

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΟΙ ΕΛΕΥΘΕΡΟΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΕΣ ΚΑΙ ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ
ΤΟΥΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΙΣ ΝΕΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ**



**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:
ΒΛΑΧΟΥ ΓΕΩΡΓΙΑ
ΕΥΑΓΓΕΛΟΓΙΩΡΓΟΥ ΒΑΣΙΛΙΚΗ
ΚΟΡΔΑΛΗ ΑΓΓΕΛΙΚΗ-ΜΑΡΙΑ**

**ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:
ΒΑΦΕΙΑΔΗΣ ΝΙΚΟΣ**

ΠΑΤΡΑ 2015

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Σκοπός της παρούσας πτυχιακή ζεργασία είναι να αναλυθεί η έννοια του ελεύθερου επαγγέλματία και ο τρόπος φορολόγησής του με βάση τα νέα φορολογικά μέτρα.

Καθότι η εργασία αυτή ολοκληρώθηκε στις αρχές του έτους 2013, όλα τα στοιχεία αφορούν τα φορολογικά μέτρα για το οικονομικό έτος 2012, και πριν εισαχθούν όλες οι νέες αλλαγές των ετών 2013-2014, και πριν καταργηθεί ο ΚΒΣ και αντικατασταθεί από τον ΚΦΑΣ.

Ελεύθερος επαγγελματίας θεωρείται ο επιτηδευματίας ο οποίος:

α) Προσφέρει ανεξάρτητες υπηρεσίες: Δηλαδή, δεν απασχολείται με σχέση εξαρτημένης εργασίας (μισθωτός), δηλαδή έχει ελευθερία ενέργειας κατά την παροχή της εργασίας του, καθορίζει ο ίδιος το χρόνο και τα μέσα εκτέλεσης της εργασίας, χωρίς άμεσο έλεγχο του εργοδότη και φέρει τον κίνδυνο απ' αυτή ή εργάζεται με δική του κρίση και πρωτοβουλία, σε ημέρες και ώρες πού καθορίζονται απ' αυτόν ελεύθερα ή ασχολείται παράλληλα και με άλλα επαγγέλματα, εξυπηρετώντας ένα ή πολλούς πελάτες του, έστω και έναντι μηνιαίου μισθού και μάλιστα για χρονικό διάστημα σχετικά μικρό.

β) Οι υπηρεσίες που παρέχει χαρακτηρίζονται κυρίως από το πνευματικό και καλλιτεχνικό στοιχείο τους: Δηλαδή σύμφωνα με το άρθρο 8, του Ν.2589/2000 (κώδικας Φ.Π.Α) οι πράξεις του δεν συνιστούν παράδοση αγαθού.

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ως ελεύθεροι επαγγελματίες θεωρούνται :

όσοι ασκούν το επάγγελμα του γιατρού, οδοντογιατρού, κτηνίατρο, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή, δασκάλου, καλλιτέχνη, γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου, ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού και εμπειρογνώμονα.

Επιπλέον, σύμφωνα με διευκρινίσεις που δόθηκαν από την διοίκηση στα ελεύθερα επαγγέλματα εντάσσονται και οι ορκωτοί λογιστές (Α. 27607/1957 και Γνωμ. ΝΣΚ 348/1987), τα παραϊατρικά επαγγέλματα, οι μαλάκτες (μασέρ) (Κ 3825/1959), ο θεραπευτής κάλων, οστράκων, νυχιών κ.λπ. ως παραϊατρικό επάγγελμα (Μ 262/1987), ο αναλογιστής ασφαλιστικών επιχειρήσεων (ΠΟΛ 127/ 1987) οι σχεδιαστές υφασμάτων (η μεταφορά του σχεδίου σε ύφασμα τρίτων με δικά του μέσα είναι εργασία φασόν) (ΠΟΛ.298/1987), μεταφραστές γραπτού λόγου (Α 12367 ΠΟΛ.160/1973), κοινωνιολόγοι (Δ.5725 ΠΟΛ.257/1971), ψυχολόγοι - παιδοψυχολόγοι (Ε 11990 ΠΟΛ.132/83) και βιολόγοι, Γεωλόγοι, Ωκεανογράφοι (ΕγκΑ. 9553/1984).

Νέο σύστημα φορολόγησης αμερικάνικου τύπου για τους ελεύθερους επαγγελματίες. Απο εδώ και στο εξής θα τεθούν σε εφαρμογή οι έμμεσες μέθοδοι τεκμαρτού προσδιορισμού των φορολογητέων εισοδημάτων. Θα βασίζονται στην παρακολούθηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των ελεγχόμενων, στο είδος, το χρόνο και την έδρα του επαγγέλματος, στα λειτουργικά έξοδα, τη ταμειακή ρευστότητα, στις δαπάνες διαβίωσης των επαγγελματιών καθώς και στα ακίνητα και κινητά περιουσιακά στοιχεία τους.

Το νέο φορολογικό σύστημα για τους ελεύθερους επαγγελματίες θα προβλέπει την καθιέρωση ενός νέου συστήματος επιλογής υποθέσεων για τακτικό φορολογικό έλεγχο, το οποίο θα βασίζεται σε κάποια κριτήρια που θα εκφράζουν τον βαθμό επικινδυνότητας των υποθέσεων και συγκεκριμένα αν υπάρχουν μεγάλες πιθανότητες φοροδιαφυγής.

Επιπλέον θα δημιουργηθούν νέοι μέθοδοι έμμεσου ή τεκμαρτού προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών εισοδημάτων των επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών. Οι φοροελεγκτές θα προσδιορίζουν τα φορολογητέα ακαθάριστα έσοδα και εισοδήματα των επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών με βάση πληροφορίες που θα συλλέγουν για την πραγματική τους ρευστότητα, το επίπεδο διαβίωσής τους και την περιουσιακή τους κατάσταση. Έτσι η εφορία θα έχει την δυνατότητα να προσδιορίζει το συνολικό φορολογητέο εισόδημα και θα επιβάλλει τεκμαρτό φόρο ανεξάρτητα από τα δεδομένα που έχει εμφανίσει ο φορολογούμενος στις φορολογικές του δηλώσεις. Μάλιστα θα συντάσσεται νέο εκκαθαριστικό σημείωμα με το πρόσθετο φόρο και οι ελεγκτικές αρχές θα ειδοποιούν τον υπόχρεο για την καταβολή του φόρου ή σε περίπτωση ένστασής του να αποδείξει ότι τα πραγματικά του εισοδήματα είναι χαμηλότερα από αυτά που προσδιόρισε η εφορία.

Τέλος θα θεσπιστεί ένα νέο σύστημα με το οποίο θα καθιερώνεται η υποχρέωση ελέγχου μίας μόνο χρήσης και η επέκταση του ελέγχου σε μία ή περισσότερες προηγούμενες χρήσεις μόνο στην περίπτωση που εντοπίζονται ουσιαστικές φορολογικές παραβάσεις για τις οποίες υπάρχουν υπόνοιες ότι έχουν διαπραχθεί και στις παλαιότερες διαχειριστικές περιόδους.



ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στο ξεκίνημα της εργασίας αυτής δίνονται εισαγωγικά και επεξηγηματικά στοιχεία σχετικά με το θέμα.

Στο πρώτο κεφάλαιο αναλύονται όλα τα σχετικά με το επάγγελμα του ελεύθερου επαγγελματία στοιχεία. Καταγράφονται το αντικείμενο και τα χαρακτηριστικά του επαγγέλματος αυτού καθώς και τα βιβλία που πρέπει να τηρεί ένας ελεύθερος επαγγελματίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο δίνονται στοιχεία σχετικά με τα εισοδήματα του ελεύθερου επαγγελματία ενώ στο τρίτο κεφάλαιο περιγράφονται το αντικείμενο και το υποκείμενο του φόρου στους ελεύθερους επαγγελματίες.

Στο τέταρτο κεφάλαιο δίνεται η έννοια της παρακράτησης του φόρου για τον ελεύθερο επαγγελματία, ο τρόπος υπολογισμού του και υποβολής του.

Στο επόμενο κεφάλαιο παρουσιάζονται όλες οι αλλαγές που έχουν επέλθει με τον νόμο 3842/10 ενώ στο έκτο κεφάλαιο δίνεται ο λογιστικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών.

Στο έβδομο κεφάλαιο περιγράφονται οι υποχρεώσεις ΦΠΑ του ελεύθερου επαγγελματία και στο όγδοο κεφάλαιο γίνεται οικονομική ανάλυση του φαινομένου της φοροδιαφυγής.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον καθηγητή μας και εισηγητή της παρούσης εργασίας για όλη την βοήθεια που μας παρείχε κατά την συγγραφή της εργασίας αυτής.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	ΣΕΛ
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1Ο ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΡΙ ΤΟΝ ΕΛΕΥΘΕΡΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΑ	7
1.1 Αντικείμενο και χαρακτηριστικά ελεύθερου επαγγελματία	7
1.2 Διατάξεις του ΚΒΣ για ελεύθερο επαγγελματία	8
1.3 Τηρούμενα βιβλία ελεύθερου επαγγελματία	8
1.4 Πρόσθετα βιβλία ελεύθερου επαγγελματία	8
1.5 Πρόσθετα βιβλία ελεύθερου επαγγελματία	10
1.6 Λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών	11
1.7 Έναρξη εργασιών ελεύθερου επαγγελματία	12
1.8 Διακοπή εργασιών ελεύθερου επαγγελματία	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΑΛΛΗ ΠΗΓΗ	14
2.1 Ποια θεωρούνται Εισοδήματα από ελευθερα επαγγέλματα	14
2.2 Τι θεωρείται ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα	15
2.3 Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ – ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ – ΧΡΟΝΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ(Ν. 2238/94, ΑΡΘΡΑ 1, 2 ΚΑΙ 3)	20
3.1 Αντικείμενο φόρου	20
3.2 Υποκείμενο φόρου	20
3.3 Χρόνος επιβολής του φόρου	21
3.4 Πώς θα φορολογηθούν τα εισοδήματα του ελεύθερου επαγγελματία	22
3.5Μειώσεις πανω στον φόρο	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4Ο ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	28
4.1 Η έννοια της παρακράτησης φόρου	28
4.2 Τρόπος υπολογισμού & υποβολής φόρου	29
4.3Συμπλήρωση και υποβολή εντύπου εφορίας	29
4.4 Άρθρο 7 Περί της παρακράτησης φόρου του ελεύθερου επαγγελματία	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	39
6.1 Εκπιπόμενες δαπάνες	39
6.2 Κλίμακα φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012	39
6.3 Δαπάνες που μειώνουν το εισόδημα του ελεύθερου επαγγελματία	41
6.4 Δαπάνες που μειώνουν το φόρο του ελεύθερου επαγγελματία	41
6.5 Προσδιορισμός εισοδήματος με αντικειμενικά κριτήρια (τεκμήρια)	42
6.6 Έντυπα φορολογίας εισοδήματος	43

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7Ο ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΕ ΦΠΑ ΕΛΕΥΘΕΡΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΑ	50
7.1 Ποιες υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών επιβαρύνονται με ΦΠΑ σύμφωνα με το Άρθρο 59 του Ν.3842	50
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8Ο ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	61
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ – ΕΠΙΛΟΓΟΣ	75
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	77
ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ	79

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελμάτων είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου ή εμπειρογνώμονα.

Στο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελμάτων περιλαμβάνεται και κάθε αμοιβή που καταβάλλεται:

* Σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές ανώνυμων εταιρειών, εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομιάς.

* Σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά δικαιώματα γενικά.

* Σε αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε κάθε είδους επιτροπές ή συμβούλια από το Δημόσιο, νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σωματεία, ιδρύματα, συνεταιρισμούς και οργανισμούς γενικά.

* Στη σύζυγο ή στον σύζυγο λόγω διατροφής, η οποία επιδικάστηκε σε αυτούς ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη. Το ποσό της διατροφής που καταβάλλεται σε τέκνα, από οποιαδήποτε αιτία, δεν θεωρείται εισόδημά τους.

Ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα θεωρείται, σύμφωνα με την πιο πάνω διάταξη του άρθρου 48, και το εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε μια από τις άλλες κατηγορίες εισοδημάτων. Ακόμη, ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα λογίζονται και οι πάσης φύσεως τόκοι που καταβάλλονται σε αρχιτέκτονες, μηχανικούς και τοπογράφους λόγω καθυστέρησης είσπραξης των αμοιβών τους για προσφερθείσες από αυτούς υπηρεσίες.

Ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα θεωρούνται και τα εφάπαξ χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας ΑΕ, βάσει κανονισμού του προσωπικού του από τον Λογαριασμό Νεότητας στα ενήλικα τέκνα των υπαλλήλων αυτού από ίδια κεφάλαια. Στο εισόδημα αυτό διενεργείται παρακράτηση φόρου κατά την καταβολή του από τον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας ΑΕ και ο φόρος υπολογίζεται με βάση την κλίμακα φόρου.

Χρόνος κτήσης του εισοδήματος

Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε τούτο. Κατ' εξαίρεση, για διατροφή που

καταβάλλεται αναδρομικά με δικαστική απόφαση, χρόνος κτήσης της θεωρείται ο χρόνος τον οποίο αφορά.

Ως εισπραξη, για την επιβολή και για την παρακράτηση του φόρου, θεωρείται και η πίστωση του δικαιούχου στα βιβλία του υπόχρεου για την καταβολή της αμοιβής, ύστερα από προηγούμενη, επί αποδείξει, αναγγελία στον δικαιούχο. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος που αντιπροσωπεύει εργασίες δύο ή περισσότερων ετών και καταβάλλεται μεταγενέστερα, κατανέμεται σε ίσα μέρη για να φορολογηθεί:

* Στο έτος της εισπραξης και το αμέσως προηγούμενο, σε περίπτωση εργασίας δύο ετών.

* Στο έτος της εισπραξης και τα αμέσως δύο προηγούμενα, σε περίπτωση εργασίας τριών ή περισσότερων ετών.

Ειδικά, για συγγραφείς, μουσουργούς και καλλιτέχνες ζωγράφους ή γλύπτες ή χαράκτες, το εισόδημα που αποκτούν κάθε χρόνο από τα έργα της πνευματικής παραγωγής τους κατανέμεται σε ίσα μέρη για να φορολογηθεί στο έτος της κτήσης του και στα τρία επόμενα έτη. Το ίδιο εφαρμόζεται και στην περίπτωση που προκύπτει ζημία.

Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα

Με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 2238/1994 ορίζεται η έννοια του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος. Έτσι:

* Ακαθάριστο εισόδημα: Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος.

Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου.

Ειδικά, οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμα φορολογικά στοιχεία και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου, εκπίπτουν κατά ποσοστό 25% του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί ποσοστό 3% του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.

Εξαιρετικώς, το ακαθάριστο εισόδημα από το έργο της πνευματικής παραγωγής των συγγραφέων, των μουσουργών και των καλλιτεχνών ζωγράφων ή γλυπτών ή χαρακτών κατανέμεται ισομερώς στο πρώτο έτος αποκτήσεως του εισοδήματος από αυτό το έργο και τα αμέσως επόμενα τρία έτη.

* Καθαρό εισόδημα: Το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα των επαγγελματικών δαπανών αποτελεί το καθαρό εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φόρο.

Αρχιτέκτονες - Μηχανικοί: Κατ' εξαίρεση, για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσής τους, τη διεύθυνση εκτέλεσης (διοίκηση του έργου) και την ενέργεια πραγματογνωμοσυιών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα, το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι πάσης φύσεως τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης στην καταβολή των πιο πάνω αμοιβών, ως εξής:

α) 38% για μελέτη-επίβλεψη κτιριακών έργων. Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:

αα) Αρχιτεκτονικές μελέτες κτιριακών έργων.

ββ) Ειδικές αρχιτεκτονικές μελέτες (διαμόρφωση εσωτερικών και εξωτερικών χώρων, μνημείων, αποκατάσταση-διατήρηση παραδοσιακών κτιρίων, οικισμών και τοπίου).

γγ) Μελέτες φυτοτεχνικής διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου και έργων πρασίνου.

β) 22% για μελέτη-επίβλεψη χωροταξικών, πολεοδομικών, συγκοινωνιακών υδραυλικών έργων και για ακαθάριστες αμοιβές από διεύθυνση εκτέλεσης έργου. Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:

αα) Χωροταξικές και ρυθμιστικές μελέτες.

ββ) Πολεοδομικές και ρυμοτομικές μελέτες.

γγ) Μελέτες συγκοινωνιακών έργων (οδών, σιδηροδρομικών γραμμών, μικρών τεχνικών έργων, έργων υποδομής αερολιμένων και κυκλοφοριακές).

δδ) Μελέτες υδραυλικών έργων (εγγειοβελτιωτικών έργων, φραγμάτων, υδρεύσεων και αποχετεύσεων).

εε) Μελέτες οργάνωσης και επιχειρησιακής έρευνας.

στστ) Μελέτες λιμενικών έργων.

ζζ) Μελέτες γεωργικές (γεωργοοικονομικές - γεωργοτεχνικές εγγείων βελτιώσεων, γεωργοκτηνοτροφικού προγραμματισμού, γεωργοκτηνοτροφικών εκμεταλλεύσεων).

ηη) Μελέτες αλιευτικές.

γ) 26% για μελέτη-επίβλεψη ηλεκτρομηχανολογικών έργων. Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:

αα) Μελέτες Μηχανολογικές - ηλεκτρολογικές - ηλεκτρονικές.

ββ) Μελέτες οικονομικές.

γγ) Μελέτες κοινωνικές.

δδ) Μελέτες μεταφορικών μέσων (χερσαίων, πλωτών, εναέριων).

εε) Ενεργειακές μελέτες (θερμοηλεκτρικές, υδροηλεκτρικές, πυρηνικές).

στστ) Μελέτες βιομηχανιών (προγραμματισμός - σχεδιασμός - λειτουργία).

ζζ) Χημικές μελέτες και έρευνες.

ηη) Χημικοτεχνικές μελέτες.

θθ) Μεταλλευτικές μελέτες και έρευνες.

ιι) Μελέτες και έρευνες γεωλογικές, υδρογεωλογικές και γεωφυσικές.

ιαια) Γεωτεχνικές μελέτες και έρευνες.

ιβιβ) Εδαφολογικές μελέτες και έρευνες.

ιγγ) Μελέτες δασικές (διαχείριση δασών και ορεινών βοσκοτόπων, δασοτεχνική διευθέτηση ορεινών λεκανών χειμάρρων, αναδάσωσης, δασικών οδών και δασικών μεταφορικών εγκαταστάσεων).

ιδιδ) Στατικές μελέτες (μελέτες φερουσών κατασκευών κτιρίων και μεγάλων ή ειδικών τεχνικών έργων).

δ) 17% για μελέτη-επίβλεψη τοπογραφικών έργων. Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται σε μελέτες τοπογραφίας (γεωδαιτικές, φωτογραμμετρικές, χαρτογραφικές, κτηματογραφικές και τοπογραφικές).

ε) 60% για ακαθάριστες αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών από την προσφορά ανεξάρτητων υπηρεσιών σε οργανωμένα γραφεία με τη χρησιμοποίηση της υποδομής και της οργάνωσης των γραφείων του εργοδότη και για την ενέργεια πραγματογνωμοσυνών και διαιτησιών σχετικών με τα έργα αυτά.

Στο καθαρό εισόδημα που προσδιορίζεται σύμφωνα με τα παραπάνω προστίθενται οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις καθώς και η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία.

Αν από τα βιβλία και τα στοιχεία του υπόχρεου προκύπτει ότι οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το υπόλοιπο των ακαθάριστων αμοιβών (τεκμαρτές δαπάνες), που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προσαυξάνει τον συντελεστή αυτόν κατά 20%. Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία και τεκμαρτών δαπανών, κατά τα ανωτέρω, είναι ως ποσοστό 20% των τεκμαρτών δαπανών.

Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος

Ο φορολογικός νόμος προβλέπει και τεκμαρτό προσδιορισμό του εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 50 του Ν. 2238/1994, αν ο

ελεύθερος επαγγελματίας δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον ΚΒΣ ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο εισόδημα και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτώ. Έτσι:

* Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογουμένου.

* Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος. Στις καθарές αμοιβές που προσδιορίζονται με τεκμαρτό τρόπο προστίθενται:

Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.

Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία.

Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεσθεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά που έχουν υπαχθεί για φόρους, τέλη και εισφορές που είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως, εφόσον είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Ο τεκμαρτός προσδιορισμός του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών εφαρμόζεται, σύμφωνα με τον νόμο, μόνο όταν ο ελεύθερος επαγγελματίας δεν τηρεί βιβλία ή τα βιβλία που τηρεί έχουν κριθεί ανεπαρκή ή ανακριβή. Όπως θα εξηγηθεί πιο κάτω, ωστόσο ο τεκμαρτός ή εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση παράλληλα με τον λογιστικό προσδιορισμό.

Ο φορολογικός νόμος προβλέπει ότι για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας (μοναδικός) συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές. Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (16382/ΠΟΛ 371/29.12.1987 ΑΥΟ, Ε2570/ΠΟΛ 73/1988 ΑΥΟ). Όταν οι καθарές αμοιβές προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, συντελεστής καθαρών αμοιβών λαμβάνεται αυτός που προκύπτει από τον λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών αυτών αμοιβών με την προϋπόθεση ότι είναι μεγαλύτερος από τον οικείο συντελεστή του πίνακα. Ο συντελεστής που προσδιορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Κατ' εξαίρεση, στις ακαθάριστες αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών εφαρμόζονται οι συντελεστές που αναφέρθηκαν προηγουμένως. Σε περίπτωση που εκείνος που ασκεί ελευθέρια επάγγελμα δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται γι' αυτόν από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής καθαρών αμοιβών που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά 40%. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος αποδεικνύεται ότι από γεγονότα ανώτερης βίας οι πραγματικές καθарές αμοιβές είναι κατώτερες από αυτές που

προσδιορίζονται με την εφαρμογή του συντελεστή, οι αμοιβές αυτές μπορεί να καθορίζονται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Ειδικά, για τις αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών από τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσής τους και την ενέργεια πραγματογνωμοσύνης σχετικής με αυτά τα έργα, ο τεκμαρτός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματός τους γίνεται με εφαρμογή του συντελεστή, ο οποίος υπολογίζεται:

* Στο ποσό της συμβατικής αμοιβής για την εκπόνηση σχεδίων ή μελετών και επίβλεψη έργων του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφελείας και των κοινωφελών ή θρησκευτικών ιδρυμάτων.

* Στο ποσό της νόμιμης αμοιβής για τις υπόλοιπες περιπτώσεις.

Με τον Ν. 2873/2000 ορίστηκε ότι οι διατάξεις που προβλέπουν προσαύξηση των μοναδικών συντελεστών των εμπορικών επιχειρήσεων ισχύουν ανάλογα και για τους ελεύθερους επαγγελματίες.

Σε όσα ελευθέρια επαγγέλματα δεν προβλέπεται μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών, ως τέτοιος λαμβάνεται ο μέσος όρος των μοναδικών συντελεστών, ο οποίος ανέρχεται σε 47,75%.

Ειδικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

Με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 7, του Ν. 2753/1999 αντικαταστάθηκε το άρθρο 51 του Ν. 2238/1994, το οποίο προέβλεπε τον προσδιορισμό του εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών με τα αντικειμενικά κριτήρια. Με τις ρυθμίσεις του νέου άρθρου προβλέπεται ειδικός, πολλαπλός τρόπος προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών. Έτσι ορίστηκε ότι το καθαρό εισόδημα από την άσκηση του επαγγέλματος ελεύθερου επαγγελματία που τηρεί βιβλία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, το οποίο εξευρίσκεται λογιστικώς, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από αυτό που προκύπτει από την εφαρμογή επί των ακαθάριστων αμοιβών από την άσκηση του επαγγέλματος των μοναδικών συντελεστών καθαρών αμοιβών. Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται για το συγκεκριμένο επάγγελμα μοναδικός συντελεστής, ως τέτοιος λαμβάνεται ο μέσος όρος των μοναδικών συντελεστών που ορίζονται στην απόφαση του υπουργού Οικονομικών.

Με βάση τα πιο πάνω, το καθαρό εισόδημα όλων των ελεύθερων επαγγελματιών προσδιορίζεται ταυτόχρονα λογιστικώς και εξωλογιστικώς. Το μεγαλύτερο εισόδημα που θα προκύψει από τις δύο αυτές μεθόδους θα υπαχθεί σε φόρο.

Στην πορεία λοιπόν της εργασίας μας θα παρουσιάσουμε αναλυτικά στοιχεία σχετικά με το επάγγελμα του ελεύθερου επαγγελματία και θα καταθέσουμε λεπτομερώς τον τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος που προκύπτει από ελευθέριο επάγγελμα, τόσο όσον αφορά την άμεση φορολόγηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^Ο ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΡΙ ΤΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΑ

1.1 Αντικείμενο και χαρακτηριστικά ελεύθερου επαγγελματία

Ο ελεύθερος επαγγελματίας είναι μια διακριτή έννοια από την ατομική επιχείρηση, παρόλο που και στις δύο περιπτώσεις ο νόμος αναφέρεται στην ύπαρξη ενός μόνο φυσικού προσώπου που συνδιαλέγεται επαγγελματικά και εξοικονομεί το βιοποριστικό του εισόδημα.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» ως ελεύθερος επαγγελματίας ορίζεται αυτός που αποκτά «αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου και εμπειρογνώμονα» συγκεκριμένα.

Όπως γίνεται κατανοητό από τα παραπάνω, δεν υπάρχει ακριβής ορισμός που να χαρακτηρίζει το περιεχόμενο του ελεύθερου επαγγέλματος, αλλά υπάρχει μια γενική περίληψη του νόμου για το ποιες εργασίες εντάσσονται και φορολογούνται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Αυτό που σίγουρα γίνεται αντιληπτό είναι ότι η εργασία του ελεύθερου επαγγελματία έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

-Αναφέρεται στην επαγγελματική δραστηριοποίηση φυσικού προσώπου και όχι εταιρίας, υπό την έννοια ότι ελεύθερος επαγγελματίας μπορεί να είναι ένα πρόσωπο μόνο και όχι νομικό, όπως είναι η ένωση προσώπων.

-□ Περιλαμβάνει παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών, όπως αναλυτικά περιγράφονται στο άρθρο 48 του Ν. 2238/1994 και σε καμία περίπτωση την εμπορία αγαθών και προϊόντων, που εντάσσονται στα πλαίσια της ατομικής επιχείρησης ενός φυσικού προσώπου. Συνεπώς, η εργασία ενός ελεύθερου επαγγελματία είναι πνευματικής ή καλλιτεχνικής φύσης σε συνδυασμό με την παροχή εξειδικευμένων συμβουλών, ενώ η άυλη φύση αυτής καθίσταται δυσχερής κατά τον έλεγχο από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

-Δεν απαιτεί εξαρτημένη εργασία υπό την έννοια του μισθωτού, παρόλο που μπορεί ένας ελεύθερος επαγγελματίας να έχει συνεχείς και επαναλαμβανόμενες πάγιες συνεργασίες με πελάτες, στις οποίες να αμείβεται με το μήνα ή με την ολοκλήρωση της παροχής. Αυτό σημαίνει ότι η εργασία του ελεύθερου επαγγελματία περιλαμβάνει την ελεύθερη και χωρίς δέσμευση επιλογή των έννομων συνεργασιών ή έργων που αναλαμβάνει, χωρίς να υπόκειται σε κανόνες και όρους, που υπάρχουν στη μισθωτή εργασία.

1.2 Διατάξεις του ΚΒΣ για ελεύθερο επαγγελματία

Ο ελεύθερος επαγγελματίας υπάγεται στη β' κατηγορία βιβλίων όπως διακρίνει ο ΚΒΣ, βάσει νομικής μορφής, υπό την έννοια ότι δεν αποτελεί νομικό πρόσωπο ώστε να ανήκει και στη γ' κατηγορία βιβλίων. Κατά τα άλλα, δεν υπάρχει συγκεκριμένο άρθρο που να αναφέρεται στο αντικείμενο εργασιών του, αλλά υπάγεται στα επιμέρους άρθρα που υπάγονται και οι υπόλοιποι επιτηδευματίες β' κατηγορίας σχετικά με την τήρηση των λογιστικών βιβλίων και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι όλα τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία θα πρέπει να είναι θεωρημένα από την εφορία για να είναι νόμιμα και έγκυρα, υπό την έννοια ότι η αρμόδια φορολογική αρχή έχει νομιμοποιήσει τη λειτουργία του ελεύθερου επαγγελματία. Η διαδικασία αυτή πιστοποιεί ότι ο εν λόγω ελεύθερος επαγγελματίας δεν οφείλει σε κάποιο Δημόσιο Φορέα και είναι νόμιμος να λειτουργήσει επαγγελματικά όπως το επιθυμεί.

Αυτό σημαίνει στην πράξη, ότι όλα τα τηρούμενα βιβλία και εκδιδόμενα στοιχεία έχουν ειδική σήμανση από εξειδικευμένο μηχανισμό που διαθέτουν οι Δ.Ο.Υ. προκειμένου να πάρουν ένα συγκεκριμένο κωδικό αριθμό μέσω διάτρησης των φύλλων τους. Η διαδικασία αυτή λαμβάνει χώρα μετά την έναρξη εργασιών του ελεύθερου επαγγελματία για κάθε βιβλίο και στοιχείο που πρόκειται να εκδώσει, καθώς και κάθε φορά που επιθυμεί να χρησιμοποιήσει ένα νέο στέλεχος βιβλίου ή στοιχείου εφόσον τα προηγούμενα έχουν χρησιμοποιηθεί και δεν διαθέτουν άλλα φύλλα.

1.3 Τηρούμενα βιβλία ελεύθερου επαγγελματία

Ο ελεύθερος επαγγελματίας εντάσσεται στην β' κατηγορία βιβλίων σύμφωνα με το άρθρο 4 του ΚΒΣ. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να τηρεί και να ενημερώνει σε μηνιαία βάση το βιβλίο εσόδων και εξόδων με βάση το άρθρο 6, είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφημένα, με όλα τα στοιχεία που λαμβάνει και εκδίδει, ανά κατηγορία εσόδου ή εξόδου και ανά συντελεστή ΦΠΑ. Η επιμέρους διάκριση του βιβλίου σε διακριτές στήλες γίνεται προκειμένου να καθίσταται ευχερής ο έλεγχος και ο προσδιορισμός του φορολογητέου του εισοδήματος. Προφανώς, ο ελεύθερος επαγγελματίας δεν έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλίο απογραφών, όπως ορίζει επίσης το ίδιο άρθρο του ΚΒΣ, καθώς το επάγγελμα του αναφέρεται σε παροχή υπηρεσιών που δεν απογράφεται και όχι εμπόριο αγαθών και προϊόντων.

1.4 Πρόσθετα βιβλία ελεύθερου επαγγελματία

Το άρθρο 10 του ΚΒΣ «Πρόσθετα Βιβλία» ορίζει συγκεκριμένες περιπτώσεις επαγγελματιών που εκτός από το βιβλίο εσόδων – εξόδων που πρέπει να τηρούν, οφείλουν να τηρούν επιπρόσθετα κάποια συμπληρωματικά βιβλία, διοικητικής φύσης και ποιοτικής πληροφόρησης.

Τα πρόσθετα βιβλία αποτελούν κάποια εξειδικευμένα θεωρημένα βιβλία που ορίζει ο ΚΒΣ και αναφέρονται σε συγκεκριμένα επαγγέλματα, προκειμένου να ορίσουν τις συναλλαγές τους ακριβώς τη χρονική στιγμή που πραγματοποιείται η παροχή υπηρεσίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 13 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, και συγκεκριμένα οι παράγραφοι 1 έως 3, το δελτίο που εκδίδει για την παροχή των υπηρεσιών του ο ελεύθερος επαγγελματίας είναι η «Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ), στην οποία αναγράφεται ανά συντελεστή ΦΠΑ και το ποσό της αμοιβής καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών». Η έκδοση της απόδειξης παροχής υπηρεσιών μπορεί να γίνει σε συναλλαγή είτε με ιδιώτη είτε με επιτηδευματία υπαγόμενο στις διατάξεις του ΚΒΣ, όπως άλλωστε θα προσδιορίζεται και από την αναγραφή του επαγγέλματος πάνω στην ΑΠΥ ανά περίπτωση, σε αντίθεση με τους υπόλοιπους επιτηδευματίες, οι οποίοι όταν συναλλάσσονται με άλλους επαγγελματίες οφείλουν να εκδώσουν τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

Σαφέστατα, αυτή η διάκριση του ΚΒΣ σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13, δεν αποκλείει την έκδοση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εάν ο ελεύθερος επαγγελματίας επιθυμεί να διαθέτει δύο διαφορετικά στελέχη: ένα τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών και μια αντίστοιχη απόδειξη.

Όσον αφορά το χρόνο έκδοσης της ΑΠΥ, για τις αμοιβές που πραγματοποιήθηκαν έως 31/12/2010 ίσχυε το θέμα 90 του άρθρου 13, σύμφωνα με το οποίο ο ελεύθερος επαγγελματίας εξαιρείται από το γενικό κανόνα, κατά τον οποίο μια ΑΠΥ οποιουδήποτε επιτηδευματία εκδίδεται με την ολοκλήρωση των προσφερόμενων εργασιών και εάν αυτές διαρκούν περισσότερο από μια χρήση, τότε εκδίδεται μια ΑΠΥ στο τέλος κάθε χρήσης παρουσιάζοντας την αμοιβή που έχει ήδη παρασχεθεί αναλογικά του συνόλου παροχής μέχρι ότου αυτή ολοκληρωθεί. Στην περίπτωση του ελεύθερου επαγγελματία, υπάρχει εξαίρεση: η ΑΠΥ εκδίδεται «με κάθε επαγγελματική εισπραξη, δηλαδή κάθε φορά που εισπράττει, είτε αφορά προκαταβολή είτε εξόφληση λογαριασμού και ανεξάρτητα από το χρόνο που τα δικαιώματα κατέστησαν απαιτητά».

Μάλιστα, η εξαίρεση της έκδοσης ΑΠΥ για τον ελεύθερο επαγγελματία διευρύνεται και στην περίπτωση που μια παροχή υπηρεσίας υπερβαίνει το έτος: δεν υπάρχει η δέσμευση της τιμολόγησης με το κλείσιμο της χρήσης όπως έχουν οι άλλοι επιτηδευματίες, παρά μόνο όταν πραγματοποιείται εισπραξη ποσού, χωρίς όμως να απαγορεύεται η έκδοση ΑΠΥ με πίστωση, εφόσον τα συμβαλλόμενα μέρη το επιθυμούν.

Όπως γίνεται κατανοητό, το πρόβλημα του χρόνου έκδοσης των στοιχείων του ελεύθερου επαγγελματία, ξεκινά από το γεγονός ότι η υπηρεσία που προσφέρει είναι άυλη και μη ελέγξιμη. Συνεπώς, ο ΚΒΣ θέλησε να οριοθετήσει το χρόνο αυτό και να τον ταυτίσει αποκλειστικά με το χρόνο εισπραξης της αμοιβής. Αυτό στην πράξη είχε ως αποτέλεσμα, οι ελεύθεροι επαγγελματίες να τιμολογούν τις υπηρεσίες τους μέσω ΑΠΥ κατά το δοκούν και όποτε τους το ζητούσε ο αντισυμβαλλόμενος, με συνέπεια να υπάρχει μεγάλη τάση φοροδιαφυγής.

