδαστών που πραγματοποιούν πρακτική εξάσκηση, τα εισοδήματα φυσικών προσώπων που απασχολούνται σε προγράμματα απόκτησης επαγγελματικής εμπειρίας, οι αποζημιώσεις ανέργων ή εργαζομένων από το κοινοτικό ή εθνικό ταμείο για την παρακολούθηση επιδοτούμενων σεμιναρίων επαγγελματικής κατάρτισης και επιμόρφωσης, τα εισοδήματα που αποκτούν δικαιούχοι προγράμματος «επανεπίδρασης, κατάρτισης κα απόκτησης επαγγελματικής εμπειρίας», τα εισοδήματα που αποκτούν συμβασιούχοι έργου στα Κ.Ε.Π., Δημόσιο και λοιπά Ν.Π.Δ.Δ., τα εισοδήματα που αποκτούν φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές, υποψήφιοι διδάκτορες κ.λ.π. εξαιτίας της συμμετοχής τους σε ερευνητικά προγράμματα, οι περιπτώσεις απόκτησης εισοδημάτων από περιστασιακά απασχολούμενους όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κ.λπ. που συμμετέχουν σε εργασίες όπως, έρευνες αγοράς, συγκέντρωση ερωτηματολογίων, συλλογή παλιών αντικειμένων ή σιδήρων και οι οποίοι αποκτούν ευκαιριακά εισόδημα.

Τα εισοδήματα αυτών των περιπτώσεων (και παρεμφερών) φορολογούνται με την κλίμακα των μισθωτών (άρθρου 15 ΚΦΕ) και έχουν τις προβλεπόμενες μειώσεις για μισθωτούς (άρθρου 16 ΚΦΕ). Ωστόσο, το εισόδημα από ακάλυπτη προσαύξηση περιουσίας φορολογείται με συντελεστή 33% χωρίς καμία μείωση του φόρου ούτε συμψηφισμού ζημίας (ούτε και μεταφορά της ζημίας σε επόμενα έτη).

2. Συντελεστές φορολόγησης – μειώσεις φόρου των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 ΚΦΕ

Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία (Απλογραφικό λογιστικό σύστημα), φορολογούνται με συντελεστή 29% (για όλα τα κέρδη). Τέτοιου είδους νομικά πρόσωπα είναι οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή (περ β'), τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου (περ γ'), οι συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών (περ δ'), οι κοινωνίες αστικού

δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα (περ ε'), οι κοινοπραξίες (περ στ'), οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις (περ ζ').

Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία (Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) φορολογούνται με συντελεστή 29% (για όλα τα κέρδη) επ'ονόματι της επιχείρησης (παρ. 1 άρθρο 58 ΚΦΕ). Κατά την διανομή των κερδών παρακρατείται και αποδίδεται στο Ελληνικό Δημόσιο φόρος μερισμάτων 15%. Όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 61,62,63 και 64 του ΚΦΕ η υποχρέωση παρακράτησης φόρου μερισμάτων 15% αφορά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα. «Η διαφορά των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία από τα πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία είναι μόνο στο συντελεστή και στον τρόπο φορολογίας των κερδών.»⁷².

3. Αγροτικοί συνεταιρισμοί και ομάδες παραγωγών

Οι Αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών, ανεξάρτητα από το εάν τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία, φορολογούνται με συντελεστή 13% (παρ 2 άρθρο 58 ΚΦΕ), εφόσον είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο ΠΑΣΕΓΕΣ.

B. Συνυπολογιζόμενα με το φόρο ποσά

1. Απαλλαγή καταβολής φόρου Ν. 3908/2011

Σύμφωνα με το άρθρο 4 Ν 3908/2011, στα επενδυτικά σχέδια που υπάγονται στις διατάξεις του παρόντος νόμου (Ν 3908/2011) παρέχεται ως ενίσχυση η φορολογική απαλλαγή που συνίσταται στην απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των πραγματοποιούμενων προ φόρου κερδών, τα οποία προκύπτουν με βάση τη φορολογική νομοθεσία, από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, αφαιρουμένου του φόρου του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που αναλογεί στα κέρδη που διανέμονται ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους.

⁷² Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ/Α. ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ, 1^Η, 2014, ΣΕΛ. 631

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ίδιου νόμου, οι ενισχυόμενες επιχειρήσεις οφείλουν να τηρούν ορισμένες αναφερόμενες (στην παρ 1) υποχρεώσεις και με τις επόμενες παραγράφους προβλέπεται ότι εάν η ενισχυθείσα επιχείρηση παραβεί τις υποχρεώσεις της επιβάλλεται η κύρωση της ολικής ή μερικής απώλειας του φορολογικού οφέλους. «Με βάση την παρ 2β του άρθρου 12 του Ν 3908/2011, η εταιρεία θα εμφανίσει το ποσό της φορολογικής απαλλαγής σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο σχηματίζεται από το φόρο εισοδήματος επί των καθαρών κερδών της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με βάση το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 10 του άρθρου 14 του Ν. 3908/2011, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης μέρος ή του συνόλου του αποθεματικού αυτού, μετά την παρέλευση 5ετίας, από την ολοκλήρωση και έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης ή 3ετίας για ΜΜΕ, προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης και φορολογείται στο φορολογικό έτος, κατά το οποίο έλαβε χώρα η διανομή ή η ανάληψη του αντιστοίχου ποσού του αποθεματικού σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας».⁷³

2. Μισθώματα για χρήση ακινήτου (απαλλαγές Ν. 4030/2011)

Με τα άρθρα 43 και 44 του Ν. 4030/2011 παρέχονται φορολογικά κίνητρα στην περιοχή Γεράνι και στην περιοχή Μεταξουργείο του ιστορικού κέντρου της Αθήνας, στους μισθωτές ακινήτων αυτών των περιοχών. Εκπίπτει, ουσιαστικά, από το φόρο εισοδήματος ποσό ίσο με το διπλάσιο του καταβαλλόμενου μισθώματος για την περιοχή Γεράνι και για την περιοχή Μεταξουργείο σε επιχειρήσεις του τριτογενούς τομέα. Σε περίπτωση αλλαγής χρήσης και εφόσον η νέα χρήση δεν περιλαμβάνεται στις επιδοτούμενες, παύει η απόδοση των κινήτρων προς το δικαιούχο.

