

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
«ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΤΟΥ ΝΕΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΝΟΜΟΥ 3842/2010»**



Σπουδάστρια

**Σοφία Μαργαριτάκη
Α.Μ. 7157**

Εισηγητής - Καθηγητής

Εμμανουήλ Μπαστάκης

Ηράκλειο, 2012

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι	9
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	9
Άρθρο 1 «Κλίμακα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών – μειώσεις φόρου»	9
1.1 Υπολογισμός και καταβολή του φόρου	9
1.2 Υποχρέωση προσκόμισης αποδείξεων	11
1.3 Έκπτωση δαπανών από το συνολικό εισόδημα.....	11
Παράδειγμα 1.....	12
Παράδειγμα 2.....	13
Άρθρο 2 «Εκπτώσεις από το εισόδημα».....	14
2.1 Έκπτωση από το εισόδημα που καταργήθηκαν.....	14
2.2 Εκπτώσεις δαπανών από το εισόδημα που παρέμειναν ή τροποποιήθηκαν	16
2.3 Μειώσεις από το φόρο που καταργήθηκαν	17
2.4 Μειώσεις από το φόρο που παρέμειναν ή τροποποιήθηκαν	17
Άρθρο 3 «Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες» .	19
Παράδειγμα 3.....	21
Παράδειγμα 4.....	22
3.2 Αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης.....	22
Παράδειγμα 5.....	24
Παράδειγμα 6.....	24
3.3. Αντικειμενική δαπάνη ιδιωτικών σχολείων	24
3.4 Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικού προσωπικού	25
3.5 Αντικειμενική δαπάνη σκαφών αναψυχής	25
3.6 Αντικειμενική δαπάνη αεροσκαφών, ελικοπτέρων και ανεμόπτερων.....	26
3.7 Αντικειμενική δαπάνη εξωτερικής δεξαμενής κολύμβησης.....	27
3.8 Αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης.....	27
Παράδειγμα 7.....	28
Παράδειγμα 8.....	28
3.9 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.....	29
3.10 Μη εφαρμογή των αντικειμενικών δαπανών και δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.....	30

Άρθρο 4 «Κατάργηση και τροποποίηση φοροαπαλλαγών».....	31
4.1 Κατάργηση φοροαπαλλαγών	31
4.2 Τροποποίηση φοροαπαλλαγών	32
Άρθρο 5 «Κατάργηση αυτοτελούς φορολόγησης -τροποποιήσεις συντελεστών»	33
5.1 Αύξηση - μείωση συντελεστών αυτοτελούς φορολόγησης.....	33
5.2 Μεταβίβαση ατομικών επιχειρήσεων και μεριδίων Ο.Ε. ή Ε.Ε.	34
5.3 Μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων Ε.Π.Ε.	34
5.4 Κατάργηση περιπτώσεων αυτοτελούς φορολόγησης	34
5.5 Φορολογία αποζημίωσης απολυομένων.....	36
Άρθρο 6 «Φορολογία εμπορικών επιχειρήσεων»	36
6.1 Φορολογία επιχειρήσεων και επιτηδευματιών	36
6.2 Λοιπές τροποποιήσεις φορολογίας επιχειρήσεων και επιτηδευματιών.....	37
Άρθρο 7 «Φορολογία ελεύθερων επαγγελματιών - παρακράτηση φόρου»	41
7.1 Φορολογία αρχιτεκτόνων – μηχανικών	41
7.2 Παρακράτηση φόρου ελεύθερων επαγγελματιών	41
Άρθρο 8 «Λοιπές περιπτώσεις»	42
8.1 Ηλεκτρονική υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.....	42
8.2 Εισόδημα από ακίνητα.....	43
8.3 Φορολογία οικοδομικών εκτάσεων	43
8.4 Φορολογία αμειβόμενων αθλητών	44
8.5 Προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος	44
8.6 Δήλωση εταιριών, κοινοπραξιών και κοινωνιών	44
8.7 Φορολογία παροχών (bonus) στελεχών πιστωτικών ιδρυμάτων.....	45
8.8 Δημοσιοποίηση καταλόγου φορολογουμένων μέσω διαδικτύου	45
Άρθρο 9 «Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και ακίνητα»	46
9.1 Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες	46
Άρθρο 10 «Τόκοι ομολογιακών δανείων που καταβάλλουν φυσικά πρόσωπα στην αλλοδαπή»	47
10.1 Παρακράτηση φόρου στους δεδουλευμένους τόκους όταν μεταβιβάζονται ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου ή τοκομερίδια αυτών πριν από τη λήξη του τίτλου	47
10.2 παρακράτηση φόρου στους δεδουλευμένους τόκους που προκύπτουν κατά τη μεταβίβαση ομολόγου αλλοδαπής από κάτοικο Ελλάδας.....	47
10.3 Μη επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος στις τράπεζες	47

10.4 Παρακράτηση φόρου στους τόκους που καταβάλλονται από φυσικά πρόσωπα στην αλλοδαπή	48
Άρθρο 11 «Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων»... 48	
11.1 Ακαθάριστο εισόδημα.....	48
11.2 Εκπτώσεις λόγω δωρεάς	50
11.3 Πληρωμές σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη συνεργάσιμων κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.....	52
11.4 Δαπάνες τραπεζών	53
Άρθρο 12 «Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών νομικών προσώπων κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα»	55
12.1 Κατάργηση φοροαπαλλαγών	55
12.2 Απαλλαγές από το φόρο	56
Άρθρο 13 «Φορολογία μερισμάτων και των κερδών που διανέμουν τα λοιπά νομικά πρόσωπα»	57
13.1 Παρακράτηση φόρου μερισμάτων	57
13.2 Παρακράτηση φόρου εμπορικών επιχειρήσεων	57
13.3 Υπολογισμός του φόρου	58
Άρθρο 14 «Έκπτωση σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής του φόρου»	59
14.1 Εφάπαξ καταβολή του φόρου	59
Άρθρο 15 «Μερίσματα εισηγμένων εταιριών»	59
15.1 Μερίσματα εισηγμένων εταιριών.....	59
15.2 Κατάργηση απορρήτου άυλων ανωνύμων μετοχών έναντι εκδότριας εταιρίας	59
Άρθρο 16 «Κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών».....	60
16.1 Εισόδημα από διάθεση και αποτίμηση χρεογράφων	60
Άρθρο 17 «Υποχρέωση υπηρεσιών, νομικών προσώπων και οργανώσεων γενικά για ηλεκτρονική υποβολή πληροφοριών και στοιχείων, θέματα λογιστών φοροτεχνικών και πιστοποιητικό νόμιμων ελεγκτών»	62
17.1 Υποχρέωση απόκτησης πιστοποιητικού	62
17.2 Ευθύνες λογιστών – φοροτεχνικών	63
17.3 Υποχρεώσεις νόμιμων ελεγκτών.....	63
17.4 Λοιπές διατάξεις.....	64
Άρθρο 18 «Κίνητρα για τον επαναπατρισμό των κεφαλαίων»	64
ΚΕΦΑΛΑΙΟ II	66
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	66
ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.....	66

Άρθρο 19 «Τροποποιήσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων».....	66
Άρθρο 20 «Διασφάλιση και έλεγχος συναλλαγών»	71
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ	73
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	73
Άρθρο 21 «Απαλλαγή πρώτης κατοικίας»	73
21.1 Φορολογία κύριας κατοικίας	73
Άρθρο 22 «Συντελεστές φόρου μεταβίβασης ακινήτων»	76
22.1 Τροποποιήσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων	76
Άρθρο 23 «Κατάργηση φόρου αυτόματου υπερτιμήματος & τέλους συναλλαγής ακινήτων»	76
23.1 Κατάργηση φόρου αυτόματου υπερτιμήματος.....	76
Άρθρο 24 «Επαναφορά διατάξεων»	77
24.1 Επαναφορά διάταξης περί απαλλαγής ΦΜΑ	77
Άρθρο 25 «Φορολογία κληρονομιών, δωρεών & γονικών παροχών»	77
25.1 Φορολογία κληρονομιών, δωρεών & γονικών παροχών.....	77
Άρθρο 26 «Φορολογία κερδών από λαχεία, παιχνίδια, τηλεοπτικά έπαθλα κ.λπ.».....	78
26.1 Φορολογία κερδών από λαχεία	78
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙV	80
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	80
Άρθρο 27 «Αντικείμενο του φόρου».....	80
Άρθρο 28 «Υποκείμενο του φόρου»	80
Άρθρο 29 «Απαλλαγές από το φόρο».....	82
Άρθρο 30 «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων γενικά»	84
Άρθρο 31 «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων νομικών προσώπων»	84
Άρθρο 32 «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων φυσικών προσώπων»	85
Άρθρο 33 «Δήλωση νομικών προσώπων - προθεσμία υποβολής».....	86
33.1 Προθεσμία υποβολής.....	86
33.2 Υποβολή της δήλωσης.....	86
33.3 Συμπληρωματική δήλωση.....	86
Άρθρο 34 «Δήλωση φυσικών προσώπων»	87
34.1 Δήλωση φυσικών προσώπων.....	87
Άρθρο 35 «Υπολογισμός του φόρου νομικών προσώπων»	88
Άρθρο 36 «Υπολογισμός του φόρου φυσικών προσώπων».....	89
Άρθρο 37 «Καταβολή του φόρου νομικών προσώπων»	89

Άρθρο 38 «Καταβολή του φόρου φυσικών προσώπων»	90
Άρθρο 39 «Πρόσθετοι φόροι νομικών προσώπων»	90
Άρθρο 40 «Πρόσθετοι φόροι φυσικών προσώπων»	92
Άρθρο 41 «Αρμόδιος προϊστάμενος Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας νομικών προσώπων»	93
Άρθρο 42 «Αρμόδιος προϊστάμενος Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας φυσικών προσώπων»	93
Άρθρο 43 «Μεταγραφή δηλώσεων»	93
Άρθρο 44 «Βεβαίωση του φόρου»	93
Άρθρο 45 «Διαδικασία βεβαίωσης φόρου»	95
Άρθρο 46 «Φορολογικό απόρρητο»	95
46.1 Φορολογικό απόρρητο.....	95
46.2 Παραβίαση απορρήτου.....	96
Άρθρο 47 «Ευθύνες και δικαιώματα των τελευταίων κυρίων ή επικαρπωτών ακινήτων και ευθύνες αληθινών κυρίων ακινήτων»	97
Άρθρο 48 «Υποχρεώσεις συμβολαιογράφων, υποθηκοφυλάκων και προϊσταμένων κτηματολογικών γραφείων»	98
Άρθρο 49 «Κυρώσεις».....	98
Άρθρο 50 «Μη επιβολή φόρου και δικαιωμάτων για λογαριασμό τρίτων – Εξουσιοδοτικές διατάξεις».....	99
Άρθρο 51 «Δήλωση στοιχείων ακινήτων»	99
Άρθρο 52 «Περιουσιολόγιο ακινήτων»	100
Άρθρο 53 «Ολοκλήρωση εκκαθάρισης Ενιαίου Τέλους Ακινήτων έτους 2008»	101
Άρθρο 54 «Πρόστιμο Ενιαίου Τέλους Ακινήτων νομικών προσώπων».....	101
Άρθρο 55 «Μεταβατική διάταξη».....	102
Άρθρο 56 «Κατάργηση του Ενιαίου Τέλους Ακινήτων»	103
Άρθρο 57 «Εδικός φόρος επί των ακινήτων»	103
Άρθρο 58 «Μεταβατική διάταξη – ειδικός φόρος επί των ακινήτων».....	105
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ	106
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	108

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Θέμα της παρούσας εργασίας είναι, οι αλλαγές που επέφερε ο νέος φορολογικός Ν.3842/2010 στο ελληνικό φορολογικό σύστημα, ο οποίος ψηφίστηκε στις 23.4.2010. Οι πτυχές που μελετούνται στην παρούσα μελέτη, αφορούν τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, τη φορολογία του κώδικα βιβλίων και στοιχείων, τη φορολογία κεφαλαίου και τη φορολογία της ακίνητης περιουσίας, με την προσπάθεια να γίνει μια, όσο το δυνατό ακριβέστερη προσέγγιση των τροποποιήσεων που επήλθαν με την εφαρμογή του παρόντος νόμου σε σχέση με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Ο Ν.3842/2010 έφερε αλλαγές και σε θέματα, όπως οι έμμεσοι φόροι, θέματα εισπραξης δημοσίων εσόδων, στα φορολογικά κίνητρα, τις κυρώσεις και τις ποινές, στις τελωνειακές διατάξεις και σε άλλα σημαντικά ζητήματα του φορολογικού συστήματος. Όμως, στο παρόν κείμενο δίνεται ιδιαίτερη έμφαση, όπως προαναφέρθηκε, στη φορολογία εισοδήματος, κεφαλαίου, Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και ακίνητης περιουσίας, καθώς είναι εκείνα που είχαν τις σημαντικότερες αλλαγές και επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό τη ροή του φορολογικού συστήματος της χώρας.

Συγκεκριμένα, στο πρώτο κεφάλαιο αναλύονται οι αλλαγές που επέφερε ο Ν.3842/2010 πάνω στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Οι αλλαγές αυτές αφορούν την κλίμακα του φόρου εισοδήματος, τις εκπτώσεις από το εισόδημα, ορισμένες τροποποιήσεις των φοροαπαλλαγών, τη φορολογία των εμπορικών επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών, το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και ακίνητα, την έκπτωση σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής του φόρου και άλλα βασικά ζητήματα αυτής της φορολογίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο απεικονίζονται οι αλλαγές του παρόντος νόμου πάνω σε θέματα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, όπως είναι η διασφάλιση και ο έλεγχος των συναλλαγών και άλλες τροποποιήσεις.

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται προσέγγιση της ανάλυσης των αλλαγών που επέφερε ο Ν.3842/2010, σε θέματα της φορολογίας κεφαλαίου. Τέτοια θέματα είναι η απαλλαγή της πρώτης κατοικίας, οι συντελεστές φόρου μεταβίβασης ακινήτων, η φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών καθώς και η φορολογία κερδών από λαχεία, παιχνίδια, τηλεοπτικά έπαθλα κ.λπ.

Τέλος, το τέταρτο κεφάλαιο της παρούσας μελέτης, απεικονίζει τις τροποποιήσεις που έγιναν με την εφαρμογή του νόμου πάνω στη φορολογία της ακίνητης περιουσίας και αναλύει διατάξεις σχετικές με το αντικείμενο και το υποκείμενο του φόρου, τις απαλλαγές από το φόρο, τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων των νομικών και των φυσικών προσώπων και τον υπολογισμό του φόρου αυτών, την καταβολή του φόρου φυσικών και νομικών προσώπων, το φορολογικό απόρρητο, τις ευθύνες και τα δικαιώματα των τελευταίων κυρίων ή επικαρπωτών των ακινήτων, τη δήλωση στοιχείων ακινήτων, το πρόστιμο του Ενιαίου Τέλους Ακινήτων του έτους 2008 και άλλες σημαντικές διατάξεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Τα άρθρα 1 – 18 περιλαμβάνουν γενικές διατάξεις του Ν.3842/2010 σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Οι διατάξεις αυτές έχουν υποστεί ορισμένες τροποποιήσεις, οι οποίες παρατίθενται αναλυτικά στο παρόν κεφάλαιο.

Άρθρο 1 «Κλίμακα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών – μειώσεις φόρου»

1.1 Υπολογισμός και καταβολή του φόρου

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 3842/2010 με τίτλο «Κλίμακα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών, μειώσεις φόρου», καθιερώθηκε νέα κλίμακα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, η οποία είναι κοινή για όλους τους φορολογούμενους, ανεξάρτητα από την πηγή εισοδήματος στην οποία ανήκουν.

Σε αντίθεση με την ισχύουσα διάταξη, η προηγούμενη όριζε ότι, επιβαλλόταν φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προέκυπτε, είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτιόταν από κάθε φυσικό πρόσωπο, για το οποίο ίσχυαν ορισμένες προϋποθέσεις.

Η νέα κλίμακα φορολογίας εισοδήματος, με βάση τον Ν.3842/2010, απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:¹

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο Εισοδήματος	Φόρου
12.000,00€			12.000,00€	
4.000,00€	18%	720,00€	16.000,00€	720,00€
6.000,00€	24%	1.440,00€	22.000,00€	2.160,00€

¹ Ευθύμιος Κ. Σαίτης, «Κώδικας βιβλίων και στοιχείων – Ανάλυση και Ερμηνεία μέχρι και το Ν.3842/2010», εκδόσεις EPSILON, 2011

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

4.000,00€	26%	1.040,00€	26.000,00€	3.200,00€
6.000,00€	32%	1.920,00€	32.000,00€	5.120,00€
8.000,00€	36%	2.880,00€	40.000,00€	8.000,00€
20.000,00€	38%	7.600,00€	60.000,00€	15.600,00€
40.000,00€	40%	16.000,00€	100.000,00€	31.600,00€
Υπερβάλλον	45%			

Ωστόσο, όσον αφορά την κλίμακα των νησιών με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων, προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημα τους αυξάνεται κατά 50% στο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας του άρθρου 9.

Συνεπώς, η κλίμακα των νησιών με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων, ορίζεται ως εξής:

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
18.000,00			18.000,00	
4.000,00	24%	960,00	22.000,00	960,00
4.000,00	26%	1.040,00	26.000,00	2.000,00
6.000,00	32%	1.920,00	32.000,00	3.920,00
8.000,00	36%	2.880,00	40.000,00	6.800,00
20.000,00	38%	7.600,00	60.000,00	14.400,00
40.000,00	40%	16.000,00	100.000,00	30.400,00
Υπερβάλλον	45%			

Σχετικά με την κλίμακα φορολογίας εισοδήματος, το αφορολόγητο ποσό των 12.000,00 ευρώ ισχύει, εφόσον ο φορολογούμενος προσκομίσει αποδείξεις που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος, η σύζυγός του και τα τέκνα που τους βαρύνουν.

Ωστόσο, για ατομικό εισόδημα μέχρι 12.000,00 ευρώ, ο φορολογούμενος πρέπει να προσκομίσει αποδείξεις σε ποσοστό 10% του ποσού αυτού. Αντίστοιχα, για ατομικό εισόδημα πάνω από 12.000,00 ευρώ, ο φορολογούμενος οφείλει να

προσκομίσει ποσό αποδείξεων σε ποσοστό 10% μέχρι το εισόδημα των 12.000,00 ευρώ και για το τμήμα αυτού και πάνω, σε ποσοστό 30% αυτού.

Παράλληλα, το αφορολόγητο ποσό του φορολογούμενου αυξάνεται, λόγω των τέκνων που τον βαρύνουν. Έτσι, αν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο, το αφορολόγητο ποσό των 12.000,00 ευρώ αυξάνεται κατά 1.500,00 ευρώ και τελικά γίνεται 13.500,00 ευρώ. Εάν έχει δύο τέκνα, το αφορολόγητο ποσό αυξάνεται κατά 3.000,00 ευρώ και γίνεται 15.000,00 ευρώ, ενώ αν έχει τρία τέκνα, αυξάνεται κατά 11.500,00 ευρώ και φτάνει τα 23.500,00 ευρώ. Ωστόσο, για κάθε ένα τέκνο άνω των τριών, το αφορολόγητο ποσό του φορολογούμενου αυξάνεται κατά 2.000,00 ευρώ.²

1.2 Υποχρέωση προσκόμισης αποδείξεων

Υποχρέωση προσκόμισης αποδείξεων έχουν όλοι οι φορολογούμενοι πολίτες, εκτός από ορισμένες ομάδες, οι οποίες έχουν τη δυνατότητα μη προσκόμισης αποδείξεων για το αφορολόγητο ποσό των 12.000,00 ευρώ. Τέτοιες ομάδες θεωρούνται, οι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή, οι υπάλληλοι του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών, του Ελληνικού Οργανισμού Τουρισμού, της Μόνιμης Αντιπροσωπείας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες, οι στρατιωτικοί που υπηρετούν στην αλλοδαπή, οι υπάλληλοι του Εθνικού Οργανισμού Μικρομεσαίων Μεταποιητικών Επιχειρήσεων, οι υπάλληλοι της Πανελλήνιας Συνομοσπονδίας Ενώσεων Γεωργικών Συνεταιρισμών που υπηρετούν στα οικεία αντιπροσωπευτικά γραφεία στις Βρυξέλλες, όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας, οι φυλακισμένοι καθώς και οι κάτοικοι κρατών μελών της 3ης Ευρωπαϊκής Ένωσης που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα περισσότερο από το 90% του συνολικού εισοδήματός τους.³

1.3 Έκπτωση δαπανών από το συνολικό εισόδημα

Ο νόμος 3842/2010 κατήργησε ορισμένες από τις διατάξεις του προϊσχύοντος νόμου σχετικά με τις εκπτώσεις δαπανών από το συνολικό εισόδημα. Έτσι, με τον παρόντα νόμο, ο φορολογούμενος δε λαμβάνει έκπτωση για τα ακόλουθα:

² www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010), Άρθρο 1

³ Ευθύμιος Κ. Σαίτης, «Κώδικας βιβλίων και στοιχείων – Ανάλυση και Ερμηνεία μέχρι και το Ν.3842/2010», εκδόσεις EPSILON, 2011

1. Για το ποσό του μισθώματος που καταβάλλει για ασφάλιστρα ασφαλίσεων ζωής ή θανάτου, ασφαλίσεων προσωπικών ατυχημάτων και για ασφάλιστρα ασθενοείας του ίδιου, της συζύγου και των τέκνων που τους βαρύνουν.
2. Δε λαμβάνονται επίσης προς έκπτωση, οι εισφορές που καταβάλλονται στα ταμεία ασφάλισης του φορολογούμενου, οι τόκοι στεγαστικών δανείων για πρώτη κατοικία, τα έξοδα ιατρικής περίθαλψης, κ.λπ.
3. Τα έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης, οι δαπάνες για ενοίκιο κύριας κατοικίας, για παράδοση κατ' οίκον μαθημάτων ή για φροντιστήρια, για τόκους στεγαστικών δανείων για απόκτηση πρώτης κατοικίας, για δικηγόρους λόγω παροχής νομικών υπηρεσιών, δεν περιλαμβάνονται στις δαπάνες για την προσκόμιση αποδείξεων.
4. Εξαιρούνται επίσης, οι δαπάνες για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτου, πλοίων αναψυχής, αυτοκινήτων, δίτροχων και λοιπών οχημάτων, για ανέγερση ακινήτου, για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων, κ.λπ.
5. Εξαίρεση αποτελούν και τα ασφάλιστρα πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για δικαστικές δαπάνες και για αμοιβή δικηγόρων για δίκες μισθωτικών διαφορών μεταξύ ιδιοκτητών και διαχειριστών ιδιοκτησίας κατ' ορόφους.
6. Επίσης, δεν περιλαμβάνονται ως δαπάνες για προσκόμιση αποδείξεων, οι δαπάνες ύδρευσης, αποχέτευσης, ηλεκτρισμού και τηλεπικοινωνιών γενικά, οι δαπάνες εισιτηρίων κάθε είδους μεταφορικών μέσων καθώς κι οι δαπάνες αγοράς κρατικών λαχείων, τα ποσά που καταβάλλονται για συμμετοχή σε τυχερά παιχνίδια, όπως ΚΙΝΟ, ΣΤΟΙΧΗΜΑ κ.λπ. και η δαπάνη εισόδου σε καζίνο.