Αυτή τη λογική ήρθε να αλλάξει το άρθρο 19 του πρόσφατου νόμου 3842/2012 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις», όπου άλλαξε το χρόνο έκδοσης της ΑΠΥ όσον αφορά τους ελεύθερους επαγγελματίες. Πιο συγκεκριμένα, ένας ελεύθερος επαγγελματίας οφείλει να εκδώσει ΑΠΥ κατά τον χρόνο ολοκλήρωσης της παροχής, εκτός των περιπτώσεων όπου ο λήπτης των

υπηρεσιών είναι το δημόσιο ή ΝΠΔΔ και όχι κατά το χρόνο είσπραξης της αμοιβής όπως ίσχυε ως τώρα. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι κάθε ελεύθερος επαγγελματίας οφείλει να τιμολογεί τον πελάτη του ακριβώς τη στιγμή που ολοκληρώνεται η παροχή της εργασίας, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση του λογιστή – φοροτεχνικού, με την ενημέρωση των βιβλίων των επιτηδευματιών σε μηνιαία βάση ή με τη συμπλήρωση της φορολογικής δήλωσης όσον αφορά τους ιδιώτες. Εάν αυτό δεν συμβεί και η παροχή υπηρεσίας είναι επαναλαμβανόμενη, ακριβώς όπως στην περίπτωση του λογιστή με κάθε πελάτη – επιχειρηματία, τότε θα πρέπει να έχει καταρτιστεί ειδικό ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των δύο, που να ορίζει ότι η εκδιδόμενη ΑΠΥ από πλευράς λογιστή ελεύθερου επαγγελματία θα είναι σε προκαθορισμένη χρονική στιγμή, όπως τρίμηνο, εξάμηνο κτλ και όχι με την ολοκλήρωση της μηνιαίας παροχής όπως διευκρινίζεται στο άρθρο αυτό.

Ο λόγος που ψηφίστηκε αυτό το μέτρο είναι για να «αναγκάσει» τους ελεύθερους επαγγελματίες να εκδίδουν πιο συχνά ΑΠΥ από ότι έκαναν, που σε πολλές περιπτώσεις ήταν σε ετήσια βάση, δίδοντας κίνητρα επίσης στους επιτηδευματίες να ζητούν πιο επισταμένα αποδείξεις για τις υπηρεσίες που λαμβάνουν. Άλλωστε, ας μη λησμονούμε ότι η συχνότερη έκδοση στοιχείων από τους ελεύθερους επαγγελματίες, προκαλεί μεγαλύτερα έσοδα στο κράτος από τον συνυπολογισμό και απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ.

1.5 Εκδιδόμενα στοιχεία ελεύθερου επαγγελματία

Σύμφωνα με το άρθρο 13 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, και συγκεκριμένα παράγραφοι 1 έως 3, το δελτίο που εκδίδει για την παροχή των υπηρεσιών του ο ελεύθερος επαγγελματίας είναι η *«Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ), στην οποία αναγράφεται ανά συντελεστή ΦΠΑ και το ποσό της αμοιβής καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών»*. (Σταματόπουλος , «Ανάλυση - Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων», τόμος Β, σελ 960).

Η έκδοση της απόδειξης παροχής υπηρεσιών μπορεί να γίνει σε συναλλαγή είτε με ιδιώτη είτε με επιτηδευματία υπαγόμενο στις διατάξεις του ΚΒΣ, όπως άλλωστε θα προσδιορίζεται και από την αναγραφή του επαγγέλματος πάνω στην ΑΠΥ ανά περίπτωση, σε αντίθεση με τους υπόλοιπους επιτηδευματίες, οι οποίοι όταν συναλλάσσονται με άλλους επαγγελματίες οφείλουν να εκδώσουν τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών. Σαφέστατα, αυτή η διάκριση του ΚΒΣ σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13, δεν αποκλείει την έκδοση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εάν ο ελεύθερος επαγγελματίας επιθυμεί να διαθέτει δύο διαφορετικά στελέχη: ένα τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών και μια αντίστοιχη απόδειξη.

Όσον αφορά το **χρόνο έκδοσης** της ΑΠΥ, για τις αμοιβές που πραγματοποιήθηκαν έως 31/12/2010 ίσχυε το θέμα 90 του άρθρου 13, σύμφωνα με το οποίο ο ελεύθερος επαγγελματίας εξαιρείται από το γενικό κανόνα, κατά τον οποίο μια ΑΠΥ οποιουδήποτε επιτηδευματία εκδίδεται με την ολοκλήρωση των προσφερόμενων εργασιών και εάν αυτές διαρκούν περισσότερο από μια χρήση, τότε εκδίδεται μια ΑΠΥ στο τέλος κάθε χρήσης παρουσιάζοντας την αμοιβή που έχει ήδη παρασχεθεί αναλογικά του συνόλου παροχής μέχρι ότου αυτή ολοκληρωθεί. Στην περίπτωση του ελεύθερου επαγγελματία, υπάρχει εξαίρεση: η ΑΠΥ εκδίδεται *«με κάθε επαγγελματική είσπραξη, δηλαδή κάθε φορά που εισπράττει, είτε αφορά προκαταβολή είτε εξόφληση λογαριασμού και ανεξάρτητα από το χρόνο που τα δικαιώματα κατέστησαν απαιτητά»*. Μάλιστα, η εξαίρεση της έκδοσης ΑΠΥ για τον ελεύθερο επαγγελματία διευρύνεται και στην περίπτωση που μια παροχή υπηρεσίας υπερβαίνει το έτος: δεν υπάρχει η δέσμευση της τιμολόγησης με το κλείσιμο της χρήσης όπως έχουν οι άλλοι επιτηδευματίες, παρά μόνο όταν πραγματοποιείται είσπραξη ποσού, χωρίς όμως να απαγορεύεται η έκδοση ΑΠΥ με πίστωση, εφόσον τα συμβαλλόμενα μέρη το επιθυμούν.

Όπως γίνεται κατανοητό, το πρόβλημα του χρόνου έκδοσης των στοιχείων του ελεύθερου επαγγελματία, ξεκινά από το γεγονός ότι η υπηρεσία που προσφέρει είναι άυλη και μη ελέγξιμη. Συνεπώς, ο ΚΒΣ θέλησε να οριοθετήσει το χρόνο αυτό και να τον ταυτίσει αποκλειστικά με το χρόνο είσπραξης της αμοιβής. Αυτό στην πράξη είχε ως αποτέλεσμα, οι ελεύθεροι επαγγελματίες να τιμολογούν τις υπηρεσίες τους μέσω ΑΠΥ κατά το δοκούν και όποτε τους το ζητούσε ο αντισυμβαλλόμενος, με συνέπεια να υπάρχει μεγάλη τάση φοροδιαφυγής.

Αυτή τη λογική ήρθε να αλλάξει το άρθρο 19 του πρόσφατου νόμου 3842/201 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις», όπου άλλαξε το χρόνο έκδοσης της ΑΠΥ όσον αφορά τους ελεύθερους επαγγελματίες. Πιο συγκεκριμένα, ένας ελεύθερος επαγγελματίας οφείλει να εκδώσει ΑΠΥ κατά τον χρόνο ολοκλήρωσης της παροχής, εκτός των περιπτώσεων όπου ο λήπτης των υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή ΝΠΔΔ και όχι κατά το χρόνο είσπραξης της αμοιβής όπως ίσχυε ως τώρα. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι κάθε ελεύθερος επαγγελματίας οφείλει να τιμολογεί τον πελάτη του ακριβώς τη στιγμή που ολοκληρώνεται η παροχή της εργασίας, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση του λογιστή – φοροτεχνικού, με την ενημέρωση των βιβλίων των επιτηδευματιών σε μηνιαία βάση ή με τη συμπλήρωση της φορολογικής δήλωσης όσον αφορά τους ιδιώτες. Εάν αυτό δεν συμβεί και η παροχή υπηρεσίας είναι επαναλαμβανόμενη, ακριβώς όπως στην περίπτωση του λογιστή με κάθε πελάτη – επιχειρηματία, τότε θα πρέπει να έχει καταρτιστεί ειδικό ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των δύο, που να ορίζει ότι η εκδιδόμενη ΑΠΥ από πλευράς λογιστή ελεύθερου επαγγελματία θα είναι σε προκαθορισμένη χρονική στιγμή, όπως τρίμηνο, εξάμηνο κτλ και όχι με την ολοκλήρωση της μηνιαίας παροχής όπως διευκρινίζεται στο άρθρο αυτό. Ο λόγος που ψηφίστηκε αυτό το μέτρο είναι για να «αναγκάσει» τους ελεύθερους επαγγελματίες να εκδίδουν πιο συχνά ΑΠΥ από ότι έκαναν, που σε πολλές περιπτώσεις ήταν σε ετήσια βάση, δίδοντας κίνητρα επίσης στους επιτηδευματίες να ζητούν πιο επισταμένα αποδείξεις για τις υπηρεσίες που λαμβάνουν. Άλλωστε, ας μη λησμονούμε ότι η συχνότερη έκδοση στοιχείων από τους ελεύθερους επαγγελματίες, προκαλεί μεγαλύτερα έσοδα στο κράτος από τον συνυπολογισμό και απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ.

1.6 Λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών

Χαρακτηριστικό γνώρισμα των ελευθέρων επαγγελματιών είναι η ελεύθερη άσκηση αυτών εντός του ευρύτερου πλέγματος των πνευματικών δραστηριοτήτων. Τα ελευθέρια επαγγέλματα κατονομάζονται περιοριστικά στο άρθρο 48 του νόμου 2238/94 και επομένως δεν μπορούν να δημιουργηθούν αμφισβητήσεις ως προς την ένταξη ή μη στη πηγή αυτή εισοδήματος οποιασδήποτε προελεύσεως.

Ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος των ελευθέρων επαγγελματιών, προβλέπεται από το άρθρο 49 του Ν.2238/1994. Σύμφωνα με τη διάταξη, ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από επαρκή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος. Αυτό σημαίνει ότι για να γίνει δεκτός ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος θα πρέπει τα βιβλία και στοιχεία του επαγγελματία να μην κριθούν ανακριβή και ανεπαρκή. Για να βρεθεί το καθαρό εισόδημα από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται οι επαγγελματικές δαπάνες, εφόσον η καταβολή τους αποδεικνύεται με

νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών, αποτελεί το καθαρό εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φόρο.

1.7 Έναρξη εργασιών ελεύθερου επαγγελματία

Για την έναρξη εργασιών ενός ελεύθερου επαγγελματία, ανεξαρτήτως από το περιεχόμενο παροχής υπηρεσιών, απαιτείται η ύπαρξη μιας επαγγελματικής εγκατάστασης που να τη χρησιμοποιήσει ως έδρα και να το δηλώσει στο μητρώο της εφορίας.

Συγκεκριμένα για τον ελεύθερο επαγγελματία, εκτός από την εύρεση επαγγελματικής στέγης σε διαμέρισμα ή σε κατάσταση γραφείων με μισθωτήριο ή συμβόλαιο ιδιοκτησίας, επιτρέπεται η χρησιμοποίηση της προσωπικής του κατοικίας ή κατοικίας συγγενών του, μισθωμένης ή μη, ως έδρα για την επαγγελματική του δραστηριότητα και εφόσον ο ιδιοκτήτης εγγράφως το επιτρέπει.

Εκτός από τα παραπάνω, για να προβεί σε έναρξη εργασιών στην εφορία ένας ελεύθερος επαγγελματίας θα πρέπει:

1. Να έχει εγγραφεί στο αρμόδιο επαγγελματικό επιμελητήριο. Πρόκειται για ένα Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου που υπάγεται στην εποπτεία του Υπουργείου Ανάπτυξης και στοχεύει στην προστασία και ανάπτυξη του εκάστοτε κλάδου επαγγελματιών, σύμφωνα με τα συμφέροντα και τους στόχους της εθνικής οικονομίας, για την ανάπτυξη και την πρόοδο αυτής. Πρόκειται για ένα φορέα που προάγει τα συμφέροντα και τα δικαιώματα των επαγγελματιών του μητρώο του στα πλαίσια όμως της κυβερνητικής πολιτικής και χωρίς να αντίκειται σε αυτή.

Σε αυτή τη λογική και ανάλογα με το αντικείμενο εργασιών του εκάστοτε ελεύθερου επαγγελματία υπάρχει πληθώρα εξειδικευμένων επιμελητηρίων: το οικονομικό για τους λογιστές, φοροτεχνικούς και οικονομολόγους, το επαγγελματικό για τα επαγγέλματα που δεν υπάγονται σε άλλη κατηγορία.

2. Να έχει εγγραφεί στον αρμόδιο ασφαλιστικό φορέα, ανάλογα με το αντικείμενο εργασιών του. Ο βασικότερος ασφαλιστικός φορέας που υπάγεται η συντριπτική πλειοψηφία των ελευθέρων επαγγελματιών είναι ο Οργανισμός Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών, εκτός εάν κάποια άλλη διάταξη αναφέρει κάτι διαφορετικό για συγκεκριμένη κατηγορία επαγγελματία. Πρόκειται για έναν φορέα στον οποίο ασφαλίζονται υποχρεωτικά οι ελεύθεροι επαγγελματίες προκειμένου να λαμβάνουν δωρεάν δημόσια νοσηλεία και περίθαλψη, καθώς επίσης και να θεμελιώνουν το δικαίωμά τους για συνταξιοδότηση, χωρίς δυνατότητα μη εγγραφής.

3. Μετά την έναρξη στην εφορία, να έχει εγγραφεί στα μητρώα του Ιδρύματος Κοινωνικής Ασφάλισης και να έχει αποκτήσει ειδικό αριθμό μητρώου εργοδότη (ΑΜΕ) στην περίπτωση που απασχολεί προσωπικό.

Θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι κατά την έναρξη εργασιών, ο ελεύθερος επαγγελματίας δεν αποκτά νέο Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ), αλλά στο ήδη υπάρχον που διαθέτει ως ιδιώτης, η εφορία επισημαίνει στο μητρώο της ότι ταυτόχρονα το ίδιο φυσικό πρόσωπο, σε

κάποιες από τις καθημερινές του συναλλαγές θα συμπεριφέρεται και ως επαγγελματίας, εκδίδοντας και λαμβάνοντας τιμολόγια και όχι μόνο ως ιδιώτης καταναλωτής.

1.8 Διακοπή εργασιών ελεύθερου επαγγελματία

Η διαδικασία της διακοπής εργασιών που πάλι λαμβάνει χώρα στο μητρώο της εφορίας, στην ουσία επισφραγίζει τη θέληση του ελεύθερου επαγγελματία να σταματήσει να εργάζεται επαγγελματικά και να εξασφαλίζει το βιοποριστικό εισόδημα από αυτή την πηγή. Οι συνηθέστεροι λόγοι διακοπής είναι πλήρωση προϋποθέσεων συνταξιοδότησης, λόγοι ασθένειας και προβλημάτων υγείας, καθώς και η μείωση του κύκλου εργασιών, υπό την έννοια ότι δεν μπορεί να βρει αρκετές συνεργασίας με νέους πελάτες.

Στην πράξη, η διαδικασία της διακοπής εργασιών θα πρέπει να διασφαλίσει ότι δεν υπάρχουν εκκρεμείς φορολογικές οφειλές του εν λόγω ελεύθερου επαγγελματία και στη συνέχεια να προβεί σε διαγραφή των θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων που είναι στο όνομά του. Από τη στιγμή που στο μητρώο της εφορίας, οριστικοποιείται το λεγόμενο «κλείσιμο των βιβλίων», τότε ο επιφαινόμενος ελεύθερος επαγγελματίας παύει να είναι επαγγελματίας και πλέον συναλλάσσεται με το ίδιο ΑΦΜ και μόνο ως ιδιώτης φυσικό πρόσωπο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΑΛΛΗ ΠΗΓΗ

2.1 Ποια θεωρούνται Εισόδημα από ελευθερα επαγγέλματα

Εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών είναι:

οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντίατρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαιίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού και εμπειρογνώμονα.

Στο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων περιλαμβάνεται και κάθε αμοιβή που καταβάλλεται:

α) Σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές ανώνυμων εταιριών, εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομιάς.

β) Σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά δικαιώματα γενικά.

γ) Σε αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε κάθε είδους επιτροπές ή συμβούλια, από το Δημόσιο, νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σωματεία, ιδρύματα, συνεταιρισμούς και οργανισμούς.

δ) Στη σύζυγο ή στο σύζυγο λόγω διατροφής, η οποία επιδικάστηκε σε αυτούς ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη. Το ποσό της διατροφής που καταβάλλεται σε τεκνά, από οποιαδήποτε αιτία, δεν θεωρείται εισόδημά τους.

Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4.

Ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα λογίζονται και οι πάσης φύσεως τόκοι που καταβάλλονται σε αρχιτέκτονες, μηχανικούς και τοπογράφους λόγω καθυστέρησης είσπραξης των αμοιβών τους για προσφερθείσες από αυτούς υπηρεσίες, που εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

Ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα θεωρούνται και τα εφάπαξ χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας Α.Ε. βάσει κανονισμού του προσωπικού του από το Λογαριασμό Νεότητας στα ενήλικα τέκνα των υπαλλήλων αυτού από ίδια κεφάλαια. Στο εισόδημα αυτό διενεργείται παρακράτηση φόρου κατά την καταβολή του, από τον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας Α.Ε. και ο φόρος υπολογίζεται με βάση την

κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 9.Για την απόδοση του φόρου που παρακρατείται εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59.

Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε τούτο .Κατ' εξαίρεση ,για διατροφή που καταβάλλεται αναδρομικά με δικαστική απόφαση ,χρόνος κτήσης της θεωρείται ο χρόνος τον οποίο αφορά

Ως εισπραξη ,για την επιβολή και για την παρακράτηση του φόρου ,θεωρείται και η πίστωση του δικαιούχου στα βιβλία του υποχρέου για την καταβολή της αμοιβής ,ύστερα από προηγούμενη ,επί αποδείξει ,αναγγελία στο δικαιούχο .Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος που αντιπροσωπεύει εργασίες δύο ή περισσότερων ετών και καταβάλλεται μεταγενέστερα ,κατανέμεται σε ίσα μέρη για να φορολογηθεί:

α) Στο έτος της εισπραξης και το αμέσως προηγούμενο ,σε περίπτωση εργασίας δύο ετών.

β) Στο έτος της εισπραξης και τα αμέσως δύο προηγούμενα ,σε περίπτωση εργασίας τριών ή περισσότερων ετών.

Ειδικά ,για συγγραφείς ,μουσουργούς και καλλιτέχνες ζωγράφους ή γλύπτες ή χαράκτες ,το εισόδημα που αποκτούν κάθε χρόνο από τα έργα της πνευματικής τους παραγωγής κατανέμεται σε ίσα μέρη για να φορολογηθεί στο έτος της κτήσης του και στα τρία επόμενα έτη. Το ίδιο εφαρμόζεται και στην περίπτωση που προκύπτει ζημία.

2.2 Τι θεωρείται ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα

1.Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών ,που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος ,όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος.

2.Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου.

Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης ,λειτουργίας, επισκευής ,κυκλοφορίας και αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμα φορολογικά στοιχεία και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου, εκπίπτει κατά ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό(25%) του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί ποσοστό τρία τοις εκατό(3%) του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων.

3.Εξαιρετικώς,το ακαθάριστο εισόδημα από το έργο της πνευματικής παραγωγής των συγγραφέων ,των μουσουργών και των καλλιτεχνών ζωγράφων ή γλυπτών ή χαρακτών κατανέμεται ισομερώς στο πρώτο έτος αποκτήσεως του εισοδήματος από αυτό το έργο και τα αμέσως επόμενα τρία έτη ,εκτός αν ο υπόχρεος επιθυμεί να φορολογηθεί ,σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 1 του παρόντος .Αυτά εφαρμόζονται, επίσης, προκειμένου για τις κάθε είδους επαγγελματικές δαπάνες ,οι οποίες επιβαρύνουν το κόστος του έργου των πιο πάνω προσώπων, ανεξάρτητα από το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν ,εκτός αν ο υπόχρεος επιθυμεί να φορολογηθεί ,σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 2.

4.Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2 και 3 αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

5.Κατ' εξαίρεση ,για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων ,την επίβλεψη της εκτέλεσής τους ,τη διεύθυνση εκτέλεσης(διοίκηση του έργου) και τη ενέργεια πραγματογνωμοσυιών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα ,το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους ,στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι πάσης φύσεως τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης στην καταβολή των πιο πάνω αμοιβών ,ως εξής:

α)Τριάντα οχτώ τοις εκατό(38%) για μελέτη-επίβλεψη κτιριακών έργων .Ειδικότερα ,ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:

αα)Αρχιτεκτονικές μελέτες κτιριακών έργων.

αβ)Ειδικές αρχιτεκτονικές μελέτες(διαμόρφωση εσωτερικών και εξωτερικών χώρων ,μνημείων ,αποκατάσταση-διατήρηση παραδοσιακών κτιρίων και οικισμών και τοπίου).

αγ)Μελέτες φυτοτεχνικής διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου και έργων πρασίνου.

β)Είκοσι δύο τοις εκατό(22%) για μελέτη-επίβλεψη χωροταξικών ,πολεοδομικών ,συγκοινωνιακών ,υδραυλικών έργων και για ακαθάριστες αμοιβές από διεύθυνση εκτέλεσης έργου .Ειδικότερα ,ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:

βα) Χωροταξικές και ρυθμιστικές μελέτες.

ββ) Πολεοδομικές και ρυμοτομικές μελέτες.

βγ) Μελέτες συγκοινωνιακών έργων (οδών ,σιδηροδρομικών γραμμών ,μικρών τεχνικών έργων ,έργων υποδομής αερολιμένων και κυκλοφοριακές).

βδ) Μελέτες υδραυλικών έργων (εγγειοβελτιωτικών έργων, φραγμάτων, υδρεύσεων και αποχετεύσεων).

βε) Μελέτες οργάνωσης και επιχειρησιακής έρευνας.

βστ) Μελέτες λιμενικών έργων.

βζ) Μελέτες γεωργικές (γεωργοοικονομικές -γεωργοτεχνικές εγγείων βελτιώσεων ,γεωργοκτηνοτροφικού προγραμματισμού ,γεωργοκτηνοτροφικών εκμεταλλεύσεων).

βη) Μελέτες αλιευτικές.

γ) Είκοσι έξι τοις εκατό (26%) για μελέτη -επίβλεψη ηλεκτρομηχανολογικών έργων.

Ειδικότερα ,ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:

γα) Μελέτες μηχανολογικές-ηλεκτρολογικές-ηλεκτρονικές.

γβ) Μελέτες οικονομικές.

γγ) Μελέτες κοινωνικές.

γδ) Μελέτες μεταφορικών μέσων (χερσαίων, πλωτών, εναέριων).

γε) Ενεργειακές μελέτες (θερμοηλεκτρικές, υδροηλεκτρικές, πυρηνικές).

γστ) Μελέτες βιομηχανιών (προγραμματισμός-σχεδιασμός-λειτουργία).

γζ) Χημικές μελέτες και έρευνες.

γη) Χημικοτεχνικές μελέτες.

γθ) Μεταλλευτικές μελέτες και έρευνες.

γι) Μελέτες και έρευνες γεωλογικές, υδρογεωλογικές και γεωφυσικές.

για) Γεωτεχνικές μελέτες και έρευνες.

γιβ) Εδαφολογικές μελέτες και έρευνες.

γιγ) Μελέτες δασικές (διαχείριση δασών και ορεινών βοσκοτόπων ,δασοτεχνική διευθέτηση ορεινών λεκανών χειμάρρων ,αναδασώσεων ,δασικών οδών και δασικών μεταφορικών εγκαταστάσεων).

γιδ) Στατικές μελέτες (μελέτες φερουσών κατασκευών κτιρίων και μεγάλων ή ειδικών τεχνικών έργων).

δ) Δεκαεπτά τοις εκατό (17%) για μελέτη – επίβλεψη τοπογραφικών έργων .Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται σε μελέτες τοπογραφίας (γεωδαιτικές ,φωτογραμμετρικές ,χαρτογραφικές ,κτηματογραφικές και τοπογραφικές).

ε) Εξήντα τοις εκατό (60%) για ακαθάριστες αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών από την προσφορά αωεξάρτητων υπηρεσιών σε οργανωμένα γραφεία με τη χρησιμοποίηση της υποδομής και της οργάνωσης των γραφείων του εργοδότη και για την ενέργεια πραγματογνωμοσυμών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα.

Στο κατά το ανωτέρω προσδιοριζόμενο καθαρό εισόδημα προστίθενται τα ποσά των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του επόμενου άρθρου.

Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υποχρέου προκύπτει ότι οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το υπόλοιπο των ακαθάριστων αμοιβών (τεκμαρτές δαπάνες), που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προσαυξάνει το συντελεστή αυτόν κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) .Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία και τεκμαρτών δαπανών, κατά το ανωτέρω, είναι μέχρι ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) των τεκμαρτών δαπανών.

6. Οι διατάξεις των υποπεριπτώσεων ιι και ιια' της περίπτωσης γ' της προηγούμενης παραγράφου ισχύουν και για τις αμοιβές των γεωλόγων μελετητών.

2.3 Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος

1. Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτός.

2. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογούμενου.

3. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος. Στις καθарές αμοιβές που προσδιορίζονται με τεκμαρτό τρόπο προστίθενται:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί για φόρους, τέλη και εισφορές που είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως, εφόσον είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της

δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

4. Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές. Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Κατ' εξαίρεση, στις ακαθάριστες αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών εφαρμόζονται οι συντελεστές που ορίζονται στην παράγραφο 5 του προηγούμενου άρθρου. Το πέμπτο και τα επόμενα εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 32, ισχύουν ανάλογα και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος επί ελευθέρων επαγγελμάτων.
5. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος, αποδεικνύεται ότι από γεγονότα ανώτερης βίας, οι πραγματικές καθαρές αμοιβές είναι κατώτερες από αυτές που προσδιορίζονται με την εφαρμογή του συντελεστή, οι αμοιβές αυτές μπορεί να καθορίζονται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.
6. Ειδικά, για τις αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών από τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσής τους και την ενέργεια πραγματογνωμοσύνης σχετικής με αυτά τα έργα, ο τεκμαρτός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος τους γίνεται με εφαρμογή του συντελεστή, ο οποίος υπολογίζεται:
 - α) Στο ποσό της συμβατικής αμοιβής, για την εκπόνηση σχεδίων ή μελετών και επίβλεψη έργων του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφελείας και των κοινωφελών ή θρησκευτικών ιδρυμάτων.
 - β) Στο ποσό της νόμιμης αμοιβής, για τις υπόλοιπες περιπτώσεις.
7. Καταργήθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 7 του Ν. 3091/2002
8. Καταργήθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 7 του Ν. 3091/2002
9. Καταργήθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 7 του Ν. 3091/2002
10. Καταργήθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 7 του Ν. 3091/2002
11. Καταργήθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 7 του Ν. 3091/2002

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ ΤΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ

Επαγγέλματα	Συντελεστής %
Ιατροί γενικά:	
-Προσωπική εργασία	55%
-Με βοηθητικό προσωπικό	50%
Οδοντίατροι:	
-Προσωπική εργασία	50%
-Με βοηθητικό προσωπικό	45%
Κτηνίατροι	50%
Δικηγόροι	50%
Συμβολαιογράφοι	50%
Αμισθοι υποθηκοφύλακες	50%
Δικαστικοί επιμελητές	50%
Χημικοί	50%
Καθηγητές	55%
Ηθοποιοί	40%
Καλλιτέχνες ζωγράφοι ή γλύπτες ή χαράκτες ή σκιτσογράφοι	45%
Μουσουργοί, συνθέτες, ενορχηστρωτές, στιχουργοί και συγγραφείς	45%
Χορογράφοι	45%
Οικονομολόγοι, ερευνητές, φορολογικοί σύμβουλοι	50%
Ιδιοκτήτες ή διευθυντές φορολογικού ή λογιστικού γραφείου:	
-Προσωπική εργασία	55%
-Οργανωμένα γραφεία	50%
Δασολόγοι	15%
Ξεναγοί	55%

Σε όσα ελευθέρια επαγγέλματα δεν προβλέπεται μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών ως τέτοιος θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των μοναδικών συντελεστών που ορίζονται στην πιο πάνω απόφαση και ο οποίος ανέρχεται σε σαράντα επτά και εβδομήντα πέντε τοις εκατό (47,75%).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ – ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ – ΧΡΟΝΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ(Ν. 2238/94, ΑΡΘΡΑ 1, 2 ΚΑΙ 3)

3.1 Αντικείμενο φόρου.

Αντικείμενο φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει, μέσα σε κάθε προηγούμενο της φορολογίας οικονομικό έτος και αποκτιέται από τα πρόσωπα αυτά .Το εισόδημα αυτό προκύπτει, μέσα σε μία ορισμένη χρονική περίοδο, από τον οικονομικό συνδυασμό και τη νόμιμη και ορθολογική εκμετάλλευση των συντελεστών παραγωγής (έδαφος, εργασία, κεφάλαιο).Είναι δυνατόν να προκύπτει από κάθε συντελεστή χωριστά ή από συνδυασμό δύο ή και τριών συντελεστών μαζί.

Σε φόρο υποβάλλεται, κάθε χρόνο, το εισόδημα που αποκτιέται από το φυσικό πρόσωπο κατά τη διάρκεια του προηγούμενου χρόνου όταν αυτό προκύπτει (παράγεται) στην Ελλάδα. Ο νομοθέτης φορολογεί το εισόδημα που παράγεται στην Ελλάδα αδιάφορα αν το φυσικό πρόσωπο που το αποκτά κατοικεί στην Ελλάδα ή το εξωτερικό. Φορολογείται όμως και το πρόσωπο που κατοικεί στην Ελλάδα αδιάφορα αν αποκτά το εισόδημα στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό.

3.2 Υποκείμενο φόρου.

Υποκείμενο φόρου εισοδήματος είναι το φυσικό πρόσωπο, για το εισόδημα που αποκτά κάθε οικονομικό έτος. Το επόμενο της φορολογίας οικονομικό έτος, ονομάζεται και φορολογικό έτος. Ο φόρος επιβάλλεται για κάθε έτος. Το έτος που αποκτιέται το εισόδημα ονομάζεται διαχειριστικό έτος. Το εισόδημα που αποκτιέται κάθε διαχειριστικό έτος αποτελεί αντικείμενο φορολογίας.

Ο Αστικός Κώδικας (άρθρα 34 – 36) ορίζει ότι κάθε άνθρωπος είναι ικανός να έχει δικαιώματα και υποχρεώσεις. Το φυσικό πρόσωπο αρχίζει να υπάρχει μόλις γεννηθεί ζωντανό και παύει να υπάρχει με το θάνατο του. Ως προς τα δικαιώματα που του επάγονται το κυοφορούμενο θεωρείται γεννημένο, αν γεννηθεί ζωντανό.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/94 (άρθρο 1):

-Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που αποκτά κάθε φυσικό πρόσωπο και το οποίο προκύπτει από δραστηριότητά του στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του.

-Επίσης επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ή το εξωτερικό και το οποίο αποκτιέται από κάθε φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

Χαρακτηριστικά των διατάξεων αυτών του νόμου είναι ο τόπος που προκύπτει το εισόδημα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή διαμονή εκείνου που το αποκτά, καθώς και η κατοικία στην Ελλάδα εκείνου που αποκτά το εισόδημα, ανεξάρτητα του τόπου στον οποίο αποκτά το εισόδημα.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, σε διεθνές επίπεδο, πιθανόν να επιβληθεί διπλή φορολόγηση του αυτού εισοδήματος, γιατί επιβάλλεται φόρος τόσο στο τόπο που προκύπτει το εισόδημα, όσο και στον τόπο που κατοικεί ο φορολογούμενος. Όμοια νομοθεσία επιβολής φόρου έχουν και πολλές άλλες χώρες. Γι' αυτό είναι δυνατόν τα κράτη μεταξύ τους να συνυπογράφουν συμφωνίες, ονομαζόμενες συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, κατ' αρχή, γίνεται για να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση των νομικών προσώπων. Τα εισοδήματα των νομικών προσώπων απαλλάσσονται από το φόρο όταν αυτά έχουν κυρωθεί με διμερή σύμβαση (άρθρο 103, § 1, περίπτ. Ιβ'). Διμερής σύμβαση είναι αυτή που υπογράφεται μεταξύ της Ελλάδος και κάποιου άλλου κράτους. Οι διμερείς συμβάσεις είναι δυνατόν να αναφέρονται και στα εισοδήματα των φυσικών προσώπων. Εάν δεν υπάρχει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας (διμερής σύμβαση), τότε αναπόφευκτα το εισόδημα που προέκυψε στο εξωτερικό και δηλώνεται στην Ελλάδα, θα φορολογηθεί στην Ελλάδα. Για να αποφευχθεί η διπλή αυτή φορολογία και στα εισοδήματα που δεν προστατεύονται από συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, ο νόμος έχει θεσπίσει ειδική διαταγή (άρθρο 9, § 6, περίπτ. β'), όπου ορίζει ότι από το φόρο που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα, εκπίπτει ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν μέχρι όμως του ποσού του φόρου που αναλογεί για αυτό το εισόδημα στην Ελλάδα. Δηλαδή: Υπολογίζεται ενιαίος φόρος στο συνολικό εισόδημα. Μεριζείται ο φόρος στα εισοδήματα Ελλάδας και εξωτερικού. Αφαιρείται το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στο εξωτερικό μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα που αποκτήθηκε, αν αυτό φορολογείτο στην Ελλάδα.

Από τις πρώτες αυτές διατάξεις του νόμου παρατηρούνται τα εξής:

α) Από την αρχική διάταξη του νόμου (άρθρο 1), προκύπτει ότι στη χώρα μας η φορολογία εισοδήματος επιβάλλεται στηριζόμενη στην αρχή του ενιαίου της φορολογίας.

β) Το εισόδημα, κατ' αρχή (άρθρο 2) φορολογείται στον τόπο της κατοικίας του φορολογούμενου και όχι στην πηγή προέλευσής του. Έτσι η Ελληνική νομοθεσία φορολογίας εισοδήματος υιοθετεί την αρχή της φορολογίας στην κατοικία.

3.3 Χρόνος επιβολής του φόρου.

Κάθε οικονομικό έτος, σύμφωνα με το Ν. 2238/94 (άρθρο 3, § 1), επιβάλλεται σε φόρο το εισόδημα που αποκτιέται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος και σύμφωνα με τις εκάστοτε διακρίσεις που ορίζει ο νόμος αυτός.

Στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου αναγράφεται ότι η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.

Από τις διατάξεις αυτές του νόμου συνάγεται ότι η φορολογία εισοδήματος επιβάλλεται περιορισμένα και για το συνολικό εισόδημα που αποκτά ο φορολογούμενος μέσα σε ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Το χρονικό αυτό διάστημα ονομάζεται οικονομικό έτος και ταυτίζεται με το χρονικό διάστημα του ημερολογιακού έτους.

Από τις διατάξεις του νόμου που αφορούν το χρόνο επιβολής του φόρου, δημιουργούνται οι παρακάτω αρχές:

α) Η αρχή της φορολογίας στο οικονομικό έτος. Με την καθιέρωση της αρχής αυτής ταυτίζεται χρονικά η επιβολή του φόρου με τις ανάγκες για δαπάνες και έξοδα του κράτους.

β) Η αρχή του ετησίου της φορολογίας. Με την αποδοχή της αρχής αυτής το εισόδημα που αποκτιέται περιορίζεται χρονικά μέσα σε δώδεκα (12) μήνες ή ένα έτος. Από την αρχή αυτή απορρέει η βασική οικονομική και διαχειριστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

γ) Η αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου. Η αρχή αυτή απορρέει από επιταγές του Συντάγματος. Έχει σκοπό να προστατεύσει το εισόδημα των πολιτών από την κρατική αυθαιρεσία. Απογορεύει στο κράτος να επιβάλλει φόρους με νόμους οι οποίοι έχουν αναδρομική ισχύ.

3.4 Πώς θα φορολογηθούν τα εισοδήματα του ελεύθερου επαγγελματία

Οι αλλαγές που έγιναν στον ΚΦΕ, μετά την ψήφιση του Ν 4110/2013, θα έχουν εφαρμογή επί των εισοδημάτων και δαπανών που πραγματοποιούνται από 1/1/2013.

Το κύριο χαρακτηριστικό αυτών των φορολογικών διατάξεων είναι ότι ο φόρος θα υπολογίζεται με ιδιαίτερη φορολογική κλίμακα, ανά πηγή εισοδήματος. Σημειώνουμε ότι αυτό αποτελεί μια καινοτομία, δεδομένου ότι μέχρι τώρα αθροίζονταν τα καθαρά εισοδήματα από κάθε πηγή και φορολογούνταν με βάση μία ενιαία προοδευτική κλίμακα, με τις γενικές διατάξεις, εφόσον φυσικά δεν ανήκαν σε αυτοτελώς φορολογούμενα εισοδήματα.