Γ. Αφαιρούμενα από το φόρο ποσά

Κατά την διαδικασία καθορισμού του τελικού ποσού του φόρου αφαιρούνται οι φόροι που παρακρατήθηκαν, προκαταβλήθηκαν, καταβλήθηκαν, ο φόρος νομικών προσώπων για εισπραττόμενα μερίσματα, φόρος αλλοδαπής κλπ.

⁷³ ΛΟΓΟΘΕΤΗΣ ΓΛΕΖΟΣ – ΑΡΘΡΟ ΣΤΟ ΕΝΗΜΕΡΩΤΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ Σ.Ο.Λ. Α.Ε. (ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2017), 2017, ΣΕΛ. 9-10

1. Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε ή προκαταβλήθηκε

Εφόσον η επιχείρηση κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος είχε εισόδημα που υπόκειται σε παρακράτηση από μερίσματα (απαλλαγή για ορισμένες ενδοομιλικές πληρωμές), τόκους, δικαιώματα (μόνο για φυσικά πρόσωπα), αμοιβές για υπηρεσίες, τεχνικούς, διοίκησης, συμβούλους και άλλες παρόμοιες (μόνο εάν είναι φυσικό πρόσωπο), και με την παρακράτηση δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, τότε ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται (αφαιρείται) έναντι των φόρων εισοδήματος που πρέπει να βεβαιωθεί από επιχειρηματική δραστηριότητα φυσικών προσώπων, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Σχετικά με το φόρο που καταβλήθηκε, ο προκαταβλητέος φόρος υπολογίζεται για τους μεν αρχιτέκτονες και τους μηχανικούς σε 4% της συμβατικής αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων και σε 10% για λοιπά, για τους δε δικηγόρους οφείλεται προκαταβολή φόρου 15% (όχι στην πάγια αντιμισθία). Δεν υπολογίζεται και δεν αποδίδεται προκαταβλητέος φόρος στις περιπτώσεις που ενεργείται παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με την περ. δ' παρ 1 άρθρο 64 ΚΦΕ. Κάθε δικηγορικός σύλλογος ή ταμείο συνεργασίας ή διανεμητικός λογαριασμός οποιασδήποτε νομικής μορφής υποχρεούται να παρακρατεί φόρο εισοδήματος με συντελεστή 15% επί οποιουδήποτε ποσού καταβάλλει ως μέρισμα σε δικηγόρο. Αν με την έγγραφη συμφωνία περί αμοιβής για την παροχή των δικηγορικών υπηρεσιών η αμοιβή ή το ύψος της συναρτάται με το αποτέλεσμα των δικηγορικών υπηρεσιών ή της δίκης, κατά την απόδοση του προκαταβλητέου φόρου υποβάλλονται και τα στοιχεία που αποδεικνύουν το ύψος της αμοιβής, όπως ειδικότερα καθορίζεται με απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών. Επισημαίνεται ότι τα αναφερόμενα ισχύουν (φόρος που καταβλήθηκε) για τα φυσικά πρόσωπα σύμφωνα με το άρθρο 69 ΚΦΕ και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες σύμφωνα με το άρθρο 71 ΚΦΕ.

Τέλος, το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε (στην προηγούμενη χρήση) έναντι του φόρου του διανυθέντος φορολογικού έτους αφαιρείται προκειμένου να προσδιορισθεί το τελικό ποσό που θα βεβαιωθεί.

2. Φόρος Νομικών Προσώπων για εισπραττόμενα μερίσματα

Σύμφωνα με την παρ 3 άρθρο 68 ΚΦΕ, τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48,

από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

3. Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών

Όσον αφορά στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των οικοδομικών επιχειρήσεων, για ακίνητα για τα οποία η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί πριν από την 1/1/2006, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ 24 ΚΦΕ, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994. Επομένως, σε περίπτωση πώλησης ημιτελών οικοδομών στα φορολογικά έτη που αρχίζουν μετά την 1/1/2014 και η άδεια οικοδομής είχε εκδοθεί πριν από την 1/1/2006, θα εξακολουθήσουν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994, δηλαδή τα κέρδη θα προσδιορίζονται τεκμαρτά (άρθρο 34 Ν. 2238/1994) και θα συμπεριλαμβάνονται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ετών που διαρκεί η ανέγερση της οικοδομής. Περαιτέρω, στο φορολογικό έτος μέσα στο οποίο ολοκληρώνεται η οικοδομή, θα υποβάλλεται η οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία πλέον θα δηλώνεται το τελικό λογιστικό αποτέλεσμα.

Από τον προκύπτοντα με βάση την υπόψη δήλωση φόρου εισοδήματος, θα εκπίπτει ο φόρος που έχει ήδη καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ο οποίος αντιστοιχεί στα τεκμαρτά κέρδη της οικοδομής της οποίας ολοκληρώθηκε η ανέγερση. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, γιατί σε αντίθετη περίπτωση θα είχαμε επιβολή διπλής φορολογίας (ΠΟΛ 1060/2015 παρ. 3 εδ. 6) (βλ. ΠΟΛ. 1074/2015, 1049/2016, 1030/2017, 1099/2015, 1102/2015, 1070/2015, 1047/2017)⁷⁴

4. Φόρος αλλοδαπής

Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή (παρ 2 άρθρο 5 ΚΦΕ). Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού

⁷⁴ Χ. ΤΟΤΣΗΣ, 48^Η, 2017, ΣΕΛ. 663-686

έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, εφαρμόζεται πίστωση του φόρου αλλοδαπής στον αντίστοιχο ημεδαπό φόρο, δηλαδή ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα (εδ. 1 παρ. 1 άρθρο 9 ΚΦΕ). Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (εδ. 2 παρ. 1 άρθρο 9 ΚΦΕ). Η μείωση του φόρου εισοδήματος δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα (βλ. ΠΟΛ. 1026/2014, 1067/2015)⁷⁵.