Παρ' όλα αυτά, το ανώτατο όριο δαπανών για τον υπόχρεο είναι το ποσό των 15.000,00 ευρώ, ενώ για τους δύο συζύγους μαζί φθάνει τις 30.000,00 ευρώ. Εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει ποσό αποδείξεων μικρότερο από εκείνο που απαιτείται, τότε επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 10% επί της διαφοράς.

Παράδειγμα 1

Έστω ότι ο φορολογούμενος έχει ατομικό εισόδημα 19.000,00€ και έχει προσκομίσει αποδείξεις ποσού 1.800,00€. Ο προσδιορισμός του απαιτούμενου ποσού των δαπανών, της διαφοράς και της τελικής επιβάρυνσης του, έχει ως εξής:

→	Προσδιορισμός απαιτούμενου ποσού δαπανών		19.000,00
	Εισόδημα	1.200,00	
	12.000,00 * 10%		
	Συν 7.000,00 * 30%	2.100,00	
	(19.000,00-12.000,00 = 7.000,00)		
	Απαιτούμενο ποσό δαπανών		3.300,00
→	Προσδιορισμός διαφοράς		
	Προσκομιζόμενο ποσό αποδείξεων		1.800,00
	Μείον απαιτούμενο ποσό δαπανών	3.300,00	
	Διαφορά (αρνητική)		-1500,00
→	Προσδιορισμός επιβάρυνσης		
	Διαφορά αρνητική		-1500,00
	Επί συντελεστή	10%	
	Φορολογική επιβάρυνση		150,00

Στην περίπτωση τώρα, που ο φορολογούμενος προσκομίσει μεγαλύτερο ποσό αποδείξεων από αυτό που απαιτείται, τότε εκπίπτει από τον συνολικό φόρο, φόρος με συντελεστή 10% επί της διαφοράς.

Παράδειγμα 2

Έστω ότι ο φορολογούμενος έχει ατομικό εισόδημα 19.000,00 ευρώ και προσκομίσει αποδείξεις ύψους 3.500,00 ευρώ. Ο προσδιορισμός του απαιτούμενου ποσού δαπανών, της διαφοράς και της τελικής επιβάρυνσης, προσδιορίζεται ως ακολούθως:

→	Προσδιορισμός απαιτούμενου ποσού δαπανών		19.000,00
	Εισόδημα	1.200,00	
	12.000,00 * 10%		

Συν 7.000,00 * 30%	2.100,00	
(19.000,00-12.000,00 = 7.000,00)		
Απαιτούμενο ποσό δαπανών		3.300,00
→ Προσδιορισμός διαφοράς		
Προσκομιζόμενο ποσό αποδείξεων		3.500,00
Μείον απαιτούμενο ποσό δαπανών	3.300,00	
Διαφορά (αρνητική)		200,00
→ Προσδιορισμός επιβάρυνσης		
Διαφορά θετική		200,00
Επί συντελεστή	10%	
Φορολογική ωφέλεια		20,00

Άρθρο 2 «Εκπτώσεις από το εισόδημα»

2.1 Έκπτωση από το εισόδημα που καταργήθηκαν

Με τις αλλαγές που επέφερε ο Ν.3842/2010⁴ σε ορισμένες διατάξεις του Ν.2238/2004⁵, ορίζει ότι, καταργείται η έκπτωση του ποσού της ετήσιας δαπάνης που καταβάλλει ο φορολογούμενος για ασφάλιστρα ζωής ή θανάτου, ατυχημάτων και για ασφάλιστρα ασθενείας, για την ασφάλιση του ίδιου, του άλλου συζύγου και των τέκνων που τους βαρύνουν και μεταφέρεται στις εκπτώσεις δαπανών από τον φόρο.

Καταργείται επίσης, το ποσό του μισθώματος που καταβάλλει ο φορολογούμενος για κύρια κατοικία δική του ή της οικογένειάς του, εφόσον η ηλικία του είναι μέχρι 40 ετών και εγκαθίσταται ή μετακινείται εκτός των νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης, καθώς και το ποσό για τη μίσθωση της κύριας κατοικίας από υπάλληλο στον τόπο που μετατίθεται, εφόσον εκμισθώνει ιδιόκτητη κατοικία του σε άλλο τόπο.⁶

⁴ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010)

⁵ www.nomothesia.ependyseis.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994)

⁶ Ευθύμιος Κ. Σαΐτης, «Κώδικας βιβλίων και στοιχείων – Ανάλυση και Ερμηνεία μέχρι και το Ν.3842/2010», εκδόσεις EPSILON, 2011

Έκπτωση από το εισόδημα δεν αποτελούν και τα ποσά που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο, λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, τους Ιερούς Ναούς, τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, την Ιερά Μονή Σινά, την Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας, τα ημεδαπά Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, τα Κρατικά και Δημοτικά Νοσηλευτικά Ιδρύματα και τα νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών πόρων.

Το ίδιο ισχύει και για τα ποσά που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο, λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και οποιοδήποτε αθλητικό σωματείο που έχει συσταθεί νόμιμα και είναι αναγνωρισμένο από τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού. Οι παραπάνω εκπτώσεις καταργήθηκαν ως έκπτωση από το εισόδημα, όμως μεταφέρθηκαν ως έκπτωση από τον φόρο.

Καταργείται επίσης η έκπτωση από το εισόδημα, για τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από το φορολογούμενο μέχρι το 10% του συνολικού φορολογούμενου εισοδήματός του, λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς, όπως η καλλιέργεια, η προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής και των τεχνών γενικότερα.

Έκπτωση από το εισόδημα δεν αποτελεί πλέον το ποσοστό 20% της δαπάνης για την αλλαγή εγκατάστασης κεντρικού κλιματισμού χρήσης καυσίμου από πετρέλαιο σε φυσικό αέριο ή για νέα εγκατάσταση φυσικού αερίου, το ίδιο ποσοστό για την αντικατάσταση του λέβητα πετρελαίου για την εγκατάσταση τηλεθέρμανσης ή για νέα εγκατάσταση τηλεθέρμανσης, για την αγορά ηλιακών συλλεκτών και για την εγκατάσταση κλιματισμού με χρήση ηλιακής ενέργειας. Το 20% του ποσού για την αγορά αποκεντρωμένων συστημάτων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας που βασίζονται σε Ανανεώσιμες Πηγές Ενέργειας και συμπαραγωγής ηλεκτρισμού ψύξης

– θέρμανσης με χρήση φυσικού αερίου ή ανανεώσιμων πηγών, καθώς και για την θερμομόνωση σε υφιστάμενα κτίρια. Η παραπάνω έκπτωση μεταφέρεται στις εκπτώσεις από τον φόρο. Το ίδιο ισχύει και για το ποσοστό έκπτωσης 40% του συνολικού ετήσιου ποσού των δαπανών (δεξιώσεις, ταβέρνες, κομμωτήρια, μεσίτες ακινήτων, ωδεία, διαιτολόγους, λογοθεραπευτές, παροχή υπηρεσιών επισκευής κλιματισμού, υδραυλικοί, ηλεκτρολόγοι, κ.λπ.), που δεν μπορεί να υπερβεί τα 8.000,00 ευρώ.

2.2 Εκπτώσεις δαπανών από το εισόδημα που παρέμειναν ή τροποποιήθηκαν

Κάποιες από τις διατάξεις του προηγούμενου νόμου, ισχύουν ή τροποποιούνται και μετά την εφαρμογή του Ν.3842/2010⁷. Συνεπώς, ισχύει να εκπίπτει όλο το ποσό των εισφορών που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο σε ταμεία ασφάλισής του, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από τον νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλόμενων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισής του σε ταμεία που έχουν συσταθεί από τον νόμο.

Εκπίπτει επίσης, το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που καταβάλλονται από το φορολογούμενο για: α) στεγαστικά δάνεια για απόκτηση πρώτης κατοικίας που χορηγούνται στο φορολογούμενο με υποθήκη ή προσημείωση από τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, τα Ταχυδρομικά Ταμιευτήρια και λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς, εφόσον οφείλονται από αυτόν και η υποθήκη ή προσημείωση έχει εγγραφεί σε ακίνητό του ή του άλλου συζύγου ή των τέκνων που τους βαρύνουν, β) στεγαστικά δάνεια για απόκτηση πρώτης κατοικίας που χορηγούνται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις στους υπαλλήλους αυτών, εφόσον οφείλονται από αυτούς και η υποθήκη ή προσημείωση έχει εγγραφεί σε ακίνητό τους ή του άλλου συζύγου ή των τέκνων που τους βαρύνουν, γ) προκαταβολές που χορηγούνται από τα Ταμεία Αλληλοβοήθειας Στρατού, Ναυτικού και Αεροπορίας για απόκτηση πρώτης κατοικίας από τους βοηθηματούχους αυτών, δ) δάνεια που χορηγούνται στο φορολογούμενο από τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, τα Ταχυδρομικά Ταμιευτήρια και λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς, εφόσον οφείλονται από αυτόν, για αναστήλωση, επισκευή, συντήρηση ή εξωραϊσμό διατηρητέων κτισμάτων καθώς και κτισμάτων που βρίσκονται σε περιοχές

⁷ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010)

χαρακτηριζόμενες ως παραδοσιακά τμήματα πόλεων ή ως παραδοσιακοί οικισμοί, ε) για αγορά μεριδίων μετοχικών και μεικτών αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού, εφόσον αυτά δεν μεταβιβαστούν για τρία έτη από την αγορά τους, εκπίπτει ποσό σε ποσοστό 20% της δαπάνης που καταβλήθηκε από τον υπόχρεο και το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβεί τις 3.000,00 ευρώ συνολικά κατά φορολογούμενο.

Τέλος, παραμένει η έκπτωση από το εισόδημα της δαπάνης χωρίς δικαιολογητικά με ποσό 2.400,00€ για τον ίδιο τον φορολογούμενο και για καθένα από τα πρόσωπα που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, εφόσον: α) παρουσιάζουν αναπηρία 67% και άνω από νοητική καθυστέρηση, φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση, β) είναι τυφλοί που είναι γραμμένοι στο γενικό μητρώο τυφλών, γ) είναι νεφροπαθείς που τελούν υπό αιμοκάθαρση ή περιτοναϊκή κάθαρση ή έχουν κάνει μεταμόσχευση νεφρού καθώς και τα πρόσωπα που πάσχουν από μεσογειακή, δρεπανοκυτταρική και μικροδρεπανοκυτταρική αναιμία και κάνουν μεταγγίσεις αίματος, δ) είναι ανάπηροι αξιωματικοί ή οπλίτες, οι οποίοι με την ιδιότητα του αναπήρου παίρνουν σύνταξη από το δημόσιο ταμείο ή αξιωματικοί οι οποίοι έχουν τεθεί σε κατάσταση πολεμικής διαθεσιμότητας ή αξιωματικοί που εξαιτίας πολεμικού τραύματος ή νοσήματος που επήλθε λόγω κακουχιών σε πολεμική περίοδο, βρίσκονται σε κατάσταση υπηρεσίας γραφείου, και ε) είναι θύματα πολέμου.

2.3 Μειώσεις από το φόρο που καταργήθηκαν

Με την εφαρμογή του Ν.3842/2010, καταργείται η μείωση φόρου σε ποσοστό 40% ου συνολικού ετήσιου ποσού των δεδουλευμένων τόκων που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο, ειδικά για συμβάσεις στεγαστικών δανείων που συνάπτονται από 1.1.2009 μέχρι και 31.12.2010. για απόκτηση, κατά πλήρη κυριότητα, οποιασδήποτε κατοικίας μέχρι 200 τμ. και για ύψος δανείων μέχρι 350.000 ευρώ.

2.4 Μειώσεις από το φόρο που παρέμειναν ή τροποποιήθηκαν

Σχετικά με τις μειώσεις φόρου που παρέμειναν ή τροποποιήθηκαν μετά την εφαρμογή του Ν.3842/2010, ορίζονται ως ακολούθως:

Μειώνεται από τον φόρο το 20% του συνολικού ετήσιου ποσού των εξόδων νοσοκομειακής περίθαλψης του φορολογούμενου και των λοιπών προσώπων που τον βαρύνουν, ενώ το ποσό αυτό της μείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τις 6.000,00 ευρώ.

Σε ποσοστό επίσης 20% μειώνεται η ετήσια δαπάνη που καταβάλλει ο φορολογούμενος για ασφάλιστρα ζωής ή θανάτου, προσωπικών ατυχημάτων, ασθενείας, κ.λπ., με ανώτατο όριο τα 1.200,00 ευρώ για άγαμο και τα 2.400,00 ευρώ για οικογένεια, άρα κατά συνέπεια, η μέγιστη μείωση του φόρου είναι μέχρι 240,00 και 480,00 ευρώ αντίστοιχα.

Στο ίδιο ποσοστό μειώνεται και το ποσό που καταβάλλει ο φορολογούμενος λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης κ.λπ., ενώ το συνολικό ποσό των δωρεών και χορηγιών επί του οποίου υπολογίζεται η μείωση, δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό 10% του συνολικού εισοδήματος που φορολογείται.

Η δαπάνη για αλλαγή εγκατάστασης κεντρικού κλιματισμού χρήσης καυσίμου από πετρέλαιο σε φυσικό αέριο κ.λπ. μειώνεται σε ποσοστό 10% από το φόρο, υπό την προϋπόθεση ότι η μείωση αυτή δεν μπορεί να υπερβεί τα 600,00 ευρώ.

Σε ότι αφορά τη δαπάνη που καταβάλλει ο φορολογούμενος σε δικηγόρους λόγω παροχής νομικών υπηρεσιών, η μείωση φτάνει το 20% της δαπάνης, ενώ το συνολικό ποσό των αμοιβών αυτών δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το 10% του εισοδήματος του φορολογουμένου.

Ανάλογο είναι το ποσοστό της μείωσης για τα μισθώματα που καταβάλλει ο φορολογούμενος ετησίως για κύρια κατοικία του ίδιου και της οικογένειάς του. Το ποσό επί του οποίου υπολογίζεται η μείωση δεν μπορεί να υπερβεί το 10% του αφορολόγητου ποσού των 12.000,00 ευρώ, συνεπώς το ποσό της μείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τα 240,00 ευρώ.

Ποσοστό 20% του ποσού του μισθώματος που καταβάλλει ο φορολογούμενος ετησίως για τα τέκνα του που μισθώνει κατοικίες για την ικανοποίηση των στεγαστικών αναγκών τους, τα οποία φοιτούν σε αναγνωρισμένα σχολεία ή σχολές του εσωτερικού, εφόσον αυτά τον βαρύνουν και εφόσον οι κατοικίες που μισθώνονται βρίσκονται στην πόλη που έχει την έδρα της η σχολή ή το σχολείο που φοιτούν τα τέκνα του και αυτός ή τα τέκνα του δεν έχουν άλλη κατοικία σε αυτήν την πόλη, μειώνεται από τον φόρο, εφόσον το ποσό της μείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τα 240,00 ευρώ.

Αντίστοιχο είναι το ποσοστό μείωσης από τον φόρο, για την δαπάνη του φορολογούμενου για παράδοση κατ' οίκον ιδιαίτερων μαθημάτων ή για φροντιστήρια οποιασδήποτε αναγνωρισμένης εκπαιδευτικής βαθμίδας ή ξένων γλωσσών, το οποίο καταβάλλει ετησίως ο φορολογούμενος για κάθε τέκνο που τον βαρύνει ή για τον

ίδιο. Και σε αυτήν την περίπτωση, το ποσό της μείωσης μπορεί να φτάσει μέχρι τα 240,00 ευρώ.

Μειώνεται επίσης από το φόρο, ποσοστό 20% του ποσού της διατροφής που καταβάλλεται από τον έναν σύζυγο στον άλλο και επιδικάστηκε ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη. Το ποσό της συγκεκριμένης μείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τις 3.000,00 ευρώ.

Ανάλογο ποσοστό μείωσης ισχύει και για το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο για απόκτηση πρώτης κατοικίας, για δάνεια που έχουν συναφθεί από 1.1.2003 και μετά, ενώ το ποσοστό της μείωσης υπολογίζεται στους τόκους που αντιστοιχούν στο τμήμα του δανείου έως 200.000,00 ευρώ και επιφάνεια έως 120 τμ.

Τέλος, για τον φορολογούμενο που αποκτά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εφόσον αυτός προσφέρει υπηρεσίες ή κατοικεί για 9 τουλάχιστον μήνες μέσα στο έτος που απέκτησε το εισόδημα αυτό στους νομούς Ξάνθης, Ροδόπης, Λέσβου, Χίου, Σάμου και Δωδεκανήσου καθώς και σε περιοχή των νομών Θεσπρωτίας, Ιωαννίνων, Καστοριάς, Φλώρινας, Πέλλας, Κιλκίς, Σερρών και Δράμας, η οποία περιλαμβάνεται σε ζώνη βάθους 20 χιλιομέτρων από τη μεθοριακή γραμμή, η μείωση φόρου αντιστοιχεί στα 60,00 ευρώ για κάθε παιδί.

Άρθρο 3 «Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες»

Με την εφαρμογή του Ν.3842/2010 καθιερώνεται ένα αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού των δαπανών που απαιτούνται να γίνουν, λόγω της κατοχής και χρήσης ορισμένων περιουσιακών στοιχείων.

3.1 Αντικειμενική δαπάνη κατοικίας

Για τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρημένης κύρια κατοικίας, ορίζονται τα ακόλουθα με βάση τον παρακάτω πίνακα:⁸

⁸ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 3

	Τιμή ζώνης έως 2.799,00 €	Τιμή ζώνης από 2.800,00 έως 4.999,00 (Προσαύξηση κατά 40%)	Τιμή ζώνης πάνω από 5.000,00 (Προσαύξηση κατά 70%)
Έως 80τμ.	30,00	42,00	51,00
81 έως 120 τμ.	50,00	70,00	85,00
121 έως 200 τμ.	80,00	112,00	136,00
201 έως 300 τμ.	150,00	210,00	225,00
Πάνω από 300 τμ.	300,00	420,00	510,00
Βοηθητικοί χώροι	30,00	42,00	51,00

Τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται κατά 20%, εφόσον πρόκειται για μονοκατοικίες, ενώ στις περιπτώσεις των κατοικιών που μισθώνονται ορισμένους μήνες μέσα στο έτος, τα ετήσια ποσά της αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης επιμερίζονται, με βάση τους μήνες που διαρκεί η μίσθωση.

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

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

Τέλος, γίνεται δεκτό ότι, δεν υπολογίζεται αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για δευτερεύουσες κατοικίες που μισθώνουν μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού για τουριστικούς λόγους.

Σε περίπτωση συνιδιοκτησίας του ακινήτου, ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης, θα υπολογίζεται με βάση τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας και στη συνέχεια, θα γίνεται ο επιμερισμός της, μεταξύ συνιδιοκτητών, με βάση τα ποσοστά συνιδιοκτησίας τους. Διευκρινίζεται ότι, σε περίπτωση συνιδιοκτησίας μιας

κατοικίας, π.χ. από δύο συνιδιοκτήτες, όπου ο ένας έχει παραχωρήσει το ποσοστό ιδιοκτησίας του στον άλλο προκειμένου ο τελευταίος να χρησιμοποιήσει την κατοικία στο σύνολο της, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης που προκύπτει από την συνολική επιφάνεια της κατοικίας θα βαρύνει τον ιδιοκτήτη που χρησιμοποιεί την κατοικία αυτή.⁹

Παράδειγμα 3

Έστω ιδιόκτητη κύρια κατοικία (μονοκατοικία) με τιμή ζώνης 1.600,00 ευρώ ανά τμ., επιφάνεια κύριων χώρων 130,00 τμ. και επιφάνεια βοηθητικών χώρων 20,00 τμ. Ο προσδιορισμός της αντικειμενικής δαπάνης της κύρια κατοικίας γίνεται ως ακολούθως :

→ **Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων**

	80 τμ. * 30,00 €	2.400,00
Συν	40 τμ. * 50,00 €	2.000,00
Συν	10 τμ. * 80,00 €	800,00
	Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων	5.200,00

→ **Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων**

	20 τμ. * 30,00 €	600,00
	Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων	600,00

→ **Συνολική ετήσια αντικειμενική δαπάνη**

	Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων	5.200,00
Συν	Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων	600,00
	Σύνολο	5.800,00
Συν	Προσαύξηση 20% μονοκατοικίας (5.400,00 * 20%)	1.160,00
	Συνολική αντικειμενική δαπάνη	6.960,00

⁹ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010)

Παράδειγμα 4

Έστω ιδιόκτητη δευτερεύουσα κατοικία (μονοκατοικία) με τιμή ζώνης 1.350,00 ευρώ, επιφάνεια κύριων χώρων 140,00 τμ. και επιφάνεια βοηθητικών χώρων 25,00 τμ. Ο προσδιορισμός της αντικειμενικής δαπάνης της δευτερεύουσας κατοικίας, γίνεται ως εξής:

→ **Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων**

	80 τμ. * 30,00 €	2.400,00
Συν	40 τμ. * 50,00 €	2.000,00
Συν	20 τμ. * 80,00 €	1.600,00
	Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων	6.000,00

→ **Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων**

	20 τμ. * 30,00 €	600,00
	Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων	600,00

→ **Συνολική ετήσια αντικειμενική δαπάνη**

	Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων	6.000,00
Συν	Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων	600,00
	Σύνολο	6.600,00
Συν	Προσαύξηση 20% μονοκατοικίας (6.600 * 20%)	1.320,00
	Αρχικό ποσό	7.920,00
	Μείωση κατά 50% (δευτερεύουσα κατοικία)	3.960,00
	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη	3.960,00

3.2 Αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, ορίζεται ως εξής:¹⁰

¹⁰ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 3

- Για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των 1.200 κυβικών εκατοστών προστίθενται 300,00 ευρώ ανά 100 κυβικά εκατοστά μέχρι τα 2.000 κυβικά εκατοστά.
- Για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των 2.000 κυβικών εκατοστών προστίθενται 500 ευρώ ανά 100 κυβικά εκατοστά και μέχρι 3.000 κυβικά εκατοστά.
- Για αυτοκίνητα μεγαλύτερα από 3.000 κυβικά εκατοστά προστίθενται 700 ευρώ ανά 100 κυβικά εκατοστά.

Ωστόσο, τα παραπάνω ποσά της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης από κάθε αυτοκίνητο μειώνονται ανάλογα με την παλαιότητά του, η οποία υπολογίζεται από το έτος πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα, κατά ποσοστό 30% για χρονικό διάστημα πάνω από 5 και μέχρι 10 χρόνια και 50% για χρονικό διάστημα πάνω από 10 χρόνια.