Έτσι, με το νέο καθεστώς, έχουμε:

(α) Κλίμακα μισθωτών – συνταξιούχων,

(β) Κλίμακα μη μισθωτών, για ατομικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες,

(γ) Ιδιαίτερος φορολογικός συντελεστής για ατομικές γεωργικές επιχειρήσεις (ωστόσο, για τα εισοδήματα του 2013 θα εφαρμοσθεί η κλίμακα μισθωτών – συνταξιούχων),

(δ) Κλίμακα εισοδημάτων από ακίνητα και κινητές αξίες.

Επισημαίνεται ότι στην (α) κλίμακα μισθωτών – συνταξιούχων, θα υπάγονται κάτω από προϋποθέσεις και όσοι αποκτούν εισόδημα **από ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελευθέριο επάγγελμα**. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι, αφενός μεν, ο υπόχρεος και παρέχων τις υπηρεσίες, να έχει υπογράψει σύμβαση με τους αντισυμβαλλόμενους (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) και λήπτες των υπηρεσιών του, αφετέρου δε, οι αντισυμβαλλόμενοι αυτοί να μην είναι περισσότεροι από τρεις. Στην περίπτωση που είναι περισσότεροι από τρεις, τότε για να ισχύσει η υπαγωγή του στην κλίμακα των μισθωτών – συνταξιούχων, θα πρέπει το 75% των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων ή αμοιβών του, να προέρχεται από έναν και μόνο αντισυμβαλλόμενο (φυσικό ή νομικό πρόσωπο).

Για παράδειγμα, λογιστής ελεύθερος επαγγελματίας, παρέχει τις υπηρεσίες του σε τρεις επιχειρήσεις (μία ατομική και δύο εταιρείες). Έχουν υπογραφεί συμβάσεις ανεξάρτητων υπηρεσιών και, κατά την άποψή μας, θα πρέπει να έχουν κατατεθεί στην ΔΟΥ, σύμφωνα με την διαδικασία της κατάστασης συμφωνητικών της παρ. 16, άρθρου 8, του Ν 1882/1990. Από την μία εταιρεία οι ετήσιες ακαθάριστες αμοιβές του είναι 17.000 ευρώ, ενώ από τις άλλες δύο συνολικά 3.000 ευρώ. Συνεπώς και μόνο εκ του γεγονότος ότι παρέχει υπηρεσίες σε τρεις αντισυμβαλλόμενους, το εισόδημά του θα φορολογηθεί βάσει της κλίμακας μισθωτών – συνταξιούχων. Επισημαίνεται ότι δεν επηρεάζεται η διαδικασία της παρακράτησης φόρου κατά την διάρκεια της χρήσης, η οποία θα γίνεται βάσει των διατάξεων που ισχύουν για τους ελεύθερους επαγγελματίες (20%, άρθρο 58 του ΚΦΕ, για ποσό αμοιβής μεγαλύτερο των 300 ευρώ). Επί του θέματος αυτού είναι σαφής η διευκρίνιση που δόθηκε από την Διοίκηση (Πολ.

1010/2013), ότι οι προϋποθέσεις για την υπαγωγή στην (α) κλίμακα, δεν αλλάζουν την πηγή προέλευσης του εισοδήματος, αλλά **απλώς κρίνουν** την κλίμακα (μισθωτών ή μη μισθωτών) σύμφωνα με την οποία θα φορολογηθεί το εκάστοτε εισόδημα **κατά την εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων**. Αν επομένως, ο ως άνω λογιστής εισέπραξε αμοιβές και από διάφορους πελάτες του, πέραν των τριών, έστω 2.500 ευρώ, τότε εξακολουθεί να υπάγεται στην κλίμακα (α), αφού $17.000/22.500 = 0,7555$ ή 75,55%, ήτοι το 75% των ακαθάριστων εσόδων του προέρχεται από ένα πρόσωπο, λήπτη των υπηρεσιών του. Αν όμως, τα ακαθάριστα έσοδά του ανέλθουν σε 23.000 ευρώ, τότε «χάνει» το πλεονέκτημα να υπαχθεί το εισόδημά του στην κλίμακα των μισθωτών – συνταξιούχων, αφού οι αμοιβές από τον κύριο πελάτη του δεν φθάνουν το 75% του συνόλου των αμοιβών του ($17.000/23.000 = 0,7391$ ή 73,91%). Πρέπει να σημειώσουμε, επίσης ότι οι ασφαλιστικές εισφορές, σύμφωνα με υποπερίπτωση που προστέθηκε στην περίπτωση (α), της παραγράφου 1, του άρθρου 31 του ΚΦΕ, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, ως γενικό έξοδο διαχείρισης, προκειμένου να εξευρεθεί το λογιστικό αποτέλεσμα.

Ας υποθέσουμε λοιπόν, ότι ο ως άνω ελεύθερος επαγγελματίας έχει ακαθάριστες αμοιβές, κατά το 2013, 20.000 ευρώ από τους τρεις πελάτες του, ενώ ταυτόχρονα αποκτά και καθαρό εισόδημα από εκμίσθωση κατοικίας 8.000 ευρώ (ακαθάριστο εισόδημα 8.250 ευρώ). Οι ασφαλιστικές εισφορές στον ΟΑΕΕ, ανέρχονται σε 4.000 ευρώ. Δεν υπάρχουν άλλες δαπάνες, ενώ καλύπτει με το πραγματικό του εισόδημα, τις όποιες αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες (τεκμήρια). Έχει παρακρατηθεί φόρος 20%, έστω 3.400 ευρώ.

Εκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης για το οικονομικό έτος 2014 (εισοδήματα 2013)

(α) Το καθαρό εισόδημα από παροχή υπηρεσιών ελευθερίου επαγγέλματος

(20.000 – 4.000 = 16.000 ευρώ), σύμφωνα με τα παραπάνω, θα φορολογηθεί με

βάση την κλίμακα:

ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ - ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ

<u>Κλιμάκιο εισοδήματος</u>	<u>Φορολογικός συντελεστής %</u>	<u>Φόρος κλιμακίου</u>	<u>Σύνολο Εισοδήματος</u>	<u>Σύνολο Φόρου</u>
25.000	22	5.500	25.000	5.500
17.000	32	5.440	42.000	10.940
Υπερβάλλον	42			

16.000,00 χ 22% = 3.520,00 – 2.100,00 = 1.420,00 ευρώ (1)

(β) Το καθαρό εισόδημα (8.000,00) από την εκμίσθωση του ακινήτου θα φορολογηθεί με

την κλίμακα:

ΚΛΙΜΑΚΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ ΚΑΙ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ

<u>Κλιμάκιο εισοδήματος</u>	<u>Φορολογικός συντελεστής %</u>	<u>Φόρος κλιμακίου</u>	<u>Σύνολο Εισοδήματος</u>	<u>Σύνολο Φόρου</u>
12.000	10	1.200	12.000	1.200

Υπερβάλλον	33			
------------	----	--	--	--

8.000,00 χ 10% = 800,00 ευρώ (2)

Επιπλέον, θα υπολογισθεί και συμπληρωματικός φόρος 1,5% επί του ακαθάριστου ποσού των ενοικίων, ήτοι 123,75 ευρώ (8.250,00 χ 1,5%).

Σύνολο κύριου και συμπληρωματικού φόρου:

$$1.420,00 + 800,00 + 123,75 = 2.343,75 \text{ ευρώ.}$$

Το σύνολο του καθαρού του εισοδήματος (16.000,00 + 8.000,00 = 24.000,00 ευρώ) θα επιβαρυνθεί με την Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης (ΕΕΑ, άρθρο 29 του Ν.3986/2011) με συντελεστή 2%, ήτοι: 24.000,00 χ 2% = 480,00 ευρώ.

Ο λογιστής του παραδείγματός μας, επειδή καλύπτει τις προϋποθέσεις υπαγωγής του στην κλίμακα των μισθωτών – συνταξιούχων, δεν θα υποστεί την αύξηση στο τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 και θα ισχύσει για αυτόν το καθεστώς του οικονομικού έτους 2012 και 2013, δηλαδή 500,00 ευρώ (βλέπε, παρ. 4, άρθρου 10 του Ν. 4110/2013).

Άρα, η τελική φορολογική επιβάρυνσή του που θα αποτυπώνεται στο εκκαθαριστικό του, θα είναι: 2.343,75 + 480,00 + 500,00 = 3.323,75 ευρώ.

Θα ακολουθήσει ο υπολογισμός της προκαταβολής φόρου για την επόμενη χρήση, η οποία ωστόσο, στην περίπτωση μας θα είναι μηδενική, αφού αφαιρείται το ποσό του παρακρατημένου φόρου στην πηγή: 3.323,75 χ 55% = 1.828,06 – 3.400,00 = αρνητικό ποσό, άρα χωρίς προκαταβολή.

Συνεπώς, θα υπάρξει επιστροφή φόρου: 3.400,00 – 2.343,75 = 1.056,25 ευρώ, η οποία μειώνεται από την εισφορά αλληλεγγύης και το τέλος επιτηδεύματος:

$$1.056,25 - (480,00 + 500,00) = 76,25 \text{ ευρώ.}$$

3.5 Μειώσεις πάνω στον φόρο

Οι φορολογούμενοι έχουν τη δυνατότητα να μειώσουν το φόρο που προκύπτει στη βάση της φορολογικής κλίμακας, χρησιμοποιώντας της δαπάνες που κάνουν για το νοικοκυριό τους.

-Τόκοι στεγαστικών δανείων

Το 10% των δεδουλευμένων τόκων για απόκτηση Α κατοικίας αφαιρείται από τον Φόρο

-Ασφάλιστρα

Το 10% πό τα έξοδα για ασφάλιστρα ζωής, ασθένειας και λοιπά αφαιρείται από το φόρο και μέχρι ποσού 1.200€για άγαμο και 2.400€για έγγαμο.

-Φυσικό αέριο

Για την εγκατάσταση φυσικού αερίου αφαιρείται το 10% της δαπάνης (για δαπάνη μέχρι 3.000€)

-Αναπηρία πάνω από 67%

Για άτομα με αναπηρία πάνω από 67% αφαιρείται ποσό 2.400€ από το συνολικό εισόδημα. Το ίδιο ισχύει σε περίπτωση που το άτομο με αναπηρία είναι προστατευμένο μέλος (Το ποσό αφαιρείται από το εισόδημα του προστάτη).

-Υποχρεωτικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης (ΤΕΒΕ, ΤΣΑ, ΤΑΕ κλπ)

Το 10% των ασφαλιστικών εισφορών που έχει καταβληθεί αφαιρείται από το φόρο και μέχρι ποσού 1.000€

-Διαφόρων ειδών χορηγίες προς αθλητικά σωματεία, πολιτιστικούς συλλόγους κλπ.

-Έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης

Από το σύνολο του ποσού που καταβλήθηκε για έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης, το 10% αφαιρείται από το φόρο και μέχρι ποσού 3.000€

-Έξοδα για ενοίκιο κυρίας κατοικίας και παιδιών που σπουδάζουν σε άλλη πόλη

Από το σύνολο του ενοικίου που πληρώθηκε για την κυρία κατοικία της οικογένειας, το 10% αφαιρείται από τον τελικό φόρο και μέχρι ποσού δαπάνης 1.000€

-Ποσά διατροφής που κατέβαλε ένας σύζυγος στον άλλον

Από το συνολικό ποσό της διατροφής που καταβλήθηκε στο σύζυγο, το 10% αφαιρείται από το φόρο και μέχρι ποσού 1.500€

-Δίδακτρα φροντιστηρίων προστατευμένων τέκνων

Από το σύνολο της δαπάνης που έγινε για δίδακτρα σε φροντιστήρια, αφαιρείται το 10% από το φόρο και μέχρι ποσού δαπάνης 1.000€

ΤΕΚΜΗΡΙΑ

Ειδικότερα για το τεκμήριο ακινήτων: Η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή της μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας υπολογίζεται κλιμακωτά με βάση την επιφάνειά της ως ακολούθως:

- μέχρι και 80 τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με 40 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο,
- από 81 μέχρι και 120 τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με 65 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο,
- από 121 μέχρι και 200 τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με 110 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο,
- από 201 έως 300 τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με 200 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και
- από 301 τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με 400 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο.

Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό 40 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, ανεξάρτητα από το μέγεθος της επιφάνειας. Ως βοηθητικοί χώροι σε περίπτωση πολυκατοικίας θεωρείται ο ανεξάρτητος χώρος της αποθήκης ή του γκαράζ μέσα στην ίδια οικοδομή ενώ στην περίπτωση μονοκατοικίας, η αποθήκη, ο χώρος στάθμευσης, το λεβητοστάσιο, η αποθήκη καυσίμων, το κλιμακοστάσιο εφόσον οι χώροι αυτοί βρίσκονται σε λειτουργική ενότητα με αυτή και δεν είναι κοινόχρηστοι.

Για τα **αυτοκίνητα**, τα νέα αυξημένα ποσά της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης ορίζονται ως εξής:

- για τα αυτοκίνητα μέχρι 1200 κυβικά εκατοστά σε 4.000 ευρώ,
- για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των 1200 κυβικών εκατοστών προστίθενται 600 ευρώ ανά 100 κυβικά εκατοστά μέχρι τα 2.000 κυβικά εκατοστά,
- για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των 2.000 κυβικών εκατοστών προστίθενται 900 ευρώ ανά 100 κυβικά εκατοστά και μέχρι 3.000 κυβικά εκατοστά και
- για αυτοκίνητα μεγαλύτερα από 3.000 κυβικά εκατοστά προστίθενται 1.200 ευρώ ανά 100 κυβικά εκατοστά.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 αντικαταστάθηκε η υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ΚΦΕ και η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από την κυριότητα ή κατοχή μηχανοκίνητων σκαφών ανοικτού τύπου, ταχύπλοων και μη, ορίζεται στο ποσό των τεσσάρων χιλιάδων (4.000) ευρώ για τα μέχρι πέντε (5) μέτρα ολικού μήκους ενώ για τα πάνω από πέντε (5) μέτρα το ποσό αυτό αυξάνεται κατά δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ το μέτρο.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 αντικαταστάθηκε η υποπερίπτωση ββ' της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ΚΦΕ και η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από την κυριότητα ή κατοχή ιστιοφόρων ή μηχανοκίνητων ή μικτών σκαφών με χώρο ενδιαίτησης, ορίζεται ως εξής:

- α) για τα ολικού μήκους μέχρι και επτά (7) μέτρα, δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ,
 - β) για τα πάνω από επτά (7) και μέχρι δέκα (10) μέτρα ολικού μήκους προστίθενται τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους,
 - γ) για τα πάνω από δέκα (10) και μέχρι δώδεκα (12) μέτρα ολικού μήκους προστίθενται επτά χιλιάδες πεντακόσια (7.500) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους,
 - δ) για τα πάνω από δώδεκα (12) και μέχρι δεκαπέντε (15) μέτρα ολικού μήκους δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους,
 - ε) για τα πάνω από δεκαπέντε (15) και μέχρι δεκαοκτώ (18) μέτρα ολικού μήκους είκοσι δύο χιλιάδες πεντακόσια (22.500) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους,
 - στ) για τα πάνω από δεκαοκτώ (18) και μέχρι είκοσι δύο (22) μέτρα ολικού μήκους τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους και
 - ζ) για τα πάνω από είκοσι δύο (22) μέτρα ολικού μήκους προστίθενται πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους.
- Διευκρινίζεται ότι όταν το μήκος του σκάφους αναψυχής δεν είναι ακέραιος αριθμός τότε γράφεται ο αμέσως επόμενος ακέραιος αριθμός μέτρων.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ΚΦΕ και τα νέα ποσά της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης που προκύπτουν για τον κύριο ή τον κάτοχο εξωτερικής δεξαμενής κολύμβησης ορίζονται για επιφάνεια μέχρι εξήντα (60) τετραγωνικών μέτρων σε εκατόν εξήντα (160) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και για επιφάνεια άνω των εξήντα (60) τετραγωνικών μέτρων σε τριακόσια είκοσι (320) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο.

.ΚΛΙΜΑΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής %	Φόρος Κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)	Σύνολο Φόρου (ευρώ)
5.000	0	0	5.000	0
7.000	10	700	12.000	700
4.000	18	720	16.000	1.420
10.000	25	2.500	26.000	3.920
14.000	35	4.900	40.000	8.820
20.000	38	7.600	60.000	16.420
40.000	40	16.000	100.000	32.420
Ανω των 100.000	45			

Το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας αυξάνεται δύο χίλιδες (2.000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει, κατά τέσσερις χιλιάδες (4.000) ευρώ εάν έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν, κατά επτά χιλιάδες (7.000) ευρώ εάν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν, κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ εάν έχει τέσσερα τέκνα που τον βαρύνουν, Π.χ. εάν φορολογούμενος έχει δύο τέκνα το αφορολόγητο του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α) διαμορφώνεται στα 9.000, εάν έχει τρία τέκνα το αφορολόγητο διαμορφώνεται στα 12.000, εάν έχει τέσσερα τέκνα το αφορολόγητο διαμορφώνεται στα 15.000 κ.ο.κ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^Ο ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

4.1 Η έννοια της παρακράτησης φόρου

Η έννοια της παρακράτησης φόρου δημιουργήθηκε από την ανάγκη του κράτους να εισπράττει έγκαιρα το φόρο που αναλογεί τα εισοδήματα των επαγγελματιών τη στιγμή χρονικά που αυτά δημιουργούνται και πριν υποβληθεί η ετήσια δήλωση φόρου εισοδήματος. Η λογική έγκειται στο ότι τα εισοδήματα των επιτηδευματιών είναι κυμαινόμενα και όχι σταθερά όπως των μισθωτών υπηρεσιών, οπότε ο φόρος που αναλογεί δε μπορεί να προσδιοριστεί με ακρίβεια και σε ετήσια βάση. Συνεπώς, το σύστημα της παρακράτησης φόρου για τους ελεύθερους επαγγελματίες και τους λοιπούς επαγγελματίες γίνεται τη στιγμή που δημιουργείται το εισόδημα, δηλαδή κατά την έκδοση του τιμολογίου και αφορά μόνο συναλλαγή μεταξύ επιτηδευματιών.

Στο τέλος της χρήσης και εφόσον συμπληρωθεί και υποβληθεί η ετήσια δήλωση φόρου εισοδήματος, ο οριστικός κύριος φόρος που προκύπτει από τα υποβληθέντα εισοδήματα του επιτηδευματία συμψηφίζεται με τις όποιες παρακρατήσεις φόρου έγιναν στη χρήση που αφορούν τα εισοδήματα και εφόσον η διαφορά:

- *Είναι θετική*, σημαίνει ότι ο εν λόγω επιτηδευματίας πρέπει να πληρώσει επιπλέον φόρο ή
- Είναι αρνητική*, σημαίνει ότι ο εν λόγω επιτηδευματίας έχει επιστροφή φόρου. Να σημειωθεί ότι η παρακράτηση φόρου σε καμία περίπτωση δεν θα πρέπει να συγχέεται με την προκαταβολή φόρου εισοδήματος, η οποία αναφέρεται στο φόρο εισοδήματος που πρόκειται να προκύψει την επόμενη χρήση -και όχι αυτή που «τρέχει»- και η οποία προκαταβάλλεται σε αυτή τη χρήση, στο ίδιο ακριβώς πνεύμα εισπραξιμότητας που διαθέτει το κράτος.

Σε συνέχεια των ανωτέρω και σύμφωνα με το άρθρο 58 του Ν.2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», ειδικά στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) από τον αντισυμβαλλόμενο πελάτη- επιτηδευματία, στην περίπτωση δηλαδή έκδοσης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών από τον ελεύθερο επαγγελματία. Ο λόγος για τον οποίο γίνεται αυτό είναι προκειμένου το κράτος να εισπράττει το φόρο που αναλογεί στα εισοδήματα του ελεύθερου επαγγελματία *τη στιγμή που αυτά δημιουργούνται*, ώστε να είναι σίγουρο -κατά κάποιο τρόπο- ότι θα εισπράξει το φόρο που αναλογεί σε κάθε ελεύθερο επαγγελματία αποκλείοντας το ενδεχόμενο μη υποβολής έγκαιρα της φορολογικής του δήλωσης και μη πληρωμής του αναλογούντος φόρου.

Να διευκρινιστεί ότι, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 11 του άρθρου 6 του πρόσφατου Ν.3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις», η παρακράτηση γίνεται στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών κατά την καταβολή τους, εφόσον η συναλλαγή *υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ* από τον αντισυμβαλλόμενο πελάτη-επιτηδευματία, ο οποίος στη συνέχεια τον αποδίδει στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία με ειδικό έντυπο.

4.2 Τρόπος υπολογισμού & υποβολής φόρου

Όπως ήδη αναφέρθηκε, η παρακράτηση φόρου εισοδήματος στον ελεύθερο επαγγελματία είναι ένα σταθερό ποσοστό της τάξεως των 20% που υπολογίζεται στην ακαθάριστη αμοιβή κατά την έκδοση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών. Το ποσό αυτό που παρακρατείται από τον αντισυμβαλλόμενο επιτηδευματία υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου στην ιστοσελίδα www.taxisnet.gr με τη λήξη κάθε ημερολογιακού διμήνου, ενώ εξοφλείται μέσω τραπεζικής κατάθεσης σε λογαριασμό του κράτους τον επόμενο μήνα από το πέρας του διμήνου.

4.3 Συμπλήρωση και υποβολή εντύπου εφορίας

Για την ανωτέρω διαδικασία χρησιμοποιείται το ειδικό έντυπο E511 της εφορίας, στο οποίο αναγράφεται η παρακράτηση φόρου ελευθέρων επαγγελματιών και λοιπών επιτηδευματιών, καλούμενο «Προσωρινή δήλωση απόδοσης φόρου και τελών χαρτοσήμου». Σε αυτό το έντυπο δηλώνονται τα ποσά που δώθηκαν σε ελεύθερους επαγγελματίες από τους υπόχρεους υποβολής του εντύπου E511 απρόσωπα και χωρίς ονομαστικά στοιχεία και αποδίδεται ο φόρος που παρακρατήθηκε.

Επομένως, με την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος, ο ελεύθερος επαγγελματίας υποβάλλει μια βεβαίωση από κάθε επιτηδευματία που του έκανε παρακράτηση φόρου στη διάρκεια της χρήσης, προκειμένου αυτή να συμψηφιστεί με το φόρο εισοδήματος που πρόκειται να προκύψει.

Αυτό που έχει ιδιαίτερη σημασία κατά την υποβολή του εντύπου E511 «Προσωρινή δήλωση απόδοσης φόρου και τελών χαρτοσήμου» είναι το γεγονός ότι αποδίδονται οι φόροι που παρακρατούνται απρόσωπα και χωρίς να συνδέονται με τους αντίστοιχους Αριθμούς Φορολογικού Μητρώου στους οποίους απευθύνονται. Δηλαδή *πληρώνονται φόροι χωρίς να δηλώνονται για λογαριασμό ποιου ατόμου*, επαφίομενη η αρμόδια Δ.Ο.Υ στο γεγονός ότι ο ελεύθερος επαγγελματίας θα αναζητήσει την παρακράτησή του κατά την υποβολή της φορολογικής του δήλωσης. Αυτό το αρνητικό σημείο ήρθαν να καλύψουν οι νέες διατάξεις του Ν. 3842/2010 κατά τις οποίες θα πρέπει σε ετήσια βάση πλέον να υποβάλλεται από κάθε επιτηδευματία ακόμα ένα έντυπο με το όνομα «Οριστική δήλωση παρακρατούμενου φόρου εμπόρων και ελευθέρων επαγγελματιών», ώστε να συνδέονται οι παρακρατούμενοι φόροι με τα αντίστοιχα ΑΦΜ που αναλογούν και να γίνεται φορολογική διασταύρωση από τις αρχές.

Στην ουσία, πρόκειται για μια νέα οικονομική κατάσταση που εισήγαγε η παράγραφος 5 του άρθρου 7 του Ν.3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»⁵ και θα πρέπει να υποβάλλει κάθε επιτηδευματίας ο οποίος έχει συναλλαχθεί μέσα στη χρήση με κάποιο ελεύθερο επαγγελματία και του έχει παρακρατήσει φόρο εισοδήματος από το τιμολόγιο που του εξέδωσε.

Η νέα αυτή κατάσταση βρίσκεται στο ίδιο πνεύμα με την ήδη υπάρχουσα οριστική δήλωση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών του εντύπου της εφορίας E7 και στοχεύει να ενημερώσει τις αρμόδιες οικονομικές αρχές για τα ποσά που ο επιτηδευματίας έχει πληρώσει σε ελεύθερους επαγγελματίες συνεργάτες του, ώστε να είναι ευχερείς οι ηλεκτρονικές διασταυρώσεις των ποσών αυτών με τα δηλωθέντα εισοδήματα του ελεύθερου επαγγελματία. Ταυτόχρονα γίνεται

έλεγχος και για τον ορθό υπολογισμό και καταβολή του παρακρατούμενου φόρου του ελεύθερου επαγγελματία.

4.4 Άρθρο 7 Περί της παρακράτησης φόρου του ελεύθερου επαγγελματία

Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, αντικαταστάθηκε η πρώτη περίοδος της παραγράφου 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ, με την οποία θεσπίζεται ο λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος των αρχιτεκτόνων και μηχανικών από τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσής τους της διεύθυνσης εκτέλεσης (διοίκηση του έργου) και την ενέργεια πραγματογνωμοσυνών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα, όπως ισχύει και για τους λοιπούς ελεύθερους επαγγελματίες. Δηλαδή το καθαρό εισόδημά τους είναι εκείνο που προκύπτει από την αφαίρεση των επαγγελματικών δαπανών που αναφέρονται στο άρθρο 31 του ΚΦΕ από τα ακαθάριστα έσοδα. Περαιτέρω, με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται, ότι οι συντελεστές που προβλέπονται από την παρ.5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ, σύμφωνα με τους οποίους προσδιοριζόταν προηγουμένως το καθαρό εισόδημα των υπόψη φορολογουμένων, εφαρμόζονται πλέον μόνο κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους (δηλαδή όταν τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή). Λόγω της καθιέρωσης του λογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος για όλους τους ελεύθερους επαγγελματίες, με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις της παρ.3. του άρθρου 4 του ΚΦΕ, ώστε και η ζημιά που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρούν, να μεταφέρεται, όπως και στις εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, στα επόμενα έτη για συμψηφισμό με κέρδη, κατά το μέρος που δεν καλύπτεται με θετικά στοιχεία άλλων εισοδημάτων της χρήσης μέσα στην οποία προέκυψε η ζημιά, με την προϋπόθεση βεβαίως ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου θα εξακολουθήσουν να τηρούνται επαρκώς και ακριβώς. Όλα όσα προαναφέραμε παραπάνω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού, για τα εισοδήματα που αποκτώνται από τη χρήση 2010 και μετά.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, καταργήθηκαν τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ, με τα οποία προβλεπόταν η προσαύξηση των συντελεστών επί των νόμιμων αμοιβών που ορίζονται από τις ίδιες διατάξεις σε περίπτωση δυσαναλογίας μεταξύ των δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία και τα στοιχεία των τεκμαρτών δαπανών. Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 7, η κατάργηση καταλαμβάνει τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2010 και μετά. Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6 του άρθρου 49 του ΚΦΕ. Με τις νέες διατάξεις επιβάλλεται ο λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος και για τους γεωλόγους μελετητές και περαιτέρω, οι συντελεστές που ορίζονται στην παράγραφο 5 θα εφαρμόζονται μόνο σε περίπτωση που τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή σύμφωνα με την παρ.4. του άρθρου αυτού για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2010 και μετά. Με την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε η παράγραφος 3 του άρθρου 59 του ΚΦΕ. Με τις νέες διατάξεις η υποχρέωση που υπάρχει στην υποβολή οριστικής δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών από τους υπόχρεους σε παρακράτηση φόρου επί του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες που διενεργείται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57, επεκτείνεται και στους υπόχρεους σε παρακράτηση φόρου επί των αμοιβών από ελεύθερα επαγγέλματα και επί του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 55 του ΚΦΕ, αντίστοιχα.

Πιο συγκεκριμένα:

Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου αυτής της παραγράφου ορίζεται και πάλι η υποχρέωση υποβολής οριστικής δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για όσους υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57, χωρίς να επέρχεται καμία μεταβολή σε αυτά που ισχύουν σήμερα.

Με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου αυτής της παραγράφου ορίζεται ότι όλοι όσοι είναι υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58 δηλαδή οι δημόσιες υπηρεσίες οι οργανισμοί της τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κοινωφελή ιδρύματα οι οργανισμοί και οι επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, οι δημόσιες επιχειρήσεις, οι τράπεζες και τα πιστωτικά ιδρύματα ή οι πιστωτικοί οργανισμοί, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του κώδικα βιβλίων και στοιχείων, οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Απριλίου κάθε έτους στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, οριστική δήλωση η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση της έδρας ή της κατοικίας κάθε δικαιούχου, κατά περίπτωση, τον αριθμό του φορολογικού μητρώου του, το ποσό των αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα και το ποσό που παρακρατήθηκε.

Με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου αυτής της παραγράφου ορίζεται ότι, όλοι όσοι είναι υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 55, δηλαδή, οι Δημόσιες Υπηρεσίες, οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, τα Κοινωφελή Ιδρύματα, οι Οργανισμοί και οι Επιχειρήσεις Κοινής Ωφέλειας, οι Δημόσιες Επιχειρήσεις, οι Τράπεζες και τα Πιστωτικά Ιδρύματα ή οι Πιστωτικοί Οργανισμοί, οι Συνεταιρισμοί και οι Ενώσεις τους, οι Σύλλογοι και γενικά οι Ενώσεις Προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις Δημόσιες Υπηρεσίες, ημέρα του Μαΐου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας της έδρας τους, οριστική δήλωση, η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση της έδρας ή της κατοικίας κάθε δικαιούχου, κατά περίπτωση, τον Αριθμό του Φορολογικού Μητρώου του, το ποσό του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε για κάθε δικαιούχο.

Με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου αυτής της παραγράφου ορίζεται ότι, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο των ανωτέρω οριστικών δηλώσεων, ο τρόπος υποβολής τους και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Η υποβολή των πιο πάνω οριστικών δηλώσεων για αμοιβές από ελευθέρια επαγγέλματα και για εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, θα γίνεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου στον δικτυακό τόπο της Γ.Γ.Π.Σ, και κατ' ανάλογη υποβολή και των οριστικών δηλώσεων απόδοσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.), οι οποίες ήδη από το οικονομικό έτος 2006 (χρήση 2005) υποβάλλονται ηλεκτρονικά, σύμφωνα με όσα ορίζονται από την απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών που εκδίδεται κάθε χρόνο.

Επίσης με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του κοινοποιημένου Νόμου ορίζεται ότι, η υποχρέωση επίδοσης των πιο πάνω οριστικών δηλώσεων για αμοιβές από ελευθέρια επαγγέλματα και για εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας της έδρας τους, αρχίζει από το οικονομικό έτος 2011 και μετά, δηλαδή για τα εισοδήματα που θα αποκτηθούν μέσα στο έτος 2010 και μετά. Σημειώνεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω εφαρμόζονται συνδυαστικά με όσα αναφέρονται στην παράγραφο 6 του άρθρου 17 του κοινοποιημένου

Νόμου. Τονίζεται, ότι η υποχρέωση υποβολής οριστικών δηλώσεων Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα και εισοδημάτων από εμπορικές επιχειρήσεις δεν υφίσταται για τις Δημόσιες Υπηρεσίες χωρίς ίδια διαχείριση, οι οποίες υποχρεούνται να υποβάλλουν μόνο τα πλήρη στοιχεία που προβλέπονται στις βεβαιώσεις αποδοχών ή αμοιβών του άρθρου 83 του ΚΦΕ, καθόσον αυτές δεν αποδίδουν τους παρακρατούμενους φόρους με προσωρινές δηλώσεις και συνεπώς δεν είναι υπόχρεες σε υποβολή οριστικών δηλώσεων.

Με την παράγραφο 6 του άρθρου αυτού, καταργήθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 49 του ΚΦΕ, σχετικά με την έκπτωση της δαπάνης συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων, και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες του ελευθερίου επαγγέλματος. Με την κατάργηση αυτή, ισχύουν και για τους ελεύθερους επαγγελματίες όσα αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ, για τις επιχειρήσεις. Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 για διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2010 και μετά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο ΟΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΛΘΑΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΝ Ν.3842/10

Με το άρθρο 6 του ν.3842/2010, καταργείται κάθε ειδικός τρόπος φορολόγησης ορισμένων κατηγοριών και θεσπίζεται πλέον, για όλες τις επιχειρήσεις και τα επαγγέλματα, ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών βάσει εσόδων - εξόδων, ο οποίος είναι δικαιότερος διότι απεικονίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης. Αυτός ο προσδιορισμός του εισοδήματος δεν επηρεάζει τη βιωσιμότητα και τη λειτουργία των επιχειρήσεων, αντίθετα αυτές θα φορολογούνται για τα πραγματικά τους κέρδη και σε περίπτωση που προκύπτει ζημία αυτή θα αναγνωρίζεται φορολογικά για μεταφορά στα επόμενα έτη, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 4 του ΚΦΕ.

Με τον λογιστικό προσδιορισμό αλλά και από άλλες διατάξεις ενισχύεται η αρχή της εφαρμογής των συγκρουόμενων συμφερόντων. Δεν πρέπει οι διατάξεις να δημιουργούν ταύτιση συμφερόντων και αυτό πρέπει να είναι γενική και σταθερή κατεύθυνση.

Νέος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φορολογουμένων με βάση τα χρησιμοποιούμενα περιουσιακά στοιχεία (τεκμήρια δαπανών διαβίωσης)

Καθιερώθηκε νέος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φορολογουμένων με βάση τα χρησιμοποιούμενα περιουσιακά στοιχεία (τεκμήρια δαπανών διαβίωσης) και για τον υπολογισμό τους λαμβάνονται υπόψη κύρια κατοικία, δευτερεύουσα- εξοχική κατοικία, αυτοκίνητα, σκάφη, ιδιωτικά σχολεία, οικιακοί βοηθοί, αεροσκάφη, δεξαμενές κολύμβησης, βασικό ποσό διαβίωσης. Τα τεκμήρια αποβλέπουν στον προσδιορισμό ενός ελάχιστου εισοδήματος το οποίο αποδεικνύουν τα χρησιμοποιούμενα περιουσιακά στοιχεία. Αυτή είναι μία συμπληρωματική δράση που βοηθάει στο όλο πλαίσιο για την ανάδειξη και δήλωση των αποκτούμενων εισοδημάτων.

Δηλαδή άλλαξε γενικά ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φορολογουμένων, το οποίο κρίνεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης και τα χρησιμοποιούμενα περιουσιακά στοιχεία

Υπάρχει ολοκληρωμένη λειτουργία του νέου συστήματος, η οποία διατρέχει όχι μόνο τα τεκμήρια αλλά όλο το φορολογικό πλαίσιο με σκοπό και στόχο την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής με πολλές διαφορετικές δράσεις μεταξύ τους αλληλοσυμπληρούμενες.

Το σύστημα για τις δαπάνες διαβίωσης βασίζεται στις ακόλουθες αρχές και κανόνες:

1. Είναι απλό, δίκαιο και κατανοητό από τον πολίτη χωρίς να καταφεύγει σε δυσνόητα προγράμματα για να το καταλάβει.
2. Δεν δημιουργεί ταύτιση συμφερόντων, για το λόγο αυτό χρησιμοποιούνται αντικειμενικές τιμές (πχ εάν στις μισθωμένες κατοικίες υπολογίζεται το ενοίκιο, τότε δημιουργείται ταύτιση συμφερόντων μεταξύ εκμισθωτή και μισθωτή για μείωση του εμφανιζόμενου ενοικίου).