Δ. Συμβεβαιούμενα και συνεισπραττόμενα με το φόρο εισοδήματος ποσά

Με το φόρο εισοδήματος συμβεβαιώνονται και συνεισπράττονται η προκαταβολή φόρου τρέχοντος έτους, τα τέλη χαρτοσήμου και η εισφορά υπέρ ΟΓΑ, η εισφορά υπέρ ΕΛΓΑ, το τέλος επιτηδεύματος και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων.

1. Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους

Προκαταβολή υπολογίζεται για τα φυσικά πρόσωπα, τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες στο φόρο που προκύπτει μόνο από εισόδημα της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα γίνεται ,σύμφωνα με το άρθρο 69 ΚΦΕ, με βάση τη δήλωση που υποβάλλει ο φορολογούμενος και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και βεβαιώνεται ποσό ίσο με το εκατό τοις εκατό (100%) του φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. Κατά τον υπολογισμό της προκαταβολής εκπίπτονται οι προκαταβλημένοι, οι καταβλημένοι και οι παρακρατημένοι φόροι. Στην πρώτη υποβαλλόμενη δήλωση η προκαταβολή περιορίζεται στο μισό. Σύμφωνα με το άρθρο 70 ΚΦΕ, σε περίπτωση που τυχόν μειωθεί το εισόδημα άνω του είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει με αίτησή του μείωση προκαταβλητέου φόρου.

⁷⁵ Χ. ΤΟΤΣΗΣ, 48^Η, 2017, ΣΕΛ. 59-60

Η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, σύμφωνα με το άρθρο 71 ΚΦΕ, γίνεται με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και βεβαιώνεται ποσό ίσο με εκατό τοις εκατό (100%) του φόρου που προκύπτει για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. Κατά τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης των εργασιών των νομικών προσώπων η προκαταβολή μειώνεται κατά 50%. Επίσης, εκπίπτονται οι παρακρατούμενοι φόροι ημεδαπής πηγής. Σε περίπτωση που τυχόν μειωθεί το εισόδημα άνω του 25%, ο φορολογούμενος μπορεί με αίτησή του να ζητήσει μείωση προκαταβλητέου φόρου. Στις περιπτώσεις μετασχηματισμών εταιρειών δεν υπάρχει προκαταβλητέος φόρος (παρ 9 άρθρο 71 ΚΦΕ).

2. Τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ

Επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων επαγγελματικής χρήσης σε ποσοστό 3% επί του μισθώματος. Επί του τέλους χαρτοσήμου υπολογίζεται εισφορά υπέρ ΟΓΑ σε ποσοστό 20%.

3. Εισφορά ΕΛΓΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 13 Ν. 3877/2010 η γενική εισφορά υπέρ ΕΛΓΑ που επιβάλλεται επί του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις ορίζεται ως ποσοστό επί του συνολικού καθαρού γεωργικού εισοδήματος που δηλώνεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Υπόχρεοι στην καταβολή της είναι τα φυσικά πρόσωπα, που δεν είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες και δηλώνουν συνολικό φορολογητέο εισόδημα, συμπεριλαμβανομένου και του γεωργικού εισοδήματος, που υπερβαίνει το εκάστοτε ισχύον αφορολόγητο όριο, όπως αυτό ορίζεται από τον ΚΦΕ καθώς και τα νομικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από αγροτικές εκμεταλλεύσεις και η πλειοψηφία των μετοχών ή των μεριδίων τους δεν ανήκει σε κατά κύριο επάγγελμα αγρότες. Η είσπραξη γίνεται από την αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία και αποδίδεται στον ΕΛ.Γ.Α. Ο συντελεστής της εισφοράς ορίζεται σε δύο τοις εκατό (2%) επί του δηλούμενου εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις με την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Στην εισφορά δεν υπάγονται τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δηλώνουν εισόδημα από

εκμετάλλευση πτηνοτροφικών ή χοιροτροφικών επιχειρήσεων εκμεταλλεύσεις ανθοκομικών και καλλωπιστικών προϊόντων και φυτωρίων που δεν έχουν ενταχθεί με αίτησή τους στην ασφάλιση του ΕΛΓΑ.

4. Τέλος Επιτηδεύματος

Σύμφωνα με το άρθρο 31 Ν. 3986/2011, οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα (από 1/1/2014 οι ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα), εφόσον τηρούν βιβλία Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (πλέον απλογραφικά ή διπλογραφικά σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.), υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται για τα νομικά πρόσωπα με έδρα σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε οκτακόσια (800) ευρώ ετησίως, με την έδρα σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε χίλια (1.000) ευρώ ετησίως. Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και για ελεύθερους επαγγελματίες ορίζεται σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως, για κάθε υποκατάστημα σε εξακόσια (600) ευρώ ετησίως και για τις Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις και της Συνεταιρισμούς Εργαζομένων, σε πεντακόσια (500) ευρώ ετησίως. Από το τέλος αυτό εξαιρούνται άτομα με αναπηρία ίση ή μεγαλύτερη του 80%, οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν τη δραστηριότητά της σε χωριά με πληθυσμό έως πεντακόσιους (500) κατοίκους και σε νησιά κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους, οι ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και η ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, καθώς και οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων εφόσον για τον επιτηδευματία υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησής του και οι οι αλιείς (ΠΟΛ. 1037/2017).

Σε διακοπή μέσα στη χρήση το τέλος επιτηδεύματος υπολογίζεται αναλογικά. Σύμφωνα με απόφαση του ΣΤΕ, η επιβολή τέλους επιτηδεύματος είναι συνταγματική (ΣΤΕ 2527/2013). Ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011, που προβλέπουν την επιβολή τέλους επιτηδεύματος, δεν έχουν εφαρμογή στα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών ναυτιλιακών που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 του Ν. 27/1975 (ΝΣΚ 324/8-3-2017).

5. Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα

Σύμφωνα με το άρθρο 43 Α ΚΦΕ επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των 12.000 ευρώ των φυσικών προσώπων ως εξής:

Εισόδημα	Εισφ. Αλληλεγγύης
0 – 12.000	0%
12.001 - 20.000	2,20%
20.001 - 30.000	5,00%
30.001 - 40.000	6,50%
40.001 - 65.000	7,50%
65.001 - 220.000	9,00%
>220.000	10,00%

Εξαιρέσεις προβλέπονται για τους τυφλούς, τους κινητικά ανάπηρους και τους μακροχρόνια ανέργους. Η ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης καταβάλλεται μαζί με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, και δεν αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα ούτε από το φόρο εισοδήματος. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες κάποιος φορολογούμενος είχε μεν μεγαλύτερο τεκμαρτό εισόδημα σε σχέση με το πραγματικό, αλλά προέβη δε, σε ανάλωση κεφαλαίου για να καλύψει την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, δεν θα πρέπει να υπολογίζεται βάσει του μεγαλύτερου τεκμαρτού εισοδήματος, αλλά βάσει του τελικού ποσού με το οποίο πράγματι αυτός φορολογήθηκε (Στε 2563/2015).

ΙΧ. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Ο καθορισμός του ποσού της φορολογικής οφειλής για το φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με άμεσο προσδιορισμό φόρου, διοικητικό προσδιορισμό φόρου, διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εκτιμώμενο προσδιορισμό φόρου και με προληπτικό προσδιορισμό φόρου. Η πράξη προσδιορισμού φόρου που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση, υπογράφεται από τον ειδικά οριζόμενο υπάλληλό της, περιέχει τις προβλεπόμενες πληροφορίες (άρθρο 37 Κ.Φ.Δ.) και κοινοποιείται στο φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 5 Κ.Φ.Δ. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης.

Η είσπραξη του φόρου εισοδήματος πραγματοποιείται δυνάμει των αντιστοίχων πράξεων προσδιορισμού φόρου, εκτελεστών τίτλων. Επίσης, η είσπραξη πραγματοποιείται και με τους αντίστοιχους εκτελεστούς τίτλους, όπως σε περίπτωση έκδοση δικαστικής απόφασης με την απόφαση αυτή, σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής με την απόφαση της αρμόδιας Υπηρεσίας και σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, με την απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.

Κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω διευθετήσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης και σύμφωνα με το άρθρο 38 Κ.Φ.Δ.. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να αιτιολογεί τον προσδιορισμό του φόρου και να κοινοποιεί την αντίστοιχη πράξη στον Φορολογούμενο.

Α. Προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση την υποβληθείσα δήλωση

Ο καθορισμός του ποσού της φορολογικής οφειλής για το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που δηλώνεται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και αφορά αυτό που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος, πραγματοποιείται με άμεσο ή διοικητικό ή διορθωτικό προσδιορισμό φόρου.

1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου

Άμεσος προσδιορισμός φόρου είναι αυτός που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης (άρθρο 31 ΚΦΔ). Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική δήλωσή του, σύμφωνα με το άρθρο 19 του ΚΦΔ, καταβάλλοντας την επιπλέον διαφορά φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου σύμφωνα με το άρθρο 42 του ΚΦΔ, έως την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου.

2. Διοικητικός προσδιορισμός φόρου

Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου (άρθρο 32 ΚΦΔ). Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση (αναφέροντας ποια είναι τα στοιχεία αυτά).

3. Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση (εδ. 3 και 4 άρθρο 34 ΚΦΔ).

B. Προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εάν δεν υποβληθεί δήλωση

Εάν δεν υποβληθεί φορολογική δήλωση από τον υπόχρεο, ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα πραγματοποιείται με διορθωτικό ή με εκτιμώμενο προσδιορισμό φόρου.

1. Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στον φορολογούμενο και η οικεία έκθεση ελέγχου (εδ. 5 άρθρο 34 ΚΦΔ)

2. Εκτιμώμενος προσδιορισμός φόρου

Σε περιπτώσεις που ο φορολογούμενος, παρά την υποχρέωσή του να υποβάλει φορολογική δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, δεν υποβάλει φορολογική δήλωση, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να εκδώσει πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου ορίζοντας τη φορολογητέα ύλη, με βάση κάθε στοιχείο και πληροφορία που έχει στη διάθεσή της και αφορούν ιδίως το επίπεδο διαβίωσης του φορολογουμένου, την άσκηση της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητάς του ή ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες. Εάν, μετά την έκδοση της πράξης αυτής, ο φορολογούμενος υποβάλλει φορολογική δήλωση, η πράξη αυτή παύει να ισχύει αυτοδικαίως (άρθρο 33 ΚΦΔ)

Όπως αναφέρει ο Π. Πανταζόπουλος, «Ο τρόπος προσδιορισμού της κατ' εκτίμηση φορολογητέας ύλης και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του εκτιμώμενου προσδιορισμού δύναται να καθορίζονται με απόφαση του ΓΓΔΕ (άρθρο 33 εδ.β' ΚΦΔ). Η επιστημονική επιτροπή της Βουλής, στην έκθεσή της επί του σχεδίου νόμου, που οδήγησε στην ψήφιση του ΚΦΔ (Ν. 4174/2013), σημείωσε ότι η ως άνω νομοθετική εξουσιοδότηση προσκρούει, ενδεχομένως, στη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 4 του Συντάγματος, καθώς και με κανονιστική απόφαση προσδιορίζεται εμμέσως το αντικείμενο του φόρου, το οποίο, σύμφωνα με τις εν λόγω συνταγματικές διατάξεις, πρέπει να καθορίζεται μόνο με τυπικό νόμο. Απόφαση του ΓΓΔΕ δεν έχει ακόμη εκδοθεί».⁷⁶