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

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

- Ομόρρυθμων ή απλών, εκτός των ετερόρρυθμων, εταίρων ή κοινωνών ή μελών της κοινοπραξίας φυσικών προσώπων, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, προκειμένου περί ομορρύθμων ή ετερόρρυθμων ή αστικών εταιριών ή στην κοινωνία ή στην κοινοπραξία.
- Των φυσικών προσώπων, μελών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών, κατά το ποσοστό συμμετοχής του καθενός στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης, όταν οι διαχειριστές αυτής δεν είναι εταίροι της.
- Των διαχειριστών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης που είναι και εταίροι της, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης.

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

Παράδειγμα 5

Έστω επιβατηγό αυτοκίνητο χρήσης 1.800 κ.ε., 3 ετών. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη προσδιορίζεται ως εξής:

Μέχρι 1.200 κ.ε.	3.000,00
Συν 600 κ.ε. (300,00 €ανά 100 κ.ε.)	1.800,00
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη	4.800,00

Παράδειγμα 6

Μέχρι 1.200 κ.ε.	3.000,00
Συν 800 κ.ε. (300,00 €ανά 100 κ.ε.)	2.400,00
Συν 300 κ.ε. (500,00 €ανά 100 κ.ε.)	1.500,00
Σύνολο	6.900,00
Μείον Μείωση 30% λόγω παλαιότητας (6.900,00 * 30%)	2.070,00
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη	4.830,00

3.3. Αντικειμενική δαπάνη ιδιωτικών σχολείων

Με τις νέες διατάξεις του Ν.3842/2010, για τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης, λαμβάνεται υπόψη η ετήσια δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης, όπως αυτή που προκύπτει από τις σχετικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών. Εξαιρούνται οι δαπάνες που καταβάλλονται σε εσπερινά γυμνάσια και λύκεια, καθώς και στα ειδικά σχολεία ατόμων με ειδικές ανάγκες. Στην περίπτωση διαζευγμένων γονέων, όπου άλλος γονέας βαρύνεται με τα τέκνα και άλλος καταβάλλει τις δαπάνες διδάκτρων

των τέκνων, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωση βαρύνει τον γονέα που καταβάλλει τις δαπάνες αυτές.¹¹

3.4 Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικού προσωπικού

Σχετικά με την ετήσια αντικειμενική δαπάνη βοηθητικού προσωπικού, λαμβάνεται υπόψη η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό, η οποία ορίζεται στο εκάστοτε κατώτατο όριο αμοιβών όπως αυτό προσδιορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις για την αντίστοιχη κατηγορία εργαζομένων. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος απασχολεί ένα μόνο οικιακό βοηθό ή όταν ο ίδιος ή πρόσωπο που συνοικεί με αυτόν τον βαρύνει έχει αναπηρία 67% και άνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή είναι ηλικίας άνω των 65 ετών και απασχολεί ένα νοσοκόμο, τότε η παραπάνω διάταξη δεν εφαρμόζεται.¹²

3.5 Αντικειμενική δαπάνη σκαφών αναψυχής

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής του φορολογούμενου, της συζύγου ή των προσώπων που τους βαρύνουν, εκτιμάται με βάση το κόστος των τελών ελλιμενισμού, ασφαλιστρών, καυσίμων, συντήρησης και πρακτόρευσης και ορίζεται, ανάλογα με τα μέτρα ολικού μήκους τους σκάφους, ως εξής:¹³

- Για τα μηχανοκίνητα σκάφη ανοιχτού τύπου, ταχύπλοα και μη, ολικού μήκους μέχρι 5 μέτρα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη ορίζεται στο ποσό των 3.000,00 ευρώ, ενώ για αυτά που έχουν μήκος πάνω από 5 μέτρα, ορίζεται στο ποσό των 4.000,00 ευρώ.
- Για τα ιστιοφόρα ή μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη με χώρο ενδιαίτησης, η αντικειμενική δαπάνη ορίζεται ως εξής:
 - Σκάφη με ολικό μήκος μέχρι 7 μέτρα, η αντικειμενική δαπάνη ορίζεται στις 8.000,00 ευρώ.

¹¹ Ευθύμιος Κ. Σαΐτης, «Κώδικας βιβλίων και στοιχείων – Ανάλυση και Ερμηνεία μέχρι και το Ν.3842/2010», εκδόσεις EPSILON, 2011

¹² www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 3

¹³ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 3

- Πάνω από 7 και μέχρι 10 μέτρα, στην αντικειμενική δαπάνη προστίθενται 2.000,00 ευρώ για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους.
- Πάνω από 10 και μέχρι 12 μέτρα, στην αντικειμενική δαπάνη προστίθενται 5.000,00 ευρώ για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους.
- Πάνω από 12 και μέχρι 15 μέτρα, στην αντικειμενική δαπάνη προστίθενται 10.000,00 για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους.
- Πάνω από 15 και μέχρι 18 μέτρα, στην αντικειμενική δαπάνη προστίθενται 15.000,00 ευρώ για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους.
- Πάνω από 18 και μέχρι 22 μέτρα, στην αντικειμενική δαπάνη προστίθενται 35.000,00 ευρώ για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους

Τα ποσά της ετήσια αντικειμενικής δαπάνης της παραπάνω περίπτωσης, μειώνονται σε ποσοστό 50%, όταν πρόκειται για ιστιοφόρα σκάφη καθώς και για τα πλοία αναψυχής που έχουν κατασκευασθεί ή κατασκευάζονται από την ελληνική ναυτική παράδοση. Εκτός από αυτό, η τεκμαρτή δαπάνη από κάθε σκάφος μειώνεται ανάλογα με την παλαιότητα τους, ως εξής:

- Κατά 15% αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από 5 έτη και μέχρι 10 έτη από το έτος που νηολογήθηκε για πρώτη φορά.
- Κατά 3% αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από 10 έτη από το έτος που νηολογήθηκε για πρώτη φορά.

3.6 Αντικειμενική δαπάνη αεροσκαφών, ελικοπτέρων και ανεμόπτερων

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου ή των προσώπων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν, ορίζεται ως ακολούθως:¹⁴

- Για τα ανεμόπτερα, ορίζεται στο ποσό των 8.000,00 ευρώ.
- Για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης και στροβιλοελικοφόρα, καθώς και ελικόπτερα, ορίζεται στο ποσό των 65.000,00 ευρώ για τους 150 πρώτους ίππους ισχύος του κινητήρα τους που προσαυξάνεται με το ποσό των 500,00 ευρώ για κάθε ένα ίππο πάνω από τους 150 ίππους.

¹⁴ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 3

- Για αεροσκάφη αεριοπροωθούμενα, ορίζεται στο ποσό των 200,00 ευρώ για κάθε λίμπρα ώθησης.

3.7 Αντικειμενική δαπάνη εξωτερικής δεξαμενής κολύμβησης.

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη εξωτερικής δεξαμενής κολύμβησης που προκύπτει για τον κύριο ή κάτοχο αυτής, ορίζεται ανάλογα με την επιφάνεια της, ανά κλίμακα, σε 100,00 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο μέχρι τα 60 τμ. και σε 200,00 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο για επιφάνεια άνω των 60 τμ. Όταν πρόκειται για εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης, τα παραπάνω ποσά διπλασιάζονται.

3.8 Αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης

Η ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου ορίζεται στις 3.000,00 ευρώ, όταν αυτός είναι άγαμος, διαζευγμένος ή χήρος, ενώ σε 5.000,00 ευρώ όταν πρόκειται για συζύγους, οι οποίοι υποβάλλουν κοινή φορολογική δήλωση.

Ωστόσο, το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο, όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του ίδιου και των μελών που τον βαρύνουν, εφόσον βέβαια αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση τα πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία. Τέτοια περιστατικά αφορούν κυρίως:

1. Όσους υπηρετούν την στρατιωτική τους θητεία στις Ένοπλες Δυνάμεις
2. Όσους είναι φυλακισμένοι
3. Όσους νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική
4. Όσους συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, λόγω αποδεδειγμένης συμβολής στις δαπάνες αυτές των συγγενών τους, με την προϋπόθεση ότι οι τελευταίοι έχουν εισόδημα από εμφανείς πηγές.
5. Όσους προσκομίζουν στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται ότι για λόγους ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την αντικειμενική.

Σε περίπτωση που συντρέχει μία από τις παραπάνω περιπτώσεις, ο φορολογούμενος έχει υποχρέωση να υποβάλλει μαζί με τη δήλωσή του και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του φορολογούμενου και μειώνει ανάλογα την

ετήσια αντικειμενική δαπάνη, στην οποία αναφέρονται οι ισχυρισμοί αυτοί και τα αποδεικτικά στοιχεία.¹⁵

Παράδειγμα 7

Έστω άγαμος φορολογούμενος. Η συνολική ετήσια δαπάνη διαβίωσης του, σύμφωνα με τα περιουσιακά του στοιχεία, προσδιορίζεται ως εξής:

Στοιχεία	Δαπάνη διαβίωσης
Κύρια κατοικία 100τμ. με τιμή ζώνης έως 2.799,00 €	3.400,00
Αυτοκίνητο 1.600 κ.ε. 7 ετών	2.940,00
Εξοχική μονοκατοικία 70 τμ. με τιμή ζώνης έως 2.799,00 €	1.260,00
Βάρκα μήκους 4 μέτρων	3.000,00
Γενική δαπάνη διαβίωσης	3.000,00
Σύνολο ετήσιας δαπάνης διαβίωσης	13.600,00
Συνταξιούχος (μείωση κατά 30%)	9.520,00

Παράδειγμα 8

Έστω έγγαμος φορολογούμενος. Η συνολική ετήσια δαπάνη διαβίωσής του, σύμφωνα με τα περιουσιακά του στοιχεία, προσδιορίζεται ως εξής:

Στοιχεία	Δαπάνη διαβίωσης
Κύρια κατοικία (μονοκατοικία) 350 τμ. με βοηθητικούς χώρους 50 τμ., εξωτερική πισίνα 50 τμ. και εσωτερική 30 τμ. και τιμή ζώνης πάνω από 5.000,00 ευρώ	Κατοικία 83.232,00 Βοηθητικοί χώροι 2.550,00 Εξωτερική πισίνα 5.000,00 Εσωτερική πισίνα 6.000,00
Εξοχική μονοκατοικία 200 τμ. με βοηθητικούς χώρους 25 τμ. και εξωτερική πισίνα 70 τμ. σε τιμή ζώνης από 2.800,00 έως 4.999,00 ευρώ	Κατοικία 9.072,00 Βοηθητικοί χώροι 1.050,00 Εξωτερική πισίνα 8.000,00
Αυτοκίνητα 4.200 κ.ε. 1 έτους και 3.000 κ.ε. 2 ετών	4.200 κ.ε. 18.800,00 3.000 κ.ε. 14.200,00
Σκάφος με χώρο ενδιαίτησης 15 μ., 2 ετών χωρίς πλήρωμα	54.000,00
Γενική δαπάνη διαβίωσης	5.000,00

¹⁵ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 3

Σύνολο ετήσιας δαπάνης διαβίωσης	206.904,00
Συνταξιούχος (μείωση κατά 30%)	144.832,80

3.9 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Με την εφαρμογή του Ν.3842/2010 αντικαθίσταται ο τίτλος του άρθρου 17 του προϊσχύοντος νόμου¹⁶ και από «τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων» γίνεται «δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων».

Συνεπώς, ως δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, της συζύγου του και των τέκνων που τους βαρύνουν, θεωρούνται τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται για:¹⁷

1. Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας. Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας θεωρούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των 10.000,00 ευρώ, σε αντίθεση με τον προηγούμενο νόμο, που όριζε το ίδιο ποσό σε 5.000,00 ευρώ.

Έτσι, αν η αξία του πράγματος είναι μικρότερη από το ποσό των 10.000,00 ευρώ και τα αγορασθέντα πράγματα αποτελούν κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις ενιαίο σύνολο, τότε για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η αξία όλων αυτών των πραγμάτων, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των 10.000,00 ευρώ.

2. Αγορά ή χρονομετρική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης.

3. Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε, ενώ ο προηγούμενος νόμος όριζε¹⁸ «χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε εκτός αυτών προς εταιρίες ή κοινοπραξίες ή κοινωνίες από τα μέλη ή τους μετόχους τους».

4. Δωρεές για γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα 300,00 ευρώ.

5. Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής.

¹⁶ www.nomothesia.ependyseie.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 17

¹⁷ www.statistics.gr, Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 3

¹⁸ www.nomothesia.ependyseie.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 17

Ωστόσο, με την εφαρμογή του Ν.3842/2010, καταργήθηκαν οι παρακάτω διατάξεις, οι οποίες ίσχυαν πριν την ψήφιση του παρόντος νόμου, και είναι οι ακόλουθες:

- Η απαλλαγή από το τεκμήριο της καταβολής των τόκων ή χρεολυσίου κατά περίπτωση, για αγορά κατοικίας.
- Η απαλλαγή από το τεκμήριο της καταβολής του τοκοχρεολυσίου για αγορά εξοπλισμού γεωργικής επιχείρησης.
- Η απαλλαγή από το τεκμήριο της καταβολής του τοκοχρεολυσίου για αγορά οικοπέδου από επιτηδευματίες που ασκούν ατομική επιχείρηση και ασχολούνται επαγγελματικά με την ανέγερση και πώληση οικοπέδων.

3.10 Μη εφαρμογή των αντικειμενικών δαπανών και δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Το άρθρο 18 του νόμου 2238/2010¹⁹ αντικαθίσταται με τον Ν.3842/2010 και ορίζει, ότι η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1. Όταν πρόκειται για αντικειμενική δαπάνη, η οποία προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης αναπήρου, το οποίο απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας.
2. Όταν πρόκειται για αλλοδαπό πρόσωπο που δεν διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα ή ημεδαπό προσωπικό που διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολείται αποκλειστικά σε επιχειρήσεις, υπηρεσίες συμβουλευτικού χαρακτήρα, κεντρικής λογιστικής υποστήριξης, ελέγχου ποιότητας παραγωγής προϊόντων, διαδικασιών και υπηρεσιών, κατάρτισης μελετών, σχεδίων και συμβάσεων, διαφήμισης και μάρκετινγκ, επεξεργασίας στοιχείων, λήψης και παροχής πληροφοριών και έρευνας και ανάπτυξης, για το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης λη κατοικίας.
3. Όταν πρόκειται για επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων, για την αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει βάσει των επιβατικών αυτοκινήτων που έχουν αγορασθεί για μεταπώληση, εφόσον η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας του μεταβιβαζόμενου αυτοκινήτου έχουν παραμείνει στην Δ.Ο.Υ. στην οποία έγινε η

¹⁹ www.nomothesia.ependyseie.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 18

μεταβίβαση του αυτοκινήτου προς την επιχείρηση μεταπώλησης μέχρι και την ημερομηνία μεταπώλησης από αυτή σε τρίτο και το αυτοκίνητο κατά το χρονικό αυτό διάστημα δεν κυκλοφόρησε παράνομα.

4. Όταν πρόκειται για αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει, με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής μονίμων κατοίκων εξωτερικού.

5. Επίσης, όταν πρόκειται για αγορά πάγιου εξοπλισμού χρήσης από πρόσωπα που ακούν εμπορική ή γεωργική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα.

6. Τέλος, όταν πρόκειται για αγορά επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, ειδικά διασκευασμένων για πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητικές αναπηρίες που υπερβαίνουν σε ποσοστό το 67%

Άρθρο 4 «Κατάργηση και τροποποίηση φοροαπαλλαγών»

4.1 Κατάργηση φοροαπαλλαγών

Με την εφαρμογή του Ν.3842/2010 καταργούνται ορισμένες φοροαπαλλαγές που ίσχυαν με τον Ν.2238/1994. Οι φοροαπαλλαγές οι οποίες καταργούνται είναι οι ακόλουθες:²⁰

1. Καταργούνται οι φοροαπαλλαγές που προέρχονται από τα κέρδη από τη λιανική πώληση καπνού ή από την άσκηση του επαγγέλματος του μικροπωλητή ή από την εκμετάλλευση περιπτέρου ή από την εκμετάλλευση καφενείου, κυλικείου, κουρείου κ.λπ., μέσα στα κτίρια και καταστήματα, στα οποία στεγάζονται δημόσιες γενικά υπηρεσίες ή δημοτικές ή κοινοτικές και εκκλησιαστικές υπηρεσίες ή υπηρεσίες νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, τα οποία πραγματοποιούνται από ανάπηρους και θύματα πολέμου, στους οποίους χορηγήθηκε σχετικά άδεια, εφόσον η εκμετάλλευση αυτών ενεργείται από τους ίδιους. Επίσης, καταργήθηκε η απαλλαγή του δικαιώματος που παίρνουν τα πρόσωπα αυτά από την παραχώρηση της εκμετάλλευσης του περιπτέρου, καφενείου κ.λπ. σε τρίτους.

2. Καταργούνται επίσης, οι φοροαπαλλαγές, όπως αποζημιώσεις οδοιπορικών και λοιπών εξόδων ταξιδίων καθώς και οι παροχές διατροφής που παρέχονται από αθλητικά σωματεία ή ενώσεις αυτών σε ερασιτέχνες αθλητές. Πριν την εφαρμογή του

²⁰ www.statistics.gr, Εφημερις της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 4

νόμου 3842/2010, η φοροαπαλλαγή αυτή²¹ έφτανε μέχρι το ποσό των 3.520,00 ευρώ ετησίως.

3. Καταργείται η φοροαπαλλαγή του ποσού του ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου που χορηγείται στους μουσικούς της Κρατικής Ορχήστρας Αθηνών, Θεσσαλονίκης και της Ορχήστρας Λυρικής Σκηνής για την κάλυψη της δαπάνης αγοράς συντήρησης και επισκευής του μουσικού οργάνου ιδιοκτησίας τους για την εκτέλεση μουσικών έργων.²²

4. Άλλη μία κατάργηση φοροαπαλλαγής είναι αυτή που ορίζει το άρθρο 8 του Ν.3790/2009, που αφορά τα ποσά που καταβάλλονται στους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών, οι οποίοι υπηρετούν στην αλλοδαπή.²³

Ωστόσο, το επίδομα ανεργίας που καταβάλλει ο Ο.Α.Ε.Δ. στους δικαιούχους ανέργους απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος, εφόσον το άθροισμα των λοιπών εισοδημάτων του φορολογούμενου δεν υπερβαίνει τις 30.000,00 ευρώ ετησίως.

4.2 Τροποποίηση φοροαπαλλαγών

Εκτός από τις φοροαπαλλαγές που καταργήθηκαν με την εφαρμογή του Ν.3842/2010, υπάρχουν και ορισμένες, οι οποίες τροποποιήθηκαν. Συγκεκριμένα, παρέμεινε ο ειδικός τρόπος φορολόγησης των αξιωματικών και των κατώτερων πληρωμάτων του εμπορικού ναυτικού από την παροχή υπηρεσιών σε εμπορικά πλοία και υπολογίζεται με αναλογικό συντελεστή 6% για τους αξιωματικούς και 3% για το κατώτερο πλήρωμα, στις αμοιβές που αποκτώνται από το ημερολογιακό έτος 2010 και μετά, σε αντίθεση με τα ποσοστά που ίσχυαν με τον προηγούμενο νόμο²⁴, που ήταν 3% για τους αξιωματικούς και 1% για το κατώτερο πλήρωμα, στις αμοιβές που αποκτήθηκαν από το ημερολογιακό έτος 2007 και μετά.

Επίσης, για να εξευρεθεί ο φόρος που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα των αξιωματικών και του κατώτερου πληρώματος του εμπορικού ναυτικού, σε περίπτωση που τα πρόσωπα αυτά αποκτούν εκτός από τις αμοιβές τους για τις

²¹ www.nomothesia.ependyseie.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 45

²² www.nomothesia.ependyseie.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 45

²³ www.forin.gr, Νόμος 3790/2009 «Εταιρία ιδιωτικών πλοίων αναψυχής, επιβολή ειδικού φόρου και έκτακτης εισφοράς στα πλοία αναψυχής, ρύθμιση φορολογικών θεμάτων, θεμάτων του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και λοιπές διατάξεις», (ΦΕΚ Α' 143/25.9.2009), Άρθρο 8

²⁴ www.nomothesia.ependyseie.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 9

υπηρεσίες τους σε εμπορικά πλοία, αντίστοιχα και εισοδήματα από τις κατηγορίες²⁵ Α' έως Ζ', το ποσό του φόρου που αναλογεί, αθροίζεται με το ποσό του φόρου που αναλογεί επιμεριστικά στα άλλα εισοδήματα του υπόχρεου.²⁶

Μία ακόμη τροποποίηση αφορά το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος, των μισθωτών και συνταξιούχων, η οποία ορίζει, ότι προκειμένου για αποδοχές και συντάξεις που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους, με βάση τον νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, ο χρόνος απόκτησής τους μπορεί να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους.

Άρθρο 5 «Κατάργηση αυτοτελούς φορολόγησης -τροποποιήσεις συντελεστών»

5.1 Αύξηση - μείωση συντελεστών αυτοτελούς φορολόγησης

Με την ψήφιση του Ν.3842/2010 έγιναν ορισμένες τροποποιήσεις σχετικά με ότι όριζε ο Ν.2238/1994 για την αυτοτελή φορολόγηση. Οι αλλαγές που έγιναν, ορίζουν τα παρακάτω:

1. Αυξήθηκε ο συντελεστής φορολόγησης στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κοινόχρηστων χώρων γενικά, σε οικοδομές, που από τον κανονισμό της οροφοκτησίας ανήκουν στους ιδιοκτήτες των διηρημένων ιδιοκτησιών της, από 20% σε 25%.
2. Αυξήθηκε επίσης, ο ειδικός συντελεστής φορολόγησης για τις αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι μη συμβατικών χωρών, δηλαδή κάτοικοι χωρών με τις οποίες η Ελλάδα δεν έχει υπογράψει διμερή σύμβαση για απαλλαγή διπλής φορολογίας, καθώς και στα ποσά που καταβάλλονται στα ίδια νομικά πρόσωπα για εκμίσθωση μηχανημάτων, εγκαταστάσεων και για την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας και συμβουλών στην Ελλάδα, από 20% σε 25%.
3. Η ίδια αύξηση ισχύει και για τις αμοιβές που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που αναλαμβάνουν στην Ελλάδα, κατάρτιση μελετών

²⁵ www.nomothesia.ependyseie.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 4 – Κατηγορία Α-Β: εισόδημα από ακίνητα, Γ: εισόδημα από κινητές αξίες, Δ: εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, Ε: εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, ΣΤ: εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και Ζ: εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.

²⁶ www.statistics.gr, Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 4

και σχεδίων, διεξαγωγή επιστημονικών ερευνών και παροχή επιστημονικής φύσεως συμβουλών.