3. Δεν δημιουργεί σοβαρές στρεβλώσεις και απαγορεύσεις στην αγορά γι' αυτό τα βήματα από το ένα σημείο στο άλλο είναι μικρά και αναλογικά.
4. Έχει συμπληρωματικό ρόλο στον προσδιορισμό του φορολογικού εισοδήματος.
5. Λειτουργεί ως κριτήριο απόδειξης των αδήλωτων εισοδημάτων και να συμβάλλει στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής
6. Είναι μαχητό.

Το ποσό που προκύπτει με βάση τις δαπάνες διαβίωσης δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωσή του φορολογούμενου ο οποίος εξακολουθεί να υπόκειται σε έλεγχο όσον αφορά στην ακριβή δήλωση των εισοδημάτων του. Επίσης, λειτουργεί ως βάση για την καταρχήν αξιολόγηση από τις φορολογικές αρχές της ειλικρίνειας του δηλούμενου εισοδήματος στο πλαίσιο του ανωτέρω συστήματος μορίων κινδύνου.

Τα μεγάλα εισοδήματα πρέπει να ελέγχονται και με άλλες δράσεις και είναι βέβαιο ότι στο πλαίσιο αυτό είναι πολλές (ηλεκτρονική διασύνδεση υπηρεσιών και φορέων, ηλεκτρονικές διασταυρώσεις, επαγγελματικοί λογαριασμοί, ηλεκτρονική διαβίβαση τιμολογίων, συναλλαγές χωρίς μετρητά, περιουσιολόγιο, ουσιαστικά μη αναγνώριση συναλλαγών με εξωχώριες αν δεν αποδειχθεί το σύνηθες της συναλλαγής, βαρύτερες ποινές στη μη έκδοση, κλείσιμο εγκαταστάσεων σε παραβάτες, ποινικό αδίκημα, ευθύνες και υποχρεώσεις λογιστών, φοροτεχνικών, ορκωτών ελεγκτών, έλεγχος με ανάλυση κινδύνου.)

Αλλαγή φιλοσοφίας στους φορολογικούς ελέγχους.

Οι δηλώσεις θεωρούνται κατ' αρχήν ειλικρινείς και δεν θα είναι όλοι οι επιτηδευματίες ανέλεγκτοι για να έχουν την αίσθηση της φορολογικής ανασφάλειας.

Προβλέπεται η επιλογή προς έλεγχο να γίνεται κεντρικοποιημένα μέσω δείγματος με ανάλυση κινδύνου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 80 του Ν. 3842/10. Με τον τρόπο αυτό όποιοι βρίσκονται εντός της ανάλυσης κινδύνου να ελέγχονται άμεσα σε παρόντα χρόνο και όχι μετά από μια δεκαετία.

Ο έλεγχος για όσους επιλέγονται πρέπει να πραγματοποιείται στην ανθοφορία των επιχειρήσεων και όχι μετά από μια πάροδο πολλών ετών και συνολικά για πολλές χρήσεις με αποτέλεσμα βεβαιώσεις μη επιδεκτικών εισπραχθέντων φόρων λόγω αδυναμίας πληρωμής αλλά και πιθανής αδυναμίας προς λειτουργία των επιχειρήσεων εξ αυτού του γεγονότος.

Επιβάλλεται να γίνονται έλεγχοι από το γραφείο και μην ενοχλείται η επιχείρηση στο χώρο εργασίας της παρά μόνο όπου παρίσταται ανάγκη, επιδιώκεται λιγότερη επαφή του ελεγχόμενου με τον ελεγκτή του.

Απαιτείται άμεση ειδοποίηση του φορολογούμενου όταν δεν υποβάλει δηλώσεις και στη συνέχεια εάν δεν ανταποκριθεί, πρέπει να γίνονται άμεσα προσωρινοί έλεγχοι στους επιτηδευματίες που δεν αποδίδουν ή αποδίδουν ανακριβώς ΦΠΑ ή παρακρατούμενους φόρους.

Εθελοντική συμμόρφωση των φορολογουμένων με ενίσχυση των κριτηρίων αυτοελέγχου.

Με τον μη έλεγχο όλων των επιτηδευματιών και τον καθορισμό δείγματος με ανάλυση κινδύνου λογικό είναι οι φορολογούμενοι να επιδιώξουν την εθελοντική φορολογική συμμόρφωση, ακόμα και ως ενέργεια μείωσης της φοροδιαφυγής και αποφυγής των

κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου, γιατί είναι βέβαιο ότι όσο μεγαλύτερη είναι η φοροδιαφυγή τόσο μεγαλύτερη είναι η έκθεση κινδύνου.

Για την ενίσχυση της προσπάθειας αυτής καθιερώνεται και η υποχρέωση και ευθύνη των ορκωτών λογιστών και των λογιστών φοροτεχνικών να βεβαιώνουν την ακρίβεια των υποβαλλομένων δηλώσεων.

Συγκεκριμένα:

Οι ορκωτοί λογιστές οφείλουν να εκδίδουν φορολογικό πιστοποιητικό το οποίο θα υποβάλουν υποχρεωτικά στο Υπουργείο Οικονομικών με τις παρατηρήσεις τους, γεγονός που θα κατευθύνει τις επιχειρήσεις προς εθελοντική συμμόρφωση με σκοπό να λάβουν καθαρό πιστοποιητικό, ούτως ώστε να μην δημιουργηθούν πρόσθετες πιθανότητες και να βρεθούν εντός της ανάλυσης κινδύνου προς έλεγχο.

Οι λογιστές φοροτεχνικοί οφείλουν να υπογράφουν τις δηλώσεις και να βεβαιώνουν την ακρίβεια τους.

Οι λογιστές φοροτεχνικοί καλούνται να συμβάλλουν στην εθελούσια συμμόρφωση και στην προσπάθεια καταπολέμησης της φοροδιαφυγής. Δεν θα υπογράφουν απλά τις δηλώσεις αλλά είναι υπεύθυνοι για την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία, για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

Επίσης, είναι υπεύθυνοι για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων και πρέπει να υποβάλλουν τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες θα παραθέτουν αναλυτικά σε κατάσταση που θα συνοδεύει τη δήλωση του επιτηδευματία φορολογούμενου.

Ακόμα έχουν υποχρέωση να υποβάλουν αναλυτικές καταστάσεις για τις υποβληθείσες ή οφειλόμενες δηλώσεις απόδοσης φόρων.

Πιο αναλυτικά οι κυριότερες αλλαγές που επέρχονται στη φορολογική νομοθεσία και ισχύουν από την 01/01/2011 είναι οι παρακάτω:

1. Μεταβάλλεται από 01/01/2011 ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα. Ορίζεται πλέον ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία και όχι ο χρόνος είσπραξης της αμοιβής που ίσχυε, με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις. Όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσίας διάρκειας, ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που καθίσταται απαιτητό κάθε επί μέρους τμήμα της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Σημειώνεται ότι για τους ελεύθερους επαγγελματίες που παρέχουν υπηρεσίες προς το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., χρόνος κτήσης του εισοδήματος για τις υπηρεσίες προς τα πρόσωπα αυτά παραμένει ο χρόνος είσπραξης της αμοιβής (εξαιρέση) (άρθρο 6 § 9).

2. Δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20% οι ελεύθεροι επαγγελματίες για συναλλαγές μέχρι 300,00 ευρώ (ανά συναλλαγή χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο Φ.Π.Α.) (άρθρο 6 § 11).

3. Επεκτείνεται η υποχρέωση για υποβολή οριστικής δήλωσης και στους υπόχρεους σε παρακράτηση φόρου επί των αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα και επί του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58 και 55 του Ν. 2238/94

(Κ.Φ.Ε.), εκτός από τους υπόχρεους σε παρακράτηση φόρου επί του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες που η οριστική δήλωση εξακολουθεί να υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του Μαρτίου κάθε έτους. Η υποχρέωση των νέων οριστικών δηλώσεων αρχίζει από το οικονομικό έτος 2011 και μετά [δηλαδή για τα εισοδήματα που θα αποκτηθούν μέσα στο έτος (χρήση) 2010 και μετά].

Οι νέες οριστικές δηλώσεις υποβάλλονται:

-η οριστική δήλωση αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Απριλίου κάθε έτους,

-η οριστική δήλωση αμοιβών από εμπορικές επιχειρήσεις μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του Μαΐου κάθε έτους (άρθρο 7 § 5).

4. Μειώνεται σε 23% (από 24%) ο φόρος στα αδιανέμητα κέρδη των νομικών προσώπων σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 3842/2010. Σημειώνεται ότι στη Διεθνή Έκθεση της Θεσσαλονίκης (Δ.Ε.Θ.) ο Πρωθυπουργός εξήγγειλε τη μείωση στο 20% από την 01/01/2011 καταργώντας προφορικά την σταδιακή μείωση κατά μία μονάδα το χρόνο. Προφανώς, αναμένεται η κατάθεση της σχετικής ρύθμισης στο Νέο Νομοσχέδιο που θα κατατεθεί προσεχώς στην Βουλή (άρθρο 13).

5. Φορολογούνται με συντελεστή 40% τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται από 01/01/2011. Από το φόρο που οφείλεται 40% θα αφαιρείται ο φόρος που καταβλήθηκε σε επίπεδο νομικού προσώπου με συντελεστή που αναλογεί στην χρήση στην οποία ανάγονται (40% ή 35% ή 32% ή 25% κ.λπ.) (άρθρο 13).

Από πληροφορίες που έχουμε μελετάται η επαναφορά του προηγούμενου καθεστώτος φορολόγησης των νομικών προσώπων (Ν. 3697/2008), με διαφοροποιημένο ποσοστό παρακράτησης 15% ή 20% (από 10%) ακόμα και για τη χρήση 2010.

6. Για τις εισηγμένες στο Χ.Α. μετοχές που αποκτώνται από 01/01/2011 και πωλούνται με κέρδος, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 20% εάν η πώληση των μετοχών γίνει σε διάστημα τριών (3) μηνών από την κτήση τους και 10% εάν η πώληση γίνει εντός δωδεκαμήνου (12) (βραχυπρόθεσμες επενδύσεις) (άρθρο 16). Από πληροφορίες που έχουμε μελετάται η παράταση φορολόγησης της υπεραξίας των εν λόγω μετοχών για 01/01/2012.

7. Καθιερώνεται η διαβίβαση των φορολογικών στοιχείων που αφορούν συναλλαγές άνω των 3.000,00 ευρώ μεταξύ επιτηδευματιών και προσώπων της § 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ.) μέσω ηλεκτρονικού συστήματος σε Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Ισχύει από 01/01/2011 (άρθρο 20 § 1).

8. Καθιερώνεται η εξόφληση όλων των φορολογικών στοιχείων καθώς και των λοιπών εγγράφων που εκδίδονται ή συντάσσονται αντί φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των 3.000,00 ευρώ μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ιδίων λογαριασμών (άρθρο 20 § 2).

9. Καθιερώνεται η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων αξίας 1.500,00 ευρώ και άνω που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες αποκλειστικά μέσω Τράπεζας, με χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες και με επιταγές για την εξασφάλιση της

γνησιότητας των σχετικών συναλλαγών και παραστατικών. Σημειώνεται ότι οι τράπεζες δεν επιτρέπεται να χρεώνουν προμήθειες για την κατάθεση των ποσών αυτών σε τραπεζικούς λογαριασμούς. Ισχύει από 01/01/2011 (άρθρο 20 § 3).

10. Καθιερώνεται η ευθύνη και η διαδικασία επαλήθευσης των στοιχείων των εκδοτών φορολογικών στοιχείων και από τους λήπτες αυτών. Συνεπώς το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου και οφείλει να επιβεβαιώνει τα στοιχεία των εκδοτών και την ακρίβεια των φορολογικών στοιχείων μέσω βάσης δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. του ΥΠΟΙΚ (άρθρο 20 § 4).

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 20 § 5 του Ν. 3842/2010 για τις πιο πάνω περιπτώσεις 7, 8, 9 και 10 προβλέπεται, η έκδοση υπουργικών αποφάσεων οι οποίες θα ρυθμίζουν τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή των ανωτέρω υποχρεώσεων. Μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί καμία υπουργική απόφαση.

Συνεπώς η μη έκδοση των υπουργικών αποφάσεων (κανονιστικές πράξεις) καθιστά τις ανωτέρω υποχρεώσεις ανενεργές, μέχρι της εκδόσεώς τους.

11. Ο φορολογικός έλεγχος (Δ.Ο.Υ., Δ.Ε.Κ., Π.Ε.Κ.) δεν περιορίζεται πλέον στη μη αναγνώριση της δαπάνης μισθοδοσίας όταν διαπιστώσει ότι δεν έχουν καταβληθεί από την επιχείρηση οι ασφαλιστικές εισφορές, αλλά υποχρεούται μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, τακτικού ή προσωρινού, να ενημερώσει τον αρμόδιο κατά περίπτωση ασφαλιστικό φορέα (ΙΚΑ κ.λπ.) εάν η ελεγχθείσα εταιρεία έχει αποδώσει ή όχι τις ασφαλιστικές εισφορές, για να επιληφθεί για την είσπραξή των (άρθρο 11 § 2).

12. Οι δαπάνες μισθοδοσίας (μισθοί-αμοιβές) θα αναγνωρίζονται μόνο εάν έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικού τραπεζικού λογαριασμού της επιχείρησης ή επιταγής που εξοφλείται μέσω τραπεζικού λογαριασμού

Σημειώνεται ότι προβλέπεται η έκδοση απόφασης του ΥΠΟΙΚ με την οποία θα καθοριστεί η σταδιακή εφαρμογή της διαδικασίας της εξόφλησης των δαπανών μισθοδοσίας και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια. Μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί ακόμα η απόφαση (κανονιστική πράξη) του ΥΠΟΙΚ με αποτέλεσμα να καθίσταται ανενεργή η διάταξη καθότι ισχύει από 23/04/2010 (άρθρο 11 § 2).

13. Καθιερώνεται η υποχρέωση στους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένοι στο Δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 για έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Θα διενεργούν παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και έλεγχο σε φορολογικά αντικείμενα με βάση πρόγραμμα που θα καθορίζεται από το ΥΠΟΙΟ και την ΕΛΤΕ (άρθρο 17 § 3).

14. Καθιερώνεται η υποχρέωση απόκτησης από τους λογιστές φοροτεχνικούς, κατόχους άδειας ασκήσεως επαγγέλματος του Ν. 2515/1997 πιστοποιητικού που θα εκδίδεται από το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος. Με απόφαση του ΥΠΟΙΚ πρόκειται να καθοριστούν το περιεχόμενο, οι προϋποθέσεις και τα κριτήρια του εν λόγω πιστοποιητικού (άρθρο 17 § 7).

15. Προβλέπεται ότι οι λογιστές φοροτεχνικοί υποχρεούνται στην απόκτηση ψηφιακής υπογραφής για την επικοινωνία τους με τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του ΥΠΟΙΚ. Με απόφαση του ΥΠΟΙΚ θα καθοριστεί κάθε αναγκαία λεπτομέρεια κ.λπ. για την εφαρμογή της διάταξης αυτής (άρθρο 17 § 8).

16. Προβλέπεται ότι οι λογιστές φοροτεχνικοί είναι υπεύθυνοι πέρα από την ακρίβεια και την ειλικρίνεια των δηλώσεων που υποβάλλουν, ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν κατά τη μεταφορά τους από τα στοιχεία στα βιβλία και από τα βιβλία στις κατά περίπτωση δηλώσεις και για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται, καθώς και για την ορθή υποβολή όλων των δηλώσεων παρακρατούμενου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων.

Για τις εκπιπτόμενες δαπάνες θα πρέπει να τις αποτυπώνουν αναλυτικά σε κατάσταση που θα συνυποβάλλεται με τη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος το περιεχόμενο της οποίας δεν είναι δεσμευτικό για τη φορολογική αρχή, ενώ όσον αφορά την ορθή υποβολή όλων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων, αυτή θα πρέπει να γνωστοποιείται από τους λογιστές φοροτεχνικούς στην αρμόδια φορολογική αρχή, με τη μορφή δήλωσης που θα συνυποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 17 § 9).

17. Καθιερώνεται η υποχρέωση των λογιστών-φοροτεχνικών για υπογραφή πέραν των δηλώσεων της § 2 του άρθρου 38 του Ν. 2873/2000 (δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, αρχικών, συμπληρωματικών, τροποποιητικών κ.λπ.) και των συνυποβαλλόμενων εντύπων ή καταστάσεων, όπως αυτά καθορίζονται κάθε φορά με τις οικείες αποφάσεις του ΥΠΟΙΚ, με υποχρεωτική αναγραφή όλων των στοιχείων του λογιστή-φοροτεχνικού καθώς και του αριθμού μητρώου της άδειας άσκησης επαγγέλματός του.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. 3842/2010 ισχύουν από 23/04/2010 και μετά και η κατάσταση με τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες και η δήλωση για την υποβολή όλων των δηλώσεων θα συνυποβάλλονται με τη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος του οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Προκειμένου να αντιμετωπιστεί το φαινόμενο μείωσης των φορολογητέων κερδών με την καταχώρηση πολλών εξόδων, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος ορίζει αρχικά ότι όλες οι δαπάνες που γίνονται σε επαγγελματικό επίπεδο θα πρέπει να σχετίζονται με τα αντίστοιχα εισοδήματα που δημιουργούν, προκειμένου να αιτιολογείται η πραγματοποίησή τους. Διαφορετικά δεν έχουν λόγο και θέση να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία.

6.1 Εκπιπόμενες δαπάνες

Συγκεκριμένα για τους ελεύθερους επαγγελματίες, που το αντικείμενό τους είναι παροχή υπηρεσιών και δεν επιβαρύνονται από το κόστος απόκτησης εμπορευμάτων όπως οι λοιποί επιτηδευματίες – έμποροι, το άρθρο 31 του ΚΦΕ αναγνωρίζει και συνοψίζει τις κάτωθι επαγγελματικές δαπάνες:

- Δαπάνες απόκτησης παγίων περιουσιακών στοιχείων, προκειμένου να εξοπλιστεί ο επαγγελματικός χώρος και να εξυπηρετήσει την προσφερόμενη παροχή υπηρεσίας, όπως αγορά γραφείου, υπολογιστή, εκτυπωτή, air condition κ.ά. Επίσης, στην ίδια κατηγορία αναγνωρίζονται και οι αποσβέσεις των παγίων αυτών κατά τη χρήση και παλαιότητά τους με συντελεστές που καθορίζει το ΠΔ 299/2003.

- Έξοδα αναλωθέντα κατά την πραγματοποίηση της εργασίας, όπως γραφική ύλη και χαρτί, γενικά έξοδα σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, έξοδα φωτισμού, έξοδα διαφημίσεων κ.ά.

- Έξοδα ενοικίου στην περίπτωση που η επαγγελματική εγκατάσταση είναι μισθωμένη.

- Έξοδα μισθοδοσίας στην περίπτωση που απασχολούνται υπάλληλοι στον χώρο εργασίας του ελεύθερου επαγγελματία, καθώς και έξοδα επιμόρφωσης των υπαλλήλων, όπως σεμινάρια εκπαίδευσης από διάφορους φορείς.

- Έξοδα κίνησης και συντήρησης επιβατικών αυτοκινήτων, που χρησιμοποιούνται κατά την μετακίνηση του ελεύθερου επαγγελματία από και προς τους πελάτες του.

- Τόκοι επαγγελματικού δανείου, εφόσον έχουν πληρωθεί έως το τέλος της χρήσης και αφορά αποκλειστικά το αντικείμενο εργασιών του ελεύθερου επαγγελματία, όπως η αγορά ενός εξειδικευμένου ιατρικού μηχανήματος από έναν οφθαλμίατρο μέσω δανεισμού.

6.2 Κλίμακα φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 38 του Ν.4024/2011 (ΦΕΚ Α'226) «Συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις, ενιαίο μισθολόγιο-βαθμολόγιο, εργασιακή εφεδρεία και άλλες διατάξεις εφαρμογής του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015» αντικαταστάθηκε το άρθρο 9 του ΚΦΕ. Οι νέες διατάξεις έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από 1.1.2011 και μετά.. Σύμφωνα με αυτή, το δηλωθέν εισόδημα πραγματικό ή αυτό που προκύπτει με βάση

τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου, συμπεριλαμβανομένων και των ελευθέρων επαγγελματιών, υποβάλλεται σε φόρο με βάση την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής %	Φόρος Κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)	Σύνολο Φόρου (ευρώ)
5.000	0	0	5.000	0
7.000	10	700	12.000	700
4.000	18	720	16.000	1.420
10.000	25	2.500	26.000	3.920
14.000	35	4.900	40.000	8.820
20.000	38	7.600	60.000	16.420
40.000	40	16.000	100.000	32.420
Ανω των 100.000	45			

Σημειώνεται ότι για τους νέους ηλικίας έως και τριάντα ετών, για τους συνταξιούχους άνω των εξήντα πέντε ετών και τα άτομα με ειδικές ανάγκες, όπως ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε., ή συνταξιούχους ανεξαρτήτως ηλικίας με παιδιά με ειδικές ανάγκες, το αφορολόγητο ποσό ορίζεται στις εννιά χιλιάδες (9.000) ευρώ, εφόσον το δηλωθέν εισόδημα, πραγματικό ή αυτό που προκύπτει με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου, δεν υπερβαίνει τις εννιά χιλιάδες (9.000) ευρώ. Ειδικά για τα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου, όταν το συνολικό τους εισόδημα είναι από εννιά χιλιάδες (9.000) ευρώ και άνω, το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την ανωτέρω κλίμακα περιορίζεται ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση του φόρου να μην υπολείπεται του ποσού των εννιά χιλιάδων (9.000) ευρώ.

Το ανωτέρω αφορολόγητο του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας, προκειμένου για τον υπολογισμό του φόρου αυξάνεται ως εξής: κατά δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει, κατά τέσσερις χιλιάδες (4.000) ευρώ εάν έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν, κατά επτά χιλιάδες (7.000) ευρώ εάν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν. Το ποσό των επτά χιλιάδων (7.000) ευρώ, προσαυξάνεται κατά τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ, για κάθε τέκνο πέραν του τρίτου που τον βαρύνουν.

6.3 Δαπάνες που μειώνουν το εισόδημα του ελεύθερου επαγγελματία

Θεμελιώδης αρχή του φορολογικού συστήματος, ανεξαρτήτως των δυσχερών οικονομικών καιρών ή της κλίμακας φορολογίας που επιβάλλεται, είναι η αναγνώριση κάποιων δαπανών που σχετίζονται με τη ζωή του κάθε φορολογούμενου και που μειώνουν το σύνολο του ακαθάριστου εισοδήματος από όλες τις πηγές.

Με αυτή τη λογική αρχικά προσδιορίζεται το ακαθάριστο εισόδημα, το οποίο στη συνέχεια, υποβάλλεται σε μια διαδικασία μείωσης και περικοπής αφού αναγνωρίζονται προς αφαίρεση κάποιες δαπάνες, που η ύπαρξή τους θεωρείται ικανή και αναγκαία προϋπόθεση για την απόκτησή του εισοδήματος αυτού.

Το άρθρο 8 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994, ορίζει ορισμένες δαπάνες, που κατά την εκτίμηση του νομοθέτη και σύμφωνα με τις επικρατούσες οικονομικές συνθήκες, αλλά και για λόγους κοινωνικής – φορολογικής πολιτικής της κεντρικής εξουσίας, έπρεπε να μειώσουν ευθέως το εισόδημα του φορολογούμενου, ώστε να προκύψει το αντίστοιχο φορολογητέο. Μια από τις βασικότερες δαπάνες αυτής της κατηγορίας είναι «*το συνολικό ποσό των εισφορών που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο σε ταμεία ασφάλισής του, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από τον νόμο*», δηλαδή τις εισφορές που πληρώνουν οι ελεύθεροι επαγγελματίες στον κύριο φορέα ασφάλισής τους, τον Οργανισμό Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών, για την ιατρική και συνταξιοδοτική τους περίθαλψη. Μάλιστα, με τον προαναφερθέν νόμο, η έκπτωση από το συνολικό ακαθάριστο εισόδημα κάλυπτε το 100% αυτών των δαπανών, ποσοστό που συρρικνώθηκε σε 10% σύμφωνα με το άρθρο 27 του πολυνομοσχεδίου 3986/1.7.2011 «Επείγοντα μέτρα εφαρμογής μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015».

Το ίδιο άρθρο επίσης όριζε μια μείωση στο σύνολο των ακαθάριστων εισοδημάτων όπως προκύπτει από δαπάνες που καταβλήθηκαν σε ιατρούς και πολιτιστικές χορηγίες, αναγνωρίζοντας το 10% αυτών και με όριο τα 1000 ευρώ για το πρώτο και μέχρι το 10% των δηλωθέντων εισοδημάτων για το δεύτερο.

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να σημειωθεί ότι όλο το άρθρο 8 του ΚΦΕ Ν.2238/1994, καταργήθηκε με τον Ν.3986/2011, αναγνωρίζοντας τις προαναφερθείσες δαπάνες προς μείωση όχι του εισοδήματος όπως ίσχυε έως το 2010, αλλά του τελικού φόρου που προκύπτει, όπως θα αναφερθεί στην επόμενη παράγραφο. Στην ουσία δηλαδή, ο νέος φορολογικός νόμος ενοποιεί στην ίδια κατηγορία όλες τις εκπεστέες φορολογικά δαπάνες, μειώνοντας τελικά το πληρωτέο φόρο και απλοποιώντας τις διαδικασίες φορολόγησης.

6.4 Δαπάνες που μειώνουν το φόρο του ελεύθερου επαγγελματία

Σε αυτή την κατηγορία, αναγνωρίζονται περαιτέρω κάποιες ειδικές δαπάνες που μειώνουν το τελικό φόρο που έχει να πληρώσει ο ελεύθερος επαγγελματίας και σχετίζονται με έξοδα που γίνονται για την κάλυψη των οικογενειακών αναγκών κάθε φορολογούμενου για αυτό στην πλειοψηφία τους αντιμετωπίζονται αθροιστικά και για τους δύο συζύγους.

Συνεπώς, σε αυτή την κατηγορία εντάσσονται τα ενοίκια κύριας κατοικίας, εφόσον δεν εισπράττεται επίδομα ενοικίου από το φορολογούμενο, ή αντίστοιχα οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείου πρώτης κατοικίας, τα ενοίκια για κατοικία παιδιών της οικογένειας που σπουδάζουν

στο εσωτερικό, έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης, δαπάνες για ιδιωτική ασφάλιση ζωής και ατυχημάτων κ.α.

Παρακάτω, παρατίθεται ένας συγκεντρωτικός πίνακας εκπτώσεων από το εισόδημα και από το φόρο, όπως αρχικά όριζαν τα άρθρα 8 και 9 του ΚΦΕ και αναμορφωμένος σύμφωνα με τις νέες διατάξεις των Ν.3986/2011 και του τελικού Ν. 4024/2011. Να **σημειωθεί πάλι** ότι με τις ισχύουσες τρέχουσες διατάξεις των τελευταίων νόμων δεν υπάρχει διάκριση κατηγοριών σε δαπάνες που εκπίπτουν από το εισόδημα και σε αυτές από το φόρο, αφού πλέον έχουν ενοποιηθεί σε μια κοινή

κατηγορία δαπανών.

6.5 Προσδιορισμός εισοδήματος με αντικειμενικά κριτήρια (τεκμήρια)

Τα αντικειμενικά κριτήρια αφορούν τον εξωλογιστικό προσδιορισμό ενός υποτυπώδους εισοδήματος που πρέπει να έχει κάθε φορολογούμενος προκειμένου να αιτιολογεί τη συντήρηση όλων των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιεί, άσχετα εάν έχει την κυριότητα αυτών, δηλαδή εάν είναι δικά του ή όχι. Το μέτρο των *τεκμηρίων*, όπως αλλιώς ονομάζονται, εντάσσεται στην ευρύτερη έννοια του «πόθεν έσχες», της διαφοράς δηλαδή των πραγματικών εισοδημάτων που δηλώνει ένας ελεύθερος επαγγελματίας και του κόστους ζωής που απεικονίζει στη φορολογική του δήλωση, σύμφωνα με τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει και χρησιμοποιεί. Πρόκειται για ένα από τα σημαντικότερα φορολογικά μέτρα γιατί στην ουσία εντοπίζει τη φοροδιαφυγή, αφού κάθε άτομο θα πρέπει να αιτιολογεί τον τρόπο ζωής του με τα εισοδήματα που εμφανώς και νόμιμα αποκτά. Σε αντίθετη περίπτωση, εμπίπτει στο πόθεν έσχες και φορολογείται τεκμαρτά, δηλαδή με βάση τα κριτήρια που έχει επιλέξει αντικειμενικά το Υπουργείο Οικονομικών και αφορούν το σύνολο των φορολογούμενων απρόσωπα και αδιάκριτα.

Σε αυτή τη λογική, οι φορολογικές αρχές έχουν προσδιορίσει 3 κατηγοριών τεκμήρια, που θα πρέπει να αιτιολογούν χρηματικά οι φορολογούμενοι:

- Την ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη των 3000 ευρώ για τον άγαμο και των 5000 ευρώ για τους συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, το οποίο υπολογίζεται κατά το ήμισυ για τον κάθε σύζυγο, και αφορά την ελάχιστη δαπάνη που πρέπει να καλυφθεί με εισοδήματα για τα έξοδα διαβίωσης που κάνει ένα άτομο ως βιολογική οντότητα, δηλαδή τα χρήματα για διατροφή.

- Τεκμήρια δαπανών διαβίωσης, είναι όλα τα ελάχιστα εισοδήματα που πρέπει να δηλώσει ένας φορολογούμενος προκειμένου να αιτιολογήσει πως μπορεί να συντηρεί τα περιουσιακά στοιχεία που ιδιοχρησιμοποιεί, όπως επί παραδείγματι το σπίτι και το αυτοκίνητό του. Ο προσδιορισμός αυτών των τεκμηρίων γίνεται με αντικειμενικά κριτήρια που έχει ορίσει το Υπουργείο Οικονομικών για κάθε κατηγορία περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα εάν είναι δικά του, εάν έχει δηλαδή την κυριότητα αυτών, ή όχι. Τα τεκμήρια αυτά λαμβάνουν υπόψη τους την παλαιότητα των περιουσιακών στοιχείων, καθώς και την περιοχή στην οποία βρίσκονται, αλλά ισχύουν το ίδιο για όλα τα πρόσωπα που φορολογούνται ανεξαιρέτως.

Με το άρθρο 16 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 3986/2011, ορίζονται τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης των φορολογουμένων. Τα τεκμήρια, όπως ισχύουν για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011), αφορούν τα ακόλουθα:

1. Κύρια κατοικία

2. Δευτερεύουσες κατοικίες, πχ εξοχικό
3. Επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ.
4. Ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης
5. Οικιακοί βοηθοί, οδηγοί αυτοκινήτων, δάσκαλοι και λοιπό προσωπικό
6. Σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής του φορολογούμενου
7. Αεροσκάφη, ελικόπτερα, ανεμόπτερα
8. Εξωτερική – εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης (πισίνα)

-Τεκμήρια δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που περιλαμβάνουν τα εισοδήματα που δόθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, όπως σπίτια.

Για τα τεκμήρια αυτά δεν υπάρχει αντικειμενικός προσδιορισμός, αφού ο κάθε φορολογούμενος ανεξάρτητα δηλώνει τα ποσά που έδωσε για να αγοράσει κινητά και ακίνητα μεγάλης αξίας, επομένως θα πρέπει να αιτιολογήσει που βρήκε τα χρήματα για την απόκτηση αυτών. Εκτός από τις προφανείς πηγές εισοδήματος, ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεσθεί και εισοδήματα παλαιότερων ετών που είχε δηλώσει σε προγενέστερες φορολογικές δηλώσεις ή τυχόντα δάνεια που έχει συνάψει για αυτό το λόγο.

6.6 Έντυπα φορολογίας εισοδήματος

Στόχος των εντύπων αυτών είναι η ειλικρινή και συγκεντρωτική μεταφορά όλων των εσόδων και εξόδων του ελεύθερου επιχειρηματία -στην περίπτωσή μας-, όπως τηρούνται στα λογιστικά βιβλία β' κατηγορίας ανά κατηγορία εισοδήματος, ώστε να είναι εύκολο ο έλεγχος των αναγραφόμενων στοιχείων και των υποβληθέντων παραστατικών από τις αρμόδιες αρχές. Από τα έντυπα αυτά και σύμφωνα με τα δηλωθέντα θα προκύψει ο φόρος εισοδήματος του εκάστοτε ελεύθερου επαγγελματία.

Έντυπο Ε1

Πρόκειται για το έντυπο φορολογίας που συγκεντρώνει όλα τα ποσά όπως έχουν απεικονιστεί στα υπόλοιπα έντυπα φορολογίας εισοδήματος. Πρόκειται για το τελευταίο χρονικά σε συμπλήρωση έντυπο φορολογίας, που αντλεί όλα τα οικονομικά στοιχεία από τα ελευθέρια επαγγέλματα όπως απεικονίστηκαν στον έντυπο Ε3 και συμπληρώνει τον αντικειμενικό τρόπο διαβίωσης του φορολογούμενου προκειμένου να προσδιοριστεί ο φόρος εισοδήματος που του αναλογεί σε κάθε χρήση.

Να σημειωθεί ότι από το έτος 2011, η υποβολή της δήλωσης ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου είναι υποχρεωτική, για όλα τα φυσικά πρόσωπα επιτηδευματίες που ασκούν επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα και για κάθε άλλο φυσικό πρόσωπο μη επιτηδευματία, που η δήλωσή του υποβάλλεται από εξουσιοδοτημένο λογιστή, σύμφωνα με την .

Επίσης, για τους ελεύθερους επαγγελματίες που προσφέρουν μόνο υπηρεσίες και που υπερβαίνουν τις 50.000 ευρώ ως σύνολο ακαθαρίστων εσόδων σε ετήσια βάση, υφίσταται υποχρέωση υπογραφής από λογιστή φοροτεχνικό σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1008/2011, προκειμένου να ενισχυθεί η ειλικρίνεια των αναγραφόμενων στη φορολογική δήλωση ποσών, καθώς επίσης και να αυξηθεί η συνυπευθυνότητα των λογιστών σε μια προσπάθεια πάταξης της φοροδιαφυγής.

Πιο κάτω παρουσιάζουμε το έντυπο φορολογίας εισοδηματος Ε1:

E1

ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2012
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΗΘΗΚΑΝ ΑΠΟ 1-1-2011 ΕΩΣ 31-12-2011
ΥΠΟΒΑΛΛΕΤΑΙ ΣΕ ΔΥΟ ΑΝΤΙΤΥΠΑ

Π.Ρ.Ο.Σ.Ο.Χ.Η.Ι
ΤΑ ΠΟΣΑ
ΜΕ ΔΥΟ (2) ΔΕΚΑΔΙΚΑ

Προς τη Δ.Ο.Υ.:

ΤΑΧ. ΚΩΔ.