⁷⁶ Π. ΠΑΝΤΑΖΟΠΟΥΛΟΣ, 2016, ΣΕΛ. 101

Γ. Προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προληπτικά

Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να εκδίδει πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου μετά την έναρξη της φορολογικής περιόδου αλλά πριν την ημερομηνία υποβολής της αντίστοιχης φορολογικής δήλωσης, προκειμένου να διασφαλίσει την άμεση είσπραξη του φόρου, εφόσον υπάρχουν συγκεκριμένες ενδείξεις ότι ο φορολογούμενος σκοπεύει να εγκαταλείψει τη χώρα, θέτοντας σε κίνδυνο την είσπραξη του φόρου, ιδίως μέσω της μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων σε άλλο πρόσωπο. Ο φορολογούμενος δύναται να προσφύγει κατά της πράξης προληπτικού προσδιορισμού φόρου απευθείας ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου κατά παρέκκλιση του άρθρου 63 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος είτε καταβάλλει εφάπαξ τη φορολογική οφειλή όπως καθορίστηκε από τον προληπτικό προσδιορισμό φόρου, είτε εξασφαλίζει την καταβολή του συνολικού ποσού παρέχοντας εγγύηση ή αποδεχόμενος την εγγραφή βάρους επί της περιουσίας του υπέρ της Φορολογικής Διοίκησης. Η εγγύηση και η εγγραφή βάρους διατηρούνται μέχρι την πλήρη εξόφληση της φορολογικής υποχρέωσης. Ο προληπτικός προσδιορισμός φόρου ακολουθείται από διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός ενός (1) έτους μετά την ημερομηνία έκδοσης της πράξης προληπτικού προσδιορισμού φόρου (άρθρο 35 ΚΦΔ).

Δ. Προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά από έλεγχο

Ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά από έλεγχο πραγματοποιείται με διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία (όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του ΚΦΔ). Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στον φορολογούμενο και η οικεία έκθεση ελέγχου (εδ. 1 και 2 άρθρο 34 ΚΦΔ).

Ε. Παραγραφή

Η παραγραφή των φορολογικών απαιτήσεων του Δημοσίου επί του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα έχει χαρακτήρα αποσβεστικής προθεσμίας και όχι γνήσιας παραγραφής. Η παραγραφή εκκινεί από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης και διακόπτεται με την έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου. Η διάρκειά της ρυθμίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 ΚΦΔ.

1. πενταετής (5 ετής) παραγραφή

Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 36 ΚΦΔ, θεσπίζεται ο κανόνας ότι η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Μετά την πάροδο του χρονικού αυτού διαστήματος το δικαίωμα του Δημοσίου παραγράφεται.

2. Παράταση της πενταετούς (5ετούς) παραγραφής

Ωστόσο, σύμφωνα με τη διάταξη του εδ. α της παρ. 2 του ίδιου άρθρου, τονίζεται ότι η πενταετής (5 ετής) παραγραφή παρατείνεται για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής. Περαιτέρω, σύμφωνα με το εδ. β της ίδιας παραγράφου, εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, η παράταση διαρκεί για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση. Τέλος, όπως ορίζεται στο εδ. γ εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, η προθεσμία παρατείνεται για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

3. Εικοσαετής (20ετής) παραγραφή

Στην παρ. 3 του άρθρου 36 ΚΦΔ αναφέρεται ότι πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη

λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης εάν συντρέχουν περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. «Όπως έχει παγίως κριθεί νομολογιακά (βλ. ΣΤΕ 3936/2013, 750-751/2008, 3606, 70/2004, 523/2000, 139/1998, 4710-4711-4712, 3141, 2866/1985, 2034/1974), ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς βεβαίωση φορολογικών βαρών στην περίπτωση που, ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει το δικαίωμά του αυτό, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος νεότερου νόμου». ⁷⁷ Σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, είναι αντισυνταγματικές οι συνεχόμενες παρατάσεις παραγραφών. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) έλαβε υπόψη της τα σκεπτικά αυτής της απόφασης και αποδέχτηκε ενδικοφανείς προσφυγές, διαγράφοντας χρηματικές κυρώσεις, πρόστιμα και προσαυξήσεις (αποφάσεις 1920/2017 και 1933/2017).

⁷⁷ Π. ΠΑΝΤΑΖΟΠΟΥΛΟΣ, 2016, ΣΕΛ. 105

Χ. ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Με βάση τη συμπληρωμένη, υπογραμμένη και υποβαλλόμενη ετήσια φορολογική δήλωση εισοδήματος, εκδίδεται πράξη προσδιορισμού φόρου με την οποία καθορίζεται για το φορολογούμενο το ποσό της φορολογικής του οφειλής που πρέπει να καταβάλλει μέσα στις οριζόμενες από το νόμο προθεσμίες. «Η υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης από το φορολογούμενο εκδηλώνεται με τη μορφή συνεργασίας μεταξύ των οργάνων της φορολογικής διοίκησης και του φορολογουμένου, Η συνεργασία αυτή αρχίζει κατά κανόνα με την υποβολή από το φορολογούμενο της φορολογικής δήλωσης, στην οποία δηλώνει τα εισοδήματα του και γνωστοποιεί προς τη φορολογική αρχή τα περιστατικά εκείνα τα οποία διαμορφώνουν τη φορολογική του ικανότητα. Η δήλωση στη συνέχεια ελέγχεται από τη φορολογική αρχή και με πράξη αυτής, δηλαδή εκκαθαριστικό σημείωμα ή φύλλο ελέγχου, προσδιορίζεται η φορολογητέα ύλη, με βάση την οποία υπολογίζεται ο οφειλόμενος φόρος. Επισημαίνεται ότι το σύστημα «της ελεγχόμενης δήλωσης» του φορολογούμενου αποτελεί διεθνώς το συνήθη τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης»⁷⁸.