4. Τέλος, ο ειδικός συντελεστής φορολόγησης αυξήθηκε από 20% σε 25% για τις αμοιβές που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο και λοιπούς πολιτιστικούς φορείς του σε ξένα καλλιτεχνικά συγκροτήματα ή ξένους καλλιτέχνες, για τη συμμετοχή τους σε καλλιτεχνικές εκδηλώσεις στην Ελλάδα.

5. Μείωση υπέστη μόνο ο συντελεστής φορολόγησης για μεταβιβάσεις ιδιωτικής χρήσης επαγγελματικών αυτοκινήτων, και από 30% έγινε 25%.

5.2 Μεταβίβαση ατομικών επιχειρήσεων και μεριδίων Ο.Ε. ή Ε.Ε.

Σχετικά με την μεταβίβαση επιχειρήσεων κι μεριδίων Ομόρρυθμων ή Ετερόρρυθμων εταιριών, ορίζεται, ότι σε περίπτωση που μεταβιβασθεί ατομική επιχείρηση ή μερίδιο ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας από επαχθή αίτια, από γονέα προς τα τέκνα του ή από σύζυγο σε σύζυγο, λόγω συνταξιοδότησης τους μεταβιβάζοντας, δεν υπόκειται σε φόρος υπεραξίας.

Σε περίπτωση όμως, που η ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρία διαθέτει ακίνητο στα πάγια περιουσιακά της στοιχεία, η αντικειμενική αξία του ακινήτου, που ισχύει κατά το έτος αποτίμησης της επιχείρησης, φορολογείται με συντελεστή 5% επί του ποσοστού του μεριδίου που μεταβιβάζεται. Αν μεταβιβασθεί από επαχθή αίτια ατομική επιχείρηση ή μερίδιο προσωπικής εταιρίας από δικαιούχο με βαθμό συγγένειας Α' κατηγορίας, η υπεραξία φορολογείται με συντελεστή 5%, αν ο βαθμός συγγένειας είναι Β' κατηγορίας, η υπεραξία φορολογείται με συντελεστή 10% και αν είναι Γ' κατηγορίας, φορολογείται με συντελεστή 20%.²⁷

5.3 Μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων Ε.Π.Ε.

Όσον αφορά στην μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων εταιριών περιορισμένης ευθύνης, καταργήθηκε ο μειωμένος συντελεστής φορολογίας 1,2% και 2,4% που ίσχυε κατά περίπτωση, μεταξύ συγγενών Α' ή Β' κατηγορίας.

5.4 Κατάργηση περιπτώσεων αυτοτελούς φορολόγησης

Υπάρχουν περιπτώσεις, οι οποίες καταργήθηκαν για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1.1.2010 και μετά. Οι περιπτώσεις αυτές ορίζονται παρακάτω:

²⁷ www.statistics.gr, Εφημερις της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 5

- Καταργήθηκε η αυτοτελής φορολόγηση των ιδιοκτητών δρομώνων ίππων.
- Των πάσης φύσεως παροχών που χορηγούνται στα πρόσωπα που εκλέγονται για τον πρώτο και δεύτερο βαθμό της τοπικής αυτοδιοίκησης.
- Των αμοιβών που εισπράττουν οι αθλητές από την υπογραφή συμβολαίων και από τη συμμετοχή τους σε διεθνείς διοργανώσεις.
- Των αποδοχών των προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου στα Ελληνικά σχολεία της Γερμανίας, του «επιμισθίου αλλοδαπής» που εισπράττουν οι Έλληνες δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στο εξωτερικό.
- Των ποσών των αποζημιώσεων που καταβάλλονται στους υπαλλήλους δημοσίων επιχειρήσεων και οργανισμών και στα πρόσωπα που εκλέγονται για τον πρώτο και δεύτερο βαθμό της τοπικής αυτοδιοίκησης για τις εκτός έδρας δαπάνες υπηρεσίας που τους έχουν ανατεθεί.
- των ειδικών επιδομάτων επικίνδυνης εργασίας που καταβάλλονται στα σώματα ασφαλείας, όπως το πτητικό, το καταδυτικό, της ναρκαλιείας κ.λπ.
- Της ειδικής αποζημίωσης που καταβάλλεται σε ιατρούς και νοσηλευτικό προσωπικό του ΕΚΑΒ, που εκτελούν διατεταγμένη υπηρεσία με αεροπορικά μέσα για παροχή πρώτων βοηθειών.
- Της ειδικής αποζημίωσης που εισπράττουν, εκτός από τις αποδοχές της οργανικής τους θέσης, οι αποσπασμένοι εκπαιδευτικοί πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης των σχολείων της Βαυαρίας.
- Των αποζημιώσεων από τους λογαριασμούς ΔΕΤΕ, ΔΕΧΕ και ΔΙΒΕΕΤ.
- Καταργήθηκε ο ειδικός τρόπος φορολόγησης του εισοδήματος από κάθε είδους εφημερίες των ιατρών που είναι ενταγμένοι στο Εθνικό Σύστημα Υγείας (Ε.Σ.Υ.), των πανεπιστημιακών ιατρών που δεν ασκούν ελεύθερο επάγγελμα και των ειδικευόμενων ιατρών.
- Των εφημεριών των ειδικευμένων και ειδικευόμενων ιατρών με συντελεστή 20%.
- Τέλος, καταργήθηκε η αυτοτελής φορολόγηση που ίσχυε για τους βουλευτές και δικαστές, σύμφωνα με το Ζ' ψήφισμα του έτους 1975 της Ε' Αναθεωρητικής Βουλής.

5.5 Φορολογία αποζημίωσης απολυομένων

Με την εφαρμογή του Ν.3842/2010, καθιερώνεται νέα κλίμακα για τη φορολόγηση της αποζημίωσης των απολυομένων, η οποία εισάγει αυξημένο αφορολόγητο όριο, και είναι η ακόλουθη:

Κλίμακιο αποζημίωσης	Ποσοστό φόρου %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο Αποζημίωσης	Φόρου
60.000,00			60.000,00	
40.000,00	10%	4.000,00	100.000,00	4.000,00
50.000,00	20%	10.000,00	150.000,00	14.000,00
Υπερβάλλον	30%			

Σε περίπτωση που η αποζημίωση του απολυομένου καταβάλλεται από διαφορετικούς εργοδότες, το αφορολόγητο ποσό των 60.000,00 ευρώ αφαιρείται από το σύνολο των αποζημιώσεων που δικαιούται ο απολυόμενος. Για αυτό το λόγο, ο δικαιούχος πρέπει να υποβάλλει υπεύθυνη δήλωση, με την οποία θα δηλώνει το ποσό της αποζημίωσης που έχει εισπράξει από τον προηγούμενο εργοδότη και αν το ποσό αυτό είναι μικρότερο των 60.000,00 ευρώ, τότε η διαφορά μεταφέρεται για να αφαιρεθεί από το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλεται από τον εργοδότη.²⁸

Άρθρο 6 «Φορολογία εμπορικών επιχειρήσεων»

6.1 Φορολογία επιχειρήσεων και επιτηδευματιών

Με την εφαρμογή του Ν.3842/2010 αντικαθίσταται η πρώτη διάταξη του άρθρου 10 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, κι ενώ όριζε, ότι²⁹ οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και οι κοινωνίες του αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα φορολογούνται με συντελεστή 20% και οι κοινοπραξίες, οι αστικές εταιρίες, οι συμμετοχικές και οι αφανείς εταιρίες με συντελεστή 25%, ο οποίος μάλιστα μειώνεται σταδιακά κατά μία ποσοστιαία μονάδα κάθε διαχειριστική χρήση από το 2010 έως το 2014, με τον νέο νόμο, η παραπάνω διάταξη αντικαθίσταται και ορίζει τα παρακάτω.

²⁸ www.statistics.gr, Εφημερις της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 5

²⁹ www.nomothesia.ependyseie.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 10

Το συνολικό καθαρό εισόδημα των ομορρυθμών και ετερορρυθμών εταιριών, των κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, των αστικών κερδοσκοπικών ή μη εταιριών, των συμμετοχικών ή αφανών καθώς και των κοινοπραξιών, φορολογείται με συντελεστή 25%, μετά την αφαίρεση:

- των κερδών, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, και
- των κερδών, τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από συμμετοχή σε ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανής καθώς και κοινοπραξίες.

Ωστόσο, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή 20%, αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για 3 ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή 3 κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσότερων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή τους.

Συνεπώς, η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των εταίρων ή κοινωνών, στο 50% των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της. Με την επιβολή του φόρου αυτού, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.

6.2 Λοιπές τροποποιήσεις φορολογίας επιχειρήσεων και επιτηδευματιών

Παρακάτω αναφέρονται ακόμη, ορισμένες αλλαγές που επήλθαν με την εφαρμογή του Ν.3842/2010.

1. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, εξευρίσκονται πλέον με τη χρήση συντελεστή 20%³⁰ στα ακαθάριστα έσοδά τους, από 15%³¹ που ίσχυε με το Ν.2238/1994.

2. Για τα εισοδήματα που αποκτώνται από τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης (ΤΑΞΙ), από 1.1.2010 μέχρι και 30.6.2010 οι εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ φορολογούνται με τα ποσά που ίσχυαν, σύμφωνα με την προηγούμενη νομοθεσία, με την διαφορά ότι με το Ν.3842/2010 τα ίδια ποσά προσαυξάνονται κατά 50%, και είναι τα παρακάτω:

- Για επιβατικό αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης με άδεια κυκλοφορίας 100% και οδηγό τον ιδιοκτήτη, το καθαρό εισόδημα δεν μπορεί να είναι μικρότερο από 24.000,00 ευρώ.
- Για επιβατικό αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης με άδεια κυκλοφορίας 100% και οδηγό τρίτο πρόσωπο, το καθαρό εισόδημα δε μπορεί να είναι μικρότερο από 21.000,00 ευρώ.
- Για επιβατικό αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης με άδεια κυκλοφορίας 50% και οδηγό τον ιδιοκτήτη, το καθαρό εισόδημα δε μπορεί να είναι μικρότερο από 19.500,00 ευρώ.
- Για επιβατικό αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης με άδεια κυκλοφορίας 50% και οδηγό τρίτο πρόσωπο, το καθαρό εισόδημα δε μπορεί να είναι μικρότερο από 18.000,00 ευρώ.
- Τέλος, για δύο επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης με άδεια κυκλοφορίας 50% στο καθένα, το καθαρό εισόδημα δε μπορεί να είναι μικρότερο από 30.000,00 ευρώ.

Τα τεκμαρτά αυτά ποσά μειώνονται, προκειμένου για επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης, που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω των 200.000 κατοίκων, κατά ποσοστό 10% και κάτω από 50.000 κατοίκους κατά ποσοστό 30%. Προκειμένου για μη εργαζόμενους συνταξιούχους ιδιοκτήτες επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης, τα παραπάνω ποσά τεκμαρτού εισοδήματος μειώνονται κατά 500 ευρώ.

³⁰ www.statistics.gr, Εφημερις της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 6

³¹ www.nomothesia.ependyseie.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 34

Ωστόσο, οι παραπάνω διατάξεις καταργούνται για τα εισοδήματα που αποκτώνται από τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης επιβατικών λεωφορείων ενταγμένων σε Κ.Τ.Ε.Λ. από 1.1.2010 και από 1.7.2010 για τα εισοδήματα που αποκτώνται από τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης (ΤΑΞΙ).

3. Πριν την εφαρμογή του Ν.3842/2010, για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται φορτηγά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης, επιβαλλόταν ποσό καταβαλλόμενου ετήσιου φόρου, με το οποίο οι επιχειρήσεις αυτές δεν είχαν φορολογική υποχρέωση για τη δραστηριότητα αυτή³². Μετά όμως την εφαρμογή του παρόντος νόμου, η περίπτωση αυτή καταργήθηκε για τα εισοδήματα που προκύπτουν από 1.1.2010 και μετά.³³

4. Με την προηγούμενη νομοθεσία, για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν ή τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων επιβαλλόταν ποσό καταβαλλόμενου φόρου, με το οποίο δεν υποχρεούνται φορολογική υποχρέωση για την δραστηριότητα αυτή. Τέτοιες επιχειρήσεις είναι τα ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια. Για τα εισοδήματα όμως που αποκτώνται από 1.7.2010 και μετά, η περίπτωση αυτή καταργείται, ενώ για την περίοδο 1.1.2010 μέχρι 30.6.2010, τα ποσά του καταβαλλόμενου φόρου ισχύουν, με την διαφορά ότι μειώνονται κατά το ήμισυ κι έτσι εξαντλείτε η φορολογική υποχρέωση για το τμήμα της παραπάνω διαχειριστικής περιόδου.

5. Από 1.1.2010, καταργείται επίσης η επιβολή ποσού καταβαλλόμενου ετήσιου φόρου για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται κάμπινγκ, όπου με τον νόμο 2238/1994, έπαυαν να έχουν φορολογική υποχρέωση για την δραστηριότητα αυτή, μετά την επιβολή του εφάπαξ ποσού.

6. Οι επιχειρήσεις αποκλειστικά πλανόδιων λιανοπωλητών και αποκλειστικά λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές προσδιορίζουν το καθαρό τους εισόδημα λογιστικά, από την ημερομηνία ένταξής τους σε κατηγορία τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και μετά. Ειδικά για τα εισοδήματα του μέρους της διαχειριστικής περιόδου χρήσης 2010 των επιχειρήσεων των αποκλειστικά πλανόδιων λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές και παραγωγών αγροτικών προϊόντων, λόγω αλλαγής μέσα στην ίδια χρήση της

³² www.nomothesia.ependyseie.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 33

³³ www.statistics.gr, Εφημερις της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 6

κατηγορίας βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται από την επιχείρηση από την Α' στη Β' ή Γ' κατηγορία, τα καθαρά κέρδη κατά το τμήμα της περιόδου της διαχειριστικής χρήσης στην οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας θα προσδιορισθούν λογιστικά και για το τμήμα της διαχειριστικής περιόδου που τηρήθηκαν βιβλία και στοιχεία Α' κατηγορίας, το ποσό του φόρου που πρέπει να καταβληθεί μέχρι την αλλαγή της κατηγορίας των βιβλίων, θα περιορισθεί σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης που τηρήθηκαν βιβλία Α' κατηγορίας.

Επίσης, εντάσσονται υποχρεωτικά από 1.10.2010 στη Β' κατηγορία τήρησης βιβλίων, ανεξαρτήτως ύψους εσόδων, οι επιτηδευματίες πώλησης οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές ή πλανωδίως, και, ο αγρότης που πωλεί τα προϊόντα του στις λαϊκές αγορές. Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, ο κλάδος αυτός για την ένταξή του σε κατηγορία βιβλίων, κρίνεται αυτοτελώς.³⁴

7. Ότι ίσχυε στο άρθρο 48 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος περί του χρόνου απόκτησης του εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών καταργείται και αντικαθίσταται με την εφαρμογή του Ν.3842/2010 ως εξής:

«Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος, κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία. Όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών διαρκείας, χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που καθίσταται απαιτητό κάθε επιμέρους τμήμα της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Κατ' εξαίρεση, για τους ελεύθερους επαγγελματίες που αποκτούν εισόδημα από παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματός τους θεωρείται ο χρόνος είσπραξής του»

8. Τέλος, αντικαθίσταται επίσης, ότι αφορά δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης κ.λπ. Έτσι, οι δημόσιες υπηρεσίες, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κοινωφελή ιδρύματα, οι οργανισμοί και οι επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, οι δημόσιες επιχειρήσεις, οι τράπεζες και τα πιστωτικά ιδρύματα ή οι πιστωτικοί οργανισμοί, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους, οι σύλλογοι γενικά και οι ενώσεις προσώπων

³⁴ www.statistics.gr, Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 6

ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες, που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, όταν για την επαγγελματική του εξυπηρέτηση ή για την εκτέλεση του σκοπού τους καταβάλλουν σε τρίτους αμοιβές για οποιουδήποτε είδους παρεχόμενη υπηρεσία με αποδείξεις δαπανών, παρακρατούν φόρο 20%.³⁵

Άρθρο 7 «Φορολογία ελεύθερων επαγγελματιών - παρακράτηση φόρου»

7.1 Φορολογία αρχιτεκτόνων – μηχανικών

Με την εφαρμογή του Ν.3842/2010, από 1.1.2010, το καθαρό εισόδημα των αρχιτεκτόνων και μηχανικών από τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσής τους, τη διεύθυνση εκτέλεσης και την ενέργεια πραγματογνωμοσυιών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα, εξευρίσκεται λογιστικά.

Στην ίδια κατηγορία ελεύθερων επαγγελματιών καταργείται η χρήση συντελεστή 17% για μελέτη – επίβλεψη τοπογραφικών έργων καθώς και ο συντελεστής 60% για ακαθάριστες αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για την προσφορά ανεξάρτητων υπηρεσιών σε οργανωμένα γραφεία με τη χρησιμοποίηση της υποδομής και της οργάνωσης των γραφείων του εργοδότη και για την ενέργεια πραγματογνωμοσυιών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα.³⁶

7.2 Παρακράτηση φόρου ελεύθερων επαγγελματιών

Η παράγραφος 3 του άρθρου 59 του Ν.2238/1994, σχετικά με την απόδοση του φόρου, αντικαθίσταται μετά την εφαρμογή του Ν.3842/2010. Σύμφωνα λοιπόν με τον παρόν νόμο, εκτός από τις προσωρινές δηλώσεις, εκείνοι που έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Μαρτίου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, οριστική δήλωση, η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση κατοικίας κάθε δικαιούχου, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του, το ποσό των αμοιβών, το ποσό του φόρου που αναλογεί επ' αυτών, με βάση την κλίμακα του άρθρου 9, το ποσό του φόρου που οφείλεται

³⁵ www.statistics.gr, Εφημερις της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 6

³⁶ www.nomothesia.ependyseie.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 49

μετά την έκπτωση από το φόρο που αναλογεί, το φόρο που παρακρατήθηκε για κάθε μισθωτό ή ημερομίσθιο ή συνταξιούχο κατά περίπτωση, καθώς και το υπόλοιπο για καταβολή ποσό φόρου, το οποίο καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης.

Επίσης, εκτός από τις προσωρινές δηλώσεις, εκείνοι που έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο, οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα Απριλίου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, οριστική δήλωση η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση κατοικίας κάθε δικαιούχου, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του, το ποσό των αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε για κάθε δικαιούχο.

Τα παραπάνω ισχύουν και για τις εμπορικές επιχειρήσεις, με την διαφορά ότι οφείλουν να υποβάλλουν την οριστική τους δήλωση στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Μαΐου κάθε έτους.

Τέλος, καταργείται³⁷ η έκπτωση από το φόρο σε ποσοστό 25% των δαπανών συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, 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.³⁸

Άρθρο 8 «Λοιπές περιπτώσεις»

8.1 Ηλεκτρονική υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Από 1.1.2010, όταν ο φόρος που οφείλεται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση, καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης, ανεξάρτητα να βεβαιώθηκε σε μία ή περισσότερες δόσεις, παρέχεται στο συνολικό ποσό του φόρου και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών, έκπτωση 1,5%.

Όταν η δήλωση υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, εκτός από την παραπάνω έκπτωση, παρέχεται έκπτωση 1,5% στο συνολικό ποσό της οφειλής και μέχρι του ποσού των 118 ευρώ, ανεξάρτητα από τον αριθμό των δόσεων. Κατά την καταβολή του φόρου που προκύπτει, με βάση την τροποποιητική δήλωση, παρέχεται έκπτωση ποσοστού 1,5% στο σύνολο της οφειλής, εφόσον αυτή είναι μικρότερη από

³⁷ www.statistics.gr, Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 7

³⁸ www.nomothesia.ependyseie.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 49

την αρχική και ο υπόχρεος κατέβαλε την αρχική οφειλή και έτυχε παρόμοιας έκπτωσης ή κατέβαλε μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης, ποσό της αρχικής οφειλής που καλύπτει σε ποσοστό 98,5% της οφειλής, εφόσον το λάθος οφείλεται σε υπαιτιότητα της φορολογικής αρχής.³⁹

8.2 Εισόδημα από ακίνητα

Σύμφωνα με το Ν.3842/2010, εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών, είτε από εκμίσθωση γαιών.

Αυτό που αλλάζει είναι, ότι το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο, στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας, το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την προηγούμενη νομοθεσία, το εισόδημα από ακίνητα μπορούσε να αποκτηθεί και από πρόσωπο, στο οποίο έχει μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο, το δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας. Η περίπτωση αυτή αντικαταστάθηκε με τα παραπάνω.

8.3 Φορολογία οικοδομικών εκτάσεων

Με τον Ν.3842/2010, ορισμένες διατάξεις σχετικά με το ακαθάριστο εισόδημα των οικοδομών τροποποιήθηκαν. Έτσι, από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν:

1. Ποσοστό 5% αντί 10% που ίσχυε με τον Ν.2238/1994⁴⁰, για αποσβέσεις σε οικοδομές, οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές και ποσοστό 3% για οικοδομές, οι οποίες χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις.⁴¹

³⁹ www.statistics.gr, Εφημερις της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 8

⁴⁰ www.nomothesia.ependyseie.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 23

⁴¹ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010), Άρθρο 8

2. Επίσης, εκπίπτει ποσοστό μέχρι 40% αντί μέχρι 15%⁴² που προ-ίσχυε, για ασφάλιστρα κατά του κινδύνου πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για δικαστικές δαπάνες και για αμοιβή δικηγόρου για δίκες μισθωτικών διαφορών ή διαφορών μεταξύ ιδιοκτητών και διαχειριστών ιδιοκτησίας κατ' ορόφους.

8.4 Φορολογία αμειβόμενων αθλητών

Για τους ποδοσφαιριστές, τους καλαθοσφαιριστές, τους προπονητές καθώς και τους υπόλοιπους αμειβόμενους αθλητές, το εισόδημα που αποκτούν, λόγω της υπογραφής συμβολαίου μετεγγραφής ή λόγω ανανέωσης συμβολαίου συνεργασίας, κατανέμεται ισομερώς για να φορολογηθεί σε όλα τα έτη, τα οποία διαρκεί το εκάστοτε συμβόλαιο.

Κατά την καταβολή και ανεξάρτητα της σχέσης που τους συνδέει, παρακρατείται φόρος, με βάση την κλίμακα του άρθρου 9, στο σύνολο του ετήσιου καταβλητέου ποσού που ανάγεται σε όσα έτη διαρκεί το εκάστοτε συμβόλαιο.

8.5 Προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Ο Ν.2238/1994⁴³ ορίζει, ότι η δήλωση υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα, αυτοπροσώπως από τον υπόχρεο ή από πρόσωπο που έχει εξουσιοδοτηθεί από αυτόν, είτε ταχυδρομείται επί αποδείξει. Με τον Ν.3842/2010⁴⁴ προστίθεται η πρόταση «με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών υποδομών γίνεται υποχρεωτικά η υποβολή από κάθε υπόχρεο που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, καθώς και από κάθε άλλο υπόχρεο, του οποίου η δήλωση υποβάλλεται από εξουσιοδοτημένο λογιστή στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Επίσης, τα δικαιολογητικά που προβλέπονται για την υποβολή της δήλωσης, δεν συνυποβάλλονται κατά την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης μέσω διαδικτύου.