(α)* (β)*

(Υ)*

ΑΡ. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ*

ΤΜΗΜΑ*

Δ.Ο.Υ. προηγ. υποβολής

ΕΚΠΡΟΣΕΣΜΗ*
Κ.Ε.Π.Υ.Ο.*

ΠΙΝΑΚΑΣ 1. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ (ΜΕ ΚΕΦΑΛΑΙΑ) **

ΕΠΩΝΥΜΟ (ΕΠΩΣ ΣΤΗΝ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ)	ΟΝΟΜΑ	ΟΝ. ΠΑΤΕΡΑ	ΑΡ. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑΣ	ΑΡΘ. ΦΟΡΩ. ΜΗΤΡΟΥ	
				ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΚΙΝΗΤΟ ΤΗΛΕΦΩΝΟ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ (ΩΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ-ΤΑΧ.ΚΩΔ.-ΣΥΝΟΙΚΙΑ-ΠΟΛΗ Η ΧΩΡΙΟ)				ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΚΙΝΗΤΟ ΤΗΛΕΦΩΝΟ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ (ΩΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ-ΤΑΧ.ΚΩΔ.-ΣΥΝΟΙΚΙΑ-ΠΟΛΗ Η ΧΩΡΙΟ)				ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΕΓΓΛΑΜΟΣ 1
ΕΠΩΝΥΜΟ (ΕΠΩΣ ΣΤΗΝ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ)	ΟΝΟΜΑ	ΟΝ. ΠΑΤΕΡΑ	ΑΡ. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑΣ	ΑΡΘ. ΦΟΡΩ. ΜΗΤΡ. ΣΥΖΥΓΙΟΥ	
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ Η ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΕΣ				ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΚΙΝΗΤΟ ΤΗΛΕΦΩΝΟ
ΕΠΩΝΥΜΟ	ΟΝΟΜΑ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΩΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ-ΤΑΧ.ΚΩΔ.-ΣΥΝΟΙΚΙΑ-ΠΟΛΗ Η ΧΩΡΙΟ)	ΤΗΛ.	ΑΡΘ. ΦΟΡΩ. ΜΗΤΡ. ΕΞΕΡΧΟΥ

ΠΙΝΑΚΑΣ 2. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

	Υπόχρεου	Της συζύγου
1. Είστε νέος φορολογούμενος (υποβάλλετε δήλωση για πρώτη φορά);	327 ΝΑΙ 1	328 ΝΑΙ 1
2. Είστε κάτοικος εξωτερικού και υποχρεούσθε να υποβάλετε φορολ. δήλωση στην Ελλάδα;	319 ΝΑΙ 1	320 ΝΑΙ 1
3. Εξαιρείσθε από την προσκόμιση αποδείξεων (εδάφιο γ' παρ. 1 άρθρο 9 Κ.Φ.Ε.);	023 ΝΑΙ 1	024 ΝΑΙ 1
4. Υποβάλλεται η δήλωση από κηδεμόνα σχολάζουσας κληρονομιάς, μεσεγγυούχο, προσωρινό διαχειριστή ή σύνδικο πτώχευσης;	329 ΝΑΙ 1	
5. Υποβάλλεται η δήλωση από επίτροπο, κηδεμόνα ανηλίκου ή δικαστικό συμπαραστάτη;	330 ΝΑΙ 1	
6. Υποβάλλεται η δήλωση από κληρονόμο του φορολογουμένου που απεβίωσε;	331 ΝΑΙ 1	
7. Είστε μισθωτός και πήρατε στεγαστικό επίδομα μέσα στο 2011;	011 ΝΑΙ 1	012 ΝΑΙ 1
8. Είστε συνταξιούχος και γεννηθήκατε μέχρι 31-12-1946;	013 ΝΑΙ 1	014 ΝΑΙ 1
9. Είστε μισθωτός ή συνταξιούχος σε παραμεθόρια περιοχή;	015 ΝΑΙ 1	016 ΝΑΙ 1
10. Γεννηθήκατε από 01-01-1981 και μετά;	017 ΝΑΙ 1	018 ΝΑΙ 1
11. Έχετε υποπέσει σε παραβάσεις των περ. α' & η' παρ. 8 & περ. α' και β' παρ. 10 αρθρ. 5 ν. 2523/97	021 ΝΑΙ 1	022 ΝΑΙ 1
12. Εμπήπτετε στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 73 ν. 3842/2010;	025 ΝΑΙ 1	026 ΝΑΙ 1
13. Κατοικείτε μόνιμα σε νησί με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους;	007 ΝΑΙ 1	008 ΝΑΙ 1
14. Μεταβλήθηκε η περιουσιακή σας κατάσταση ή άλλα στοιχεία του Ε9 το 2011 κτλ.;	617 ΝΑΙ 1	
15. Είστε κάτοικος χώρας Ε.Ε. (εκτός Ελλάδας) και αποκτήσατε στην Ελλάδα πάνω από το 90% του συνολ. εισοδ. σας;	385 ΝΑΙ 1	386 ΝΑΙ 1
16. Έχετε περιουσία (ακίνητα, καταθέσεις κλπ.) στο εξωτερικό;	029 ΝΑΙ 1	030 ΝΑΙ 1
17. Ανήκετε στην κατηγορία των ολικώς τυφλών, κινητικά αναπήρων πάνω από το 80% κτλ.;	905 ΝΑΙ 1	906 ΝΑΙ 1
18. Είστε αξιωματικός ή ημεδαπό κατώτερο πλήρωμα εμπορ. πλοίου;	911 ΝΑΙ 1	912 ΝΑΙ 1
19. Σημειώστε Χ αν δεν επιθυμείτε να ενταχθείτε στην τηλεφωνική και ηλεκτρονική πληροφόρηση για την εκκαθάριση της δήλωσής σας	010	

ΠΙΝΑΚΑΣ 3. ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΠΟΣΟΥ ΛΟΓΩ ΑΝΑΠΗΡΙΑΣ κτλ. ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ

1. Έχετε αυξημένο αφορολόγητο 2.000 ευρώ λόγω αναπηρίας 67% και πάνω κτλ.;	001 ΝΑΙ 1	002 ΝΑΙ 1
2. Αριθμός παιδιών του πίνακα 9 περίπτ. 1 (αριθμητικά)	003	004
3. Αριθμός προσώπων του πίνακα 9 με αναπηρία 67% και πάνω κτλ. (αριθμητικά)	005	006

ΠΙΝΑΚΑΣ 4. ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ

Α. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ						
1. Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ. (εκτός περιπτ. 2, 3, 4)	301			302		
2. Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις (εκτός περιπτ. 1, 3, 4)	303			304		
3. Άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις, μερίσματα, κτλ. (εκτός περιπτ. 1, 2, 4)	321			322		
4. Αμοιβές αθλητών και επιδόματα ανέργων των παρ. 2 & 3 του αρθρ. 33 ν. 1892/90	317			318		
Β. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ						
1. Καθαρό εισόδημα ατομικής επιχείρησης βάσει βιβλίων ή στοιχείων	461			462		
2. Καθαρό εισόδημα προηγ. περίπτ. 1 μόνο από αλευτική δραστηριότητα	921			922		
3. Καθαρό εισόδημα από συμμετοχή σε συνεκμετάλλευση μη υπαγόμενη στο αρθ. 10 ΚΦΕ	919			920		
4. Καθαρό εισόδημα ατομικής επιχείρησης με βάση το αντικειμενικό σύστημα						
Νομός (Δήμος/Διαμέρισμα ή Κοινότητα) εκμετάλλευσης	Είδος παραγωγής: α) στην εκμετάλλευση της β) άλλος σκοπός (από γ) άλλος σκοπός (από δ) άλλος σκοπός (από ε) άλλος σκοπός (από ζ) άλλος σκοπός (από η) άλλος σκοπός (από θ) άλλος σκοπός (από ι) άλλος σκοπός (από ια) άλλος σκοπός (από ιβ) άλλος σκοπός (από ιγ) άλλος σκοπός (από ιδ) άλλος σκοπός (από ιε) άλλος σκοπός (από ις) άλλος σκοπός (από ιζ) άλλος σκοπός (από ιη) άλλος σκοπός (από ιθ) άλλος σκοπός (από ια)	Αριθμός (H) εμπορευμάτων ή άλλων αγαθών	Όριση Ηαζομένων Πελοπόν	Αρθεύματα Μη αρθεύματα	Καθαρό εισόδημα (2) (α) από μισθούς (β) από κεφάλαια (γ) από ενοίκια (δ) από ενοίκια (ε) από ενοίκια (στ) από ενοίκια (ζ) από ενοίκια (η) από ενοίκια (θ) από ενοίκια (ι) από ενοίκια (ια) από ενοίκια (ιβ) από ενοίκια (ιγ) από ενοίκια (ιδ) από ενοίκια (ιε) από ενοίκια (ις) από ενοίκια (ιζ) από ενοίκια (ιη) από ενοίκια (ιθ) από ενοίκια (ια)	Σύνολο Καθαρό Εισόδημα (2) = (1) x (2)
Σύνολο καθαρού γεωργικού εισοδήματος με βάση το αντικειμενικό σύστημα	915			916		
5. Καθαρό εισόδημα προηγ. περίπτ. 4 μόνο από αλευτική δραστηριότητα	923			924		

* Συμπληρώνεται από την υπηρεσία ** Επαληθεύστε τα στοιχεία του ΠΙΝΑΚΑ 1. Σε περίπτωση αλλαγής οι διορθώσεις να γίνουν απευθείας πάνω στο έντυπο.

	Υπόχρεου	Της συζύγου
Μείον: α) Ενοίκια που καταβλήθηκαν για μίσθωση γεωργικής γής	335	336
β) Αξία καινούργιου πάγιου εξοπλισμού ³²⁶ x 25% ή 50%	337	338
γ) Για κατά κύριο επάγγελμα αγρότες 1.500 ή 3.000 ευρώ αν πήραν εξισωτικές αποζημιώσεις ή 2.250 (ή 1.875) ή 4.500 (ή 3.750) ευρώ, αντίστοιχα, αν είναι νέοι αγρότες	339	340
6. Ζημιά του ίδιου οικονομικού έτους από ατομική άσκηση γεωργικής επιχείρησης	465	466
7. Ζημιά προηγούμενων οικονομικών ετών από ατομική άσκηση γεωργικής επιχείρησης	467	468
8. Ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση γεωργικής επιχείρησης	475	476
9. Καθαρά κέρδη από ανανεώσιμες πηγές ενέργειας μέχρι 100 kw	479	480
10. Καθαρά κέρδη από αγροτουριστική μονάδα μέχρι 10 δωμάτια	481	482
Γ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ		
1. Καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση (εκτός περίπτ. 4)	401	402
2. Επιχειρηματική αμοιβή από Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή κοινωνία κληρονομικού δικαίου	403	404
3. Καθαρά κέρδη από Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή Κοινωνία κτλ. μη υπαγόμενες στο άρθρο 10 Κ.Φ.Ε.	405	406
4. Υπερτίμημα από πώληση αυτοκινήτου επιχείρησης	407	408
5. Ζημιά του ίδιου οικονομικού έτους από ατομική επιχείρηση (εκτός περίπτ. 4)	413	414
6. Ζημιά προηγούμενων οικονομικών ετών από ατομική επιχείρηση	415	416
7. Ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση	425	426
Δ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ		
1. Καθαρό εισόδημα από ατομικό επάγγελμα	501	502
2. Καθαρές αμοιβές ελεγκτή Α.Ε., διατητή, εκτελεστή διαθήκης κτλ.	503	504
3. Ποσό διατροφής που έχει εισπραχθεί από σύζυγο (εκτός των παιδιών)	505	506
4. Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτ. του πίν. 4	507	508
5. Ζημιά του ίδιου οικονομικού έτους από ατομικό επάγγελμα	511	512
6. Ζημιά προηγούμενου οικον. έτους από ελεύθερο επάγγελμα	515	516
7. Ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος	517	518
Ε. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ		
1. Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση:		
α) κατοικιών	103	104
β) Ξενοδοχείων, κλινικών, σχολείων, αιθουσών κιν/φων ή θεάτρων κτλ.	121	122
γ) καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κτλ.	105	106
δ) γηπέδων, χώρων τοποθέτησης επιγραφών	107	108
ε) βιομηχανοστασίων, εμπορικών κέντρων που επέλεξαν υπαγωγή σε ΦΠΑ	109	110
στ) γαιών	101	102
ζ) γαιών με βάση το αντικειμενικό σύστημα	909	910
2. α) Ακαθάριστο εισόδημα από υπεκμίσθωση ακινήτων	111	112
β) Στην περίπτωση αυτή, ποσό ενοίκιο έχετε καταβάλει	113	114
3. Ακαθάριστο εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση - ιδιόχρηση:		
α) κατοικιών (μόνο δωρεάν παραχώρηση)	128	130
β) Ξενοδοχείων, κλινικών, σχολείων, αιθουσών κινηματογράφων ή θεάτρων κτλ.	143	144
γ) καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κτλ.	145	146
δ) γηπέδων, χώρων τοποθέτησης επιγραφών	147	148
ε) γαιών (μόνο δωρεάν παραχώρηση)	141	142
στ) γαιών (μόνο δωρεάν παραχώρηση) με βάση το αντικειμενικό σύστημα	791	792
4. Ακαθάριστο εισόδημα οικοδομών: α) σε έδαφος του εκμισθωτή	123	124
β) σε έδαφος του παρέχοντος δωρεάν τη χρήση	125	126
5. α) Δαπάνες για ασφάλιστρα, δικαστ. δαπάνη, αμοιβές δικηγόρων (περ. 1α, 1β, 1γ, 1ε, 3α, 3β, 3γ)	151	152
β) Αποζημίωση καταβληθείσα με νόμο στο μισθωτή κατά τη λύση επαγγελματικής μίσθωσης	163	164
γ) Ακαθάριστο εισόδημα από την εκμίσθωση του ακινήτου της περίπτ. 5β	165	166
δ) Λοιπές περιπτώσεις δαπανών άρθρου 23 ΚΦΕ (γαίες κτλ.)	159	160
6. Ακαθάριστο εισόδημα κατοικιών επιφάνειας πάνω από 300 τ.μ. καθεμιά (περ. 1α, 2α και 3α)	175	176
7. Ακαθάριστο εισόδημα ανακατασκευασμένων διατηρητέων (περ. 1α, 1β, 3α και 3β)	131	132
8. Ακαθάριστο εισόδημα ανακατασκευασμένων διατηρητέων (περ. 1γ, 1ε και 3γ)	133	134
9. Ακαθάριστο εισόδημα για το οποίο δε βεβαιώνεται χωριστό εισόδημα εκτός από την περίπτ. 1ε	741	742
ΣΤ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ		
Καθαρό εισόδημα από τόκους δανείων κτλ. ημεδαπής προέλευσης	291	292
Ζ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ		
1. Καθαρό ποσό από μισθούς κτλ. αλλοδαπής προέλευσης	389	390
2. Καθαρό ποσό από συντάξεις κτλ. αλλοδαπής προέλευσης	391	392
3. Καθαρά κέρδη από γεωργικές επιχειρήσεις (ατομική, εταιρικές) στην αλλοδαπή	463	464
4. Ζημιά από γεωργικές επιχειρήσεις (ατομική, εταιρικές) στην αλλοδαπή	471	472
5. Καθαρά κέρδη από εμπορικές επιχ/σεις (ατομική, εταιρικές) στην αλλοδαπή	411	412
6. Ζημιά από εμπορικές επιχειρήσεις (ατομική, εταιρικές) στην αλλοδαπή	421	422
7. Καθαρά κέρδη από ελεύθερο επάγγελμα (ατομικά, εταιρικά) στην αλλοδαπή	509	510
8. Ζημιά από ελεύθερο επάγγελμα (ατομικά, εταιρικά) στην αλλοδαπή	513	514
9. Εισοδήματα από κινητές αξίες αλλοδαπής προέλευσης που φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις	295	296
10. Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα που βρίσκονται στην αλλοδαπή	171	172
11. Καθαρό εισόδημα της περίπτ. 10	173	174
12. Ακαθάριστο εισόδημα της περίπτ. 10 από κατοικίες με επιφάνεια πάνω από 300 τ.μ. η καθεμιά	395	396

ΠΙΝΑΚΑΣ 5. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ

Υπόχρεο Της συζύγου

1. Ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης με βάση: α) Την ετήσια αντικειμενική δαπάνη για ιδιοκατοικημένη ή μισθούμενη ή δωρεάν παραχωρούμενη κύρια κατοικία και έως δύο δευτερεύουσες κατοικίες.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ - ΟΔΟΙ ΠΟΥ ΠΕΡΙΚΛΕΙΟΥΝ ΤΟ ΤΕΤΡΑΓΩΝΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΡΕΥΜΑΤΟΣ**		ΜΕΛΟΣΤΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ Ή ΔΩΡΕΑ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗ	ΜΟΝΟΚΑΤΟΙΚΑ	ΒΕΣΗ ΟΡΟΣ	ΕΠΙΘΑΛΕΙΑ ΚΥΡΙΟΥ ΧΩΡΟΥ	ΕΠΙΘΑΛΕΙΑ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΧΩΡΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝΑΜΟΚΤΗΘΕΑΣ Ή ΧΡΗΣΗΣ		ΜΗΝΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΟΛΟΓΗΣ	ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ Ή ΤΙΜΗ ΟΙΚΟΝΟΜΗΣ
	205							ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ		
α) ΚΥΡΙΑ ΚΑΤΟΙΚΙΑ			203	240		211	212	213	214	215	216
β) ΠΡΩΤΗ ΔΕΥΤΕΡΕΥΟΥΣΑ			207	241		218	219	220	221	222	223
γ) ΔΕΥΤΕΡΗ ΔΕΥΤΕΡΕΥΟΥΣΑ			209	242		225	226	227	228	229	230

β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για λοιπές κατοικίες 707 708

γ) τα επιβατικά αυτ/τα Ι.Χ., Μ.Χ. (οικογένειας, ατομικής-εταιρικής επιλογής, κοινωνικών και κοινοπραξιών)

Α/Α	Α.Φ.Μ. κίριου ή κάτοχου Ι.Χ., Μ.Χ.	Κ.Α.	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ		Κ.Α.	Κιβ. εκστ.	Κ.Α.	Μηνιαίο κόστος μίσθ. στο 2011	Κ.Α.	Ποσοστό συνολικ. %	Κ.Α.	Έτος πρώτης κυκλοφ.
			Γράμμο	Αριθμός								
1		750			703		761	771	775		851	852
2		751			704		762	772	776		853	854
3		752			705		763	773	777		855	856
4		753			706		764	774	778		857	858

δ) τα σκάφη αναψυχής Ι.Χ. (οικογένειας κτλ.)

Όνομα σκάφους	Αριθμός και λιμάνι νηολόγησης	Χώρα	Ισοπέδου	Μην. επιβατικότητας	Ποσοστό συνολικ. %	Μηνιαίο κόστος μίσθ. στο 2011	Κ.Α.	Μηνιαίο κόστος		
			ΝΑΙ	1	ΝΑΙ	1		747	711	712
			ΝΑΙ	1	ΝΑΙ	1		748	713	714

δα) τις αμοιβές πληρωμάτων σκαφών αναψυχής

ε) τα αεροσκάφη, ελικόπτερα Ι.Χ. και ανεμόπτερα

Στοιχεία εθνικότητας και νηολόγησης	Τύπος	Αριθμός αεροσκάφους/ελικόπτερου	Αεροκιβώτιος αριθμός παραγωγής	Μηνιαίο κόστος μίσθ. στο 2011	Έτος η λήξης	Ποσοστό συνολικ. %	
						715	716

στ) τις δεξαμενές κολύμβησης (πισίνες)

Κ.Α.	Εμβαδική (περ. μέτρα)	Ποσοστό συνολικότητας % της συζύγου	Κ.Α.	Εμβαδική (περ. μέτρα)	Ποσοστό συνολικότητας % της συζύγου	
767			768			
					765	766

ζ) Γράψτε την αντικειμενική δαπάνη για διδάκτρα σε σχολεία 769

η) Γράψτε την αντικειμενική δαπάνη για οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτ/των και δασκάλους 770

2. Από τη δαπάνη που καταβάλατε:

α) για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων κτλ. οχημάτων 719 720

β) για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση πλοίων αναψυχής κτλ. σκαφών αναψυχής και αεροσκαφών 721 722

γ) για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση κινητών πραγμάτων αξίας πάνω από 10.000 € 723 724

δ) για δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών (εκτός προς το Δημόσιο, κτλ.) 725 726

ε) για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων κτλ. 727 728

ΠΙΝΑΚΑΣ 6. ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ - ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΜΕΙΩΝΟΥΝ ΤΗΝ ΕΤΗΣΙΑ ΔΑΠΑΝΗ

1. Καθαρό εισόδημα που δεν υπήρχε την 1-1-2012	655	656			
2. Ποσό ετήσιας δαπάνης που δεν υπήρχε την 1-1-2012	693	694			
3. Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2011, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε., ΕΠΕ, κτλ.	659	660			
4. Εισοδήματα που εξαιρούνται της εισφοράς (παρ. 2 άρθρ. 29 ν. 3996/2011)	657	658			
5. Επίδομα ανεργίας του Ο.Α.Ε.Δ.	661	662			
6. Καθαρά κέρδη από εταιρίες κτλ., που φορολογήθηκαν με το άρθρο 10 Κ.Φ.Ε.	431	432			
7. Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ. 3 και στα καθαρά κέρδη της περ. 6	433	434			
8. Καθαρό ποσό επιδόματος κοινωνικής αλληλεγγύης (ΕΚΑΣ)	305	306			
9. Αγροτικές ενισχύσεις (επιδοτ., αποζημ., οικον. ενισχ. κτλ) εκτός αυτών επί της παραγωγής	477	478			
10. Ενοίκιο εγκατάστασης ατομικής επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος					
Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία ιδιοκτήτη	Κ.Α.	Α.Φ.Μ. ιδιοκτήτη	Κ.Α.	Εμφάνιση σε τ.μ.	
	790		795	793	794
	791		796	815	816
11. Ενοίκιο ακινήτων εκτός από κύρια κατοικία, κατοικία παιδιών που σπουδάζουν και περιπτ. 10	417	797	419	420	
12. Δαπάνη για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτών κτλ.	735	736			
13. Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κτλ.	781	782			
14. Επαναπατριζόμενα κεφάλαια (άρθρ. 18 ν.3842/10)	783	784			
15. Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλάσσεται από το φόρο	787	788			

ΠΙΝΑΚΑΣ 7. ΠΟΣΑ ΔΑΠΑΝΩΝ ΠΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ή ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ

1. Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (παρ. 1 άρθρο 9 Κ.Φ.Ε.)	049	
2. Εξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης	051	052
3. Υποχρεωτικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης (Ο.Α.Ε.Ε. κτλ)	053	054
4. Δωρεές ιατρικών μηχανημάτων κτλ., σε νοσοκομεία κτλ.	057	058

* Σημειώνεται όταν η Τ.Ζ. είναι από 2.800 € και άνω ** Αφορά μόνο την κύρια κατοικία

		Υπόχρεου		Της συζύγου	
5. Δωρεές χρημ. ποσών στο Δημόσιο κτλ. Στο εξωτερικό 031		032	059	060	
6. Δωρεές χρημ. ποσών στο λογ/σμό αλληλοβοήθειας για την απόσβεση του Δημοσίου χρέους			075	076	
7. Πολιτιστικές χορηγίες του ν.3525/2007:			061	062	
8. Δεδουλευμένοι τόκοι που καταβλήθηκαν για στεγαστικά δάνεια απόκτησης πρώτης κατοικίας και αναστήλωσης κτλ. διατηρητέων κτιρίων:		Επένδυση σε τ.μ. 071	063	064	
9. Συνολικό ποσό δανείων της προηγούμενης περίπτωσης			069	070	
10. Ενοίκιο που πληρώσατε για κύρια κατοικία της οικογένειας:					
Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία ιδιοκτήτη	Κ.Α.	Α.Φ.Μ. ιδιοκτήτη	Κ.Α.	Φοροτέτο	Κ.Α.
	801		092	ΝΑΙ	1 091
	802		094	ΝΑΙ	1 093
	803		096	ΝΑΙ	1 095
					097
					098
					099
					811
					812
					813
					814
					815
11. Ενοίκιο που πληρώσατε για κατοικία παιδιών της οικογένειας που σπουδάζουν στο εσωτερικό:					
Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία ιδιοκτήτη	Κ.Α.	Α.Φ.Μ. ιδιοκτήτη			
	804				817
	805				818
	806				821
	807				823
					1 ^ο παιδί
					2 ^ο παιδί
					3 ^ο παιδί
12. Ποσό ασφαλίσεων για ασφάλιση ζωής, προσωπικών ατυχημάτων, ασθένειας			073	074	
13. Ποσό διατροφής που κατέβαλε ο ένας σύζυγος στον άλλον			089	090	
14. Δαπάνη για αλλαγή εγκατάστασης καυσίμου ή για εγκ/ση φυσ. αερίου, θερμομόνωσης κ.τ.λ.			087	088	
15. Δίδακτρα φροντιστηρίων εκπαιδευτικών μαθημάτων κτλ:			079	080	
α) Για τον υπόχρεο και τη σύζυγο					
β) Για κάθε παιδί τους χωριστά		081	082	083	084
16. Μισθώματα επιχειρήσεων τριτογενούς τομέα (παρ. Β2 αρθρ.43 και 44 ν.4030/2011)			077	078	
17. Ποσό επένδυσης για κινηματογραφικές ταινίες (παρ. 9 άρθρ. 73 ν. 3842/2010)			063	064	
18. Εμπόλιτες στις διατάξεις των περιπτώσεων α ή β της παρ. 9 του άρθρου 73 ν. 3842/2010:		033	α	035	β
			034	α	036
					β
ΠΙΝΑΚΑΣ 8. ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΕΣ - ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ					
1. Φόροι 4%, 10% και 15% που προκαταβλήθηκαν (άρθρο 52 Κ.Φ.Ε.)			601	602	
2. Φόροι 1%, 4%, 8%, 15% και 20% που παρακρατήθηκαν (άρθρο 55 Κ.Φ.Ε.)			603	604	
3. Φόροι 20% και 10% (άρθ. 58 Κ.Φ.Ε.) και 15% (περ. γ' παρ. 5 άρθρ. 52 Κ.Φ.Ε.) που παρακρατήθηκαν			605	606	
4. Φόρος που καταλογίστηκε για ωφέλεια από πώληση αυτοκινήτου επιχείρησης			607	608	
5. Φόρος που παρακρατήθηκε στις αμοιβές της περίπτωσης 4 του πίνακα 4Α			609	610	
6. Φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό			651	652	
7. Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα από τόκους δανείων κτλ. ημεδαπής (πίν. 4 ΣΤ)			293	294	
8. Φόρος που αναλογεί στους μισθούς, συντάξεις (περιπτώσεις 1, 2 και 3 του πίνακα 4Α)			313	314	
9. Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις (περιπτώσεις 1, 2 και 3 του πίν. 4Α)			315	316	
10. Φόρος που παρακρατήθηκε στην Ελλάδα στα εισοδήματα από τόκους, κτλ.(περ.9 του πίν.4Ζ)			297	298	
11. Φόρος που καταβλήθηκε για άυλη εμπορική αξία ακινήτου των περ. 1β έως 1ζ του πίν.4Ε			127	128	
ΠΙΝΑΚΑΣ 9. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΠΟΥ ΣΥΝΟΙΚΟΥΝ ΜΕ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥΣ ΚΑΙ ΤΟΥΣ ΒΑΡΥΝΟΥΣ					
1) Ανήλικα παιδιά που γεννήθηκαν από 1/1/1993 έως 31/12/2011 ή από 1/1/1988 και σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές, καθώς και άγαμα παιδιά που είναι ανέργα εγγεγραμμένα στους καταλόγους του ΟΑΕΔ. Παιδιά ανήλικα, διαζευγμένα ή σε κατάσταση χηρείας, με αναπηρία 67% και πάνω, καθώς και ανήλικα παιδιά που υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία, ανεξάρτητα από ηλικία.		2) α) Ανήλικες των συζύγων (γονείς, παπούδες κτλ.) β) Ανηλικοί συγγενείς μέχρι τον 3ο βαθμό, ορφανοί από πατέρα και μητέρα γ) Ανήλικοι ή χήροι ή διαζευγμένοι αδελφοί και αδελφές, με αναπηρία 67% και πάνω.			
Όνομα	Έτος γεννήσεως	Σχολή ή σχολείο φοίτησης	Κ.Α.	Α.Φ.Μ.	Όνοματεπώνυμο
			831		835
			832		836
			833		837
			834		838
ΠΙΝΑΚΑΣ 10. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟ ΤΟ ΦΑΚΕΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ (συμπληρώνεται από την υπηρεσία)					
Προκαταβολή φόρου εισοδήματος από το προηγούμενο οικον. έτος			901	902	
Εισφορά Ο.Γ.Α. φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2011			903	904	
341	342	745	746	907	908
995	996	743	744	995	996
997	998	323	324	987	988
959	960	399	400	989	990
ΠΙΝΑΚΑΣ 11. Αν προκύψει επιστρεφόμενο ποσό να κατατεθεί στον ακόλουθο λογαριασμό μου (γράψτε τον τίτλο, τον κωδικό τράπεζας και τον αριθμό λογαριασμού):					
ΤΡΑΠΕΖΑ	ΚΩΔ.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΙΒΑΝ			
		G	R		
Τα στοιχεία των φορολογούμενων είναι απόρρητα. Διατηρούνται από το Υπουργείο Οικονομικών σε αρχείο, που υπάγεται στην Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα και λειτουργεί σύμφωνα με το ν.2472/1997 και τις ειδικές ρυθμίσεις των φορολογικών νόμων. Κάθε φορολογούμενος έχει δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία που τον αφορούν.					
Ο ΕΛΕΓΞΑΣ	Ημερομηνία παραλαβής	2012	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ	2012	
	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Επων.: _____	Αρμόδιο Δ.Ο.Υ.:	Ο ΔΗΛΩΝ	Η ΔΗΛΩΣΑ
		Όνομ.: _____	Αρ. Μερ. δ. οικ. επαγγ/τος:		
		Δ/σης: _____	Κατηγορία όψεως:		
		Α.Φ.Μ.: _____			

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^Ο ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΕ ΦΠΑ ΕΛΕΥΘΕΡΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΑ

7.1 Ποιες υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών επιβαρύνονται με ΦΠΑ σύμφωνα με το Άρθρο 59 του Ν.3842

Με το άρθρο αυτό επήλθαν τροποποιήσεις στα άρθρα 16 και 36 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000) λόγω υποχρέωσης ενσωμάτωσης στο εθνικό δίκαιο της Κοινοτικής Οδηγίας 2008/117/ΕΚ, από 1.12.2010. Η Οδηγία αυτή τροποποίησε ορισμένες διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, με στόχο την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής που συνδέεται με τις ενδοκοινοτικές πράξεις.

Με τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ 1127/2009 η ημερολογιακή περίοδος κατά την οποία υποβάλλεται ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών συναλλαγών, από τριμηνιαία από 1.1.2010 έγινε μηνιαία (οδηγία 2008/117/ ΕΚ) προκειμένου για άμεσες διασταυρώσεις σε κοινοτικό επίπεδο.

Με τις διατάξεις της παραπάνω οδηγίας εναρμονίζεται, μεταξύ των κρατών μελών, ο χρόνος δήλωσης των πράξεων στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες και ορίζεται ότι είναι ο χρόνος κατά τον οποίο ο φόρος γίνεται απαιτητός. Οι σχετικές αλλαγές που αφορούν το απαιτητό του φόρου ενσωματώνονται στο εθνικό δίκαιο με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 59 του ν.3842/2010.

Ανάλυση των τροποποιούμενων διατάξεων:

α) Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού προστίθεται νέα παράγραφος 5γ' στο άρθρο 36 του Κώδικα ΦΠΑ. Εφαρμογή από 01.01.2010.

Σύμφωνα με τη νέα αυτή παράγραφο, η οποία ισχύει από 1.1.2010 ορίζεται ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις και αποκτήσεις αγαθών και ενδοκοινοτικές παροχές και λήψεις υπηρεσιών δηλώνονται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες κατά την ημερολογιακή περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας ο ΦΠΑ κατέστη απαιτητός. Η διάταξη αυτή ήταν σε ισχύ έως την 31.12.2009 για τις παραδόσεις και αποκτήσεις αγαθών, ωστόσο δεν αναφερόταν ρητά στον Κώδικα ΦΠΑ.

β) Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η παράγραφος 2 του άρθρου 16 του Κώδικα ΦΠΑ και εναρμονίζεται σε κοινοτικό επίπεδο ο χρόνος κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός, προκειμένου να είναι αποτελεσματικός ο έλεγχος των διασυνοριακών συναλλαγών, μέσω των ανακεφαλαιωτικών πινάκων που υποβάλλονται από τα κράτη - μέλη.

Ο όρος «απαιτητό του ΦΠΑ» σημαίνει το παρεχόμενο από το νόμο δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, να απαιτεί την καταβολή του ΦΠΑ από τον υπόχρεο. Κατά το χρονικό σημείο που δημιουργείται το απαιτητό του φόρου η πράξη καταχωρείται στην περιοδική δήλωση της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου που υποβάλλεται, σύμφωνα με τις οριζόμενες προθεσμίες και παράλληλα και η εν λόγω πράξη δηλώνεται την αντίστοιχη ημερολογιακή περίοδο στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες εφόσον υπάρχει, σχετική υποχρέωση (προκειμένου για τις ενδοκοινοτικές πράξεις).

Κατά συνέπεια, με τις διατάξεις της παράγραφο 2 του άρθρου 16 του Κώδικα ΦΠΑ (όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση τους με το άρθρο 59 του ν.3842/2010), ισχύουν τα εξής:

1. Σύμφωνα με τη νέα περίπτωση α' «Ο ΦΠΑ γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου». **Η διάταξη αυτή δεν ισχύει στην περίπτωση της ενδοκοινοτικής παροχής υπηρεσιών που φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με το άρθρο 14§2α του Κώδικα, ΦΠΑ.** Για τις εν λόγω υπηρεσίες ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους.

Η περίπτωση αυτή αφορά του ελεύθερους επαγγελματίες οι οποίοι εκδίδουν φορολογικό στοιχείο όχι με την, πραγματοποίηση της παροχής των υπηρεσιών, αλλά με την κάθε είδους είσπραξη που πραγματοποιούν. Όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται προς άλλο κράτος - μέλος και φορολογούνται στον τόπο του λήπτη, πρέπει να περιλαμβάνονται στην περιοδική δήλωση και στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες κατά τη φορολογική και ημερολογιακή περίοδο αντίστοιχα κατά την οποία πραγματοποιούνται. Ο υποκείμενος στο φόρο στην περίπτωση αυτή εκδίδει το «Ειδικό στοιχείο για σκοπούς ΦΠΑ επί ενδοκοινοτικών πράξεων».

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ.1002/2010 υποχρέωση έκδοσης «Ειδικού στοιχείου για σκοπούς ΦΠΑ επί ενδοκοινοτικών πράξεων» υπάρχει στην περίπτωση αυτή, καθώς και στις παρακάτω περιπτώσεις 2 και 3.

Σημειώνεται ότι από την 01.01.2011 οι ελεύθεροι επαγγελματίες θα πρέπει να εκδίδουν φορολογικό, στοιχείο κατά το χρόνο πραγματοποίησης της παροχής των υπηρεσιών και όχι κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής εκτός από την παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο. Στο πλαίσιο αυτό παρέλκει η εφαρμογή της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ 1002/2010.

2. Οι νέες διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 16 ορίζουν ότι ο ΦΠΑ γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο είσπραξης της προκαταβολής στην περίπτωση ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών ή ενδοκοινοτικής παροχής υπηρεσιών (υπηρεσιών που φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη σύμφωνα με το άρθρο 14.2α του Κώδικα ΦΠΑ) ώστε να δηλώνονται κατά το χρόνο αυτό στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες.

Στο πλαίσιο αυτό, στην περίπτωση είσπραξης προκαταβολών που αφορούν ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών ή ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών, τα ποσά αυτά πρέπει να δηλώνονται στην περιοδική δήλωση και στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες κατά το χρόνο της είσπραξης. Για το λόγο αυτό ο υποκείμενος στο φόρο στην περίπτωση είσπραξης προκαταβολής υποχρεούται στην έκδοση «Ειδικού στοιχείου για σκοπούς ΦΠΑ επί ενδοκοινοτικών πράξεων», σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1002/2010.

Παράδειγμα

Ελληνική επιχείρηση εμπορίας φρούτων με Βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ συμφωνεί με επιχείρηση Super Market στη Γερμανία που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ να της παραδώσει εμπορεύματα αξίας 20.000 ευρώ την 23.7.2010. Την 10.6.2010 η ελληνική επιχείρηση εισπράττει από τη γερμανική προκαταβολή έναντι του συνολικού τιμήματος 5.000 ευρώ. Η ελληνική επιχείρηση εκδίδει (σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1002/2010) «Ειδικό στοιχείο για σκοπούς ΦΠΑ επί ενδοκοινοτικών πράξεων» για την παραπάνω προκαταβολή και την περιλαμβάνει στην περιοδική δήλωση και στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα του Ιουνίου.

Ανάλογη εφαρμογή υπάρχει και στην περίπτωση που ελληνική επιχείρηση εισπράττει προκαταβολή έναντι αμοιβής για παροχή υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη (14§2α).

3. Σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 16, (όπως ισχύει μετά την τροποποίηση τους με το άρθρο 59 του ν.3842/2010), προκειμένου για ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών που: α) φορολογούνται τον τόπο εγκατάστασης του λήπτη σύμφωνα με το άρθρο 14§2α, β) παρέχονται συνεχώς και η παροχή τους συνεχίζεται και μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους και γ) δεν έχουν οριστεί ή πραγματοποιηθεί τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή πληρωμές στη διάρκεια της περιόδου παροχής τους, θα πρέπει κατά τη λήξη του ημερολογιακού έτους να δηλώνονται στην περιοδική δήλωση και τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες κατά το μέρος των υπηρεσιών που έχουν πραγματοποιηθεί. Για το λόγο αυτό ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται στην έκδοση «Ειδικού στοιχείου για σκοπούς ΦΠΑ επί ενδοκοινοτικών πράξεων», σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1002/2010. Σημειώνεται ότι με τις διατάξεις της παραγράφου 2, περίπτωση ε) ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά (η διάταξη ίσχυε και μέχρι 31.12.2009 ως περίπτωση γ) στο άρθρο 16).

Παράδειγμα

Ελληνική επιχείρηση που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ παρέχει σε βουλγαρική επιχείρηση που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ λογιστικές υπηρεσίες. Η παροχή, των υπηρεσιών αρχίζει το Μάρτιο του 2010 και ολοκληρώνεται τον Απρίλιο του 2011. Από την έναρξη της παροχής των υπηρεσιών (Μάρτιος 2010) έως και το τέλος του ημερολογιακού έτους 2010 δεν πραγματοποιείται καταβολή αντιπαροχής ή μέρους αυτής ως τμηματική καταβολή συμφωνημένων δόσεων ή άλλη πληρωμή (που θα δημιουργούσε απαιτητό του φόρου). Οι αντισυμβαλλόμενοι είναι υποχρεωμένοι να δηλώνουν στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες κατά τη λήξη του ημερολογιακού έτους 2010 το μέρος των λογιστικών υπηρεσιών που έχουν πραγματοποιηθεί (η ελληνική επιχείρηση ως παρέχουσα και η βουλγαρική επιχείρηση ως λήπτρια των αντίστοιχων υπηρεσιών). Αντίστοιχα η ελληνική επιχείρηση έχει υποχρέωση να δηλώσει στην τελευταία περιοδική δήλωση του ημερολογιακού έτους το ποσό αυτό.

Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση της παροχής υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 14§2α από ελληνική επιχείρηση δεν υπάρχει υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ δεδομένου ότι η υπηρεσία φορολογείται στο άλλο κράτος - μέλος και υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ είναι ο λήπτης αυτής.

Υπάρχει όμως υποχρέωση καταχώρησης στην περιοδική δήλωση ως πράξη με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που φορολογείται εκτός Ελλάδος.

Σημειώνεται τέλος ότι οδηγίες για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων για πράξεις που πραγματοποιούνται από 01.01.2010, καθώς και τη συμπλήρωση των εντύπων των ανακεφαλαιωτικών πινάκων έχουν κοινοποιηθεί με την Εγκύκλιο 1091531/7453/1653/Δ0014/25.9.2009.

Άρθρο 60 - Ενσωμάτωση άρθρου 3 της Οδηγίας 2008/8/Ε.Κ.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η παράγραφος 8 και προστίθεται νέα παράγραφος 8.α στο άρθρο 14 του Κώδικα ΦΠΑ. Οι εν λόγω διατάξεις αφορούν τον προσδιορισμό του τόπου φορολόγησης των πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών, εκπαιδευτικών, ψυχαγωγικών και παρόμοιων εκδηλώσεων, με έναρξη ισχύος από 1.1.2011. Για τις εν λόγω διατάξεις θα δοθούν αναλυτικές οδηγίες με νεώτερη εγκύκλιο.

Άρθρο 61 Εναρμόνιση εθνικών διατάξεων με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/Ε.Κ.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τροποποιούνται ορισμένες διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ, οι οποίες κρίθηκαν ως μη συμβατές με το κοινοτικό δίκαιο (Οδηγία 2006/112/ΕΚ). Συγκεκριμένα:

Παράγραφος 1: Αχρεώστητη καταβολή ΦΠΑ για υπηρεσίες οδικής βοήθειας.

Για το θέμα αυτό έχει ήδη εκδοθεί η εγκύκλιος ΠΟΛ.1083/2010.

Παράγραφοι 2 και 3:

Με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 61 αλλάζει ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας στην παράδοση εφημερίδων και περιοδικών από 1.7.2010.

Συγκεκριμένα, καταργείται η απαλλαγή από το ΦΠΑ του μέρους της αξίας των εφημερίδων και περιοδικών που εισπράττεται ως προμήθεια από τα πρακτορεία, εφημεριδοπώλες και λοιπούς λιανοπωλητές, εφόσον αυτά διακινούνται μέσω πρακτορείων διανομής.

Ο ΦΠΑ στην παράδοση των εφημερίδων και περιοδικών αποδίδεται από τις εκδοτικές και εισαγωγικές επιχειρήσεις ή από τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ενδοκοινοτική απόκτηση αυτών και ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησης των εν λόγω εντύπων χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Ο φόρος υπολογίζεται με εσωτερική υφαίρεση στην τιμή λιανικής πώλησης.

Οι επιχειρήσεις (υποκείμενοι) που μεσολαβούν στη διάθεση των εφημερίδων και περιοδικών στο κοινό δεν επιβαρύνουν με ΦΠΑ την παράδοσή τους και κατά συνέπεια οι προμήθειες αυτών δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, έχουν όμως δικαίωμα έκπτωσης του φάρου των εισροών που επιβαρύνει τα γενικά τους έξοδα και τα ορθά επένδυσης τους.

Περαιτέρω, επισημαίνουμε ότι οι εφημερίδες και τα περιοδικά (Δ.Κ. 4902) υπάγονται στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (5,5%), όσον αφορά στην αξία των εντύπων αυτών, ενώ διάφορα αγαθά που παραδίδονται μαζί με το έντυπα αυτά υπάγονται στον οικείο συντελεστή, όπως π.χ. CD, DVD υπάγονται στον κανονικό συντελεστή (23%), προσδιορίζοντας ξεχωριστή φορολογητέα αξία για τα αγαθά αυτά, σύμφωνα με τη διαφοροποίηση της τιμής των εντύπων αυτών που περιέχουν και άλλα αγαθά, σε σχέση με την τιμή της απλής έκδοσης.

Άρθρο 62 Τροποποίηση διαφόρων διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ Παράγραφος 1

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του κοινοποιούμενου νόμου, προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στην παράγραφο 6 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ, με το οποίο προβλέπεται ότι το 0,5 της μονάδας στρογγυλοποιείται στην ανώτερη ακέραια μονάδα, με σκοπό τη σαφήνεια της διάταξης αυτής και ισχύει από 15.3.2010.

Η στρογγυλοποίηση καταλαμβάνει μόνο τους συντελεστές που προκύπτουν κατ' εφαρμογή της προβλεπόμενης από την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου του Κώδικα ΦΠΑ, μείωσης κατά τριάντα τοις εκατό (30%) των συντελεστών ΦΠΑ για τα νησιά των Νομών Λέσβου, Χίου,

Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο.

Για παράδειγμα, ο μειωμένος κατά 50% συντελεστής ορισμένων αγαθών και υπηρεσιών του Παραρτήματος ΙΙΙ, ο οποίος για το λοιπή Ελλάδα είναι 5% με τη μείωση του κατά 30% για τα προαναφερόμενα νησιά, προκύπτει συντελεστής 3,5%, ο οποίος κατ' εφαρμογή της εν λόγω διάταξης στρογγυλοποιείται στην ανώτερο ακέραιη μονάδα και διαμορφώνεται έτσι στο **4%**.

Παράγραφοι 2 και 3

Με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 62, οι οποίες ισχύουν από **1.7.2010**, αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 1, του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ. Ειδικότερα με την αντικατάσταση αυτή επέρχονται οι εξής τροποποιήσεις:

Ι. Νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη

1. Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, από **1.7.2010** η απαλλαγή της νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και των στενά συνδεδεμένων με αυτές παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών περιορίζεται μόνο στην περίπτωση που οι εν λόγω πράξεις πραγματοποιούνται από **οργανισμούς δημοσίου δικαίου**. Η απαλλαγή αυτή ισχύει και για λοιπούς οργανισμούς ιδιωτικού δικαίου, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- i. δεν έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη κέρδους τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών,
- ii. η διοίκηση και διαχείριση των εν λόγω οργανισμών πρέπει να ασκείται από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων,
- iii. οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού.

2. Η συνδρομή των προϋποθέσεων, οι οποίες είναι σωρευτικές, προκύπτει από τη σύσταση του οργανισμού και άλλα έγγραφα και ελέγχονται τα πραγματικά περιστατικά από την αρμόδια ΔΟΥ. Όσον αφορά την προϋπόθεση περί μη δημιουργίας κινδύνου στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού, θα πρέπει να εξετάζεται εάν η απαλλαγή συγκεκριμένου ιδιωτικού οργανισμού θέτει σε δυσμενή θέση άλλους οργανισμούς ιδιωτικού δικαίου οι οποίοι υπάγονται στο φόρο.

3. Ως στενά συνδεδεμένες με τις υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, νοούνται μόνον αυτές που αποτελούν ένα απαραίτητο στάδιο της διαδικασίας παροχής των υπηρεσιών αυτών για να επιτευχθούν οι θεραπευτικοί και νοσηλευτικοί σκοποί και λογικά εντάσσονται στο πλαίσιο της παροχής τους, όπως φάρμακα, ορθοπεδικά προσθετικά, νοσοκομειακά αναλώσιμα, παροχή κλίνης και τροφής στους ασθενείς. Έσοδα των εν λόγω οργανισμών από τυχόν τηλεφωνική εξυπηρέτηση, εκμίσθωση συσκευών τηλεοράσεως προς τους ασθενείς και τους συνοδούς τους, επίσης έσοδα από πράξεις μεσολάβησης, εκμίσθωσης μηχανημάτων, ερευνητικών εργασιών κ.λπ., δεν εμπίπτουν στην απαλλαγή και φορολογούνται με τον κανονικά συντελεστή ΦΠΑ.

4. Η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών από κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, υπάγονται στο φόρο με το **χαμηλό** συντελεστή ΦΠΑ (11%), σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, του άρθρου 21 και της παραγράφου 10 του κεφαλαίου Β. Υπηρεσίες, του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ. Σημειώνεται ότι έσοδα των εν λόγω προσώπων από τυχόν τηλεφωνική εξυπηρέτηση, εκμίσθωση συσκευών τηλεοράσεως και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες προς τους ασθενείς και τους συνοδούς τους, επίσης έσοδα από πράξεις μεσολάβησης εκμίσθωσης μηχανημάτων, ερευνητικών εργασιών κ.λπ., φορολογούνται με τον κανονικό συντελεστή.

5. Με την ίδια διάταξη απαλλάσσονται από το φόρο και οι υπηρεσίες που παρέχονται στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην ανωτέρω παράγραφο 1 (δημόσιοι οργανισμοί ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου). Επομένως στις εν λόγω μονάδες θεραπείας στις οποίες υπό ιατρική παρακολούθηση για λόγους υγείας γίνεται χρήση ιαματικών πηγών, εξακολουθούν να απαλλάσσονται το αντίτιμο του ιαματικού λουτρού, η τυχόν ιατροφαρμακευτική παρακολούθηση και περίθαλψη, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής τροφής, εφόσον αυτή παρέχεται στους λουόμενους ασθενείς από την επιχείρηση των θεραπευτικών λουτρών.

6. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, του άρθρου 30, παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες των υπηρεσιών περίθαλψης και διάγνωσης, στην περίπτωση που αυτές δεν απαλλάσσονται, με αποτέλεσμα τη μείωση του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών.

ΙΙ. Ιατρική περίθαλψη στο πλαίσιο άσκησης ιατρικών επαγγελματιών

1. Με την αντικατάσταση της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 συνεχίζουν να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών.

Η απαλλαγή αυτή καλύπτει την παροχή ιατρικών υπηρεσιών με σκοπό τη διάγνωση, περίθαλψη, πρόληψη και στο μέτρο του δυνατού θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας του ανθρώπου, οι οποίες πραγματοποιούνται **από ιατρούς ή οδοντιάτρους στο πλαίσιο της πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας**, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή του παρέχοντος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο), με την προϋπόθεση ότι τα νομικά πρόσωπα αναγνωρίζονται από το υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης ως φορείς παροχής πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας (ΠΦΥ).

2. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με π.δ. 84/2001 (ΦΕΚ 70 Α'), οι φορείς παροχής υπηρεσιών πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας δεν διαθέτουν κλίνες νοσηλείας (άρθρο 14, π.δ. 84/2001). Έτσι υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη και απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται από φυσικά πρόσωπα **ιατρούς** όλων των ειδικοτήτων και οδοντιάτρους στα ιδιωτικά τους ιατρεία και οδοντιατρεία, από ιδιωτικά πολυϊατρεία και πολυοδοντιατρεία, ιδιωτικά διαγνωστικά εργαστήρια και ιδιωτικά εργαστήρια φασικής ιατρικής και αποκατάστασης.

3. Υπενθυμίζεται ότι η εν λόγω απαλλαγή καλύπτει τους γιατρούς εργασίας, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1168/16.12.2008.

4. Με τη διάταξη αυτή συνεχίζουν να απαλλάσσονται από το φόρο και οι αμοιβές των ιατρών ελευθέρων επαγγελματιών από ιδιωτικές κλινικές και νοσοκομεία, στον περίπτωση που δεν

είναι μισθωτοί και οι οποίες αφορούν περίθαλψη ασθενών των προσώπων αυτών. Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που η αμοιβή του ιατρού δεν αφορά υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης αλλά προμήθεια για σύσταση πελατείας, τότε υπάγεται στο φόρο με τον κανονικό συντελεστή. Επίσης υπάγεται στο φόρο με τον κανονικό συντελεστή η αμοιβή ιατρών φυσικών προσώπων ή νομικών προσώπων με μέλη ιατρούς, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες συμβουλευτικού χαρακτήρα, παροχής πληροφοριών για ιατρικά θέματα και μηχανήματα και γενικά υπηρεσίες που δεν έχουν σκοπό τη διάγνωση, περίθαλψη, πρόληψη και στο μέτρο του δυνατού θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας του ανθρώπου στο πλαίσιο της πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας.

5. Σημειώνεται ότι η απαλλακτική αυτή διάταξη συνεχίζει να καλύπτει υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης που παρέχονται από ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, ενώ η απαλλαγή καλύπτει από 1.7.2010 και τις υπηρεσίες που παρέχονται από λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές.

6. Υπηρεσίες από δερματολόγους χειρουργούς και ιατρούς άλλων ειδικοτήτων, ατομικές επιχειρήσεις ή εταιρείες με τη χρήση, λέιζερ ή με άλλες τεχνικές της ιατρικής επιστήμης οι οποίες δεν αποσκοπούν στην θεραπεία ασθένειας ή στην αποκατάσταση της υγείας αλλά γίνονται για λόγους αισθητικής υπάγονται στο φόρο με τον χαμηλό συντελεστή. Επομένως για την επιβολή ή μη ΦΠΑ σε κάθε περίπτωση, η διάκριση για την φορολογική μεταχείριση γίνεται ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο παρέχεται η υπηρεσία.

7. Προκειμένου να αντιμετωπιστεί το θέμα των ιδιωτικών κλινικών και των "διαγνωστικών κέντρων" τα οποία δεν μπορούν να συμβληθούν απευθείας με το δημόσιο και λοιπούς ασφαλιστικούς φορείς για την είσπραξη νοσηλίων και εξέταστων και για την είσπραξη αυτών μεσολαβεί συμβεβλημένος ιατρός γίνονται δεκτά τα ακόλουθα:

α) όσον αφορά τις υπηρεσίες των φορέων υγείας, οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο συνεχίζει να εφαρμόζεται η παράγραφος Α.1. της εγκυκλίου 1137236/6512/2090/Α0014/ΠΟΛ.1334/23.12.1996, δηλαδή ο συμβεβλημένος ιατρός για την είσπραξη των αμοιβών του φορέα υγείας για τον οποίο ενεργεί, εκδίδει το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο προς τον ασφαλιστικό φορέα χωρίς ΦΠΑ και στη συνέχεια ο φορέας υγείας εκδίδει φορολογικό στοιχείο ίσης αξίας (συμπεριλαμβανομένου και του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος) προς τον ιατρό χωρίς ΦΠΑ.

β) όσον αφορά τους φορείς υγείας οι υπηρεσίες των οποίων υπάγονται στο φόρο, ακολουθείται η διαδικασία ως άνω, με τη διαφορά ότι τόσο στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδει ο ιατρός όσο και στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδει ο φορέας, υγείας αναλογεί ΦΠΑ με τον χαμηλό συντελεστή.

Η ανωτέρω ρύθμιση είναι μεταβατικού χαρακτήρα και ισχύει μέχρι τη λήξη της προθεσμίας προσαρμογής των εν λόγω προσώπων με τις διατάξεις του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης όπως αυτή κατά περίπτωση έχει οριστεί (άρθρα 26 και 29 του ν. 3846/2010).

III. Διάκριση μεταξύ των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22.

Για την αποφυγή συγχύσεων, όσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτές ισχύουν από **1.7.2010**, διευκρινίζουμε τα εξής:

1. Στην παράγραφο δ' υπάγονται οι υπηρεσίες **δευτεροβάθμιας υγείας** ενώ στην παράγραφο ε' υπάγονται οι υπηρεσίες **πρωτοβάθμιας υγείας**, δηλαδή οι προϋποθέσεις που τίθενται στην περίπτωση δ' για τους ιδιωτικούς οργανισμούς δεν ισχύουν για την παροχή πρωτοβάθμιας υγείας, η οποία υπάγεται στην περίπτωση ε'.

2. Κατά συνέπεια και με σκοπό την ίση μεταχείριση ίδιων πράξεων:

- Υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης που παρέχονται από νοσηλευτικά ιδρύματα (φορείς δευτεροβάθμιας υγείας) στα εξωτερικά ιατρεία και διαγνωστικά εργαστήρια που διαθέτουν, απαλλάσσονται από το φόρο με τις διατάξεις και τις προϋποθέσεις της περίπτωσης ε', της παραγράφου 1, του άρθρου 22.
- Υπηρεσίες διάγνωσης που πραγματοποιούνται από νοσηλευτικά ιδρύματα (φορείς δευτεροβάθμιας υγείας) σε ασθενείς που νοσηλεύονται σ' αυτά υπάγονται στις διατάξεις της περίπτωσης δ', κατά συνέπεια στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις ιδιωτικού δικαίου δεν πληρούν τις προϋποθέσεις που τίθενται, υπάγονται στο φόρο.
- Υπηρεσίες που παρέχονται από φορείς δευτεροβάθμιας υγείας, οι οποίες συνίσταται στην εκτέλεση ιατρικών ή οδοντιατρικών πράξεων οι οποίες, σύμφωνα με διατάξεις του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, απαγορεύεται να εκτελούνται από φορείς, παροχής υπηρεσιών πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, όπως χειρουργικές επεμβάσεις για τις οποίες δεν απαιτείται διανυκτέρευση, υπάγονται στην περίπτωση δ', κατά συνέπεια στην περίπτωση κερδοσκοπικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, υπάγονται στο φόρο με τον **χαμηλό** συντελεστή ΦΠΑ.
- Οι υπηρεσίες των Μονάδων Χρονιάς Αιμοκάθαρσης εκτός Νοσοκομείων και Κλινικών του π.δ. 225/2000 (ΦΕΚ194/Α/7.9.2000) υπάγονται στην περίπτωση ε', κατά συνέπεια απαλλάσσονται από το φόρο. Επίσης απαλλάσσονται οι υπηρεσίες των Μονάδων Τεχνητού Νεφρού, στην περίπτωση που οι υπηρεσίες παρέχονται σε εξωτερικούς, μη νοσηλευόμενους ασθενείς των ιδιωτικών κλινικών που δεν απαλλάσσονται με την διάταξη της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, ενώ οι ίδιες υπηρεσίες που παρέχονται σε νοσηλευόμενους ασθενείς υπάγονται στο φόρο.
- Υπηρεσίες που παρέχονται από Κέντρα Αποθεραπείας και Αποκατάστασης τα οποία ανήκουν σε φυσικά ή Ν.Π.Ι.Δ. του π.δ. 395/1993, που λειτουργούν, αναλόγως με την άδεια λειτουργίας τους, ως πρωτοβάθμιοι ή ως δευτεροβάθμιοι ή ως μικτοί φορείς υγείας, διευκρινίζεται ότι απαλλάσσονται από το φόρο μόνο οι υπηρεσίες που παρέχονται σε εξωτερικούς ασθενείς που δεν διανυκτερεύουν στις εγκαταστάσεις τους (περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22).

IV. Κατάργηση της απαλλαγής των υπηρεσιών δικηγόρων, συμβολαιογράφων, άμισθων υποθηκοφυλάκων και δικαστικών επιμελητών.

Στη νέα διάταξη της περίπτωσης ε', της παραγράφου 1 του άρθρου 22, δεν περιλαμβάνονται τα επαγγέλματα των δικηγόρων, συμβολαιογράφων, άμισθων υποθηκοφυλάκων και δικαστικών επιμελητών, κατά συνέπεια από **1.7.2010** οι υπηρεσίες των προσώπων αυτών υπάγονται στο ΦΠΑ με τον **κανονικό συντελεστή (23%)**. Η φορολογητέα αξία συνίσταται στο σύνολο της αμοιβής των προσώπων αυτών, δηλαδή στο συνολικό ποσό που συνιστά την αντιπαροχή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες τους προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή συνδέεται άμεσα με αυτή. Ειδικότερα διευκρινίζουμε τα εξής:

1. Όσον αφορά τους δικηγόρους, υπάγεται στο φόρο το συνολικό ποσό που καταβάλλεται ως προείσπραξη στους δικηγορικούς συλλόγους σε όσες περιπτώσεις αυτό προβλέπεται, όπως επίσης και κάθε άλλο ποσό που εισπράττεται συμπληρωματικά ή ανεξάρτητα και αυτοτελώς από αυτό ως αμοιβή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Σημειώνεται ότι τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από τους δικηγόρους θα πρέπει να αναγράφουν τη συνολική αμοιβή που εισπράττεται από τον πελάτη, ανεξάρτητα από τις ρυθμίσεις που ισχύουν για τη φορολογία του εισοδήματός τους.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι, με τις ισχύουσες διατάξεις, σε ορισμένες περιπτώσεις η ελάχιστη αμοιβή των δικηγόρων προεισπράττεται από τους δικηγορικούς συλλόγους, κατά την

προείσπραξη αυτή θα πρέπει να εισπράττεται και ο αναλογών ΦΠΑ. Στη συνέχεια κατά την απόδοση της αμοιβής στους δικηγόρους μετά την παρακράτηση των προβλεπομένων κρατήσεων θα αποδίδεται στους δικηγόρους και το σύνολο του ΦΠΑ που έχει εισπραχθεί, προκειμένου να αποδοθεί, στο δημόσιο με την υποβολή της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ που υποβάλλεται από τους δικηγόρους.

Οι δικηγορικοί σύλλογοι ενημερώνουν σε τακτά χρονικά διαστήματα τη φορολογική αρχή για τα ποσά που έχουν προεισπράξει για λογαριασμό των δικηγόρων, καθώς και τον αναλογούντα ΦΠΑ, υποβάλλοντας τα στοιχεία αυτά με ηλεκτρονικό τρόπο.

Διευκρινίζεται τέλος ότι οι δικηγόροι που εργάζονται, με πάγια αντιμισθία και, κατά τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος θεωρούνται ως μισθωτοί, δεν υπάγονται στο ΦΠΑ για τις εν λόγω αμοιβές.

2. Όσον αφορά τους άμισθους υποθηκοφύλακες η φορολογητέα αξία συνίσταται στο δικαίωμα άμισθου υποθηκοφύλακα (3%) που εισπράττεται σύμφωνα με το ν. 325/76. Τα υπόλοιπα τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται, σύμφωνα με το ν. 325/76, υπέρ του δημοσίου ή τρίτων και αποδίδονται άμεσα στο δημόσιο, δεν υπάγονται στο φόρο.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με την ΑΥΟ1100721/661/0015/19.102007, οι άμισθοι υποθηκοφύλακες στο βιβλίο εσόδων εξόδων που τηρούν μπορούν να καταχωρούν τα ακαθάριστα έσοδα τους (παρακρατηθέντα δικαιώματα άμισθου, υποθηκοφύλακα) κάθε ημερολογιακού τριμήνου με ένα ποσό, μέχρι τη δέκατη, ημέρα από το τέλος του τριμήνου, με μεταφορά των σχετικών δεδομένων όπως προκύπτουν από το βιβλίο εισοδημάτων που τηρούν κατ' εφαρμογή της 28771/20.3.1971 απόφασης του υπουργού Δικαιοσύνης.

Δεδομένου ότι με τη ρύθμιση αυτή είναι προφανές ότι τα ακαθάριστα έσοδα για τη φορολογία εισοδήματος δεν ταυτίζονται με τη φορολογητέα αξία για τα ΦΠΑ, στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων, θα πρέπει σε ιδιαίτερες στήλες να αναγράφεται η φορολογητέα αξία ΦΠΑ, όπως αυτή προκύπτει από τη στήλη 19 του Βιβλίου Τελών και Δικαιωμάτων που τηρούν, καθώς και ο αναλογών φόρος. Στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εκδίδονται προς τον αντισυμβαλλόμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, στην περίπτωση που το συνολικό αντίτιμο περιλαμβάνει και τα υπόλοιπα δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ του δημοσίου ή τρίτων που δεν υπόκεινται στο ΦΠΑ, θα πρέπει, έστω χειρόγραφα, να αναφέρεται το συνολικό εισπραττόμενο δικαίωμα άμισθου υποθηκοφύλακα και ο αναλογών ΦΠΑ, εφόσον ο αντισυμβαλλόμενος είναι επιτηδευματίας. Στην περίπτωση που ο αντισυμβαλλόμενος είναι ιδιώτης (μη επιτηδευματίας), το εισπραττόμενο αυτό δικαίωμα αναγράφεται συνολικά περιλαμβάνοντας και το ΦΠΑ και τίθεται, με σφραγίδα ή χειρόγραφα, η ένδειξη στο δικαίωμα άμισθου υποθηκοφύλακα περιλαμβάνεται ΦΠΑ με τον κανονικό συντελεστή 23%.

Παράγραφος 4

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 62 καταργείται η περίπτωση ια' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), ήτοι η απαλλαγή από το ΦΠΑ της παροχής υπηρεσιών, από συγγραφείς, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης προς άλλους υποκείμενους στο φόρο.

Η εν λόγω διάταξη ισχύει από 1.7.2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 92, παράγραφος 1, περίπτωση ιστ' του ίδιου νόμου. Έτσι, από **1^{ης} Ιουλίου 2010**, όλες οι υπηρεσίες που παρέχονται από τους καλλιτέχνες, συγγραφείς και ερμηνευτές έργων τέχνης, στα πλαίσια της άσκησης του ελευθέριου επαγγέλματος τους, υπάγονται στο φόρο. Στο φόρο υπάγονται και τα περιουσιακά και συγγενικά δικαιώματα, καθώς και η εύλογη αμοιβή που εισπράττουν τα πρόσωπα αυτά μέσω των οργανισμών συλλογικής διαχείρισης στους οποίους έχουν αναθέσει τη διαχείριση ή και προστασία της εκμετάλλευσης και διάδοσης του έργου τους, καθόσον πλέον αυτά δεν προέρχονται από άσκηση δραστηριότητας η οποία απαλλάσσεται από το ΦΠΑ.

Η έννοια του όρου «καλλιτέχνης» αναφέρεται στο πρόσωπο το οποίο καλλιεργεί ή ασκεί κάποια από τις καλές τέχνες, τούτων θεωρουμένων ως του ειδικού κύκλου καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, και δημιουργίας που παραδοσιακά περιλαμβάνουν τη μουσική, τη ζωγραφιά, τη γλυπτική, τη χαρακτική, το χορό, το θέατρο, τον κινηματογράφο κλπ. Ως «ερμηνευτής έργων τέχνης» χαρακτηρίζεται το πρόσωπο εκείνο που με διάφορους εκφραστικούς τρόπους που χρησιμοποιεί ερμηνεύει ένα έργο τέχνης, όπως για παράδειγμα ο τραγουδιστής, ο κιθαριστής, ο πιανίστας, οι μονωδοί και χορωδοί του λυρικού θεάτρου, οι χορευτές

7.2 Συμπλήρωση & υποβολή περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ

Σε συνέχεια των παραπάνω, η απόδοση του ΦΠΑ που συνέλεξε ο ελεύθερος επαγγελματίας κατά την έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών, οφείλει να τον αποδώσει στο Δημόσιο μέχρι την 26^η μέρα του επόμενου μήνα, από τη συμπλήρωση ενός ημερολογιακού τριμήνου. Έτσι, για παράδειγμα, το ΦΠΑ που συγκεντρώνεται από τον Ιανουάριο έως το Μάρτη κάθε έτους, ο ελεύθερος επαγγελματίας οφείλει να αποδώσει το αναλογούν ποσό στο Δημόσιο έως 26 Απριλίου του ίδιου έτους κ.ο.κ. Η διαδικασία αυτή πρακτικά γίνεται με τη συμπλήρωση της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ενός εξειδικευμένου εντύπου της εφορίας με τον κωδικό Φ2, στο οποίο αναγράφονται όλα τα έσοδα παροχής υπηρεσιών με το ποσό ΦΠΑ που τους αναλογεί, με τους ισχύοντες συντελεστές 23% ή 16% αντίστοιχα, καθώς και όλα τα έξοδα ή αγορά παγίων στα οποία έχει προβεί ο ελεύθερος επαγγελματίας για την ίδια χρονικά περίοδο με τα αντίστοιχα ποσά ΦΠΑ. Από τον συγκερασμό των ανωτέρων ποσών:

- 1) Εφόσον ο ΦΠΑ των εσόδων είναι μεγαλύτερο από το ΦΠΑ των εξόδων, τότε το ποσό που προκύπτει από τη μεταξύ τους αφαίρεση καλείται **χρεωστικό** και αποδίδεται στο Δημόσιο.
- 2) Εάν αντίθετα, ο ΦΠΑ των εσόδων είναι μικρότερο από το ΦΠΑ των εξόδων, τότε το ποσό που προκύπτει από τη μεταξύ τους αφαίρεση καλείται **πιστωτικό**, δεν αποδίδεται στο Δημόσιο, ενώ παρακρατείται ως υπόλοιπο στο όνομα του ελεύθερου επαγγελματία για συμψηφισμό με το νέο υπόλοιπο ΦΠΑ της επόμενης φορολογικής περιόδου – τριμήνου.
- 3) Προφανώς, στις περιπτώσεις που ο ΦΠΑ των εσόδων ισούται με το ΦΠΑ των εξόδων ή δεν υπάρχουν συναλλαγές του ελεύθερου επαγγελματία λόγω αδράνειας, τότε η περιοδική δήλωση ΦΠΑ καλείται **μηδενική** και απλά υποβάλλεται στην εφορία.

Ευνόητο είναι ότι όλη αυτή η διαδικασία δεν εκτελείται από τους ελεύθερους επαγγελματίες που, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, δεν εντάσσονται στις διατάξεις επιβολής ΦΠΑ επί των συναλλαγών τους όπως οι ιατροί.

7.3 Συμπλήρωση & υποβολή ετήσιας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ

Με τη λήξη του έτους και αφού έχουν υποβληθεί όλες οι περιοδικές ΦΠΑ όπως θα έπρεπε, ο επιτηδευματίας όλων των κατηγοριών βιβλίων υποβάλλει την εκκαθαριστική ΦΠΑ με το έντυπο Φ1. Με αυτό τον τρόπο γίνεται ετήσιος έλεγχος για την ορθότητα του ετήσιου ΦΠΑ των βιβλίων, υπό την έννοια εάν έχει υποβληθεί σωστά το χρεωστικό ποσό του εν λόγω φόρου στο Δημόσιο και δεν υποκρύπτεται από τον επιτηδευματία άλλη φορολογητέα ύλη.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι σε αντίθεση με την περιοδική ΦΠΑ και εκτός από το γεγονός ότι η εκκαθαριστική ΦΠΑ απευθύνεται στα έσοδα και έξοδα μιας ολόκληρης χρήσης, σε αυτή απεικονίζονται και όλες οι συναλλαγές που δεν επιβαρύνονται με το φόρο αυτό, όπως έξοδα μισθοδοσίας, ενοικίων, έσοδα από εκπαίδευση που είναι απαλλασσόμενα κτλ. Αυτό γίνεται προκειμένου ο επιτηδευματίας να ενημερώσει την αρμόδια εφορία με όλες τις συναλλαγές

που έχει κάνει στο σύνολο του έτους, ποσά που επίσης θα πρέπει να υποβληθούν στο έντυπο Ε3 «Μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών», προκειμένου να υποβάλλει τη φορολογική του δήλωση. Στην περίπτωση που δεν συμφωνούν τα υπόλοιπα μεταξύ των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και της ετήσιας εκκαθαριστικής, τότε γίνεται *τροποποιητική περιοδικής ΦΠΑ* την περίοδο που εντοπίζεται το λάθος, ώστε να εμφανίζεται το σωστό υπόλοιπο ΦΠΑ ανά περίοδο και στη συνέχεια υποβάλλεται κανονικά η σωστή δήλωση εκκαθαριστικής.

Να σημειωθεί επίσης ότι τυχούσα εκπρόθεσμη υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ έχει αυτοτελές κεφαλικό πρόστιμο, με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Η φοροδιαφυγή (tax evasion) σχετίζεται με τη διαφορά μεταξύ του συνολικού ποσού του φόρου, που προκύπτει από τα εκουσίως δηλούμενα μεγέθη και καταβάλλεται στο δημόσιο ταμείο εντός ενός φορολογικού έτους, και του επακριβούς ποσού του φόρου το οποίο θα οφειλόταν να καταβληθεί για την ίδια περίοδο λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά μεγέθη και την ισχύουσα νομοθεσία.

Η έννοια της λέξης εκουσίως χρησιμοποιείται για να δείξει ότι γίνεται μόνο με τις φορολογικές δηλώσεις χωρίς να έχει προηγηθεί οποιοσδήποτε φορολογικός ή άλλος έλεγχος. Η φοροδιαφυγή μπορεί να περιοριστεί είτε στο φόρο εισοδήματος είτε να επεκταθεί και σε άλλους φόρους, όπως είναι ο φόρος προστιθέμενης αξίας, ειδικοί φόροι κατανάλωσης, καθώς και στη μη απόδοση στο δημόσιο ταμείο παρακρατηθέντων φόρων εισοδήματος. (Κανελλόπουλος, 2002)

Τη φοροδιαφυγή την περικλείουν τόσο φυσικά πρόσωπα, τα οποία είτε δεν δηλώνουν στις αρμόδιες φορολογικές αρχές τα ακριβή μεγέθη για να προκύψει το ποσό του οφειόμενου φόρου, είτε δεν υποβάλλουν καθόλου φορολογική δήλωση, όσο και νομικά πρόσωπα. Τα τελευταία είναι κυρίως ανώνυμες εταιρίες, οι οποίες επίσης μπορεί να επιδείξουν παρόμοια με τα φυσικά πρόσωπα συμπεριφορά. (Κανελλόπουλος, 2002)

Συνεπώς, η φοροδιαφυγή μπορεί να οριστεί ως το ποσό του φόρου εισοδήματος, το οποίο ενώ θα έπρεπε να δηλώνεται οικειοθελώς, για διάφορους λόγους δεν δηλώνεται, καθώς και το ποσό των άλλων φόρων που ενώ θα έπρεπε να εισπράττονται και να αποδίδονται στο δημόσιο ταμείο αυτό δεν γίνεται. (Κανελλόπουλος, 2002)

Η φοροδιαφυγή διακρίνεται συνήθως από την φοροαποφυγή (tax avoidance) και φοροκλοπή. Στη φοροαποφυγή γίνεται χρήση και εκμετάλλευση τυχόν ασαφειών ή ειδικών ρυθμίσεων και παραθυράκια που υπάρχουν στην ισχύουσα νομοθεσία, με στόχο τη μη καταβολή φόρου στο δημόσιο ταμείο. Συνεπώς αυτός που δρα με τη μέθοδο της φοροαποφυγής δεν υπόκειται σε κίνδυνο να υποστεί κυρώσεις για τις πράξεις του. (Κανελλόπουλος, 2002) Εφόσον η φοροαποφυγή είναι μια πράξη η οποία δεν παραβιάζει την ισχύουσα νομοθεσία, κατ' επέκταση δεν πρέπει να συγχέεται με τη φοροδιαφυγή.