Η συνεργασία αυτή του φορολογούμενου με την αρμόδια φορολογική αρχή επιβάλλεται από το νόμο, προκειμένου να διασφαλιστεί η τήρηση της αρχής της εξατομίκευσης της φορολογικής υποχρέωσης. Μάλιστα, η δήλωση του φορολογούμενου δεσμεύει τη φορολογική αρχή, η οποία δε μπορεί να προσδιορίσει ύλη μικρότερη από τη δηλωθείσα (Στε 3089/ 1981).

«Η φορολογική δήλωση κατά την ισχύουσα νομοθεσία δε συνιστά μία απλή δήλωση βούλησης για την παραγωγή έννομων αποτελεσμάτων, αλλά αποτελεί πράξη εκπλήρωσης δημοσίου συμφέροντος του φορολογούμενου, που συνίσταται στην υποχρέωση γνωστοποίησης προς τη φορολογική αρχή των στοιχείων εκείνων με βάση τα οποία θα προσδιορισθούν οι φορολογικές του υποχρεώσεις. Η επιβαλλόμενη από το νόμο σύμπραξη κατά τη βεβαιωτική διαδικασία του φόρου εισοδήματος με τη μορφή της υποχρέωσης υποβολής της δήλωσης μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί εξώδικη ομολογία του φορολογούμενου για τα αναφερόμενα στη δήλωση πραγματικά περιστατικά, στοιχεία και ιδιότητες που μπορούν να αντιταχθούν στον δηλούντα»⁷⁹.

Ειδικά, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος δεν αποτελεί απλώς υποβολή κρίσιμων για τη φορολογική ενοχή στοιχείων, αλλά και «νόμιμο τίτλο βεβαιώσεως του

⁷⁸ Θ. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/ Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, Φορολογικό Δίκαιο, 4^η ΕΚΔΟΣΗ, ΠΑΡ. 567

⁷⁹ Θ. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/ Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, Φορολογικό Δίκαιο, 4^η ΕΚΔΟΣΗ, ΠΑΡ. 567

φόρου»⁸⁰. Ωστόσο, σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από τον υπόχρεο φορολογούμενο δεν εμποδίζεται η φορολογική αρχή να προβεί σε αυτεπάγγελτη βεβαίωση του φόρου και την επιβολή των προβλεπόμενων από το νόμο κυρώσεων.

A. Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Για την υποβολή της φορολογικής δήλωσης πρέπει να αναφερθεί ότι «Ο χρόνος υποβολής εκάστης ετήσιας φορολογικής δήλωσης προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία, στην οποία και πρέπει να συμμορφώνεται ο φορολογούμενος (εδ. α παρ. 1 άρθρο 18 ΚΦΔ)». Επίσης, «Η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης αποτελεί διαδικαστική παράβαση και τα πρόστιμα τα οποία επιβάλλονται σε μια τέτοια περίπτωση, ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 54 ΚΦΔ.». Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ 1 άρθρο 19 ΚΦΔ τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται, εάν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η υποβληθείσα φορολογική του δήλωση περιέχει λάθος ή παράλειψη, ενώ με το εδ. 1 της παρ. 2 του άρθρου 20 ΚΦΔ ορίζεται ότι δήλωση με επιφύλαξη έχει δικαίωμα να υποβάλει ο φορολογούμενος όταν αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές.⁸¹ Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου από τη φορολογική διοίκηση στο φορολογούμενο (ΣΤΕ 1364/21-8-2017).

1. Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Φυσικών Προσώπων

Σύμφωνα με το άρθρο 67 ΚΦΕ παρ 3, η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Εξαιρετικά, τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, μπορούν να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Υπόχρεος σε υποβολή φορολογικής δήλωσης είναι ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του. Ωστόσο, από το νόμο ορίζονται

⁸⁰ Κ. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ, Δ' ΕΚΔΟΣΗ, ΣΕΛ. 412

⁸¹ Π. ΠΑΝΤΑΖΟΠΟΥΛΟΣ, 2016, ΣΕΛ. 49-51

συγκεκριμένοι υπόχρεοι για την υποβολή φορολογικής δήλωσης σε συγκεκριμένες περιπτώσεις όπως στην περίπτωση πτώχευσης, είναι ο σύνδικος πτώχευσης, σχολάζουσας κληρονομίας, είναι ο κηδεμόνας, στην περίπτωση επιδικίας, είναι ο προσωρινός διαχειριστής, μεσεγγύησης, είναι ο μεσεγγυούχος, για τους ανήλικους ή αυτούς που έχουν υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση, κατά περίπτωση, υπόχρεος για την υποβολή της φορολογικής δήλωσης είναι ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο δικαστικός συμπαραστάτης και σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, είναι οι κληρονόμοι του για τα εισοδήματά του μέχρι τη χρονολογία του θανάτου του. Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποβάλουν κοινή δήλωση. Το φυσικό πρόσωπο υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για όλες τις κατηγορίες των εισοδημάτων του και όχι μόνο για το εισόδημα του από επιχειρηματική δραστηριότητα.

2. Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων

Σύμφωνα με το άρθρο 68 ΚΦΕ, τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους. Σε περίπτωση διάλυσης ή εκκαθάρισης η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα μήνα από τη διάλυση ή το τέλος εκκαθάρισης.

Δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οι Σύλλογοι Γονέων και Κηδεμόνων που δεν αποκτούν έσοδα υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος, αλλά αποκλειστικά και μόνο έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους και οι άτυπες ενώσεις ιδιοκτητών και ενοίκων πολυκατοικίας, όταν δεν αποκτούν φορολογητέο εισόδημα (αλλά αποκλειστικά και μόνο έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους).

Β. Βεβαίωση και καταβολή του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Βεβαίωση του φόρου

Το τελικό ποσό που εκκαθαρίσθηκε με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση φορολογίας εισοδήματος είναι το ποσό της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου,

το οποίο βεβαιώνεται και καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης, με την πράξη προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος.