8.6 Δήλωση εταιριών, κοινοπραξιών και κοινωνιών

Σχετικά με τη δήλωση εταιριών, κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, όταν ο φόρος που οφείλεται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση, καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης,

⁴² www.nomothesia.ependyseie.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 23

⁴³ www.nomothesia.ependyseie.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 62

⁴⁴ www.epixeirisi.gr, Άρθρο 62 «Προθεσμία υποβολής και περιεχόμενο δήλωσης»

παρέχεται έκπτωση 1,5% στο συνολικό ποσό αυτού και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών.

8.7 Φορολογία παροχών (bonus) στελεχών πιστωτικών ιδρυμάτων

Τα πιστωτικά ιδρύματα παρέχουν χρήμα (bonus) εκτός από τις τακτικές αποδοχές και τις υπερωρίες που καταβάλλουν μέχρι και το οικονομικό έτος 2013, σε στελέχη τους όπως πρόεδρο, διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο, διαχειριστή κ.λπ., και φορολογούνται ως εξής:

- Για συνολικό ετήσιο εισόδημα μέχρι 60.000,00 ευρώ, εάν καταβληθούν πρόσθετες αμοιβές (bonus) 10% επί του συνόλου των ετήσιων τακτικών αποδοχών και υπερωριών, φορολογούνται στην κλίμακα του άρθρου 9.
- Ποσά που υπερβαίνουν το ποσοστό αυτό, φορολογούνται αυτοτελώς με την ακόλουθη κλίμακα:⁴⁵

Ποσό	Ποσοστό φόρου %
Μέχρι 20.000,00	50%
20.001,00 – 40.000,00	60%
40.001,00 – 60.000,00	70%
60.001,00 – 80.000,00	80%
80.001,00 και άνω	90%

Ο φόρος παρακρατείται κατά την καταβολή ή την πίστωση των ποσών αυτών στους δικαιούχους και αποδίδεται στο Δημόσιο.

8.8 Δημοσιοποίηση καταλόγου φορολογουμένων μέσω διαδικτύου

Με την εφαρμογή του Ν.3842/2010, θεσμοθετείται η χρήση του διαδικτύου στη δημοσιοποίηση του καταλόγου φορολογουμένων που συντάσσεται κάθε χρόνο από κάθε Δ.Ο.Υ. και περιέχει:

- Το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία μιας επιχείρησης.
- Τον τίτλο και τα στοιχεία των φορολογουμένων.
- Το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και ελευθέρια επαγγέλματα.

⁴⁵ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010), Άρθρο 8

- Το συνολικό καθαρό εισόδημα που υπόκειται σε φορολογία.
- Τον φόρο που αναλογεί σε αυτό.

Με τη διάταξη αυτή, το δικαίωμα πρόσβασης στο συγκεκριμένο κατάλογο φορολογουμένων που αποτελεί πληροφορία, περιλαμβάνει και τη χρήση του διαδικτύου. Η δημοσιότητα των φορολογικών δεδομένων συγκεκριμένων κατηγοριών φορολογουμένων που αποφεύγουν να δηλώνουν τα πραγματικά τους εισοδήματα, αποτελεί ένα εύλογο μέτρο αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής.

Άρθρο 9 «Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και ακίνητα»

9.1 Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που αποκτούν οι δικηγόροι ως πάγια αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών, καθώς και το εισόδημα που αποκτούν οι ξεναγοί, περιλαμβάνονται και οι ακόλουθες παροχές:

- Η αξία των αγαθών που αντιπροσωπεύουν οι χορηγούμενες «δωροεπιταγές».
- Η αξία των χορηγούμενων διατακτικών για την αγορά αγαθών από συμβεβλημένα καταστήματα, με την εξαίρεση διατακτικών τροφής για εργαζόμενους μέχρι ποσού 6 ευρώ ανά διατακτική.
- Το ποσό του καταβαλλόμενου ενοικίου, καθώς και του τεκμαρτού ενοικίου.
- Το καταβαλλόμενο ποσό για οικιακό προσωπικό.
- Τα επιδόματα θέσεως και ευθύνης

Οι παραπάνω παροχές⁴⁶ ισχύουν με όσα ορίζει ο Ν.2238/1994. Παρακάτω αναφέρεται μία ακόμη περίπτωση παροχής, που προήλθε με την εφαρμογή του Ν.3842/2010, και είναι οι ακόλουθες:

- Ποσοστό της εργοστασιακής τιμολογιακής αξίας (ΕΤΑ) του έτους πρώτης κυκλοφορίας αυτοκινήτων, ως εξής:⁴⁷

⁴⁶ www.nomothesia.ependyseie.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 45

⁴⁷ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010), Άρθρο 9

Εργοστασιακή Τιμολογιακή Αξία		
Από 15.000,00 έως 22.000,00 ευρώ	Από 22.001,00 έως 30.000,00 ευρώ	Πάνω από 30.000,00 ευρώ
15%	25%	30%

Άρθρο 10 «Τόκοι ομολογιακών δανείων που καταβάλλουν φυσικά πρόσωπα στην αλλοδαπή»

10.1 Παρακράτηση φόρου στους δεδουλευμένους τόκους όταν μεταβιβάζονται ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου ή τοκομερίδια αυτών πριν από τη λήξη του τίτλου

Στο άρθρο 12 του Κώδικα φορολογίας εισοδήματος προστίθεται με το Ν.3842/2010, ότι επιβάλλεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% στους δεδουλευμένους τόκους, όταν μεταβιβάζονται ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου ή τοκομερίδια αυτών πριν από τη λήξη του τίτλου. Η παρακράτηση αυτή γίνεται από τη μεσολαβούσα τράπεζα και ο φόρος αποδίδεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα.⁴⁸

10.2 παρακράτηση φόρου στους δεδουλευμένους τόκος που προκύπτουν κατά τη μεταβίβαση ομολόγου αλλοδαπής από κάτοικο Ελλάδας

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν.3842/2010 ορίζεται ότι, οι τράπεζες θα διενεργούν παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% στους δεδουλευμένους τόκους που προκύπτουν κατά τη μεταβίβαση ομολόγου αλλοδαπής από κάτοικο Ελλάδας.

10.3 Μη επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος στις τράπεζες

Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 των τραπεζών, ανεξάρτητα με τη νομική μορφή

⁴⁸ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010), Άρθρο 10

που λειτουργούν στην Ελλάδα, δεν επιστρέφεται κατά το μέρος που οφείλεται σε φόρο που έχει παρακρατηθεί επί τόκων ομολόγων πάσης φύσεως.⁴⁹

10.4 Παρακράτηση φόρου στους τόκους που καταβάλλονται από φυσικά πρόσωπα στην αλλοδαπή

Με την εφαρμογή του Ν.3842/2010 ορίζεται ότι, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 40% στους τόκους που καταβάλλονται από φυσικά πρόσωπα στην αλλοδαπή, ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο.⁵⁰

Επίσης ορίζεται ότι, ο φόρος παρακρατείται από το φυσικό πρόσωπο που τους καταβάλλει και αποστέλλεται στην αλλοδαπή το υπόλοιπο ποσό που απομένει. Ωστόσο, οι τράπεζες που μεσολαβούν, υποχρεούνται να αρνηθούν την παροχή του ποσού συναλλάγματος ή ευρώ, που αναλογεί για την αποστολή στο εξωτερικό των αποζημιώσεων, δικαιωμάτων, αμοιβών κ.λπ., αν δεν προσκομισθεί σε αυτές αποδεικτικό καταβολής στο Δημόσιο του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά.

Άρθρο 11 «Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων»

11.1 Ακαθάριστο εισόδημα

Με τις αλλαγές του Ν. 3842/2010, ρυθμίζεται το θέμα των τριγωνικών συναλλαγών που πραγματοποιούνται μέσω φυσικών ή νομικών προσώπων - οντοτήτων με κατοικία, έδρα ή εγκατάσταση σε κράτος μη συνεργάσιμο ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Επίσης, ρυθμίζεται και η περίπτωση πώλησης από ελληνική επιχείρηση αγαθών προς εταιρία με έδρα στα πιο πάνω κράτη, σε τιμή μικρότερη από εκείνη στην οποία πωλεί ή θα πωλούσε τα ίδια εμπορεύματα, είτε στην Ελλάδα είτε στο εξωτερικό. Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις, τα ακαθάριστα έσοδα της ελληνικής πωλήτριας επιχείρησης, προσαυξάνονται με το επιπλέον ποσό που προκύπτει από τις πιο πάνω συναλλαγές.

⁴⁹ www.statistics.gr, Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 10

⁵⁰ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010), Άρθρο 10

Σύμφωνα με τον Ν.2238/1994, ως νομική οντότητα θεωρείται κάθε νομικό πρόσωπο, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρία (offshore κ.λπ.), κάθε μορφής εταιρία ιδιωτικών επενδύσεων (private investment company κ.λπ.), κάθε μορφής καταπίστευμα (trust, Anstalt κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής εταιρίας ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρία αστικού δικαίου και κάθε άλλο πιθανό μάρφωμα εταιρικής οργάνωσης, ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.

Όπως είναι γνωστό, για να αναγνωριστούν (φορολογικά) τα έξοδα μισθοδοσίας και οι αμοιβές του προσωπικού ως δαπάνη, πρέπει να έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ ή άλλου ασφαλιστικού φορέα. Για την έκπτωση των πιο πάνω δαπανών, αρκεί να έχει γίνει βεβαίωση ή καταλογισμός των αναλογουσών επί αυτών ασφαλιστικών εισφορών από τους δικαιούχους ασφαλιστικούς οργανισμούς, πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

Ο έλεγχος δεν περιορίζεται πλέον στη μη αναγνώριση της δαπάνης μισθοδοσίας. Όταν διαπιστώσει ότι δεν έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές, η Υπηρεσία που διεξήγαγε τον έλεγχο (Δ.Ο.Υ, ΔΕΚ, ΠΕΚ κλπ), υποχρεούται μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, τακτικού ή προσωρινού, να ενημερώσει το αρμόδιο κατά περίπτωση ασφαλιστικό φορέα (ΙΚΑ, κλπ.) για το εάν η ελεγχθείσα εταιρία έχει αποδώσει ή όχι τις ασφαλιστικές εισφορές. Πρακτικά, η σύνταξη του εγγράφου θα γίνεται από τους υπαλλήλους που διενήργησαν τον έλεγχο και θα υπογράφεται από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας. Η ενημέρωση αυτή μπορεί να γίνεται και ηλεκτρονικά, ούτως ώστε ο σχετικός ασφαλιστικός φορέας να επιλαμβάνεται άμεσα για την εξασφάλιση των συμφερόντων του. Η μη ενημέρωση του ασφαλιστικού φορέα, ανεξάρτητα εάν η ελεγχθείσα επιχείρηση έχει καταβάλλει ή όχι τις εισφορές, συνιστά πειθαρχικό αδίκημα τόσο για τους ελεγκτές όσο και για τον προϊστάμενο, οι οποίοι τιμωρούνται κατά τις οικείες διατάξεις του πειθαρχικού δικαίου.

Διευκρινίζεται, ότι οι νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, πρέπει να πιστοποιούν στο πιστοποιητικό που εκδίδουν, αν έχουν αποδοθεί ή όχι οι οφειλόμενες εισφορές, καθώς επίσης και την ενημέρωση του ασφαλιστικού φορέα.

Επίσης, οι λογιστές φοροτεχνικοί στην κατάσταση των λογιστικών διαφορών, πρέπει να συνυποβάλλουν με τη δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος της επιχείρησης και το ύψος των μισθών για το οποίο δεν έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές.

Περαιτέρω, με τις νέες διατάξεις προβλέπεται ότι, οι δαπάνες μισθοδοσίας θα αναγνωρίζονται μόνο αν έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικού τραπεζικού λογαριασμού της επιχείρησης ή επιταγής που εξοφλείται μέσω τραπεζικού λογαριασμού. Επισημαίνεται, ότι στην έννοια των δαπανών μισθοδοσίας δεν περιλαμβάνονται οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ ή άλλου ασφαλιστικού φορέα που καταβάλλει η επιχείρηση, αλλά μόνο οι καταβαλλόμενοι μισθοί- αμοιβές.

Όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω για τον τρόπο εξόφλησης της δαπάνης μισθοδοσίας, τυπικά έχουν εφαρμογή από 23.4.2010 και μετά, ουσιαστικά θα ισχύσουν από τον χρόνο κατά τον οποίο θα εκδοθεί η καθεμιά απόφαση (κανονιστική πράξη).

Σχετικά με την έκπτωση των χρηματικών ποσών που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε αθλητικά σωματεία, η ρύθμιση έχει εφαρμογή, για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά. Επομένως, από τα οικονομικά έτη 2011 και μετά, τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε αθλητικά σωματεία δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

11.2 Εκπτώσεις λόγω δωρεάς

Σχετικά με την έκπτωση των χρηματικών ποσών που καταβάλλονται, λόγω δωρεάς προς τα λοιπά νομικά πρόσωπα (ιερούς ναούς, κοινωφελή ιδρύματα, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, κλπ), τα ποσά αυτά αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων μέχρι ποσοστό 10% του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, ενώ με τις προϊσχύουσες διατάξεις, τα ποσά αυτά εξέπιπταν εξ' ολοκλήρου. Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την παράγραφο 14 του άρθρου αυτού, για τα κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά.

Επίσης, μειώνεται από 30% σε 10% το ποσοστό του συνολικού φορολογούμενου εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης, με το οποίο αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα

χρηματικά ποσά ή η αξία της παροχής σε είδος που προσφέρεται ως πολιτική χορηγία. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται ως πολιτική χορηγία, καθώς και η αξία της παροχής μετά από χρηματική αποτίμηση από ειδική εκτιμητική επιτροπή που προσφέρεται για τον ίδιο σκοπό, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων μέχρι ποσοστό 10% του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, ενώ με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Ν.3525/2007 τα ποσά αυτά εξέπιπταν μέχρι 30%. Η ρύθμιση αυτή, η οποία ισχύει από την δημοσίευση του Ν.3842/2010 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (23.4.2010) και μετά, έγινε για λόγους ενιαίας φορολογικής αντιμετώπισης των χρηματικών ποσών των χορηγιών αυτών.

Σχετικά τώρα, με την έκπτωση των μισθωμάτων που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για επιβατικά αυτοκίνητα ΙΧ καθώς και για τις δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και τις αποσβέσεις των επιβατικών αυτοκινήτων ΙΧ που χρησιμοποιούνται, οι δαπάνες εκπίπτουν κατά ποσοστό 70% για αυτοκίνητα μέχρι 1.600 κυβικά εκατοστά και κατά ποσοστό 35% για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού, ενώ με τις προϊσχύουσες διατάξεις προβλεπόταν η αναγνώριση ίδιων δαπανών μέχρι 60% και 25% αντίστοιχα. Δηλαδή, με τις νέες διατάξεις, αφ' ενός μεν αυξάνονται τα ποσά έκπτωσης των υπόψη δαπανών και αφετέρου, δεν παρέχεται πλέον η δυνατότητα στον έλεγχο να αναγνωρίσει μικρότερα ποσά δαπανών συντήρησης, επισκευής και κυκλοφορίας, καθώς και αποσβέσεις, από αυτά που αντιστοιχούν σε ποσοστό μικρότερο του 70% ή 35%, κατά περίπτωση, των πιο πάνω δαπανών που πραγματοποίησε η επιχείρηση μέσα στη χρήση.

Στον ανωτέρω περιορισμό περιλαμβάνονται, κατά ρητή διατύπωση του Νόμου, και τα μισθώματα ιδιωτικών ΙΧ που καταβάλλονται σε επιχείρηση «leasing», όταν έχει συναφθεί σύμβαση μίσθωσης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή σε επιχείρηση ενοικίασεως αυτοκινήτων, ενώ με τις ισχύουσες διατάξεις περιορισμός των εκπιπόμενων δαπανών υπήρχε μόνο αν τα μισθώματα αφορούσαν σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, ενώ αυτά που καταβάλλονταν για ενοικίαση εξέπιπταν εξ' ολοκλήρου. Τα ανωτέρω ισχύουν για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά.

11.3 Πληρωμές σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη συνεργάσιμων κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς

Σε ότι αφορά στις πληρωμές προς φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες κρατών μη συνεργάσιμων ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς ορίζεται, ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αναγνωρίζονται για έκπτωση οι δαπάνες που ρητά κατονομάζονται στο άρθρο αυτό. Συγκεκριμένα, αναγνωρίζονται οι δαπάνες για:

1. Την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών.
2. Οι πάσης φύσεως τόκοι από απαιτήσεις οποιασδήποτε φύσης.
3. Οι πρόσδοδοι και άλλα προϊόντα ομολογιών, απαιτήσεων, καταθέσεων και εγγυήσεων.
4. Τα δικαιώματα που εισπράττονται ως αντάλλαγμα για τη χρήση.
5. Το δικαίωμα χρήση οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας, οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων ή τύπων κατασκευής ή διαδικασίας παραγωγής ή για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία και κάθε παρόμοιας φύσης δικαιώματα, τα μισθώματα, τα μισθώματα χρηματοδοτικής μίσθωσης, κ.λπ.
6. Οι πάσης φύσεως αποζημιώσεις, οι αμοιβές των διευθυντών και μελών διοικητικών συμβουλίων εταιρίας και κάθε άλλη παρόμοιας φύσης πληρωμή.
7. Κάθε άλλη κατηγορία δαπάνης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 17 και 31 του Ν. 2238/1994, που καταβάλλονται ή οφείλονται από πρόσωπο που είναι υποκείμενο φόρου και το οποίο είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του ή διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του ή από το φορολογητέο εισόδημά τους, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι, οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροδιαφυγή.

Επίσης, σχετικά με την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες

επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κλπ., το πιο πάνω κόστος αγοράς ή δαπάνη της ημεδαπής επιχείρησης δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της, όταν καταβάλλεται ή οφείλεται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο (τριγωνικές συναλλαγές). Από την διοίκηση έχει γίνει δεκτό, ότι οι νέες διατάξεις δεν αναφέρονται στις τριγωνικές συναλλαγές όπου πραγματοποιούν εντός της χώρας μας ημεδαπές επιχειρήσεις (π.χ. φασόν), αλλά μόνο σε αυτές που μεσολαβεί εταιρία με έδρα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 51 Α του Ν.2238/1994.

Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την παρ.14 του άρθρου αυτού, για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά.

11.4 Δαπάνες τραπεζών

Με τις αλλαγές του Ν. 3842/2010, προβλέπεται η μη αναγνώριση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων των χρεωστικών τόκων που έχουν επιβαρυνθεί και οι οποίοι προκύπτουν με επιμερισμό τους μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων που υπόκεινται σε φορολογία και των προαναφερθέντων ακαθάριστων εσόδων που δεν υπόκεινται σε φορολογία. Επίσης, δεν εκπίπτει ποσοστό 5% των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχές. Οι πιο πάνω περιορισμοί (μειώσεις δαπανών) δεν ίσχυαν για τις τράπεζες και ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

Όμως, με βάση τις νέες διατάξεις, οι περιορισμοί αυτοί επεκτείνονται στις ασφαλιστικές επιχειρήσεις ανεξάρτητα από την νομική μορφή που λειτουργούν (Α.Ε, Ε.Π.Ε, υποκαταστήματα αλλοδαπών) και περαιτέρω, για τις τράπεζες ειδικά, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τους το ποσοστό 5% επί των εσόδων που πραγματοποιούν από συμμετοχές, μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις. Ο τελευταίος περιορισμός καταλαμβάνει και τις συνεταιριστικές τράπεζες.

Επιπλέον, για να αναγνωρισθούν φορολογικά οι αποζημιώσεις και τα δικαιώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, θα πρέπει να υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ που ανήκει ο δικαιούχος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο), αντίγραφο της

δικαστικής απόφασης ή του εγγράφου και να θεωρηθεί από αυτή το αργότερο μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε η καταβολή ή πίστωση του ποσού, ενώ με τις προϊσχύουσες διατάξεις τα πιο πάνω έγγραφα έπρεπε να υποβληθούν και να θεωρηθούν από την Δ.Ο.Υ πριν από την καταβολή ή πίστωση των ποσών. Η ρύθμιση αυτή έγινε για την διευκόλυνση των επιχειρήσεων και για τη μη παραβίαση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων. Ισχύει δε από τη δημοσίευση του Νόμου, δηλαδή από 23.4.2010 και μετά.

Επιπροσθέτως, για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν από την 1η Ιανουαρίου 2009 και μετά, οι αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων υπολογίζονται με ποσοστά 0,55 και 1% κατά περίπτωση, όπως ήταν και η πάγια θέση της διοίκησης.

Σχετικά με τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (σωματεία, ιδρύματα, με κοινωφελή ή μη σκοπό κλπ), προβλέπεται ότι, από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες και κάθε είδους άλλη δαπάνη μέχρι 50% επί των ακαθαρίστων εσόδων εφόσον καλύπτεται από νομικά παραστατικά. Επειδή τα υπόψη νομικά πρόσωπα έχουν έσοδα από συνδρομές, εισφορές και λοιπά έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπούς τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, καθώς και εισοδήματα από κινητές αξίες που φορολογούνται με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι τα λειτουργικά έξοδα στα οποία περιλαμβάνονται ΔΕΗ, ΟΤΕ, μισθοδοσία, εισφορές ΙΚΑ, κλπ, δεν θα εκπίπτουν στο σύνολο τους, αλλά μόνο κατά το μέρος που αντιστοιχούν στα εισοδήματα που προέρχονται από ακίνητα, διαφορετικά θα είχαμε διπλή έκπτωση, μία με τη μορφή της φορολόγησης των εσόδων και μία δεύτερη φορά με την μορφή των δαπανών. Σημειώνεται ότι, οι πιο πάνω δαπάνες (επισκευής, συντήρησης, λειτουργικές δαπάνες) θα αναγνωρίζονται μόνο εφόσον υπάρχουν τα προβλεπόμενα από τον κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων νόμιμα παραστατικά και μέχρι το 50% επί των ακαθαρίστων εσόδων που προέρχονται από την εκμίσθωση ακινήτων.