Όσον αφορά τη φοροκλοπή, η οποία αναφέρεται στη μη απόδοση στο κράτος των εισπραχθέντων ή παρακρατηθέντων φόρων, είναι δύσκολο να διακριθεί από τη φοροδιαφυγή, ιδιαίτερα στους έμμεσους φόρους, όπου δεν αποκαλύπτεται με ευκολία εάν έχει εισπραχθεί και δεν έχει αποδοθεί ο φόρος ή εάν το προϊόν πουλήθηκε χωρίς ΦΠΑ. (Γεωργακόπουλος, 1997)

Τέλος, πρέπει να επισημανθεί ότι η εσφαλμένη ταύτιση που επιχειρείται από πολλούς, ιδίως από πολιτικά πρόσωπα (τα οποία υποχρεούνται να καταστείλουν και να πατάξουν την έκνομη συμπεριφορά των πολιτών), της έννοιας της φοροδιαφυγής με αυτήν της παραοικονομίας (underground/black economy), έχει ως αποτέλεσμα την λανθασμένη προσέγγιση του προβλήματος που οδηγεί σε εσφαλμένες αποφάσεις και λύσεις, ενώ το πρόβλημα της φοροδιαφυγής παραμένει χρονίζον και άλυτο.

Σχέση φοροδιαφυγής - παραοικονομία

Η φοροδιαφυγή συγγέεται εσφαλμένα με την παραοικονομία και, όταν αυτό γίνεται σε πολιτικό επίπεδο, τότε γίνονται λανθασμένες εκτιμήσεις και λαμβάνονται μέτρα τα οποία δεν αποδίδουν, με αποτέλεσμα το πρόβλημα να διαιωνίζεται.

Ένας σύντομος ορισμός που μπορούμε να δώσουμε για την παραοικονομία είναι, όταν οι καταναλωτικές δαπάνες που γίνονται μέσα σ'ένα οικονομικό έτος, ξεπερνούν κατά πολύ τα καταγεγραμμένα δηλούμενα εισοδήματα. Αυτή η διαφορά που υπάρχει θα έπρεπε να είναι κατεγεγραμμένη στο επίσημο εθνικό προϊόν.

Ο παραπάνω ορισμός που δώσαμε για την παραοικονομία, βλέπουμε ότι σε μεγάλο βαθμό ταυτίζεται με αυτόν της φοροδιαφυγής. Το ότι υπάρχει φοροδιαφυγή όμως δεν συνεπάγεται πάντα ότι υπάρχει και παραοικονομία. Στο κεφάλαιο αυτό λοιπόν θα προσπαθήσουμε να οριοθετήσουμε και να κατανοήσουμε τις διαφορές μεταξύ αυτών των δυο εννοιών. Για να το καταφέρουμε αυτό, θα τις προσεγγίσουμε και κατ'επέκταση θα τις διατυπώσουμε καλύτερα με τη βοήθεια σχεδιαγραμμάτων και πινάκων.

Υπάρχουν δυο τύποι φοροδιαφυγής, η φοροδιαφυγή που έχει σχέση με την τρέχουσα συνολική οικονομική δραστηριότητα (π.χ. εισόδημα συντελεστών παραγωγής του τρέχοντος οικονομικού έτους) και η φοροδιαφυγή που δε σχετίζεται με την τρέχουσα συνολική οικονομική δραστηριότητα (π.χ. φορολογία μεταβιβάσεων, κληρονομιών).

Η παραοικονομία ωστόσο σχετίζεται μόνο με την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα και αυτό μπορεί να αποτελέσει μια πρώτη ένδειξη ότι δεν είναι λογικό να ταυτίζονται αυτές οι δυο έννοιες.

Η ύπαρξη της παραοικονομίας εμποδίζει την κυβέρνηση να έχει την ακριβή εικόνα της οικονομικής κατάστασης που επικρατεί στη χώρα και κατ'επέκταση να λαμβάνονται λανθασμένες αποφάσεις με αποτέλεσμα να δημιουργούνται περισσότερα προβλήματα. Αυτό συμβαίνει διότι όπως έχει αναφερθεί πολλά ιδιωτικά εισοδήματα δεν καταγράφονται στους επίσημους Εθνικούς λογαριασμούς, όπως είναι το Α.Ε.Π., που δείχνουν την πραγματική κατάσταση της οικονομίας.

Ιστορική Αναδρομή Φοροδιαφυγής

‘Η διαφθορά - έννοια στενά συνδεδεμένη με την παραοικονομία και τη φοροδιαφυγή- απασχολεί τους αρχαίους Έλληνες περισσότερο από 3.000 χρόνια, χωρίς, ωστόσο να καταφέρουν να την πατάξουν.

Ίσως, διότι χρησιμοποιούν τα ίδια «όπλα». Για παράδειγμα, ο Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης που θεσμοθέτησε η παρούσα κυβέρνηση, είχε απασχολήσει τον Αριστοτέλη.

Ενώ οι έφοροι της Σπάρτης αποτελούσαν μια σημαντική εξουσία ελέγχου της λειτουργίας του κράτους, που όμως χρηματιζόταν, ένα τέτοιο παρόμοιο πρότυπο σύστημα είχαν εισηγηθεί ο Καλβίνος και ο Φίχτε. Ο θεσμός του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, ο οποίος εισήχθη πρόσφατα και στη χώρα μας για τον καλύτερο έλεγχο της λειτουργίας του κράτους, είχαν εισηγηθεί πλήθος στοχαστών, όπως είναι ο Καλβίνος και ο Φίχτε, με τη μορφή Ανωτάτου Συμβουλίου ή Ανωτάτου Δικαστηρίου. Αλλά, παρόμοιο πρότυπο σύστημα εφαρμοζόταν στην αρχαία Σπάρτη, με τη λειτουργία του θεσμού της Εφορίας ή των εφόρων. Ωστόσο, ο Αριστοτέλης ("Πολιτικά» Β', 1270b) δεν «βλέπει» ευνοϊκά τον θεσμό αυτόν, διότι, όπως επισημαίνει, ενισχύει ακόμη περισσότερο τη διαφθορά.

Παρ' όλα αυτά, η παραοικονομία στην Ελλάδα υπολογίζεται σήμερα στα 55 δισ. ευρώ, καθώς αντιστοιχεί σχεδόν στο 29% του ΑΕΠ. Ο τζίρος της ετήσιας μίζας ανέρχεται σε 400 εκατ. ευρώ, ενώ ο κύκλος εργασιών που δεν δηλώνεται από τις επιχειρήσεις σε περίπου 15 δισ. ευρώ το χρόνο. Αυτό τουλάχιστον εκτιμούν διεθνείς οργανισμοί, όπως είναι η Παγκόσμια Τράπεζα.” (<http://portal.kathimerini.gr/>, Λ.Στεργίου, 2007)

Αιτίες Φοροδιαφυγής

Σύμφωνα με τον Κανελλόπουλο (2002), μία από τις σημαντικότερες αιτίες φοροδιαφυγής είναι η ίδια η φύση του φόρου, που για τον φορολογούμενο είναι υποχρεωτική μονομερής μεταβίβαση πόρων προς το κράτος χωρίς άμεσο αντάλλαγμα ή αντίκρισμα.

Τον Ιανουάριο του 2010 είχε εκπονηθεί μια μελέτη για τη φοροδιαφυγή από το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος σε συνεργασία με το τμήμα Στατιστικής του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, με δείγμα 747 ατόμων άνω των 18 σε Αθήνα και Θεσσαλονίκη. Έχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον να παρουσιάσουμε μερικά από τα αποτελέσματα και συμπεράσματα της έρευνας αυτής:

-Οι οκτώ στους δέκα συμμετέχοντες (ποσοστό 80,2%) εκτιμούν ότι οι φορολογούμενοι που φοροδιαφεύγουν το επιχειρούν, επειδή «υπάρχει μικρή πιθανότητα εντοπισμού τους» από τις φοροελεγκτικές αρχές, που είναι αρμόδιες για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

- Περισσότεροι από τους 8 στους 10 ερωτηθέντες απάντησαν πως θεωρούν ότι έχουν ηθική υποχρέωση να δηλώνουν όλα τους τα εισοδήματα και να πληρώνουν όλους τους φόρους τους.

-Οι νέοι και το δυναμικό ηλικιακά τμήμα του ενεργού πληθυσμού δηλώνουν περισσότερο πρόθυμοι να αποκρύπτουν τα εισοδήματά τους.

- Όσο χαμηλότερο επίπεδο εκπαίδευσης έχουν οι ερωτηθέντες, τόσο πιθανότερο είναι να δήλωσαν ότι δε θα μπορούσαν να αποκρύψουν τα εισοδήματά τους από την Εφορία.

-Ένας στους δύο πολίτες θεωρούν ότι σε ένα διεφθαρμένο κράτος η φοροδιαφυγή αποτελεί μια λογική αντίδραση.

-Οι ερωτηθέντες σε πολύ άνετη και πολύ δύσκολη οικονομική κατάσταση συμφωνούν περισσότερο από τους υπόλοιπους ότι η κρατική διαφθορά μπορεί να δικαιολογήσει τη φοροδιαφυγή.

-Το 53% θεωρεί ότι η φοροδιαφυγή είναι ηθική πράξη, εφόσον η Πολιτεία σπαταλά άσκοπα το μεγαλύτερο μέρος των φόρων.

Σε όσο χειρότερη οικονομική κατάσταση δήλωσαν ότι βρίσκονται οι ερωτηθέντες, τόσο πιθανότερο είναι να συμφωνούν ότι τους αρέσει η ιδέα της απόκρυψης εισοδημάτων από την εφορία (<http://www.voria.gr/>, 2010)

Παρατηρούμε ότι μερικές από τις αιτίες της φοροδιαφυγής είναι οι ποιοτικοί και ποσοτικοί έλεγχοι που γίνονται. Δηλαδή, η έλλειψη τακτικών ελέγχων των φορολογούμενων φυσικών και νομικών προσώπων καθώς και η κακή ποιότητα αυτών των ελέγχων συντελούν στην αύξηση του φαινομένου της φοροδιαφυγής. Επίσης, καθοριστικό ρόλο παίζει ο συνδυασμός της ύπαρξης διαφάνειας και η τήρηση και επιβολή των νόμων, ώστε να δημιουργηθεί ένα αίσθημα δικαιοσύνης και να καλλιεργηθεί ισχυρή φορολογική συνείδηση στους πολίτες. Κατ'επέκταση, αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα το κράτος να κερδίσει την εμπιστοσύνη των φορολογουμένων και να αποτρέψει σε μεγάλο βαθμό τη φοροδιαφυγή. Ακόμα το μορφωτικό επίπεδο αποτελεί άλλη μια αιτία, που επηρεάζει στον τρόπο σκέψης των πολιτών και εν συνεχεία τον τρόπο αντιμετώπισης των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Μια άλλη αιτία είναι η οικονομική κατάσταση που βρίσκεται το κράτος, όπου σε περίοδο κρίσης τα μέτρα και οι αποφάσεις που παίρνονται μπορεί να είναι ακατάλληλα, με αποτέλεσμα την αύξηση της φοροδιαφυγής. Σε τέτοιες περιόδους είναι ύψιστης σημασίας η εκάστοτε πολιτική ηγεσία να φερθεί με την ανάλογη σοβαρότητα και να πάρει τις σωστές αποφάσεις και μέτρα τα οποία

θα φέρουν την ευημερία και την ανάπτυξη στην οικονομία, ελαχιστοποιώντας, όσο γίνεται, τις αιτίες που προκαλούν φοροδιαφυγή και παραοικονομία.

Διάφοροι υποστηρίζουν ότι η βασικότερη αιτία της φοροδιαφυγής εστιάζεται κυρίως στη συμμετοχή των οργάνων της πολιτείας στη διαφθορά (όπως η απόκτηση πλούτου ο οποίος δεν δηλώνεται), αναφέροντας ως παράδειγμα την αμφισβήτηση από τον Αριστοτέλη του θεσμού των «εφόρων» στην Σπάρτη κατά την αρχαιότητα. Η αμφισβήτησή του αυτή έλεγε ότι η συγκέντρωση της όποιας εξουσίας στα χέρια των λίγων ενισχύει ακόμα περισσότερο τη διαφθορά. Μια ακόμα βασική αιτία είναι τα νομοτεχνικά και το υφιστάμενο φορολογικό σύστημα, το οποίο δεν είναι κοινωνικά δίκαιο, αφήνοντας παραθυράκια που εύκολα μπορούν να χρησιμοποιήσουν οι οικονομικά ισχυρότεροι με το πρόσχημα «ό,τι είναι νόμιμο είναι και ηθικό», με αποτέλεσμα να έχουμε την αύξηση της φοροδιαφυγής και να αδικούνται οι νομοταγείς πολίτες. (<http://www.imerisia.gr/> του Κορομηλά Γ., 2009)

Τέλος, η ακαδημαϊκή μελέτη του Αρταβάνη Ν. κ.α. υποστηρίζει ότι η φοροδιαφυγή μένει άλυτη και ακμάζουσα στην Ελλάδα, επειδή η αδυναμία και ηαδιαφορία του κρατικού μηχανισμού στον εντοπισμό των μη δηλωμένων εισοδημάτων συνδέεται άμεσα με το γεγονός ότι η πλειονότητα των βουλευτών ανήκει στα πέντε επαγγέλματα που είναι πρώτα στη φοροδιαφυγή.

Σύμφωνα με όλα τα παραπάνω στο παρακάτω σχήμα παρουσιάζονται μερικοί από τους προσδιοριστικούς παράγοντες που μπορούν να συντελέσουν στην αύξηση ή μείωση των φαινομένων ανάλογα με το πώςθα τους διαχειριστεί η κυβέρνηση.

Επιπτώσεις και Επιδράσεις Φοροδιαφυγής

Η φοροδιαφυγή συμβάλλει στη μείωση της αποτελεσματικότητας της οικονομίας και τη διεύρυνση της κοινωνικής ανισότητας. Ο λόγος που συμβαίνει αυτό είναι ότι στρεβλώνει την κατανομή και αναδιανομή των οικονομικών πόρων βραχυχρόνια και μακροχρόνια. Συγκεκριμένα η φορολογία, και κατ'επέκταση η φοροδιαφυγή, επηρεάζει το διαθέσιμο εισόδημα των πολιτών και εν συνεχεία με την πάροδο του χρόνου, τη δομή της οικονομίας, τις αποφάσεις σχετικά με την προσφορά και ζήτηση εργασίας κατά κλάδο ή επάγγελμα, τη διαχρονική κατανομή του εισοδήματος μεταξύ κατανάλωσης και αποταμίευσης, τις τιμές, το ύψος και το ρυθμό αύξησης των εισαγωγών, τη ροή εισοδήματος στην αλλοδαπή κ.λπ. Η κοινωνική αυτή ανισότητα σημειώνεται για παράδειγμα με το να μπορούν κάποια επαγγέλματα να φοροδιαφεύγουν ενώ κάποια άλλα όχι, με αποτέλεσμα οι φόροι να αυξάνονται λόγω υστέρησης δημοσίων εσόδων και κατ'επέκταση οι συνεπείς φορολογούμενοι να αδικούνται και να πληρώνουν διπλάσιο φόρο.

Η φοροδιαφυγή λοιπόν, περιορίζει την αναδιανεμητική λειτουργία της προοδευτικής φορολογίας από το πλουσιότερο προς στο φτωχότερο άτομο, αυξάνει τα φορολογικά βάρη των νομοταγών πολιτών και υπονομεύει τη δίκαιη και ίση μεταχείριση πολιτών με παρόμοιο εισόδημα. (Τράπεζα της Ελλάδος, 2011)

Πλήγμα δημιουργείται και στον τομέα του ανταγωνισμού ο οποίος νοθεύεται, όπου κάποιες επιχειρήσεις, που αδυνατούν να αυξήσουν την κερδοφορία τους, χρησιμοποιούν ως στρατηγική τη φοροδιαφυγή. Ως αποτέλεσμα αυτής της εύκολης κερδοφορίας με χαμηλό ρίσκο (λόγω της μειωμένης πιθανότητας να εντοπιστούν από τις αρμόδιες αρχές) είναι η αποθάρρυνση των επιχειρήσεων να κάνουν νέες επενδύσεις.

Τέλος, αποτρέπει και εμποδίζει το Δημόσιο να χρησιμοποιήσει τους πόρους αυτούς που θα εισέπραττε από την φορολογία, για τη χρηματοδότηση κρατικών δαπανών. Αποτέλεσμα, το κράτος να στρέφεται στη λύση των δανείων, να έχει περιορισμένη δυνατότητα δημόσιων επενδύσεων, χαμηλότερη ποιότητα και ποσότητα παρεχόμενων δημόσιων αγαθών και δυσκολίες στην εφαρμογή του κοινωνικού κράτους. Ακόμα η ύπαρξη της φοροδιαφυγής σημαίνει υψηλά κόστη συναλλαγών και διοικήσεως (transaction and administrative costs) για

την κυβέρνηση, αφού πρέπει να διατηρήσει αποτελεσματικό όλον εκείνο τον ελεγκτικό μηχανισμό που είναι απαραίτητος, για να εμποδιστεί η φοροδιαφυγή.

Με τον όρο «φοροδιαφυγή» εννοούμε όλες εκείνες τις παράνομες πράξεις του φορολογουμένου, οι οποίες γίνονται προκειμένου να πετύχει την πληρωμή λιγότερου ή καθόλου φόρου. Ο όρος «παράνομες» προστίθεται προκειμένου να γίνει διάκριση από την φοροαποφυγή.

Όμως τι είναι φόρος; Σύμφωνα με τον Maurice Allais [Νόμπελ Οικονομίας], φόρος είναι το αντάλλαγμα που πληρώνει ο πολίτης για τις υπηρεσίες που το κράτος προσφέρει σε όλους τους πολίτες. Υπηρεσίες που συνήθως είναι δημόσια αγαθά [public goods]. Για τον λόγο αυτό είναι αδύνατο να έχουμε τιμή αγοράς για ένα τέτοιο αγαθό και είναι επόμενο να έχουμε αυτό που στην οικονομία λέγεται πρόβλημα του ελεύθερου αναβάτη [free rider problem]. Το πρόβλημα αυτό σημαίνει ότι τουλάχιστον μερικοί καταναλωτές θα ήθελαν να απολαύσουν το αγαθό αυτό χωρίς να πληρώσουν τίποτε. Για τους λόγους αυτούς είναι το κράτος εκείνο που παρέχει δημόσια αγαθά όπως η Εθνική Άμυνα, η Αστυνομική Προστασία κλπ. Προς κάλυψη λοιπόν των εξόδων παροχής τέτοιων αγαθών, το κράτος υποχρεώνει όλους τους πολίτες, ανάλογα με την οικονομική τους δυνατότητα να καταβάλουν ένα μέρος των εξόδων αυτών.

Βέβαια στις μέρες μας το κράτος έχει και πολλές άλλες αποστολές, πέραν της πρωταρχικής του που είναι η παροχή δημοσίων αγαθών, ενώ συχνά επιστρέφει στους πολίτες με την μορφή υπηρεσιών, λιγότερα από ό,τι εισπράττει, χωρίς αυτό βέβαια να επηρεάζει την υποχρέωση του φορολογουμένου. Συνεπώς μπορούμε να πούμε ότι ο φόρος είναι τα χρήματα που κάθε ικανός γι' αυτό πολίτης υποχρεούται να δίνει στο κράτος, χωρίς το οποιοδήποτε ειδικό αντάλλαγμα προκειμένου να καλύψει τα έξοδα του κράτους.

Βέβαια η φοροδιαφυγή είναι τόσο παλιά όσο και ο άνθρωπος και έχουμε ιστορικά στοιχεία για ποινές σε φοροφυγάδες ήδη στο Αρχαίο Ισραήλ, το φαινόμενο ήταν γνωστό τόσο στην Αρχαία Αθήνα, όσο και στην Αρχαία Σπάρτη, όπως επίσης και στην Ρωμαϊκή και μετέπειτα στην Βυζαντινή Αυτοκρατορία.

Σήμερα είναι παγκόσμιο και έχει διαστάσεις που δεν είναι καθόλου αμελητέες ακόμη και για χώρες με καλά οργανωμένα φορολογικά συστήματα και κρατικές υποδομές, όπως οι χώρες της Ε.Ε και οι Η.Π.Α. Φυσικά ο ακριβής υπολογισμός της είναι πολύ δύσκολος έως αδύνατος, μπορούμε όμως ασφαλέστερα να εκτιμήσουμε το μέγεθος της παραοικονομίας, σημαντικό μέρος της οποίας αποτελεί η φοροδιαφυγή και έτσι αποκτούμε μια ακριβέστερη εικόνα για την έκταση του φαινομένου. Έτσι γνωρίζουμε ότι δεν υπάρχει καμιά χώρα στον κόσμο που να μπορεί να ισχυριστεί ότι έλυσε εντελώς το πρόβλημα, αντίθετα υπάρχουν πολλές που η κατάσταση είναι κυριολεκτικά ανεξέλεγκτη.

Γιατί όμως αποτελεί πρόβλημα η φοροδιαφυγή;

Μια πρώτη απάντηση είναι, γιατί είναι ένα σοβαρό αίτιο για μεγάλα δημόσια ελλείμματα, μια και προκαλεί έλλειψη οικονομικών πηγών για το κράτος και το καθιστά ανίκανο να καλύψει τα έξοδά του. Αυτό οδηγεί τις Κυβερνήσεις σε αυξημένο εξωτερικό ή εσωτερικό δανεισμό. Το πρώτο σημαίνει λιγότερη ανεξαρτησία και ελευθερία οικονομικών και άλλων επιλογών για τη χώρα, αλλά και αύξηση το δημοσίου χρέους λόγω των υψηλών επιτοκίων του εξωτερικού δανεισμού. Η δεύτερη σημαίνει αύξηση των επιτοκίων προκειμένου να προσελκυσθούν ιδιωτικά κεφάλαια προς κάλυψη του δημοσίου ελλείμματος, όμως αυτό μειώνει την κυκλοφορία του χρήματος στην αγορά και εγκλωβίζει μεγάλα ιδιωτικά κεφάλαια στο Κρατικό Θησαυροφυλάκιο με αποτέλεσμα την μείωση των ιδιωτικών επενδύσεων, που

είναι απολύτως αναγκαίες για την ανάπτυξη της Οικονομίας, με αποτέλεσμα στασιμότητα και μείωση ανταγωνιστικότητας.

Άλλη βλαβερή συνέπεια της φοροδιαφυγής είναι η δημιουργία ανισοτήτων μεταξύ των πολιτών, μια και κάποια επαγγέλματα μπορούν να φοροδιαφεύγουν και κάποια όχι, κάτι που όχι μόνο δημιουργεί ανισότητα ως προς την επιβάρυνση των φορολογουμένων, αλλά οι φόροι γίνονται ακόμη επαχθέστεροι για τους μη φοροδιαφεύγοντες λόγω της υστέρησης των δημοσίων εσόδων, υστέρηση που συνήθως καλύπτεται από την επιβάρυνση εκείνων που ήδη πληρώνουν πολλούς φόρους.

Η φοροδιαφυγή όμως οδηγεί και σε κακό καταμερισμό των πηγών πλούτου, επειδή οι άνθρωποι σε πολλές περιπτώσεις μπορεί να επιλέγουν την ανάμιξή τους σε ορισμένες δραστηριότητες, όχι επειδή είναι πραγματικά ανταγωνιστικές ή παραγωγικές, αλλά με κριτήριο την ευκολία διαπράξεως φοροδιαφυγής.

Πρόβλημα όμως δημιουργείται και στον τομέα του ανταγωνισμού ο οποίος νοθεύεται, αφού κάποιες αδύναμες επιχειρήσεις με οριακή κερδοφορία, χρησιμοποιούν την φοροδιαφυγή σαν στρατηγικό πλεονέκτημα, προκειμένου να μειώσουν το κόστος τους και αυτό βέβαια βρίσκεται πολύ μακριά από την ήδη ουτοπική ιδέα του τέλειου ανταγωνισμού. Αυτό επιπλέον αποθαρρύνει τις επιχειρήσεις από νέες επενδύσεις και ανάληψη ρίσκων για αύξηση της κερδοφορίας τους, αφού αυτό μπορούν να το επιτύχουν με πολύ ευκολότερο τρόπο, την φοροδιαφυγή.

Φοροδιαφυγή σημαίνει όμως και σπατάλη πηγών σε μη παραγωγικές δραστηριότητες. Αυτό συμβαίνει επειδή δημιουργεί υψηλά κόστη συναλλαγών [transaction costs] για τους φοροφυγάδες. Με τον όρο αυτό εννοούνται όλα εκείνα τα έξοδα σε χρήμα, χρόνο και προσπάθεια, στα οποία πρέπει να υποβληθούν προκειμένου να επιτύχουν τη φοροδιαφυγή, χωρίς να συλληφθούν [π.χ. ειδικούς λογιστές και δικηγόρους, χρόνο και προσπάθεια για την τήρηση των περιβόητων διπλών βιβλίων κλπ]. Όμως και για την Κυβέρνηση, η ύπαρξη της φοροδιαφυγής σημαίνει υψηλά κόστη συναλλαγών και διοικήσεως [transaction and administrative costs], μια και πρέπει να συγκροτήσει και να διατηρήσει αποτελεσματικό, όλον εκείνο τον ελεγκτικό μηχανισμό που είναι απαραίτητος, για να γίνει η φοροδιαφυγή δυσκολότερη. Ενώ θα πρέπει να θεσπίζει και ειδικούς νόμους, όσο το δυνατόν αποτελεσματικότερους κατά της φοροδιαφυγής, που και αυτοί συνιστούν επιπλέον κόστος συναλλαγής.

Η παραοικονομία, της οποίας κύριο μέρος και αιτία αποτελεί η φοροδιαφυγή, σημαίνει όμως και ότι πολλά ιδιωτικά εισοδήματα μένουν εκτός των επίσημων στατιστικών και υπολογισμών, όπως αυτός του Α.Ε.Π., που δείχνουν την πραγματική κατάσταση της οικονομίας. Αυτό σημαίνει ότι η Κυβέρνηση δεν έχει την ακριβή εικόνα της κατάστασης και είναι πολύ πιθανό να λάβει λανθασμένες αποφάσεις σε σχέση με την οικονομία και πιθανώς να δημιουργήσει περισσότερα προβλήματα από εκείνα που θέλει να λύσει.

Τέλος, αν λάβουμε σαν δεδομένο ότι οι δραστηριότητες των φοροφυγάδων πληρώνονται πάντοτε τοις μετρητοίς, η φοροδιαφυγή μειώνει την ελαστικότητα της ζήτησης ρευστού στις αλλαγές των κρατικών επιτοκίων, κάτι που σημαίνει μεγαλύτερες δυσκολίες στην εφαρμογή νομισματικής πολιτικής.

Βέβαια ορισμένοι μπορεί να διακρίνουν και μερικές θετικές πλευρές στην φοροδιαφυγή. Αν θεωρήσουμε την κυβέρνηση σαν «Λεβιάθαν», που απομυζά τους φορολογουμένους, η

φοροδιαφυγή μπορεί να είναι και ωφέλιμη σαν σήμα προς την κυβέρνηση να αλλάξει την πολιτική της. Βέβαια πίσω από αυτήν την άποψη κρύβεται η ακραία φιλελεύθερη ιδέα που υποστηρίζει ότι η φοροδιαφυγή είναι το μόνο μέσο που έχει ο φορολογούμενος στην διάθεσή του για να αντισταθεί στην αυξανόμενη παρέμβαση του κράτους στην προσωπική του ελευθερία.

Ένα άλλο θετικό αποτέλεσμα της φοροδιαφυγής είναι ότι μπορεί να δώσει δυνατότητα για οικονομικώς παραγωγικές δραστηριότητες, οι οποίες άλλως δεν θα υπήρχαν καθόλου, λόγω της φορολογίας. Είναι γνωστό ότι οι φόροι χρησιμοποιούνται και για την υποβοήθηση ορισμένων δραστηριοτήτων, είτε για την αποθάρρυνση από άλλες. Βέβαια οι κυβερνητικές αυτές επιλογές δεν γίνονται πάντα με βάση την λογική του γενικού συμφέροντος, αλλά συχνά επηρεάζεται και από διάφορες ομάδες πίεσης [lobbies]. Σ' αυτές τις περιπτώσεις η φοροδιαφυγή μπορεί να βελτιώσει αυτήν την κακή κατανομή πηγών.

Όμως και η τυχόν σπατάλη των δημοσίων εσόδων από την κυβέρνηση συνιστά κακή κατανομή των πηγών πλούτου σε μη παραγωγικές δραστηριότητες, κάτι το οποίο πιθανώς να διορθώνεται με την φοροδιαφυγή.

Συνεπώς η φοροδιαφυγή, ως παραβίαση νομοθεσίας είναι ένα νομικό φαινόμενο, το οποίο έχει όμως πολύ σημαντικά οικονομικά αποτελέσματα και οικονομικές διαστάσεις, αποτελεί λοιπόν προνομιακό πεδίο μελέτης για μια επιστήμη, όπως η Οικονομική Ανάλυση του Δικαίου, η οποία συνδυάζει την Νομική με την Οικονομική σκέψη. Πρώτος δε ο Garry Becker το πρότεινε, ενώ οι Allingham, Sandmo το πραγματοποίησαν.

Ως προς τα αίτια της φοροδιαφυγής, η Οικονομική Ανάλυση του Δικαίου πρωτίστως θα αναφερθεί στην ίδια την φύση του ανθρώπου. Με βάση την θεμελιώδη υπόθεση της Νεοκλασικής Οικονομικής Επιστήμης, ο άνθρωπος είναι ορθολογιστής, εγωιστής, μεγιστοποιητής χρησιμότητας [rational, self-interested, utility maximizer]. Αυτή η υπόθεση αντιπροσωπεύει ένα σημαντικό μέρος της ανθρώπινης προσωπικότητας και συμπεριφοράς. Η φοροδιαφυγή σκοπό έχει την πληρωμή λιγότερου ή καθόλου φόρου. Ο φόρος είναι ένα ποσό χρημάτων που αντιστοιχεί σε μια «χρησιμότητα» [utility] για τον φορολογούμενο και συνιστά απώλεια αυτής της χρησιμότητας για τον συγκεκριμένο άνθρωπο. Επομένως η αναμενόμενη αντίδραση του φορολογουμένου, σύμφωνα με το παραπάνω μοντέλο της ανθρώπινης συμπεριφοράς, είναι να κάνει κάθε προσπάθεια για να προστατευθεί από αυτήν την απώλεια χρησιμότητας.

Στην ίδια βάση στηρίζεται και ένα δεύτερο αίτιο της φοροδιαφυγής που είναι οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές. Γνωρίζουμε ότι όσο υψηλότερη είναι η φορολογία που επιβάλλεται τόσο μεγαλύτερες θα είναι οι προσπάθειες των φορολογουμένων να φοροδιαφύγουν, αυτό γιατί το αναμενόμενο κέρδος από την φοροδιαφυγή μεγαλώνει πολύ και έτσι είναι διατεθειμένοι να καταβάλουν και μεγαλύτερο ακόμα κόστος προσπαθειών για να το επιτύχουν. Οι καμπύλες του Laffer και Gutman δείχνουν ότι μετά από ένα σημείο αύξησης φορολογικών συντελεστών, τα έσοδα του κράτους αυξάνονται αντί να μειώνονται. Βέβαια υπάρχει και αντίθετη άποψη που ισχυρίζεται ότι η αύξηση του αναμενόμενου κέρδους από την φοροδιαφυγή εξουδετερώνεται από ένα άλλο φαινόμενο: ο φορολογούμενος με την αύξηση των συντελεστών γίνεται φτωχότερος και αυτό σημαίνει, με βάση τον «Νόμο της Αυξανόμενης Αποστροφής για τον Κίνδυνο με την αύξηση του εισοδήματος και το αντίστροφο» [Law of Decreasing Risk Aversion with the increase of income and the Opposite], ότι καθίσταται πιο επιφυλακτικός απέναντι στον κίνδυνο απ' ό,τι ήταν πριν, άρα η απόφαση για φοροδιαφυγή γίνεται δυσκολότερη. Βέβαια το πρόβλημα της άποψης αυτής

είναι ότι παίρνει σαν δεδομένο ότι η αύξηση των φορολογικών συντελεστών κάνει τον φτωχό φτωχότερο, όμως αυτό είναι ένα μεταγενέστερο στάδιο, αφού ο φορολογούμενος αντιδρά άμεσα στην αύξηση των συντελεστών με φοροδιαφυγή για να αποφύγει ακριβώς αυτή την μείωση του πλούτου του.

Μπορούμε να πούμε ότι η φοροδιαφυγή και η συμμόρφωση στους φόρους είναι σαν δύο υποκατάστατα αγαθά [substitutive goods]. Αν η τιμή της συμμόρφωσης αυξηθεί εξαιτίας των υψηλών φορολογικών συντελεστών οι φορολογούμενοι πιθανότατα θα επιλέξουν φοροδιαφυγή και σ' αυτήν την περίπτωση το αποτέλεσμα της υποκατάστασης [η απώλεια των χρημάτων για το κράτος λόγω αλλαγής συμπεριφοράς των φορολογουμένων] μπορεί να είναι μεγαλύτερο από την αύξηση στα έσοδα του κράτους συνεπεία της αύξησης των συντελεστών. Στην περίπτωση αυτή η ελαστικότητα της ζήτησης για συμμόρφωση με το φορολογικό σύστημα θα είναι πολύ μεγάλη και οι φορολογούμενοι θα ανταποκριθούν άμεσα σε μια αύξηση της τιμής της συμμόρφωσης [υψηλότεροι συντελεστές] με μείωση της ζήτησής τους γι' αυτήν, δηλ. θα προτιμήσουν τη φοροδιαφυγή.

Άλλο σημαντικό αίτιο της φοροδιαφυγής θεωρείται και η ασθενής Φορολογική Ηθική, κάτι που αποδέχονται άπαντες και υπάρχουν και εμπειρικές αποδείξεις. Γιατί όμως ενώ η δειλία ή λιποταξία σε καιρό πολέμου θεωρείται κάτι απόλυτα ηθικά απαράδεκτο, ενώ η φοροδιαφυγή όχι. Εκ πρώτης όψεως φαίνεται παράξενο γιατί στην πρώτη περίπτωση η άρνηση της διακινδύνευσης της ζωής, προς όφελος της πατρίδας, θεωρείται απαράδεκτη, ενώ στην δεύτερη περίπτωση η άρνηση της καταβολής κάποιων χρημάτων, που είναι πολύ ελάχισονα ζημία σε σχέση με το πρώτο, δεν θεωρείται τόσο ηθικώς απαξιωτικό. Έχει όμως εξήγηση διότι σε περίοδο πολέμου, απειλείται αυτή η ίδια η ύπαρξη μιας χώρας, ενός έθνους, κάτι που συνεπάγεται υψηλό προσωπικό κόστος για κάθε άτομο που ζει σ' αυτή τη χώρα. Ενώ αντίθετα στην περίπτωση της φοροδιαφυγής, η απειλή για την υστέρηση εσόδων για το κράτος έχει μικρότερη και όχι τόσο εμφανή επίδραση στο προσωπικό του συμφέρον. Επίσης η απειλή από την φοροδιαφυγή για το κράτος θεωρείται μικρή και δεν είναι ξεκάθαρη, αφού πολλοί πιστεύουν ότι η Κυβέρνηση μπορεί πάντοτε με διάφορους τρόπους να βρει τα χρήματα που χρειάζεται.