2. Καταβολή του φόρου

Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής. Σύμφωνα με την παρ. 6 άρθρο 7 ΚΦΕ η καταβολή του φόρου γίνεται σε τρεις (3) ισόποσες διμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των μηνών Σεπτεμβρίου και Νοεμβρίου, από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης. Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωσή τους και καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής. Σύμφωνα με την παρ 3 άρθρο 68 ΚΦΕ η καταβολή του φόρου γίνεται σε έξι (6), κατ' ανώτατο όριο, ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης και οι υπόλοιπες πέντε (5) μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των πέντε (5) επόμενων μηνών, η οποία δεν μπορεί να εκτείνεται πέραν του ίδιου φορολογικού έτους. Σε λύση ή εκκαθάριση, η καταβολή του φόρου γίνεται εφάπαξ και όχι αργότερα από την επόμενη εργάσιμη ημέρα από την υποβολή της δήλωσης.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η ακριβής και ισορροπημένη κατανομή των δημοσίων βαρών είναι αποτέλεσμα ενός δίκαιου φορολογικού συστήματος. Η ακριβοδίκαιη φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι κομβικής σημασίας για την εμπέδωση εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενης επιχείρησης και φορολογούσας αρχής. Τις φορολογικές επιβαρύνσεις των επιχειρήσεων καθορίζουν οι οικονομικές δυνατότητες αυτών. Προς αποφυγή αυθαιρεσιών, η φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα πρέπει να είναι ανάλογη προς τις πραγματικές δυνατότητες της φορολογούμενης επιχείρησης. Ο ακριβής προσδιορισμός των ετησίων επιχειρηματικών κερδών και η εν συνεχεία, προβλεπόμενη εκ του νόμου, αναμόρφωσή τους, θεωρείται απαραίτητη διαδικασία για τον καθορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Με βάση το προσδιοριζόμενο φορολογητέο εισόδημα και με τον θεσμοθετημένο αντίστοιχο συντελεστή φορολογίας προκύπτει το ποσό της φορολόγησης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συντελεστής φορολόγησης ορίζεται ή τροποποιείται ή καταργείται μόνο με τυπικό νόμο. Ο Κ.Φ.Ε. προβλέπει διαφορετικούς συντελεστές φορολογίας του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, θεσπίζοντας αφενός για τα φυσικά πρόσωπα προοδευτικό, αφετέρου για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες αναλογικό συντελεστή. Ευνόητο είναι ότι η ανυπαρξία φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα καθιστά τον συντελεστή φορολογίας «χωρίς αντίκρισμα» και τη φορολόγηση «κενή περιεχομένου». Ως εκ τούτου ο προσδιορισμός του μεγέθους του φορολογητέου εισοδήματος της επιχείρησης κρίνεται ως σημαντικός και απαραίτητος.

Για τους λόγους αυτούς, η προσέγγιση και η αντιμετώπιση των θεμάτων που αφορούν τον προσδιορισμό, τη διαμόρφωση και την αναμόρφωση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα πραγματοποιούνται κατά προτεραιότητα, προκειμένου να επιτευχθεί η ακριβοδίκαιη φορολόγησή του. Η ρύθμιση φορολογικών επιχειρηματικών θεμάτων ανήκει στο φορολογικό νομοθέτη ο οποίος καλείται να θεσπίσει εφαρμοστέες διατάξεις προβλέποντας λύσεις για μελλοντικά αναφυόμενα φορολογικά προβλήματα μέσα στις ραγδαίες εξελίξεις των οικονομικών συνθηκών. Για την αντιμετώπιση αυτής της αδυναμίας εκδίδεται πληθώρα διευκρινιστικών και ερμηνευτικών οδηγιών και εγκυκλίων.

Βέβαια η φορολογούμενη επιχείρηση έχει τη διακριτική ευχέρεια να ακολουθήσει και να εφαρμόσει ή όχι τις προτεινόμενες, σύμφωνα με τις εγκυκλίους, ρυθμίσεις. Η πραγματικότητα αυτή οδηγεί σε αβεβαιότητα και δημιουργεί έλλειψη ασφάλειας δικαίου.