Επομένως, αν για παράδειγμα ένα κοινωφελές ίδρυμα καταβάλλει μέσα στη χρήση 10.000 ευρώ λόγω επισκευής εκμισθωμένου ακινήτου και 15.000 ευρώ λόγω μισθοδοσίας, και παράλληλα έχει έσοδα από ακίνητα 40.000 ευρώ και λοιπά έσοδα 20.000 ευρώ, το εν λόγω ίδρυμα δικαιούται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα των

40.000 ευρώ, ολόκληρο το ποσό των 10.000 ευρώ (δαπάνη επισκευής) και 10.000 ευρώ ($15.000 \cdot 40.000 / 60.000$) ως δαπάνη μισθοδοσίας, δηλαδή συνολικά 20.000 ευρώ. Επειδή το εν λόγω ποσό δεν υπερβαίνει το 50% των ακαθαρίστων εσόδων από την εκμίσθωση του, αναγνωρίζεται ολόκληρο. Διευκρινίζεται, ότι η δαπάνη μισθοδοσίας θα αναγνωρίζεται μόνο εφόσον βαρύνει αποκλειστικά τα έσοδα του νομικού προσώπου (υπαγόμενα σε φορολογία ή μη) και όχι στις περιπτώσεις (π.χ. δαπάνη μισθοδοσίας Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών, Ακαδημίας Αθηνών κλπ).

Επίσης εκτός από τις πιο πάνω δαπάνες, εκπίπτουν και το 5% των αποσβέσεων για οικοδομές που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές και 3% για οποιαδήποτε άλλη χρήση, 40% για ασφάλιστρα κατά του κινδύνου πυρκαγιάς, για δικαστικές δαπάνες, για αμοιβή δικηγόρου για δίκες μισθωτικών διαφορών, κλπ. Αντίθετα, εξακολουθούν να μην αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι δαπάνες των πιο πάνω νομικών προσώπων που πραγματοποιούνται για την εκπλήρωση του σκοπού τους (χορήγηση υποτροφιών, νοσηλίων, δωρεές σε άλλα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κλπ).

Τέλος, όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων, πραγματοποιούνται πωλήσεις αγαθών ή παρέχονται υπηρεσίες με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την επιχείρηση αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των ανωτέρω όρων, θεωρούνται κέρδος της επιχείρησης αυτής, με το οποίο προσαυξάνονται τα καθαρά της κέρδη, χωρίς να θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

Άρθρο 12 «Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών νομικών προσώπων κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα»

12.1 Κατάργηση φοροαπαλλαγών

Με την εφαρμογή του Ν.3842/2010, καταργούνται οι απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, των δημόσιων, δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων κερδοσκοπικού χαρακτήρα, των

συνεταιρισμών που έχουν συσταθεί νόμιμα, των αλλοδαπών επιχειρήσεων και των ημεδαπών εταιριών περιορισμένης ευθύνης⁵¹, με εξαίρεση:⁵²

- Τις απαλλαγές από το φόρο του Ελληνικού Δημοσίου, των εισοδημάτων από οικοδομές γενικά και από εκμίσθωση γαιών που ανήκουν στους Ιερούς Ναούς, στις Ιερές Μητροπόλεις, στις Ιερές Μονές, στις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, στην Ιερά Μονή Πάτμου, στην Ιερά Μονή Σινά, στην Αποστολική Διακονία, στον Πανάγιο Τάφο, στο Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, στα Πατριαρχεία Ιεροσολύμων και Αλεξανδρείας, στην Ιερά Αρχιεπισκοπή Κύπρου καθώς και στις Ιερές Σταυροπηγιακές Μονές Κύπρου, τα τεκμαρτά εισοδήματα από οικοδομές που ανήκουν σε δημόσιες επιχειρήσεις, και άλλα.
- Τις απαλλαγές που προβλέπονται για τον Οργανισμό Ηνωμένων Εθνών, την Διεθνή Τράπεζα Ανασυγκροτήσεως και Αναπτύξεως και τους αλλοδαπούς οργανισμούς, από διεθνή σύμβαση, η οποία έχει κυρωθεί με νόμο.
- Τις απαλλαγές που προβλέπονται από τις διμερείς συμφωνίες για την αποφυγή διπλής φορολογίας, οι οποίες έχουν κυρωθεί με νόμο.
- Τις απαλλαγές που προβλέπονται από αναπτυξιακούς νόμους για την πραγματοποίηση επενδύσεων ή το μετασχηματισμό επιχειρήσεων.
- Τις απαλλαγές που ορίζονται για τα αμοιβαία κεφάλαια.
- Τις απαλλαγές για τις εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και άλλες.

12.2 Απαλλαγές από το φόρο

Η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 103 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται, και ορίζει ότι, απαλλάσσεται από το φόρο το Ελληνικό Δημόσιο, στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες, οι οποίες λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, οι δήμοι και οι κοινότητες, τα δημοτικά και κοινοτικά ιδρύματα και τα λοιπά δημοτικά και κοινοτικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, οι σύνδεσμοι δήμων και κοινοτήτων, οι δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις ύδρευσης, αποχέτευσης, διαχείρισης απορριμμάτων και τηλεθέρμανσης, η Κεντρική Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων της Ελλάδας, οι Τοπικές Ενώσεις Δήμων και Κοινοτήτων και Κοινοτήτων της Ελλάδας, το Τοπικές Ενώσεις Δήμων και

⁵¹ www.statistics.gr, Εφημερις της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 101

⁵² www.statistics.gr, Εφημερις της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 12

Κοινοτήτων, οι Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις, η Ένωση Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων Ελλάδας καθώς και τα νοσοκομεία, βρεφοκομεία, κέντρα παιδικής μέριμνας και γηροκομεία που συνιστώνται από τις Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις, καθώς και τα Ανώτατα και Ανώτερα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα που λειτουργούν με τη μορφή νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, με εξαίρεση τα εισοδήματά τους από κινητές αξίες.

Τα εισοδήματα από κινητές αξίες φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, εκτός από αυτά που προέρχονται από τόκους καταθέσεων και δάνεια του Ελληνικού Δημοσίου. Ειδικά για το Ελληνικό Δημόσιο, η απαλλαγή ισχύει και για εισοδήματα που προέρχονται από κινητές αξίες, επί των οποίων δεν ενεργείται ούτε παρακράτηση φόρου.⁵³

Άρθρο 13 «Φορολογία μερισμάτων και των κερδών που διανέμουν τα λοιπά νομικά πρόσωπα»

13.1 Παρακράτηση φόρου μερισμάτων

Με την εφαρμογή του Ν.3842/2010 ορίζεται ότι, δεν ενεργείται καμία παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα κέρδη των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, καθώς και των αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού.

Επίσης, στα μερίσματα που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδας από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες της αλλοδαπής, δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου και το εισόδημα αυτό φορολογείται μαζί με τα υπόλοιπα εισοδήματα του φυσικού προσώπου.

13.2 Παρακράτηση φόρου εμπορικών επιχειρήσεων

Ο Ν.3842/2010 ορίζει ότι, -για το μισθό που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της, για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε,

⁵³ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 12

εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων, ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο⁵⁴-, η παρακράτηση ενεργείται με συντελεστή 35% αντί 25% που ίσχυε με τον Ν.2238/1994⁵⁵.

13.3 Υπολογισμός του φόρου

Ο Ν.3842/2010 αντικαθιστά το άρθρο 109 του Κ.Φ.Ε. και ορίζει ότι, για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, τις δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας καθώς και για τις ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης⁵⁶, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% αντί 25% που ίσχυε, επί των αδιανέμητων κερδών που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Ειδικά για τα κέρδη που αρχίζουν από την 1.1.2010 έως την 31.12.2010, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 24%, για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από την 1.1.2011 έως την 31.12.2011, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 23%, για τα κέρδη που προκύπτουν από την 1.1.2012 έως την 31.12.2012, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 22% και για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2013 έως την 31.12.2013, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 21%.

Επίσης, για τα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, εκτός μισθού και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, η ανώνυμη εταιρία καταβάλλει φόρο με συντελεστή 40%.

⁵⁴ www.nomothesia.ependyseie.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 28

⁵⁵ www.nomothesia.ependyseie.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 55

⁵⁶ www.nomothesia.ependyseie.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 101

Άρθρο 14 «Έκπτωση σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής του φόρου»**14.1 Εφάπαξ καταβολή του φόρου**

Σύμφωνα με το Ν.3842/2010, σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής του φόρου των νομικών προσώπων με την εμπρόθεσμη δήλωση, παρέχεται έκπτωση 1,5% επί του καταβαλλόμενου ποσού.⁵⁷

Άρθρο 15 «Μερίσματα εισηγμένων εταιριών»**15.1 Μερίσματα εισηγμένων εταιριών**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του Ν. 3842/2010 ορίζεται ότι, η ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «Ελληνικά Χρηματιστήρια Α.Ε.», έχει υποχρέωση να γνωστοποιεί στο Υπουργείο Οικονομικών μέχρι το τέλος του μηνός Φεβρουαρίου κάθε έτους, τα φυσικά και νομικά πρόσωπα προς τα οποία διανεμήθηκαν μερίσματα κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, από εταιρίες με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου τους, τον αριθμό μερίδας στο Σύστημα Άυλων Τίτλων, τη Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγονται, καθώς και τα στοιχεία της εταιρίας που διένειμε το μέρισμα, το ύψος αυτού και το ποσό του φόρου που αναλογεί.⁵⁸

15.2 Κατάργηση απορρήτου άυλων ανωνύμων μετοχών έναντι εκδότριας εταιρίας

Το απόρρητο επί των άυλων ανωνύμων μετοχών έναντι της εκδότριας εταιρίας καταργείται, προκειμένου να καταστεί δυνατό για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών εταιρίες να λαμβάνουν στοιχεία, όπως ονοματεπώνυμα, διεύθυνση των μετόχων, κ.λπ., από την Ελληνικά Χρηματιστήρια Α.Ε., έτσι ώστε να εκδίδουν στη συνέχεια βεβαιώσεις για τα μερίσματα που λαμβάνουν οι μέτοχοί τους.

⁵⁷ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 14

⁵⁸ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 15

Άρθρο 16 «Κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών»**16.1 Εισόδημα από διάθεση και αποτίμηση χρεογράφων**

Ο Ν.3842/2010 αντικαθιστά ορισμένες περιπτώσεις του προηγούμενου νόμου, σχετικά με το εισόδημα από διάθεση και αποτίμηση χρεογράφων και ορίζει ότι⁵⁹, τα κέρδη, τα οποία αποκτούν φυσικά πρόσωπα από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, σε τιμή ανώτερη της τιμή απόκτησής τους, όταν οι μετοχές αυτές αποκτώνται με οποιονδήποτε τρόπο από την 1^η Ιανουαρίου 2011 και μετά, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, με την προϋπόθεση ότι η πώληση λαμβάνει χώρα μετά την παρέλευση 3 ή 12 μηνών από το χρόνο απόκτησής τους κατά περίπτωση.

Για τον υπολογισμό του χρονικού αυτού διαστήματος λαμβάνεται υπόψη και η ημέρα απόκτησης των μετοχών. Αν οι πιο πάνω μετοχές πουληθούν εντός του χρονικού αυτού διαστήματος, τα κέρδη φορολογούνται. Για τον υπολογισμό του κέρδους που υπόκειται σε φορολογία λαμβάνεται υπόψη η τιμή πώλησης των μετοχών στο Χρηματιστήριο Αθηνών, όπως αυτή αναγράφεται στο πινακίδιο που εκδίδει η Ανώνυμη Εταιρία Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών ή το πιστωτικό ίδρυμα που μεσολαβεί. Όταν η πώληση των μετοχών πραγματοποιείται εξωχρηματιστηριακά ή μέσω πολυμερούς διαπραγματεύσεων, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται υπόψη η μεγαλύτερη μεταξύ αυτής που δηλώνεται στην «Ελληνικά Χρηματιστήρια Ανώνυμη Εταιρία» (Ε.Κ.Α.Ε.) για το διακανονισμό της συναλλαγής, και της τιμής κλεισίματος της μετοχής κατά την ημέρα της συναλλαγής.

Για τον υπολογισμό του κόστους απόκτησης των μετοχών ισχύουν τα ακόλουθα:⁶⁰

1. Όταν η απόκτηση των μετοχών έχει γίνει σταδιακά για τον υπολογισμό του κόστους κτήσης των πωλούμενων μετοχών, λαμβάνεται υπόψη η μέση τιμή απόκτησης αυτών.
2. Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί λόγω κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής, για τον υπολογισμό του κόστους κτήσης, λαμβάνεται υπόψη η αξία που οριστικοποιήθηκε με οποιονδήποτε τρόπο ή σε περίπτωση μη οριστικοποίησης, η δηλωθείσα αξία.

⁵⁹ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 16

⁶⁰ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 16

3. Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί δωρεάν μετά από κεφαλαιοποίηση αποθεματικών, δεν επηρεάζεται το κόστος κτήσης του συνόλου των μετοχών. Τα ίδια ισχύουν κατά τη μεταβολή του αριθμού των μετοχών με αύξηση ή μείωση της ονομαστικής αξίας.
4. Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί στο πλαίσιο προγράμματος χορήγησης μετοχών, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται υπόψη η χρηματιστηριακή τιμή των μετοχών κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος.
5. Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί ως μερίσμα (αντί μετρητών), ως κόστος κτήσης αυτών, λαμβάνεται υπόψη το ποσό του μερίσματος που θα λάμβανε ο κάθε μέτοχος αν η διανομή γινόταν σε χρήμα.
6. Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί στο πλαίσιο επίτευξης της αναγκαίας διασποράς εν όψει της εισαγωγής τους στο Χρηματιστήριο, για τον υπολογισμό του κόστους απόκτησης λαμβάνεται υπόψη η τιμή με την οποία αποκτήθηκαν.
7. Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί κατά την εκκαθάριση εισηγμένου στο Χρηματιστήριο Αξιών παραγώγου προϊόντος επί μετοχών με παράδοση της υποκείμενης αξίας έναντι τμήματος, για τον υπολογισμό του κόστους κτήσης λαμβάνεται υπόψη η τελική τιμή εκκαθάρισης για τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και η τιμή κλεισίματος της υποκείμενης μετοχής στο Χρηματιστήριο Αθηνών κατά την ημέρα άσκησης του δικαιώματος για τα δικαιώματα προαίρεσης επί μετοχών.
8. Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί από εξαγορά μεριδίων Διαπραγματεύσεων Αμοιβαίων Κεφαλαίων, για τον υπολογισμό του κόστους κτήσης λαμβάνεται υπόψη η τιμή κλεισίματος των υποκείμενων μετοχών στο Χρηματιστήριο Αθηνών κατά την ημέρα της εξαγοράς.

Για τον προσδιορισμό του κέρδους που υπόκειται σε φορολογία, λαμβάνεται υπόψη η ζημία που προκύπτει εντός του ίδιου χρονικού διαστήματος από την ίδια αιτία.

Έναντι του φόρου που αναλογεί, οι Ανώνυμες Εταιρίες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών ή τα πιστωτικά ιδρύματα παρακρατούν φόρο με συντελεστή 20% και 10% αντίστοιχα επί του κέρδους με βάση τα στοιχεία του Συστήματος Άυλων Τίτλων και τον αποδίδουν εφάπαξ με τη δήλωση που υποβάλλουν στην Δ.Ο.Υ. που ανήκουν, εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου των μηνών Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου και Ιανουαρίου, για τις πωλήσεις μετοχών που ενεργήθηκαν μέσα στο προηγούμενο τρίμηνο.

Ως χρόνος που προκύπτει το εισόδημα είναι ο χρόνος διακανονισμού της πώλησης των μετοχών, χωρίς να επηρεάζει την τιμή στην οποία έχει λάβει χώρα η πώληση. Όταν πραγματοποιείται ανοιχτή πώληση, το εισόδημα προκύπτει κατά το χρόνο διακανονισμού της αγοράς των απαιτούμενων μετοχών ή της μεταφοράς μετοχών στο λογαριασμό του επενδυτή. Το ίδιο συμβαίνει και όταν διαπιστώνεται ότι, τα κέρδη από την πώληση μετοχών αποκτώνται από αλλοδαπές εταιρίες που τελούν υπό τον άμεσο έλεγχο ή λειτουργούν για λογαριασμό φυσικού προσώπου κατοίκου Ελλάδας.

Ο Ν.3842/2010 ορίζει επίσης, ότι τα κέρδη που αποκτούν επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων που τηρούν, από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους, όταν οι μετοχές αυτές αποκτώνται με οποιονδήποτε τρόπο από την 1^η Ιανουαρίου 2011 και μετά, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, με την προϋπόθεση ότι η πώληση λαμβάνει χώρα μετά την παρέλευση 3 ή 12 μηνών από το χρόνο απόκτησής τους κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του χρονικού αυτού διαστήματος, λαμβάνεται υπόψη και η ημέρα απόκτησης των μετοχών. Αν οι πιο πάνω μετοχές πωληθούν εντός 3 ή 12 μηνών κατά περίπτωση, τα κέρδη φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 20% και 10% αντίστοιχα.

Άρθρο 17 «Υποχρέωση υπηρεσιών, νομικών προσώπων και οργανώσεων γενικά για ηλεκτρονική υποβολή πληροφοριών και στοιχείων, θέματα λογιστών φοροτεχνικών και πιστοποιητικό νόμιμων ελεγκτών»

17.1 Υποχρέωση απόκτησης πιστοποιητικού

Σύμφωνα με το Ν.3842/2010, ο λογιστής φοροτεχνικός, κάτοχος ειδικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος, υποχρεούται στην απόκτηση πιστοποιητικού από το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος.

Υποχρεούται επίσης, στην απόκτηση ψηφιακής υπογραφής για την επικοινωνία του με τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών.

17.2 Ευθύνες λογιστών – φοροτεχνικών

Με τις αλλαγές που επέφερε ο Ν.3842/2010, ο λογιστής φοροτεχνικός έχει ορισμένες ευθύνες, οι οποίες απαριθμούνται παρακάτω:

1. Ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος 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.
2. Είναι υπεύθυνος επίσης, για την ορθή αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το περιεχόμενο της κατάστασης αυτής υπόκειται σε έλεγχο.
3. Με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δηλώνεται ότι, κατά τη διαρρεύσασα διαχειριστική περίοδο έχουν υποβληθεί ορθά όλες οι δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων.
4. Τέλος, κατά την υποβολή των δηλώσεων, οι λογιστές φοροτεχνικοί αναγράφουν υποχρεωτικά το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση κατοικίας τους ή της έδρας του επαγγέλματός τους κατά περίπτωση, τον Α.Φ.Μ., την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη φορολογία τους, τον αριθμό μητρώου της άδειας άσκησης επαγγέλματός τους και την κατηγορία της αδείας τους.⁶¹

17.3 Υποχρεώσεις νόμιμων ελεγκτών

Σχετικά με τις υποχρεώσεις των νόμιμων ελεγκτών που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης καθιερώνεται η υποχρέωση σε αυτούς και στα ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν.3693/2008, για έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού.

Ειδικότερα τα πιο πάνω πρόσωπα υποχρεούνται πλέον να διενεργούν , παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, έλεγχο σε φορολογικά αντικείμενα, με βάση προγράμματα που θα καθορίζονται κάθε χρόνο από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικού σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελεγκτών (ΕΛΤΕ) και να εκδίδουν σχετικό πιστοποιητικό το οποίο θα περιλαμβάνει παρατηρήσεις και παραβάσεις των

⁶¹ www.statistics.gr, Εφημερις της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 17

διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Το πιστοποιητικό αυτό θα κοινοποιείται στη συνέχεια, με ευθύνη του νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου, στη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών το αργότερο μέσα σε ένα μήνα από την έκδοσή του. Κάθε παράλειψη των πιο πάνω προσώπων διώκεται και τιμωρείται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του Ν. 3693/2006.

17.4 Λοιπές διατάξεις

Οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος και απόδοσης παρακρατούμενων φόρων οποιουδήποτε επιτηδευματία φυσικού ή νομικού προσώπου υπογράφονται υποχρεωτικά και από τον προϊστάμενο του λογιστηρίου ή από τον υπεύθυνο λογιστή που τηρεί τα βιβλία αυτού, ή αν δεν απασχολείται λογιστής, από το πρόσωπο που συμπράττει στη σύνταξη των δηλώσεων, οι οποίοι βεβαιώνουν ότι τα στοιχεία που αναγράφονται στη δήλωση συμφωνούν με τα δεδομένα των βιβλίων και ότι το εισόδημα που δηλώνεται, έχει προσδιοριστεί, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Επίσης, σε περίπτωση που η επιχείρηση απασχολεί λογιστή και η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν υπογράφεται από αυτόν, οι αποδοχές αυτού δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λογιστή μέχρι το ¼ των ετήσιων αποδοχών του.

Άρθρο 18 «Κίνητρα για τον επαναπατρισμό των κεφαλαίων»

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3842/2010, τα κίνητρα για τον επαναπατρισμό των κεφαλαίων, ορίζονται ως ακολούθως:

1. Φυσικά ή νομικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα μπορούν να μεταφέρουν μέσα σε 6 μήνες από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, κεφάλαια για τα οποία συνέτρεχε είτε υποχρέωση δήλωσής τους, είτε υποχρέωση καταβολής φόρου και τα οποία βρίσκονται στην αλλοδαπή, σε προθεσμιακό λογαριασμό κατάθεσης στην Ελλάδα, διάρκειας τουλάχιστον ενός έτους, εφόσον καταβάλλουν φόρο με συντελεστή 5% επί της αξίας των καταθέσεων που μεταφέρουν, κατά το χρόνο της μεταφοράς. Αν τα κεφάλαια παραμείνουν κατατεθειμένα στην αλλοδαπή, οφείλεται φόρος με συντελεστή 8% πάνω σε αυτά.
2. Η εισαγωγή των κεφαλαίων γίνεται αποκλειστικά μέσω τράπεζας ή άλλου χρηματοπιστωτικού ιδρύματος στην Ελλάδα με δήλωση – εξουσιοδότηση του φυσικού ή νομικού προσώπου που προβαίνει στη μεταφορά της κατάθεσης.