Εμπειρική έρευνα έχει δείξει ότι οι έχοντες υψηλή φορολογική ηθική επηρεάζονται πολύ λιγότερο από την αύξηση των φορολογικών συντελεστών, σε σχέση με τους έχοντες χαμηλή.

Άλλο αίτιο της φοροδιαφυγής είναι ο πληθωρισμός, μια και αυτός μειώνει το πραγματικό εισόδημα του φορολογουμένου κι έτσι η χρησιμότητα [utility] που αυτός χάνει, όταν πληρώνει φόρο, είναι υψηλότερη τώρα, έστω κι αν πληρώνει το ίδιο ποσό χρημάτων με την προηγούμενη χρονιά. Αυτό είναι αποτέλεσμα του Νόμου της Ελαττούμενης Οριακής Χρησιμότητας του Χρήματος [Law of Diminishing Marginal Utility of money]. Αυτό σημαίνει ότι όσο φτωχότερος είναι κάποιος, τόσο μεγαλύτερη ωφέλεια – χρησιμότητα αντλεί από κάθε επιπλέον μονάδα χρήματος. Άρα το αναμενόμενο κέρδος από την φοροδιαφυγή είναι τώρα υψηλότερο και αυτό την κάνει ελκυστικότερη. Φυσικά τα ίδια αποτελέσματα με τον πληθωρισμό έχει και κάθε κακή οικονομική κατάσταση ή κρίση στην Εθνική Οικονομία, που έχει σαν αποτέλεσμα την μείωση του προσωπικού πλούτου των φορολογουμένων.

Άλλοι παράγοντες που συντελούν στην φοροδιαφυγή είναι η ύπαρξη και ανάπτυξη της Μαύρης Εργασίας [της αδήλωτης], αλλά και η αύξηση της ανεργίας. Αυτό γιατί η υψηλή ανεργία ευνοεί την αδήλωτη εργασία, αυξάνει την φτώχεια και επηρεάζει με τον τρόπο που αναφέρθηκε στην προηγούμενη παράγραφο, αλλά λειτουργεί και αμβλύνει την Φορολογική

Ηθική, μια και ο άνεργος αισθάνεται εγκατελειμένος από το κράτος και έχει μικρή διάθεση να πληρώσει γι' αυτό.

Τέλος σαν λόγος της φοροδιαφυγής μπορεί να αναφερθεί και ένας ψυχολογικός, που τον αποδέχονται και ορισμένοι συγγραφείς όπως ο Harten και Bartholomew. Συγκεκριμένα η φοροδιαφυγή μπορεί να θεωρηθεί σαν ένα είδος παιχνιδιού που δίνει ευχαρίστηση σε κάποιους ανθρώπους τουλάχιστον, την ευχαρίστηση της απόδρασης από τον κίνδυνο της σύλληψης και ποινής. Έτσι, αν δεχτούμε αυτήν την άποψη η φοροδιαφυγή μπορεί να δώσει χρησιμότητα [utility], όχι μόνον διαμέσου του προϊόντος της, αλλά και αυτή καθαυτή σαν πράξη. Εδώ μιλούμε βέβαια για την ψυχική ευχαρίστηση σαν εκδοχή χρησιμότητας.

Πέραν των αιτίων υπάρχουν και διάφοροι παράγοντες που χωρίς να αποτελούν αίτια επηρεάζουν με τον ένα ή τον άλλο τρόπο την φοροδιαφυγή. Κατ' αρχήν υπάρχουν πολλοί παράγοντες που επηρεάζουν την Φορολογική Ηθική και μέσω αυτής την φοροδιαφυγή.

Ένας είναι η αύξηση των δημοσίων εξόδων. Οι Gaudemet και Molinier αναφέρουν τον νόμο της αυξανόμενης αντίστασης στον φόρο, που είναι συνέπεια του νόμου του Wagner για την σταθερή αύξηση των δημοσίων εξόδων. Επίσης η αντίληψη των φορολογουμένων για το δίκαιο ή μη του φορολογικού συστήματος και του τρόπου της εφαρμογής του από τις Κρατικές Υπηρεσίες επηρεάζει την Φορολογική τους Ηθική. Ενώ σημαντικός παράγων φαίνεται να είναι και ο κοινωνικός περίγυρος, τα άτομα έχουν την τάση να φοροδιαφεύγουν περισσότερο, όταν γνωρίζουν ότι και άλλοι πράττουν το ίδιο. Φυσικά σαν βασική πηγή της Ηθικής εν γένει και η θρησκεία, επηρεάζει και την Φορολογική Ηθική, ενώ σημαντικός παράγων φαίνεται να είναι και η Ιστορική Μνήμη Ξένης Κατοχής ενός λαού, ο οποίος έχει συνδέσει τον φόρο με την κατοχή και τον θεωρεί μέσο εκμετάλλευσής του από τον κατακτητή. Σημαντικός παράγων φαίνεται να είναι και η κρίση αντιπροσωπευτικότητας στις σύγχρονες δημοκρατίες και η κρίση εμπιστοσύνης προς τα κόμματα και τους κρατικούς θεσμούς.

Βασικός παράγων επίσης είναι η ποιότητα και ποσότητα των προσφερομένων από το κράτος υπηρεσιών στους πολίτες. Όταν οι υπηρεσίες αντιστοιχούν κάπως με τα χρήματα που προσφέρονται, τότε ο φορολογούμενος δεν χάνει μονάδες χρησιμότητας όταν πληρώνει φόρο, αλλά μπορεί να θεωρηθεί ότι βρίσκεται στην επονομαζόμενη «Pareto optimal situation», όπου ένας τουλάχιστον κερδίζει [εδώ το Κράτος], ενώ κανένας δεν βρίσκεται σε χειρότερη κατάσταση. Φυσικά σε μια τέτοια κατάσταση ο φορολογούμενος δεν έχει αίσθηση ότι γίνεται αντικείμενο εκμετάλλευσης ή κλοπής από το κράτος, αλλά ότι αγοράζει κάτι με τα χρήματά του και είναι σαφές ότι η συμμόρφωσή του με τη φορολογική νομοθεσία σε αυτήν την περίπτωση θα είναι πολύ μεγαλύτερη.

Επίσης η εκτίμηση που έχουν οι φορολογούμενοι για την επίδραση της φοροδιαφυγής στην Εθνική Οικονομία, η «νομιμοποίηση» των νόμων στην συνείδηση του πολίτη. Η γενικότητα, η αμεροληψία και η μονιμότητα είναι σύμφωνα με τους Gaudemet, Molinier, οι παράγοντες που νομιμοποιούν και προκαλούν αποδοχή του Δικαίου, στοιχεία που συχνά λείπουν από την φορολογική νομοθεσία.

Τέλος και ο τρόπος αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής από την κυβέρνηση επηρεάζει την Φορολογική Ηθική. Η συνήθης πρακτική του κλεισίματος των ανέλεγκτων υποθέσεων με την καταβολή ενός ποσού, προκειμένου ο φορολογούμενος να αποφύγει τον έλεγχο, καθώς και η μείωση ή απόσβεση των ποινών και προστίμων στα πλαίσια διαφόρων ρυθμίσεων και συμβιβασμών κλονίζουν ισχυρά την Φορολογική Ηθική.

Υπάρχουν και προσωπικοί παράγοντες που επηρεάζουν την απόφαση κάθε προσώπου για φοροδιαφυγή. Ένας πολύ σημαντικός είναι η στάση του φορολογουμένου απέναντι στον κίνδυνο, αν δηλαδή τον αποστρέφεται [risk averse], τον αγαπά [risk lover] ή είναι αδιάφορος [risk neutral]. Είναι προφανές ότι όσο μεγαλύτερη είναι η αποστροφή του προς τον κίνδυνο, τόσο δυσκολότερη θα είναι και η απόφαση για να φοροδιαφύγει.

Επίσης η διάθεση για εργασία μπορεί να επηρεάσει την απόφαση για φοροδιαφυγή. Άνθρωποι που δεν επιθυμούν να δουλεύουν πολύ, έχουν όμως ανελαστικές ή αυξανόμενες δαπάνες, είναι επιρρεπείς στην φοροδιαφυγή, με σκοπό να βρουν το επιπλέον εισόδημα που χρειάζονται, βέβαια αυτό θα συμβεί μόνον αν το αναμενόμενο κόστος της φοροδιαφυγής για τον συγκεκριμένο άνθρωπο είναι χαμηλότερο από το αναμενόμενο κόστος της προσφοράς επιπλέον εργασίας.

Προσωπικοί παράγοντες όπως η ηλικία, η οικογενειακή κατάσταση, το μορφωτικό επίπεδο, το επάγγελμα επηρεάζουν επίσης. Ως προς το επάγγελμα είναι σαφές ότι τα «ελεύθερα» επαγγέλματα έχουν πολύ χαμηλό [transaction cost] διάπραξης φοροδιαφυγής, ενώ και το αναμενόμενο κόστος μιας πιθανής σύλληψής τους είναι πολύ μικρότερο από αυτό των μισθωτών, αφού οι πιθανότητες να συλληφθούν είναι πολύ μικρότερες.

Το επίπεδο του προσωπικού εισοδήματος φαίνεται σημαντικός παράγων που επηρεάζει την φοροδιαφυγή, όμως οι ερευνητές δεν συμφωνούν αν αυτή αυξάνει ή μειώνεται όταν ανεβαίνει το επίπεδο του εισοδήματος. Φαίνεται σωστότερη η άποψη ότι αυτή αυξάνεται ανάλογα με το ατομικό εισόδημα, μια και κατ' αρχήν υψηλότερο εισόδημα, όπως προαναφέρθηκε, σημαίνει και μικρότερη αποστροφή προς τον κίνδυνο, άρα ευκολότερη απόφαση για φοροδιαφυγή. Επίσης ο έχων μεγαλύτερο εισόδημα μπορεί ευκολότερα να καλύψει τα υψηλά [transaction costs] της φοροδιαφυγής, ενώ μέσω ομάδων πίεσης στις οποίες έχει ευκολότερη πρόσβαση, μπορεί να επηρεάσει τόσο την φορολογική νομοθεσία, όσο και την εφαρμογή της, κάνοντας έτσι ακόμη ευκολότερη την φοροδιαφυγή και μειώνοντας το αναμενόμενο κόστος της.

Τέλος σημαντικός προσωπικός παράγων φαίνεται να είναι και η τυχόν προηγηθείσα σύλληψη του φοροφυγάδα για τον λόγο αυτό. Η παρελθούσα σύλληψη φαίνεται ότι επηρεάζει αρνητικά την φοροδιαφυγή. Τα άτομα εκτιμούν την πιθανότητα για την εμφάνιση ενός γεγονότος από την ανάμνηση παρομοίων γεγονότων του παρελθόντος. Επιπλέον σε περίπτωση υποτροπής υπάρχει υψηλότερη ποινή [άρα μεγαλύτερο αναμενόμενο κόστος], αλλά και υψηλότερη πιθανότητα σύλληψης στο μέλλον [επίσης αυξάνει το αναμενόμενο κόστος που είναι Ποινή X Πιθανότητα Σύλληψης], μια και ανήκει στους υπόπτους.

Πέραν των προσωπικών, υπάρχουν και κάποιοι παράγοντες γενικής φύσης που επηρεάζουν την φοροδιαφυγή. Τέτοιοι είναι κατά πρώτον η ποινή της, μια και επηρεάζει το αναμενόμενο κόστος. Ο άνθρωπος, ως ορθολογιστής, εγωιστής, μεγιστοποιητής χρησιμότητας, πριν από κάθε απόφασή του, άρα και αυτήν της φοροδιαφυγής, κάνει την λεγόμενη στάθμιση κέρδους-ζημίας [cost-benefit analysis]. Θα προχωρήσει στην φοροδιαφυγή μόνον όταν το αναμενόμενο κέρδος του είναι μεγαλύτερο από το αναμενόμενο κόστος. Επομένως αύξηση είτε της ποινής, είτε της πιθανότητας σύλληψης οδηγούν αντίστοιχα στην μείωση της φοροδιαφυγής.

Βέβαια η πιθανότητα σύλληψης μπορεί να επηρεάζεται από το επίπεδο εισοδήματος του φορολογουμένου και από το επάγγελμά του. Υπό την προϋπόθεση ότι και οι Φορολογικές

Αρχές ενεργούν σαν ορθολογιστές, εγωιστές και ωφελιμιστές, μπορούμε να πούμε ότι προτιμούν να ελέγχουν άτομα με υψηλότερο επίπεδο εισοδήματος και με επάγγελμα που ελέγχεται με σχετικά μικρό κόστος για την Εφορία. Έτσι το προσδοκώμενο κέρδος για τις Αρχές από τον έλεγχο προκύπτει ως εξής : $ΠΚ = \text{Πιθανότητα σύλληψης φοροφυγάδα } X [\text{καθαρά έσοδα από την σύλληψη φοροδιαφυγής} - \text{κόστος}]$. Όπου κόστος θα πρέπει να εννοήσουμε τα διοικητικά έξοδα των Αρχών και το κόστος εξεύρεσης του αληθινού ύψους του εισοδήματος. Επίσης η πιθανότητα σύλληψης μπορεί να επηρεαστεί από την ικανότητα της διοίκησης να διασφαλίσει την συμμόρφωση με την Φορολογική Νομοθεσία. Η ικανότητα αυτή παρουσιάζεται μειωμένη εξαιτίας των γνωστών προβλημάτων έλλειψης κινήτρων και πίεσης από τον ανταγωνισμό για αυξημένη παραγωγικότητα, κακή οργάνωση και γραφειοκρατία, διαφθορά του προσωπικού κλπ. Αυτά σημαίνουν μείωση της πιθανότητας σύλληψης και άρα και του αναμενόμενου κόστους της φοροδιαφυγής, κάτι που συνήθως προσπαθεί το κράτος να καλύψει με αύξηση των ποινών, όμως και αυτό έχει τα όριά του, μια και μια υπερβολικά μεγάλη ποινή μειώνει τις πιθανότητες επιβολής της.

Σημαντικός λόγος για την ανικανότητα αυτή αποτελεί και η πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας, που σημαίνει υψηλά κόστη συναλλαγής και διοίκησης για το κράτος [transaction – administrative costs] και τελικά δυσκίνητους ελεγκτικούς μηχανισμούς. Η πολυπλοκότητα όμως αυτή πέραν αυτού, καθιστά ευκολότερη την φοροδιαφυγή και για τον λόγο ότι δημιουργεί πολλές ευκαιρίες για φοροδιαφυγή και ξεγλίστρημα των επιτηδείων μέσα από τον κυκεώνα των διατάξεων. Φυσικά αυτά για τους πλουσίους, εκείνους που μπορούν να έχουν επιτελεία δικηγόρων και λογιστών για να μπορούν να καταφέρνουν κάτι τέτοιο, γιατί για τα χαμηλά εισοδήματα και μορφωτικά επίπεδα, η πολυπλοκότητα λειτουργεί και σαν φόβητρο, αφού αισθάνονται ότι ό,τι και να κάνουν πάντα η Εφορία θα βρει έναν τρόπο να τους βάλει να πληρώσουν και επομένως αποθαρρύνονται από την φοροδιαφυγή.

Βασικός παράγων είναι και το ίδιο το φορολογικό σύστημα. Δηλαδή κατά πρώτον ο φόρος εισοδήματος, που είναι ένας φόρος που στηρίζεται στην αυτοαναφορά, για τον λόγο αυτό είναι πολύ εύκολο για τους αυτοαπασχολούμενους να αποκρύψουν το πραγματικό ύψος του εισοδήματός τους.

Επίσης η προοδευτικότητα του φόρου κάνει την φοροδιαφυγή πιο ελκυστική, διότι αυξάνει το αναμενόμενο κέρδος από αυτήν, μα και ο φοροφυγάς που ευρίσκεται στα όρια δύο κλιμάκων, αποκρύβοντας μικρό εισόδημα, άρα με μικρό αναμενόμενο κόστος, επιτυγχάνει πολλαπλάσιο αναμενόμενο κέρδος, αφού γλιτώνει την επιβολή ενός υψηλότερου συντελεστή φορολογίας ή αποφεύγει τελείως την φορολόγηση, εάν είναι στα αφορολόγητα όρια. Βέβαια εδώ παίζει ρόλο, όπως λέει ο Erkki Koskela, και ο τρόπος υπολογισμού της ποινής, αν δηλαδή υπολογίζεται με βάση το αποκρυφθέν εισόδημα, ή με βάση τον διαφυγόντα φόρο. Αν υπολογίζεται με βάση το μη δηλωθέν εισόδημα, η φοροδιαφυγή θα αυξηθεί με την αύξηση της προοδευτικότητας, ενώ θα μειωθεί αν υπολογίζεται με βάση τον διαφυγόντα φόρο. Αυτό γιατί στην δεύτερη περίπτωση το κόστος της φοροδιαφυγής αυξάνεται.

Πέραν όμως αυτού η προοδευτικότητα του φόρου έχει και ένα άλλο μειονέκτημα, μια και τιμωρεί ουσιαστικά τις επιχειρήσεις και τα άτομα που είναι αποτελεσματικότερα, άρα έχουν μεγαλύτερα κέρδη. Αυτό σημαίνει μείωση των κινήτρων για παραγωγικότητα και άρα απώλεια αποτελεσματικότητας [efficiency] για την οικονομία.

Επίσης σημαντικός παράγων είναι και το κόστος συμμόρφωσης με την Φορολογική Νομοθεσία. Αυτό περιλαμβάνει όλα εκείνα τα κόστη συναλλαγής [transaction costs] που ο φορολογούμενος καλείται να καταβάλλει σε χρόνο και χρήμα, ώστε να συμπληρώσει την

δήλωσή του, να ζητήσει την βοήθεια λογιστού ή δικηγόρου, και γενικά όλα εκείνα τα έξοδα που σχετίζονται με την συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις. Υψηλό κόστος συμμόρφωσης σημαίνει ότι αν θεωρήσουμε την φοροδιαφυγή ως υποκατάστατό της, μια αύξηση στο κόστος συμμόρφωσης οδηγεί τους φορολογουμένους σε επιλογή της φοροδιαφυγής, εφόσον ο αναμενόμενο κόστος της παραμένει σταθερό.

Τέλος η αυξανόμενη ευκολία που παρέχεται για μεγάλες και γρήγορες μετακινήσεις κεφαλαίων παγκοσμίως και «ξέπλυμα χρήματος» κάνει ευκολότερη την φοροδιαφυγή και πάλι όμως για τους ήδη προνομιούχους, τους έχοντες υψηλά εισοδήματα.

Το πρόβλημα της φοροδιαφυγής κατά μία άποψη συνιστά πρόβλημα ελεύθερου αναβάτη [free rider problem] δηλαδή αυτού που θέλει να επωφελείται από τα αγαθά χωρίς να πληρώνει, κατ' άλλη δε πρόβλημα αντιπροσώπου – αντιπροσωπευόμενου [principal – agent problem], όπου ο αντιπρόσωπος ενεργεί προς όφελος των δικών του συμφερόντων και όχι του αντιπροσωπευόμενου. Τέλος υπάρχει και η άποψη ότι πρόκειται για την περίπτωση του λεγομένου διλήμματος του φυλακισμένου, δηλαδή η περίπτωση εκείνη, όπου ενώ η συνεργασία των δύο «παικτών» θα έφερνε το καλύτερο αποτέλεσμα, εν τούτοις η άγνοια και η καχυποψία τους οδηγούν στην επιλογή της προδοσίας του άλλου αντί της συνεργασίας. Υπάρχει σαφής αλληλεπίδραση μεταξύ φορολογουμένου και Φορολογικής Αρχής κι έτσι τόσο η φοροδιαφυγή εξαρτάται από την ένταση και το είδος των ελέγχων, αλλά και η ένταση και έκταση των φορολογικών ελέγχων εξαρτάται από την αντίδραση των φορολογουμένων σ' αυτούς. Για την μελέτη τέτοιων καταστάσεων ανταγωνισμού, που η έκβασή τους εξαρτάται όχι μόνον από τις επιλογές ενός ατόμου, αλλά και από τις επιλογές των άλλων ατόμων ή «παικτών», έχει δημιουργηθεί η θεωρία των παιγνίων από τον μαθηματικό John von Neumann και τον οικονομολόγο Oscar Morgenstern το 1944. Στην περίπτωση της φοροδιαφυγής πρόκειται για παίγνιο τύπου ‘matching pennies’ «κορώνα – γράμματα», χωρίς σημείο Nash Equilibrium, που σημαίνει ότι δεν υπάρχει σημείο, όπου με δεδομένη την απόφαση του άλλου, ο κάθε παίκτης αισθάνεται ικανοποιημένος ότι πήρε την καλύτερη πιθανή απόφαση και δεν έχει κανένα κίνητρο για αλλαγή αυτής της απόφασης. Επομένως η απόφαση του φορολογουμένου για φοροδιαφυγή, εξαρτάται από τις ενέργειες της Φορολογικής Αρχής, όπως και οι ενέργειες της Αρχής εξαρτώνται από τι κάνει ο φορολογούμενος.

Η βάση των προσεγγίσεων της Οικονομικής Ανάλυσης του Δικαίου στην φοροδιαφυγή είναι η λεγομένη θεωρία της αποτροπής [deterrence theory]. Ξεκίνησε από τους Allingham, Sandmo και με βάση αυτήν : η απόφαση για το τι θα δηλώσει ο φορολογούμενος στην Εφορία είναι μια απόφαση που λαμβάνεται σε συνθήκες αβεβαιότητας και ο φορολογούμενος έχει να δηλώσει μεταξύ του να δηλώσει όλο ή μέρος του πραγματικού του εισοδήματος. Αν επιλέξει το δεύτερο το κέρδος του θα εξαρτηθεί από το κατά πόσον θα ελεγχθεί από τις αρχές. Αν δεν ελεγχθεί είναι σε σαφώς καλύτερη κατάσταση από ότι αν είχε επιλέξει την ακριβή δήλωση του εισοδήματός του. Αν ελεγχθεί είναι σε χειρότερη μοίρα από ότι αν είχε κάνει ακριβή δήλωση, λόγω της ποινής. Ο φορολογούμενος θα επιλέξει την φοροδιαφυγή, όπως προαναφέρθηκε μόνον εφόσον το προσδοκώμενο κόστος από την πράξη του είναι υψηλότερο από το αναμενόμενο κόστος. Σε αυτό το μοντέλο βάσης, κάθε συγγραφέας προσθέτει έναν καινούργιο παράγοντα ή αφαιρεί έναν άλλο ως αποτέλεσμα εμπειρικών ερευνών ή θεωρητικών μοντέλων.

Κριτική που ασκείται στο μοντέλο αυτό είναι το ότι δεν συμπεριλαμβάνονται οι ηθικοί παράγοντες στους οποίους αναφερθήκαμε, κάτι βέβαια που είναι πολύ δύσκολο να γίνει, μια και είδαμε ότι η Φορολογική Ηθική επηρεάζεται με την σειρά της από πληθώρα παραγόντων.

Αν δε συνυπολογίσουμε την εξάρτηση της Ηθικής από την προσωπικότητα του κάθε φορολογουμένου και της δυσκολίες στην μέτρησή της με αριθμούς, καταλαβαίνουμε γιατί δεν περιελήφθη στο μοντέλο, χωρίς όμως αυτό να καθιστά το μοντέλο λάθος.

Άλλη κριτική είναι ότι η πιθανότητα σύλληψης και η ποινή θεωρούνται σαν κάτι από πριν προκαθορισμένο, κάτι που είδαμε όμως ότι δεν ισχύει πάντα, μια και οι πιθανότητες σύλληψης διαφέρουν από άτομο σε άτομο, ενώ αυτό που ενδιαφέρει σε ένα τέτοιο μοντέλο δεν είναι οι πιθανότητες σύλληψης αντικειμενικά, αλλά τι πιστεύει ο συγκεκριμένος φορολογούμενος γι' αυτές.

Επίσης άλλη ένσταση είναι κατά της θεωρίας της αποτροπής είναι ότι η ποινή ως κόστος της φοροδιαφυγής διαφέρει από άνθρωπο σε άνθρωπο, ανάλογα με την οικονομική του κατάσταση, την θέση του στην κοινωνία κλπ. Και εδώ βέβαια ισχύει ότι δεν μας ενδιαφέρει τόσο η ποινή αντικειμενικά, αλλά η εκτίμηση του συγκεκριμένου φορολογουμένου γι' αυτήν.

Τα συνήθη μέτρα που εφαρμόζονται για την περιστολή της φοροδιαφυγής παγκοσμίως συνίστανται στην αύξηση των ποινών, την καλύτερη οργάνωση των Εφοριών και των ελεγκτικών μηχανισμών και μερικές φορές χαμηλότεροι φορολογικοί συντελεστές. Όμως αυτά τα συνήθη μέτρα έχουν αποδειχθεί ανεπαρκή.

Πρώτα απ' όλα χρειαζόμαστε μια νέα προσέγγιση του φορολογικού συστήματος. Υπάρχουν φόροι, όπως ο Φ.Π.Α., που δίνουν κίνητρα και στους δύο συμβαλλομένους να συνεργαστούν με σκοπό την φοροδιαφυγή [έστω και αν η φοροδιαφυγή στον Φ.Π.Α. φαίνεται να είναι χαμηλότερη από αυτήν στον φόρο εισοδήματος]. Η λύση είναι σε συστήματα που δίνουν κίνητρα στον κάθε φορολογούμενο να ελέγχει την φοροδιαφυγή των άλλων [π.χ. το σύστημα των εκπτώσεων από τον φόρο για ποικίλες δαπάνες, με την προσκόμιση των σχετικών αποδείξεων]. Επίσης υπάρχουν και προτάσεις για πλήρη κατάργηση του φόρου εισοδήματος [Maurice Allais], μια και δημιουργεί προβλήματα κινήτρων στην οικονομία και έχει πολύ υψηλά διοικητικά έξοδα και [transaction costs], κυρίως όμως γιατί στηρίζεται στην αυτοαναφορά του φορολογουμένου και αποτελεί ιδεώδες πεδίο για φοροδιαφυγή. Αν σε αυτά προστεθούν και τα [transaction costs] του φοροφυγά, που και αυτά αποτελούν σπατάλη πηγών πλούτου, βλέπουμε την απώλεια που υπάρχει σε αποτελεσματικότητα για την οικονομία γενικά.

Ο Maurice Allais προτείνει έναν φόρο επί του κεφαλαίου [γη, εξοπλισμός, αποθεματικά], έναν φόρο στην κατανάλωση καταναλωτικών αγαθών και έναν επί των κερδών που προέρχονται από την δημιουργία μέσω πληρωμής από τις Τράπεζες, ενώ συγχρόνως προτείνει την κατάργηση κάθε άλλου φόρου. Έτσι αποφεύγονται τα μειονεκτήματα της προοδευτικότητας του φορολογικού συστήματος, πολύ μικρότερα διοικητικά έξοδα και κόστη συναλλαγής και απλούστερο φορολογικό σύστημα. Βέβαια και εδώ η φοροδιαφυγή δεν θα εξαφανιστεί τελείως, αφού θα υπάρξουν περιπτώσεις λαθρεμπορίας αγαθών με υψηλή φορολογία, όμως κάτι τέτοιο κατά τον συγγραφέα το φαινόμενο θα είναι μικρότερο από το σημερινό.

Επίσης τα αντικειμενικά κριτήρια εισοδήματος ή αντικειμενικές αξίες ακινήτων συνιστούν αποτελεσματικούς τρόπους περιστολής της φοροδιαφυγής, όμως εμπεριέχουν πολλούς κινδύνους, γιατί μπορεί να είναι τελείως αυθαίρετα και να οδηγούν σε αδικίες.

Η αύξηση των μη χρηματικών συνεπειών της φοροδιαφυγής είναι ένα άλλο μέσον αντιμετώπισής της.

Η Παιδεία μπορεί να βοηθήσει στην ενδυνάμωση της Φορολογικής Ηθικής.

Μια επαναστατική αλλά και αμφιλεγόμενη πρόταση θα μπορούσε να είναι και η ανάθεση της είσπραξης των φόρων σε ιδιωτικές επιχειρήσεις, κατόπιν διαγωνισμών, οι οποίες εν συνεχεία θα τους αποδίδουν στο Δημόσιο. Σύστημα παλαιό και γνωστό και στην Ελλάδα. Στα υπέρ του είναι η αντιμετώπιση όλων των προβλημάτων αποτελεσματικότητας, έλλειψης κινήτρων και διαφθοράς, που παρουσιάζει ο δημόσιος τομέας.

Η Διεθνής Συνεργασία είναι επίσης απαραίτητη στον καιρό της παγκοσμιοποίησης που ζούμε, για την περιστολή της φοροδιαφυγής, αλλά και της φοροαποφυγής.

Όμως πρώτα απ' όλα χρειαζόμαστε νέες σχέσεις εμπιστοσύνης Κράτους-πολίτη. Ο πολίτης πρέπει να αισθάνεται ότι μετέχει στις αποφάσεις και ότι το κράτος δεν είναι κάτι μακρινό και εχθρικό. Καλύτερες υπηρεσίες του κράτους προς τον πολίτη μπορούν να βοηθήσουν. Ο φορολογούμενος μπορεί να αποκομίσει χρησιμότητα [utility] και από την πληρωμή του φόρου, όταν το κράτος επιστρέφει τα χρήματα αυτά στον φορολογούμενο με την μορφή υπηρεσιών και κοινωνικών παροχών, όταν ο φορολογούμενος γνωρίζει που ακριβώς διατίθενται τα χρήματά του [θα μπορούσε π.χ. να γίνονται ορισμένοι φορολογούμενοι υπεύθυνοι για ένα σχολείο, νοσοκομείο, πολεμικό πλοίο κλπ, να γνωρίζουν δηλαδή ότι με τα χρήματά τους συμβάλουν σε κάτι το συγκεκριμένο, κάτι που θα τους έδινε και ψυχική ικανοποίηση [είδος και αυτή χρησιμότητας – utility], αλλά και θα ενίσχυε την Φορολογική τους Ηθική. [Κάτι αντίστοιχο στην Αρχαία Αθήνα ήταν ο θεσμός των τριηραρχιών.] Τέλος και η ηθική επιβράβευση για τον συνεπή φορολογούμενο.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ – ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Τα φορολογητέα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά εισοδήματα των ελεγχόμενων επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών θα προσδιορίζονται με βάση έξι κριτήρια:

- Τις καταθέσεις τους στις τράπεζες και τις λοιπές μορφές αποταμιεύσεων (μετοχές, ομόλογα κ.λπ.).
- Τα ακίνητα και κινητά περιουσιακά στοιχεία τους.
- Τις δαπάνες διαβίωσής τους.
- Την έδρα της επιχείρησης, τα λειτουργικά έξοδα καθώς και τα έξοδα μισθοδοσίας.
- Την ανάλυση ρευστότητας του φορολογουμένου.
- Τη σχέση της τιμής πώλησης στον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.

Στο πλαίσιο των νέων ελεγκτικών διαδικασιών θα προβλέπεται η δυνατότητα άμεσης άρσης του τραπεζικού απορρήτου ενώπιον των φορολογικών αρχών και το δικαίωμα των αρμοδίων υπαλλήλων να ελέγχουν εξονυχιστικά τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογουμένων.

Η αύξηση του τέλους επιτηδεύματος, τα «ακριβά» τεκμήρια δαπανών διαβίωσης, αλλά και η υποχρεωτική αναγραφή όλων των εισοδημάτων όπως τόκοι καταθέσεων, ομολόγων, κέρδη από μετοχές, μερίσματα οδηγούν σε μεγάλες φορολογικές επιβαρύνσεις για τους φορολογουμένους της συγκεκριμένης κατηγορίας.

Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρείται το εισόδημα που αποκτάται από την άσκηση ατομικής ή εταιρικής εμπορικής, βιοτεχνικής, βιομηχανική επιχείρηση ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, που δεν θεωρείται από τον νόμο ελευθέριο επάγγελμα, καθώς και όσοι αποκτούν εισόδημα από τη συμμετοχή τους σε προσωπικές εταιρείες. Ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρείται και:

- Η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου και του κοινωνού, φυσικού προσώπου (ανεξάρτητα από την κατηγορία του εισοδήματος της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας ή της κοινωνίας κληρονομικού δικαίου η οποία έχει ανήλικα μέλη).
- Το υπερτίμημα από την πώληση αυτοκινήτου ΙΧ, το οποίο αποτελεί πάγιο περιουσιακό στοιχείο της ατομικής εμπορικής ή γεωργικής επιχείρησης. Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι όσοι ασκούν γεωργική επιχείρηση και έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης, θα αναγράφουν υποχρεωτικά στους οικείους κωδικούς, την τυχόν υπεραξία από την πώληση του αγροτικού αυτοκινήτου ΙΧ καθ' όσον τα εν λόγω αυτοκίνητα εξαιρούνται από την αυτοτελή φορολόγηση της υπεραξίας αυτής.

Για τον τρόπο υπολογισμού των καθαρών κερδών των ελεύθερων επαγγελματιών τα καθαρά κέρδη για τα οποία θα φορολογηθούν οι ελεύθεροι επαγγελματίες βρίσκονται αν από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρεθούν οι επαγγελματικές δαπάνες που έχουν καταχωρισθεί στα βιβλία τους, για τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο.

- Ακαθάριστα έσοδα μείον έξοδα, ίσον καθαρά κέρδη: Αυτός είναι ο τρόπος υπολογισμού των καθαρών κερδών των ελεύθερων επαγγελματιών.

Σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ελεύθεροι επαγγελματίες είναι αυτοί που ασκούν το επάγγελμα του:

- Ιατρού, οδοντίατρου, κτηνίατρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη, γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή προγραμματιστή, ερευνητή ή σύμβουλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού και εμπειρογνώμονα.

Στο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων περιλαμβάνεται και κάθε αμοιβή που καταβάλλεται:

- Σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές ανωνύμων εταιρειών, εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομιάς.
- Σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά δικαιώματα γενικά.
- Σε αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε κάθε είδους επιτροπές ή συμβούλια από το Δημόσιο, νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σωματεία, ιδρύματα, συνεταιρισμούς και οργανισμούς γενικά.

Στο σημείο αυτό να αναφέρουμε για μια ακόμη πως καθώς η εργασία αυτή ολοκληρώθηκε στις αρχές του έτους 2013, όλα τα στοιχεία και οι πληροφορίες που έχουν συλλεχθεί και καταγραφεί, αφορούν το οικονομικό έτος 2012.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Μελάς Χρήστος, Δηλώστε έξυπνα, Αθήνα 2010, Εκδόσεις Σακούλα.

Σταματόπουλος Δημήτριος, «Ανάλυση - ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων», Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, 2002

Σταματόπουλος Δημήτριος Π. - Καραβοκύρης Αντώνιος Γ.Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε, 2005

Τότσης Χρήστος, Κώδικας φορολογίας εισοδήματος τόμος Α, Αθήνα 2007, Εκδόσεις Πάμισος.

Φλώρος Α. (2010), Φορολογική Λογιστική Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων Λογιστική & Πρακτική Αντιμετώπιση (4η Έκδοση), Αθήνα, Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική

Φλώρος Α. (2005), «Λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση του ΦΠΑ», β' έκδοση, εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα.

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

www.e-forologia.gr

www.taxheaven.gr

www.gsis.gr

www.foro.gr

www.minfin.gr

www.euro2day.gr

www.epixeiro.info

logistikoskosmos.blogspot.gr

www.wikipedia.gr

www.iefimerida.gr/taxonomy

www.imerisia.gr

www.ethnos.gr

www.power-tax.gr

www.express.gr

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΕΝΤΥΠΩΝ

Ελεύθερος επαγγελματίας έχει ακαθάριστες αμοιβές, κατά το 2013, 20.000 ευρώ από τους τρεις πελάτες του, ενώ ταυτόχρονα αποκτά και καθαρό εισόδημα από εκμίσθωση κατοικίας 8.000 ευρώ (ακαθάριστο εισόδημα 8.250 ευρώ). Οι ασφαλιστικές εισφορές στον ΟΑΕΕ, ανέρχονται σε 4.000 ευρώ. Δεν υπάρχουν άλλες δαπάνες, ενώ καλύπτει με το πραγματικό του εισόδημα, τις όποιες αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες (τεκμήρια). Έχει παρακρατηθεί φόρος 20%, έστω 3.400 ευρώ.