Τελικά, η φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα συνεπάγεται ότι οι αντίστοιχες διατάξεις διαπνέονται από τη γενική αρχή του κράτους δικαίου και δεν αντιμετωπίζουν το ζήτημα αυτό μονομερώς, επιδιώκοντας, αποκλειστικά και μόνο, την ικανοποίηση των ταμειακών αναγκών του κράτους. Το γενικότερο επιχειρηματικό περιβάλλον και ειδικά το θέμα της φορολόγησης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, επηρεάζει τη λήψη αποφάσεων για επενδύσεις. Για την ενίσχυση του επιχειρηματικού ενδιαφέροντος, τα φορολογικά κίνητρα με τη μορφή εκπτώσεων, απαλλαγών, εξαιρέσεων και μειώσεων της φορολογίας των επιχειρήσεων ενδεχόμενα να αποτελούν σημαντικό (όχι βέβαια αποκλειστικό) παράγοντα επενδυτικής ενθάρρυνσης. Οι επενδύσεις και οι εξ αυτών δημιουργούμενες θέσεις εργασίας αυξάνουν την απασχόληση και μειώνουν τις επιπτώσεις του κοινωνικού προβλήματος της ανεργίας. Από τα παραπάνω διαπιστώνεται ότι το θέμα της φορολόγησης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν αποτελεί μόνο φορολογικό – νομικό ζήτημα αλλά και οικονομικό με κοινωνικές συνέπειες και επιπτώσεις.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΘΕΟΔΩΡΑ ΑΝΤΩΝΙΟΥ / ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΓΕΡΑΠΕΤΡΙΤΗΣ /ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΓΩΓΟΣ /ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΗΛΙΑΔΟΥ/ ΕΛΕΝΗ ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ/ ΗΒΗ ΜΑΥΡΟΜΟΥΣΤΑΚΟΥ/ ΜΕΛΕΤΙΟΣ ΜΟΥΣΤΑΚΑΣ/ ΕΥΓΕΝΙΑ ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ / ΙΩΑΝΝΗΣ ΣΑΡΜΑΣ/ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΤΣΙΚΡΙΚΑΣ/ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΤΣΙΛΙΩΤΗΣ/ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ ΤΣΙΡΩΝΑΣ, ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ (ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ/ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ ΘΕΟΔΩΡΑ Δ. ΑΝΤΩΝΙΟΥ), ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, ΑΘΗΝΑ 2013 – 2014
- ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ Κ. ΑΥΓΗΤΙΔΗΣ, ΕΠΙΚΟΥΡΟΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΝΟΜΙΚΗΣ ΔΠΘ, ΔΙΚΗΓΟΡΟΣ, 22/12/2015, ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΗΝ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ – ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΕ ΕΠΟΜΕΝΗ ΧΡΗΣΗ
- ΟΡΕΣΤΗΣ ΒΛΗΣΜΑΣ/ ΝΙΚΟΣ ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ, Η ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, ΑΘΗΝΑ 2016
- ΒΑΣΙΛΗΣ ΒΥΖΑΣ, Η ΡΗΤΡΑ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΑΘΗΝΑ 2017
- ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ ΓΕΡΟΝΤΑΣ/ ΣΩΤΗΡΗΣ ΛΥΤΡΑΣ/ΠΡΟΚΟΠΗΣ ΠΑΥΛΟΠΟΥΛΟΣ/ΓΛΥΚΕΡΙΑ ΣΙΟΥΤΗ/ ΣΠΥΡΙΔΩΝ ΦΛΟΓΑΪΤΗΣ (ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ: Κ. ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΣ), ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Β΄ ΕΚΔΟΣΗ ΑΘΗΝΑ /ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2010
- ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΥ, ΟΡΚΩΤΗ ΕΛΕΓΚΤΡΙΑ ΛΟΓΙΣΤΡΙΑ, ΜΕΛΟΣ ΤΗΣ ΣΟΛ Α.Ε., ΕΝΗΜΕΡΩΤΙΚΟΥ ΔΕΛΤΙΟΥ ΣΟΛ. Α.Ε., ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2015, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ ΓΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ (ΑΡΘΡΟ 26 ΚΦΕ)
- ΛΟΓΟΘΕΤΗΣ ΓΛΕΖΟΣ, ΟΡΚΩΤΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ, ΜΕΛΟΣ ΤΗΣ ΣΟΛ Α.Ε., ΕΝΗΜΕΡΩΤΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΣΟΛ. Α.Ε. ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2017, ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Ε. ΚΑΙ ΤΩΝ Ε.Λ.Π.
- ΑΝΔΡΕΑΣ Γ. ΔΗΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΣ, ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ, (ΤΟΜΟΣ Γ΄ – ΤΕΥΧΟΣ Ι-ΙΙΙ), ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Β΄ ΕΚΔΟΣΗ, ΑΘΗΝΑ –ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2008
- ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΧΡΙΣΤ. ΚΩΤΤΗΣ ΚΑΙ ΑΘΗΝΑ ΠΕΤΡΑΚΗ – ΚΩΤΤΗ, ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΜΙΚΡΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ε. ΜΠΕΝΟΥ, Γ΄ ΕΚΔΟΣΗ, ΑΘΗΝΑ 2010
- ΦΩΤΟΔΟΤΗΣ Ι. ΜΑΛΑΜΑΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2^η ΕΚΔΟΣΗ, ΑΘΗΝΑ 2016

- ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΜΠΑΡΜΠΑΣ, ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΚΑΤ' ΑΡΘΡΟ ΕΡΜΗΝΕΙΑ), ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ – ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, 2016
- ΠΕΤΡΟΣ ΠΑΝΤΑΖΟΠΟΥΛΟΣ, ΤΑ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΑ ΟΡΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, ΑΘΗΝΑ 2012
- ΠΕΤΡΟΣ ΠΑΝΤΑΖΟΠΟΥΛΟΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, ΑΘΗΝΑ 2016
- ΑΘΗΝΑ ΠΕΤΡΑΚΗ – ΚΩΤΤΗ ΚΑΙ ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΧΡΙΣΤ. ΚΩΤΤΗΣ, ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΜΑΚΡΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ε. ΜΠΕΝΟΥ, Α΄ ΕΚΔΟΣΗ, ΑΘΗΝΑ 2008 (ανατ.)
- ΔΗΜ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ/ ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ ΑΝΤ./ ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΒΙΒΛΙΟΣΥΝΕΡΓΑΤΙΚΗ ΑΕΠΕΕ. 1^η ΕΚΔΟΣΗ 2014
- ΔΗΜΗΤΡΗΣ/ΠΑΡΗΣ /ΓΙΑΝΝΗΣ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ, ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ FORIN, ΑΘΗΝΑ 2015
- ΧΡΗΣΤΟΣ Ν. ΤΟΤΣΗΣ, ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ, 48^η ΕΚΔΟΣΗ, ΑΘΗΝΑ 2017
- ΑΝΔΡΕΑΣ Ι. ΤΣΟΥΡΟΥΦΛΗΣ, ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΣΤΗΝ ΕΝΝΟΜΗ ΤΑΞΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, ΑΘΗΝΑ 2010
- ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ Δ. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Δ΄ ΕΚΔΟΣΗ, ΑΘΗΝΑ – ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2011
- ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ Δ. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Ε΄ ΕΚΔΟΣΗ, ΑΘΗΝΑ – ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2014
- ΘΕΟΔΩΡΟΣ Π. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/ ΚΑΤΕΡΙΝΑ Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 4^η ΕΚΔΟΣΗ, ΑΘΗΝΑ 2013
- ΘΕΟΔΩΡΟΣ Π. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ/ ΚΑΤΕΡΙΝΑ Κ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 5^η ΕΚΔΟΣΗ, ΑΘΗΝΑ 2014
- ΜΑΤΘΑΙΟΣ ΧΑΠΙΔΗΣ, ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ, ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2015, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΕΙΣΠΡΑΤΤΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