3. Οι τράπεζες και τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα υποχρεούνται να τηρούν τις διατάξεις, σχετικά με το τραπεζικό και φορολογικό απόρρητο για τα πρόσωπα που κάνουν χρήση των παραπάνω ή ζητούν πληροφορίες για την εφαρμογή τους.
4. Με την καταβολή του φόρου επί της αξίας των κεφαλαίων που εισάγονται, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου φυσικού ή νομικού προσώπου για τα κεφάλαια που εισάγει.
5. Αν τα κεφάλαια που εισάγονται, τοποθετηθούν σε τίτλους δανείων του Ελληνικού Δημοσίου, οι οποίοι διακρατούνται τουλάχιστον για 2 χρόνια από το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που εισήγαγε τα κεφάλαια ή τοποθετούν σε αμοιβαία κεφάλαια ή διαθέτουν τα κεφάλαια αυτά σε 2 χρόνια από το χρόνο εισαγωγής τους για την αγορά ακινήτου, για την ανέγερση οποιοδήποτε είδους οικοδομής στην Ελλάδα ή για οποιαδήποτε άλλη επένδυση επιχειρηματικής δραστηριότητας, επιστρέφεται άτοκα το 50% του φόρου που έχει καταβληθεί.
6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:
 - Ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης – εξουσιοδότησης του προσώπου που προβαίνει στη μεταφορά της κατάθεσης.
 - Ο τρόπος και η διαδικασία μεταφοράς των κεφαλαίων στην Ελλάδα.
 - Ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης με την οποία οι τράπεζες ή τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα αποδίδουν τον παρακρατηθέντα φόρο στο Δημόσιο.
 - Ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης με την οποία οι υπόχρεοι αποδίδουν τον οφειλόμενο φόρο σε ποσοστό 8% στο Δημόσιο, και
 - Η διαδικασία επιστροφής του φόρου που παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στο Δημόσιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 19 «Τροποποιήσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων»

Με το άρθρο 19 αντικαθίστανται, τροποποιούνται και συμπληρώνονται ορισμένες διατάξεις του ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992) και οι κύριες μεταβολές, κατά παράγραφο, έχουν ως εξής:⁶²

➤ Σύμφωνα με την παράγραφο 1, οι παρακάτω κατηγορίες επιτηδευματιών, εντάσσονται στη Β' κατηγορία τήρησης βιβλίων, οι οποίοι με τις προϊσχύουσες διατάξεις και εφόσον τα έσοδά τους ήταν κάτω από 5.000,00€, απαλλάσσονταν από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων:

1. Το φυσικό πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες από δική του επαγγελματική εγκατάσταση.
2. Τα φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων επιτηδευματιών ή μη.
3. Ο πράκτορας κρατικών λαχείων και παγίων (ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ κ.λπ.)
4. Οι υποπράκτορες εφημερίδων και περιοδικών.

Σε αυτή και την προηγούμενη κατηγορία, στο βιβλίο εσόδων – εξόδων που τηρούν οι επιτηδευματίες, ως έσοδο καταχωρείται η λαμβανόμενη προμήθεια, με βάση την εκκαθάριση.

5. Ο εφημεριδοπώλης, όπου στο βιβλίο εσόδων – εξόδων που τηρεί, καταχωρείται η αξία των πωλουμένων εφημερίδων και περιοδικών σε ιδιαίτερη στήλη, ως πωλήσεις αγαθών και σε ιδιαίτερη στήλη η προμήθειά τους – έσοδο, βάσει της λαμβανόμενης εκκαθάρισης.

6. Ο ασφαλιστικός σύμβουλος και ο συντονιστής ασφαλιστικών συμβούλων που διαθέτει επαγγελματική εγκατάσταση.

⁶² www.statistics.gr, Εφημερις της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 19

Υπάρχουν όμως, και άλλες κατηγορίες επιτηδευματιών που απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων κα πρέπει να τηρήσουν βιβλία τουλάχιστον Β' κατηγορίας εντός του 2010. Αυτές είναι οι εξής:⁶³

- Ο εκμεταλλευτής TAXI (από 01/07/2010).
 - Ο εκμεταλλευτής μέχρι και επτά (7) ενοικιαζόμενων δωματίων (από 01/07/2010 και μετά).
 - Οι αγρότες που πωλούν τα προϊόντα παραγωγής τους στις λαϊκές αγορές (από 01/10/2010 και μετά)
- Όσον αφορά στην παράγραφο 2, εντάσσονται στη Β' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους εσόδων, ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο εκμεταλλευτής περιπτέρου.
- Σύμφωνα με την παράγραφο 3, καταργείται η ένταξη στην Α' κατηγορία βιβλίων των φυσικών προσώπων που πωλούν αγαθά σε πόλη κάτω των 5.000 κατοίκων μη τουριστικών περιοχών και έχουν έσοδα μέχρι 150.000,00€. Τα συγκεκριμένα πρόσωπα εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδά τους.
- Η παράγραφος 4, ορίζει την απαλοιφή του ορίου τήρησης βιβλίων Α' κατηγορίας. Η ρύθμιση αυτή ισχύει από 01/01/2011 και γίνεται για νομοτεχνικούς λόγους.
- Σύμφωνα με την παράγραφο 5, γίνεται προαιρετική η τήρηση βιβλίων ανώτερης κατηγορίας από τον επιτηδευματία που τηρεί βιβλίο αγορών, με χρόνο έναρξης ισχύος την 01/06/2010. Έτσι, ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Α' κατηγορίας, έχει τη δυνατότητα προαιρετικής τήρησης βιβλίων Β' ή Γ' κατηγορίας, και από την αρχή του μήνα, όχι μόνο από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, όπως οριζόταν με τις προϊσχύουσες διατάξεις. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν από την 1^η Ιουνίου 2010.
- Η παράγραφος 6 καταργεί από 01/01/2011 το άρθρο 5 του Κ.Β.Σ., με το οποίο οριζόταν ο τρόπος τήρησης του βιβλίου αγορών. Με την παράγραφο 6 καταργείται το βιβλίο αγορών, με έναρξη ισχύος την 01/01/2011.
- Οι παράγραφοι 7 και 9 ορίζουν ότι, δεν επέρχεται καμία αλλαγή στον τρόπο καταχώρησης των εξόδων στα τηρούμενα βιβλία, τα οποία μπορεί να

⁶³ www.statistics.gr, Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 19

καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν συγκεντρωτικά με ένα ποσό, με αναγραφή του πλήθους των δικαιολογητικών.

➤ Σύμφωνα με την παράγραφο 8, ορίζεται το όριο τήρησης βιβλίου απογραφών στο 10% του ορίου τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας (1.500.000 ευρώ), χωρίς να υπάρχει αλλαγή του μέχρι τώρα ισχύοντος ορίου (150.000 ευρώ) για την υποχρέωση απογραφής από τον επιτηδευματία Β' κατηγορίας. Η αντικατάσταση αυτή γίνεται για νομοτεχνικούς λόγους, λόγω της ένταξης στην Α' κατηγορία βιβλίων.

➤ Η παράγραφος 10 ορίζει την απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων αποθήκης, του επιτηδευματία που επεξεργάζεται αποκλειστικά αγαθά τρίτων. Εάν όμως, επεξεργάζεται και δικά του αγαθά, τότε δεν απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίου αποθήκης και κρίνεται για την υποχρέωση αυτή, με βάση το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του από την πώληση των δικών του αγαθών και των εσόδων του από την επεξεργασία των αγαθών των τρίτων.

➤ Όσον αφορά στις παραγράφους 11 και 12, δίνουν τη δυνατότητα στον επιτηδευματία, να μην τηρεί από 01/06/2010 ιδιαίτερο βιβλίο αποθήκης ή CD βιβλίου αποθήκης στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο, ανεξάρτητα του τόπου που βρίσκονται αυτά.

➤ Η παράγραφος 13 ορίζει ότι, δεν παρακολουθούνται πλέον στο βιβλίο της αποθήκης, οι βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας.

➤ Με την παράγραφο 14, αναφέρεται ότι, όταν τηρείται βιβλίο Κεντρικής Αποθήκης στην έδρα, παρακολουθείται σε ιδιαίτερες μερίδες ανά επαγγελματική εγκατάσταση η κίνηση κάθε είδους ανά ποσότητα, κατά την εισαγωγή και εξαγωγή.

➤ Σύμφωνα με τις παραγράφους 15 και 16, δεν συντάσσονται τεχνικές προδιαγραφές για τις βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας και στο βιβλίο παραγωγής κοστολογίου, δεν αναγράφονται οι ποσότητες των βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασιών που αναλώθηκαν στην παραγωγή.

➤ Σχετικά με την παράγραφο 17, δίνεται η δυνατότητα μη τήρησης στο υποκατάστημα Α' και Β' κατηγορίας, ιδιαίτερου βιβλίου Αγορών ή Εσόδων – Εξόδων, ανεξάρτητα του τόπου λειτουργίας του υποκαταστήματος καθώς και του τρόπου τήρησης των βιβλίων (χρεόγραφα ή μηχανογραφικά).

Για τα υποκαταστήματα Γ' κατηγορίας, μιλάει η παράγραφος 18, κατά την οποία δίνεται η δυνατότητα μη τήρησης στο υποκατάστημα της Γ' κατηγορίας των ημερολόγιων και των καταστάσεων. Η δυνατότητα αυτή αφορά όλα τα

υποκαταστήματα, ανεξάρτητα από τον τόπο λειτουργίας τους και τον τρόπο (χρεόγραφα ή μηχανογραφικά) που τηρούν τα βιβλία. .

➤ Η παράγραφος 19 καταργεί μέρος της παρ. 4 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ. για νομοτεχνικούς λόγους, λόγω της απαλλαγής του υποκαταστήματος από την τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος, ανεξάρτητα του τόπου λειτουργίας αυτών.

➤ Με την παράγραφο 20, καθιερώνεται η υποχρέωση στον επιτηδευματία που αγοράζει αγροτικά προϊόντα από τους αγρότες, αγροτικές εκμεταλλεύσεις του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, έκδοσης του συνενωμένου στοιχείου δελτίου αποστολής – τιμολογίου, σε κάθε περίπτωση αγοράς αγροτικών προϊόντων από τα πρόσωπα αυτά, είτε τα προϊόντα αυτά διακινούνται με σκοπό την αγορά τους, είτε αγοράζονται από τον επιτηδευματία με παραλαβή για αγορά στις εγκαταστάσεις του.

➤ Η παράγραφος 21α' εισάγει ένα νέο καθεστώς στην τιμολόγηση των αγροτικών προϊόντων, όπου ισχύει από 01/06/2010. Με τις νέες διατάξεις, επιβάλλεται στον επιτηδευματία, όταν αγοράζει αγροτικά προϊόντα από αγρότες, αγροτικές εκμεταλλεύσεις του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ να εκδίδει, σε κάθε περίπτωση, δελτίο αποστολής – τιμολόγιο (συνενωμένο στοιχείο), ακόμα και εάν για την ίδια συναλλαγή έχει εκδώσει ο παραγωγός δελτίο αποστολής.

➤ Με την παράγραφο 21β' επέρχεται εναρμόνιση της εθνικής νομοθεσίας με την κοινοτική και από 01/06/2010, γίνονται ορισμένες αλλαγές σχετικά με την τιμολόγηση των συναλλακτικών και άλλων επιβαρύνσεων.

➤ Η παράγραφος 22 αναφέρεται στην εναρμόνιση του χρόνου έκδοσης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών αυτών που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα, με το χρόνο έκδοσης των αποδείξεων και των λοιπών περιπτώσεων παροχής υπηρεσιών όλων των επιτηδευματιών, εκτός της περίπτωσης είσπραξης των σχετικών αμοιβών τους από το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ., όπου η απόδειξη εξακολουθεί να εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη. Έτσι, με τις νέες διατάξεις, η απόδειξη παροχής υπηρεσιών των ελεύθερων επαγγελματιών, εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν δε, η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας εκδίδεται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας δε μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία, χωρίς να αποκλείεται και η προγενέστερη έκδοσή της, εκτός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, για υπηρεσία βέβαιη και εκκαθαρισμένη.

- Με τις διατάξεις της παραγράφου 23, αντικαθίσταται για νομοτεχνικούς λόγους, λόγω κατάργησης της υποχρέωσης τήρησης ιδιαίτερων βιβλίων στο υποκατάστημα, η φράση «*Το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του μήνα υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων, όταν σε αυτό τηρούνται βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας*».
- Σχετικά με την παράγραφο 24, παρατείνεται με υποβολή σχετικής γνωστοποίησης και μέχρι 50 ημέρες για μία φορά εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, η προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων Α', Β' και Γ' κατηγορίας, του βιβλίου αποθήκης καθώς και της προθεσμίας ενημέρωσης των βιβλίων της έδρας με τα δεδομένα των βιβλίων υποκαταστήματος, όταν γι' αυτό τηρούνται βιβλία. Η εφάπαξ παράταση ενημέρωσης των βιβλίων για γνωστοποίηση μέχρι 50 ημέρες, αφορά κάθε βιβλίο για το οποίο γνωστοποιείται παράταση. Για την παράταση ενημέρωσης των πιο πάνω βιβλίων πέραν των 50 ημερών καθώς και για κάθε μία πέραν της πρώτης εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, παράτασης ενημέρωσης κάθε βιβλίου, απαιτείται η χορήγηση έγκρισης από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας του επιτηδευματία.
- Η παράγραφος 25α' μιλάει για την εξόφληση των συναλλαγών μέσω τραπεζικών λογαριασμών ή με επιταγές.⁶⁴
1. Η παράγραφος 25β' αναφέρεται στην εξόφληση συναλλαγών, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπα που τα παράγουν, μέσω τραπεζικών λογαριασμών ή με επιταγές.
- Με την παράγραφο 25γ' επέρχεται η εναρμόνιση της εθνικής νομοθεσίας με την κοινοτική. Έτσι, για κάθε τιμολόγιο που εκδίδεται από 01/06/2010 και μετά και δεν φέρει χειρόγραφο ή μηχανογραφική υπογραφή του εκδότη του, δεν επιβάλλονται στο πρόσωπο του εκδότη αυτού οι όποιες κυρώσεις προβλέπονται για τη συγκεκριμένη περίπτωση.
- Η παράγραφος 26 αναφέρεται στην προθεσμία υποβολής των καταστάσεων της παρ. 1 του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. και θεσμοθέτηση του ορίου των 300,00€, κάτω του οποίου δεν υποβάλλονται στοιχεία για διασταύρωση. Η τροποποίηση αυτή γίνεται για την απλοποίηση της διαδικασίας υποβολής των καταστάσεων που προβλέπονται από τις εν λόγω διατάξεις και τη συντόμευση του ελέγχου των συναλλαγών των υπόχρεων σε υποβολή του.

⁶⁴ www.statistics.gr, Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 19

- Όσο αφορά στην παράγραφο 27, παρέχεται πλέον η δυνατότητα της τήρησης των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως των επιτηδευματιών, πλην των συνοδευτικών, μετά την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., σε μικροφίλμ ή σε ηλεκτρονική μορφή (οπτικοί δίσκοι CD-ROM τεχνολογίας WORM) από όλες ανεξαιρέτως τις κατηγορίες επιτηδευματιών και όχι μόνο από ορισμένες εξ' αυτών.
- Η παράγραφο 28 ορίζει ότι, όταν υπάρχει ON LINE σύνδεση με την έδρα υποκαταστήματος που δεν τηρεί ιδιαίτερα βιβλία, πρέπει τα ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου αποθήκης και το υπόλοιπο ταμείου, όταν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας να είναι προσβάσιμα, και να εκτυπώνονται από το υποκατάστημα αυτό, όταν ζητηθούν από τον έλεγχο και μέχρι την ημερομηνία που τα συγκεκριμένα βιβλία πρέπει να είναι ενημερωμένα με τις ισχύουσες διατάξεις.
- Με την παράγραφο 29, ορίζονται οι διατάξεις σχετικά με τη δυνατότητα απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων και της ένταξης του επιτηδευματία στη Β' κατηγορία βιβλίων με απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Η χρήση αυτού του δικαιώματος είναι ευρεία από τους προϊσταμένους των Δ.Ο.Υ. για μικροεπιτηδευματίες σε μικρά χωριά με ελάχιστους κατοίκους.
- Οι παράγραφοι 30 και 31 αναφέρονται στη σύνταξη έκθεσης ανεπίσημων και επίσημων δεδομένων (βιβλίων και στοιχείων), από τα οποία προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ώστε να παραμείνει ο μέσος όρος της κατάσχεσης των δεδομένων (βιβλίων ή στοιχείων, επίσημων ή ανεπίσημων) και να αποφεύγεται κάθε παρερμηνεία των διατάξεων αυτών.⁶⁵

Άρθρο 20 «Διασφάλιση και έλεγχος συναλλαγών»

Η παράγραφος 1 του άρθρου 20 αναφέρεται στη διασφάλιση και τον έλεγχο των συναλλαγών, με έναρξη ισχύος από 01/01/2011. Έτσι, με τις νέες διατάξεις προβλέπονται τα παρακάτω:⁶⁶

1. Η υποχρεωτική διαβίβαση των φορολογικών στοιχείων που αφορούν συναλλαγές άνω των τριών χιλιάδων (3.000,00) ευρώ μεταξύ επιτηδευματιών και

⁶⁵ www.statistics.gr, Εφημερις της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 19

⁶⁶ www.statistics.gr, Εφημερις της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 20

προσώπων, όπως Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., κ.λπ., μέσω ηλεκτρονικού συστήματος σε υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Θεσπίζονται εξουσιοδοτημένες διατάξεις, με τις οποίες παρέχεται η δυνατότητα στον Υπουργό Οικονομικών, να ορίζει με αποφάσεις του θέματα που αφορούν την υλοποίηση του εν λόγω μέτρου και ειδικότερα, να ορίζει το χρόνο και τη διαδικασία σταδιακής εφαρμογής των παραπάνω διατάξεων, με βάση την αξία της συναλλαγής ή τον κύκλο εργασιών, καθώς και τις τεχνικές προδιαγραφές διαβίβασης των δεδομένων.

➤ Με την παράγραφο 2, ορίζεται η διασφάλιση και ο έλεγχος των συναλλαγών που διενεργούνται μεταξύ επιτηδευματιών. Έτσι, 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€, μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ιδίων λογαριασμών.

➤ Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 καθιερώνεται η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων, αξίας άνω των 1.500,00€, που εκδίδονται για την πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, αποκλειστικά μέσω τραπεζών, με χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες και με επιταγές.

➤ Η παράγραφος 4 ορίζει την ευθύνη και τη διαδικασία επαλήθευσης των στοιχείων των εκδοτών φορολογικών στοιχείων από τους λήπτες αυτών. Έτσι, 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 Γενικής Γραμματείας Πληροφορικών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, με σκοπό τη διασφάλιση των συναλλαγών και τον περιορισμό της έκδοσης πλαστών και εικονικών στοιχείων από φορολογικά ανύπαρκτα πρόσωπα.

➤ Με την παράγραφο 5 παρέχεται αρμοδιότητα στον Υπουργό Οικονομικών με απόφασή του, να ρυθμίσει τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή των διατάξεων των παραπάνω παραγράφων (1, 2, 3 και 4) του συγκεκριμένου άρθρου.

Συνεπώς, θα ακολουθήσουν Υπουργικές Αποφάσεις, με τις οποίες θα ρυθμίζονται τα θέματα και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια, σχετικά με την έναρξη εφαρμογής των συγκεκριμένων μέτρων, τον τρόπο διαδικασίας καθώς και την έκταση εφαρμογής του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Ο Ν.3842/2010, μέσα από τα άρθρα 21 έως 26, παρουσιάζει ορισμένες αλλαγές του προηγούμενου Ν.2338/1994, σχετικά με τους συντελεστές φόρου ακίνητης περιουσίας, φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, φορολογία κερδών από λαχεία, παιχνίδια και τηλεοπτικά έπαθλα και άλλα. Οι αλλαγές που επήλθαν με το Ν.3842/2010, παρουσιάζονται αναλυτικά παρακάτω.

Άρθρο 21 «Απαλλαγή πρώτης κατοικίας»

21.1 Φορολογία κύριας κατοικίας

Μετά τις αλλαγές που έγιναν με το Ν. 3842/2010, παρατίθενται τα ακόλουθα:⁶⁷

1. Οι συμβάσεις αγοράς εξ' ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα κατοικίας ή οικοπέδου από έγγαμο ή ενήλικο άγαμο απαλλάσσονται από το φόρο μεταβίβασης, εφόσον ο αγοραστής ή ο σύζυγος ή οποιοδήποτε από τα ανήλικα τέκνα αυτού δεν έχει δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε κατοικία ή σε ιδανικό μερίδιο αυτής που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς του ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας σε οικόπεδο οικοδομήσιμο ή σε ιδανικό μερίδιο οικοπέδου στο οποίο αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες και βρίσκονται σε δημοτικό ή κοινοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό άνω των τριών χιλιάδων (3.000) κατοίκων. Για την έννοια του οικοπέδου έχουν εφαρμογή οι σχετικές πολεοδομικές διατάξεις.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται και όταν ο αγοραστής είναι κύριος εξ' αδιαίρετου ποσοστού ή ψιλός κύριος ή επικαρπωτής κατοικίας ή οικοπέδου και αγοράζει το υπόλοιπο ποσοστό ή το εμπράγματο δικαίωμα της ψιλής κυριότητας ή της επικαρπίας, ώστε να γίνει κύριος ολόκληρου του ακινήτου, καθώς και στην περίπτωση αγοράς μη οικοδομήσιμου οικοπέδου, το οποίο με προσκύρωση ή αγορά τμήματος ομόρου οικοπέδου καθίσταται οικοδομήσιμο. Η ανωτέρω

⁶⁷ www.statistics.gr, Εφημερις της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 21

απαλλαγή παρέχεται και κατά την αγορά κατά πλήρη κυριότητα ολόκληρου του ακινήτου και από τους δύο συζύγους.

Η απαλλαγή του εγγράφου παρέχεται και στα εξής πρόσωπα:⁶⁸

- α) στο χήρο ή διαζευγμένο που έχει την επιμέλεια των ανηλίκων τέκνων της οικογένειας,
- β) στην άγαμη μητέρα ανηλίκων τέκνων ή στον εξ αναγνώρισεως πατέρα, εφόσον του έχει ανατεθεί η επιμέλεια των τέκνων,
- γ) στον άγαμο ενήλικο, ο οποίος παρουσιάζει αναπηρία τουλάχιστον 67% από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή σε έγγαμο που έχει προστατευόμενα τέκνα, ανεξάρτητα από την ηλικία τους, που παρουσιάζουν την ίδια αναπηρία, και
- δ) στον επιζώντα σύζυγο και τα ανήλικα τέκνα του αποβιώσαντος, στο όνομα του οποίου είχε εγκριθεί δάνειο από τον Οργανισμό Εργατικής Κατοικίας για αγορά κατοικίας, που χορηγείται στους ως άνω κληρονόμους, ανεξάρτητα από το αν η αγορά γίνεται από τον έναν ή από όλους τους κληρονόμους μαζί εξ αδιαιρέτου.

Επίσης, την απαλλαγή του άγαμου δικαιούνται και τα ανήλικα τέκνα, τα οποία στερούνται και τους δύο γονείς τους και τελούν υπό επιτροπεία ή υπό την επιμέλεια τρίτου προσώπου, που ορίστηκε με δικαστική απόφαση είτε αγοράζουν ακίνητο εξ αδιαιρέτου είτε αγοράζουν αυτοτελώς χωριστό ακίνητο το καθένα. Την απαλλαγή του άγαμου δικαιούται και ο σύζυγος που βρίσκεται σε διάσταση και έχει καταθέσει αίτηση ή αγωγή διαζυγίου τουλάχιστον έξι (6) μήνες πριν από το χρόνο της αγοράς. Αν έχει την επιμέλεια των ανηλίκων τέκνων της οικογένειας, δικαιούται απαλλαγή ως έγγαμος. Αν δεν λυθεί ο γάμος με διαζύγιο μέσα σε πέντε (5) έτη από την αγορά, αίρεται η χορηγηθείσα απαλλαγή και καταβάλλεται ο οικείος φόρος σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού.

Εάν ο αγοραστής ή ο σύζυγος ή τα ανήλικα τέκνα αυτού, που είναι κύριοι κατοικίας ή οικοπέδου ή ιδανικού μεριδίου αυτών, μεταβιβάσουν με επαχθή ή χαριστική αιτία την επικαρπία ή το δικαίωμα οίκησης ή ιδανικό μερίδιο επί της κατοικίας ή του οικοπέδου, το εμβαδόν των οποίων πληροί κατά το χρόνο της μεταβίβασης τις στεγαστικές τους ανάγκες, δεν παρέχεται απαλλαγή πριν από την παρέλευση χρονικού διαστήματος πέντε (5) ετών από τη μεταβίβαση της επικαρπίας ή της οίκησης ή του ιδανικού μεριδίου. Το ανωτέρω χρονικό διάστημα απαιτείται και όταν μεταβιβάζεται η ψιλή κυριότητα οικοπέδου ή ιδανικού μεριδίου αυτού.

⁶⁸ Αναστασία Καραντάνα, Βαγγέλης Μελινάκης, «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», 2^η έκδοση, 2010

2. Η απαλλαγή που προβλέπεται από την προηγούμενη παράγραφο παρέχεται:

α) Για αγορά κατοικίας από άγαμο μέχρι ποσού αξίας διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ, από έγγαμο μέχρι ποσού αξίας διακοσίων πενήντα χιλιάδων (250.000) ευρώ ενώ, από έγγαμο ο οποίος παρουσιάζει αναπηρία τουλάχιστον 67% από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία μέχρι ποσού αξίας διακοσίων εβδομήντα πέντε χιλιάδων (275.000) ευρώ. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά είκοσι πέντε χιλιάδες (25.000) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτού και κατά τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα του.

β) Για αγορά οικοπέδου από άγαμο μέχρι ποσού αξίας πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ, ενώ από έγγαμο μέχρι ποσού αξίας εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτού και κατά δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα του.

Σε περίπτωση αγοράς κατοικίας, στο ποσό της απαλλαγής περιλαμβάνεται και η αξία μίας θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου και ενός αποθηκευτικού χώρου, για επιφάνεια εκάστου έως είκοσι (20) τμ., εφόσον βρίσκονται στο ίδιο ακίνητο και αποκτώνται ταυτόχρονα με το ίδιο συμβόλαιο αγοράς.

3. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται σε συμβάσεις αγοράς ακινήτων, εφόσον ο αγοραστής κατοικεί μόνιμα στην Ελλάδα και εντάσσεται στις ακόλουθες κατηγορίες δικαιούχων:

α) Έλληνες

β) ομογενείς από Αλβανία, Τουρκία και χώρες της πρώην Σοβιετικής Ένωσης,

γ) πολίτες των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

δ) αναγνωρισμένοι πρόσφυγες, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 96/2008 (ΦΕΚ 152 Α'), και

ε) πολίτες τρίτων χωρών που απολαύουν του καθεστώτος του επί μακρόν διαμένοντος στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 150/2006 (ΦΕΚ 160 Α').

4. Το αγοραζόμενο οικόπεδο ή το οικόπεδο, στο οποίο έχει ανεγερθεί η αγοραζόμενη κατοικία, πρέπει να είναι οικοδομήσιμο κατά το χρόνο της αγοράς. Η συνδρομή αυτής της προϋπόθεσης βεβαιώνεται από τις αρμόδιες Δημόσιες Υπηρεσίες ή από αντίστοιχη δήλωση μηχανικού κατά τις διατάξεις του ν. 651/1977 και του ν. 1337/ 1983 πάνω στο τοπογραφικό διάγραμμα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου.

Άρθρο 22 «Συντελεστές φόρου μεταβίβασης ακινήτων»**22.1 Τροποποιήσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων**

Με την ψήφιση του Ν.3842/2010, οι συντελεστές φόρου μεταβίβασης ακινήτων, υπέστησαν ορισμένες τροποποιήσεις, όπως:⁶⁹

1. Ο συντελεστής φόρου μεταβίβασης ακινήτων έχει οριστεί σε 8% για αξία μέχρι 20.000,00 ευρώ. Ωστόσο, αν το ποσό αυξηθεί, τότε η φορολόγηση γίνεται με 10%.
2. Ο βασικός συντελεστής μειώνεται στο μισό ή στο ένα τέταρτο σε ορισμένες εταιρικές μεταβιβάσεις.

Συνεπώς, οι συντελεστές φόρου εισοδήματος είναι οι εξής:

- 8% για τη φορολογητέα αξία μέχρι το ποσό των 20.000,00 ευρώ
- 10% για το τμήμα της φορολογητέας αξίας άνω των 20.000,00 ευρώ
- 3% υπέρ δήμων και κοινοτήτων, το οποίο επιβάλλεται στο ποσό του κύριου φόρου

Άρθρο 23 «Κατάργηση φόρου αυτόματου υπερτιμήματος & τέλους συναλλαγής ακινήτων»**23.1 Κατάργηση φόρου αυτόματου υπερτιμήματος**

Με την προτεινόμενη διάταξη του άρθρου 23 καταργούνται οι διατάξεις των άρθρων 2-19 του Ν.3427/2005, με τις οποίες επιβλήθηκε στις με επαχθή αιτία μεταβιβάσεις ακινήτων, που έχουν αποκτηθεί μετά την 1/1/2006, ο φόρος αυτομάτου υπερτιμήματος και το τέλος συναλλαγής ακινήτων.

Η κατάργηση αυτή κρίνεται επιβεβλημένη, καθώς θα συμβάλει στην απλοποίηση του φορολογικού συστήματος, τη μείωση του διαχειριστικού κόστους καθώς επίσης στη δικαιότερη και ίση φορολογική μεταχείριση των συναλλασσομένων. Παράλληλα, δε, θα επιφέρει σημαντική αύξηση των δημοσίων εσόδων. Σημειώνεται ότι για το έτος 2009 η μείωση των φορολογικών εσόδων που προήλθαν από τις αγοραπωλησίες ακινήτων ανήλθε περίπου στο ποσό των 130 εκ. ευρώ.

⁶⁹ Αναστασία Καραντάνα, Βαγγέλης Μελινάκης, «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», 2^η έκδοση, 2010

Άρθρο 24 «Επαναφορά διατάξεων»**24.1 Επαναφορά διάταξης περί απαλλαγής ΦΜΑ**

Με την εφαρμογή του Ν.3842/2010, επαναφέρεται σε ισχύ η διάταξη του Ν.2520/1997, η οποία προβλέπει απαλλαγή από το Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτων κατά την αγορά ή ανταλλαγή αγροτικών εκτάσεων. Δεν εφαρμόζεται όμως αυτό, για τις γεωργικές εκτάσεις, όταν αυτές βρίσκονται ολικά ή μερικά σε ζώνη κατοικίας 300 τμ. από τον γιαλό και για τις κτηνοτροφικές εκτάσεις, όταν αυτές βρίσκονται σε ζώνη ακτίνας 1.000 τμ. ή όταν και οι γεωργικές και οι κτηνοτροφικές εκτάσεις εφάπτονται στο ρυμοτομικό σχέδιο πόλης ή κωμόπολης ή κοινότητας ή σε οικισμό.⁷⁰

Επαναφέρεται επίσης σε ισχύ η διάταξη του νόμου 25/20/1997, κατά την οποία, ακυρώνεται η φορολογική απαλλαγή, αν μέσα σε προθεσμία 15 ετών από τη μεταβίβαση, ο αγοραστής ή σε περίπτωση θανάτου αυτού οι κληρονόμοι του, αλλάξουν χρήση ή εκμισθώσουν ή δεν καλλιεργήσουν την αγροτική έκταση για δύο συνεχόμενα έτη, στα οποία δεν υπολογίζεται η αναγκαστική αγρανάπαυση.

Στις περιπτώσεις αυτές, ο αγοραστής ή οι κληρονόμοι του υποχρεούνται, μέσα σε προθεσμία 30 ημερών από την αλλαγή της χρήσης, την εκμίσθωση ή τη συμπλήρωση της διετίας, να υποβάλλουν δήλωση και να καταβάλλουν ολόκληρο το φόρο που αναλογεί στην αγοραία αξία της έκτασης κατά το χρόνο αυτό.⁷¹

Άρθρο 25 «Φορολογία κληρονομιών, δωρεών & γονικών παροχών»**25.1 Φορολογία κληρονομιών, δωρεών & γονικών παροχών**

Ο Ν.3842/2010 αντικατέστησε την προϊσχύουσα διάταξη, και ορίζει ότι⁷², οι φορολογούμενοι είναι υποχρεωμένοι, μέσα σε χρονικό διάστημα ενός έτους, να υποβάλλουν δηλώσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται μετά τη δημοσίευση του Ν.3842/2010 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

⁷⁰ www.taxheaven.gr, ΠΟΛ.1205/21.7.1998 «Απαλλαγή αγροτών στη φορολογία κεφαλαίου – Κοινοποίηση σχετικών διατάξεων των Ν.2520/1997, Ν.2538/1997 και Ν.2601/1998, παρ. 2

⁷¹ www.taxheaven.gr, ΠΟΛ.1205/21.7.1998 «Απαλλαγή αγροτών στη φορολογία κεφαλαίου – Κοινοποίηση σχετικών διατάξεων των Ν.2520/1997, Ν.2538/1997 και Ν.2601/1998, παρ.3

⁷² www.statistics.gr, Εφημερις της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 24

Άρθρο 26 «Φορολογία κερδών από λαχεία, παιχνίδια, τηλεοπτικά έπαθλα κ.λπ.»**26.1 Φορολογία κερδών από λαχεία**

Οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία, που αφορούν τη φορολογία κερδών από λαχεία, αντικαθίστανται, τροποποιούνται και συμπληρώνονται ως εξής:

Η παράγραφος 1 του άρθρου 58 αντικαθίστανται ως εξής: «Σε φόρο υποβάλλονται τα κέρδη από τα λαχεία που κυκλοφορούν στην Ελλάδα, καθώς και τα κέρδη από τα παιχνίδια και από τα κάθε είδους στοιχήματα προκαθορισμένης ή μη απόδοσης που διενεργούνται από τις εταιρίες ΟΠΑΠ Α.Ε. και ΟΔΙΕ Α.Ε. και τα κέρδη από τις λαχειοφόρες ομολογίες και τις λαχειοφόρες αγορές, τα οποία προκύπτουν από κληρώσεις που γίνονται στην Ελλάδα, καθώς και οι κάθε είδους παροχές που προσφέρονται σε όσους συμμετέχουν σε παιχνίδια ή διαγωνισμούς ραδιοφωνικούς, τηλεοπτικούς και λοιπούς παρεμφερείς οποιασδήποτε μορφής που διενεργούνται στην Ελλάδα».

Οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 58 αντικαθίστανται ως εξής: «Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο καταβολής του κέρδους ή της παροχής. Αν αντικείμενο του φόρου είναι κινητό ή ακίνητο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία του, που εξευρίσκεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 9 έως και 16 και 18».

Το άρθρο 60 αντικαθίσταται ως εξής: «Τα κέρδη που ορίζονται στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 58 υποβάλλονται σε φόρο ανά γραμμάτιο λαχείου ή ανά στήλη παιχνιδιού ή στοιχήματος, μετά την αφαίρεση αφορολόγητου ποσού εκατό (100) ευρώ, με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) για κέρδη μέχρι χίλια (1.000) ευρώ και με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για κέρδη από χίλια ένα (1.001) ευρώ και πάνω. Τα κέρδη και οι παροχές που ορίζονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 58 υποβάλλονται σε φόρο με 121 συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) μετά την αφαίρεση αφορολόγητου ποσού χιλίων (1.000) ευρώ ανά αντικείμενο».

Η παράγραφος 1 του άρθρου 91 αντικαθίσταται ως εξής: «Αυτός που ενεργεί την πληρωμή των κερδών ή που καταβάλλει τις παροχές που υπόκεινται σε φορολογία κατά το άρθρο 58 υποχρεώνεται σε υποβολή δήλωσης για λογαριασμό του υπόχρεου σε φόρο».

Το άρθρο 93 αντικαθίσταται ως εξής: «Για το φόρο στα κέρδη του άρθρου 58 αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της αρμόδιας για τη φορολογία κεφαλαίου δημόσιας

οικονομικής υπηρεσίας της έδρας του ενεργούντος την κλήρωση, το παιχνίδι, το στοίχημα ή το διαγωνισμό».

Το άρθρο 98 αντικαθίσταται ως εξής: « Το συνολικό ποσό που προέρχεται, μετά τη λήξη κάθε οικονομικού έτους, από τα αδιάθετα ποσά από τη στρογγυλοποίηση των μεριδίων, καθώς και από την παραγραφή των κερδών των παιχνιδιών και στοιχημάτων που διενεργούνται από τις εταιρίες ΟΠΑΠ Α.Ε. και ΟΔΙΕ Α.Ε. υπόκειται σε φόρο με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%). Οι διατάξεις των άρθρων 91 έως και 97 εφαρμόζονται ανάλογα».

Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται στις κληρώσεις, στα παιχνίδια, στα στοίχηματα και στους διαγωνισμούς που διενεργούνται από την 1^η Μαΐου 2010 και μετά.⁷³

⁷³ www.statistics.gr, Εφημερις της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 26

ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Τα άρθρα 27 έως 59 του νόμου 3842/2010, παρουσιάζουν τις τροποποιήσεις που έχουν γίνει, σε σχέση με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και συγκεκριμένα αναφέρονται στη φορολογία της ακίνητης περιουσίας. Παρακάτω γίνεται αναλυτική παρουσίαση των αλλαγών αυτών, βάσει των άρθρων του παρόντος νόμου.

Άρθρο 27 «Αντικείμενο του φόρου»

Με βάση το Ν.3842/2010, από το 2010 και για κάθε επόμενο έτος, επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.

Ωστόσο, στην έννοια του όρου «ακίνητη περιουσία», περιλαμβάνονται, το δικαίωμα της πλήρους και της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας και της οίκησης επί των ακινήτων και το δικαίωμα της αποκλειστικής χρήσης θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων και κολυμβητικών δεξαμενών που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πυλωτής, δώματος ή ακάλυπτου χώρου οικοδομής, των πιο πάνω ακινήτων.

Άρθρο 28 «Υποκείμενο του φόρου»

Σύμφωνα με το Ν.3842/2010, υποκείμενο του φόρου είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του και φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από τις μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού.

Υποκείμενοι σε φόρο θεωρούνται οι παρακάτω:⁷⁴

1. Όσοι έχουν αποκτήσει ακίνητο με αγορά ή οποιαδήποτε άλλη αιτία, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης τους, δηλαδή:

⁷⁴ Αναστασία Καραντάνα, Βαγγέλης Μελινάκης, «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», 2^η έκδοση, 2010

- Αυτός που αποκτά το ακίνητο, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης.
 - Ο κύριος κάτοχος του ακινήτου, από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης καταδίκης ή της δικαστικής απόφασης, με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα κυριότητας ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία.
 - Ο υπερθεματιστής, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης, σε περιπτώσεις πλειστηριασμού.
 - Οι κληρονόμοι ακίνητης περιουσίας και συγκεκριμένα
2. Υπόχρεοι σε φόρο είναι επίσης,:
- Ο αγοραστής του ακινήτου, στις περιπτώσεις σύνταξης προσυμφώνου με αυτοσύμβαση, με εξαίρεση τα εργολαβικά προσύμφωνα.
 - Οι δικαιούχοι διαμερισμάτων – κατοικιών του Οργανισμού Εργατικής Κατοικίας, οι οποίοι τα έχουν παραλάβει χωρίς οριστικά παραχωρητήρια.
 - Ο υπόχρεος γονέας για την ακίνητη περιουσία των προστατευόμενων τέκνων του.
 - Ο κηδεμόνας για την ακίνητη περιουσία σχολάζουσας κληρονομιάς.
 - Ο εκτελεστής διαθήκης για την κληρονομιαία ακίνητη περιουσία για το χρονικό διάστημα που τη διαχειρίζεται και τη διοικεί.
 - Ο μεσεγγυούχος ακίνητης περιουσίας.
 - Ο νομέας των επίδικων ακινήτων.
 - Από το 2011 και για κάθε επόμενο έτος, για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, υπόχρεος σε φόρο είναι εργολάβος, για τα ακίνητα, τα οποία συμφωνήθηκε να μεταβιβασθούν και δεν έχουν μεταβιβασθεί από τον οικοπεδούχο στον εργολάβο ή σε τρίτα πρόσωπα που αυτός θα υποδείξει, εφόσον έχουν παρέλθει τρία έτη από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας ή έχουν εκμισθωθεί ή χρησιμοποιηθεί με οποιονδήποτε τρόπο εντός των τριών αυτών ετών από τον εργολάβο.

Άρθρο 29 «Απαλλαγές από το φόρο»

Σχετικά με τις απαλλαγές από το φόρο, το άρθρο 29 του Ν.3842/2010, ορίζει ότι, απαλλάσσονται από το φόρο τα ακόλουθα:⁷⁵

1. Τα γήπεδα εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού που ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα.
2. Τα δάση και οι δασικές εκτάσεις.
3. Τα ακίνητα που ανήκουν σε ξένα κράτη και τα οποία χρησιμοποιούνται για την εγκατάσταση των πρεσβειών και προξενείων αυτών, καθώς και σε ξένους πρεσβευτές και λοιπούς διπλωματικούς αντιπροσώπους και πράκτορες, με τον όρο της αμοιβαιότητας. Τα ακίνητα που ανήκουν σε προξένους και προξενικούς πράκτορες, καθώς και στο κατώτερο προσωπικό των ξένων πρεσβειών και προξενείων, με τον όρο της αμοιβαιότητας και εφόσον τα πρόσωπα αυτά έχουν την ιθαγένεια του κράτους που αντιπροσωπεύουν και δεν ασκούν εμπόριο ή βιομηχανία ή δεν είναι διευθυντές επιχειρήσεων στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη των όρων των διεθνών συμβάσεων.
4. Τα ακίνητα που έχουν δεσμευθεί από την αρχαιολογική υπηρεσία του Υπουργείου Πολιτισμού και Τουρισμού, λόγω αρχαιολογικής έρευνας.
5. Τα κτίσματα για τα οποία έχει εκδοθεί άδεια ή πρωτόκολλο κατεδάφισης.
6. Τα ακίνητα του Ελληνικού Δημόσιου, στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες που λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, καθώς και ακίνητα που ανήκουν στον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού.
7. Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα των Ο.Τ.Α, καθώς και τα κοινής χρήσεως πράγματα που ανήκουν σε δήμο ή κοινότητα.
8. Τα ακίνητα που παραχωρούνται κατά χρήση χωρίς αντάλλαγμα στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, εφόσον προορίζονται για την εξυπηρέτηση αναγκών κάθε αναγνωρισμένης βαθμίδας δημόσιας εκπαίδευσης, δημόσιων ή δημοτικών νοσοκομειακών συγκροτημάτων προς όφελος της δημόσιας υγείας, δημόσιων ή δημοτικών μονάδων κοινωνικής φροντίδας, δημόσιων ή δημοτικών παιδικών σταθμών ή βρεφοκομείων ή ορφανοτροφείων, δημόσιων ή δημοτικών γηροκομείων, Κ.Α.Π.Η., καθώς και αθλητικών εγκαταστάσεων, οι υπηρεσίες των οποίων διατίθενται δωρεάν.

⁷⁵ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 29

9. Οι λωρίδες γης, στις οποίες βρίσκονται σιδηροτροχιές που κινούνται μέσα μαζικής μεταφοράς και λειτουργούν χάριν κοινής ωφελείας, καθώς και τα εδαφοτεμάχια έδρασης πύργων και γραμμών μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας.
10. Τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούνται από τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κάθε είδους ταμεία ή οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, τις συνδικαλιστικές οργανώσεις, την Αρχαιολογική Εταιρεία και την Τράπεζα της Ελλάδος.
11. Τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούνται από τα Μουσεία, το Ευρωπαϊκό Πολιτιστικό Κέντρο Δελφών και τις Ξένες Αρχαιολογικές Σχολές.
12. Τα ακίνητα που χρησιμοποιούν για να επιτελούν το λατρευτικό, εκπαιδευτικό, θρησκευτικό και κοινωφελές έργο, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερά Μονή του Όρους Σινά, το Άγιο Όρος, το Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Αλεξανδρείας, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων και η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας.
13. Οι ιδιωτικοί ναοί γνωστών θρησκειών και δογμάτων που έχουν τεθεί σε κοινή λατρεία.
14. Τα δικαιώματα μεταλλειοκτησίας και η εξόρυξη ορυκτών ή λίθων.
15. Τα κτίσματα που ανεγείρονται για τρία (3) έτη από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας, εκτός αν στο διάστημα αυτό έχουν εκμισθωθεί ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο χρησιμοποιηθεί.
16. Τα διατηρητέα κτίσματα για όσο χρόνο διαρκεί η ανακατασκευή τους ή η επισκευή τμημάτων τους ή η επισκευή καταστραφέντων αρχιτεκτονικών μελών τους. Η απαλλαγή αυτή χορηγείται και για το γήπεδό τους και δεν μπορεί να υπερβαίνει τα πέντε (5) έτη από την ημερομηνία χορήγησης της οικείας άδειας. Η απαλλαγή ακυρώνεται αναδρομικά αν δεν πραγματοποιηθούν οι προβλεπόμενες από την άδεια εργασίες ανακατασκευής ή επισκευής.
17. Το δικαίωμα ύψους οικοπέδου επί του οποίου υπάρχουν κτίσματα κατοικιών ή επαγγελματικών στεγών, εφόσον βρίσκονται σε πυκνοδομημένες περιοχές, όπου ο συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου είναι ανώτερος του 2,5.⁷⁶

⁷⁶ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 29

Άρθρο 30 «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων γενικά»

Σύμφωνα με το Ν.3842/2010, για τον υπολογισμό του φόρου ακίνητης περιουσίας, λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:⁷⁷

- Η αξία που έχουν τα ακίνητα ή τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα, κατά την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.
- Η αξία της επικαρπίας, όταν ο επικαρπωτής είναι φυσικό πρόσωπο, ορίζεται ως ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, ανάλογα με την ηλικία αυτού, ως εξής:

Ποσοστό πλήρους κυριότητας	Ηλικία επικαρπωτή
8/10	Μικρότερη των 20 ετών
7/10	Μεγαλύτερη των 20 ετών
6/10	Μεγαλύτερη των 30 ετών
5/10	Μεγαλύτερη των 40 ετών
4/10	Μεγαλύτερο των 50 ετών
3/10	Μεγαλύτερη των 60 ετών
2/10	Μεγαλύτερη των 70 ετών
1/10	Μεγαλύτερη των 80 ετών

- Η αξία της επικαρπίας, όταν ο επικαρπωτής είναι νομικό πρόσωπο, ορίζεται στα 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας.
- Η οίκηση εξομοιώνεται με την επικαρπία. Στην περίπτωση αυτή, ο πλήρης κύριος του ακινήτου φορολογείται ως ψιλός κύριος.

Άρθρο 31 «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων νομικών προσώπων»

Για τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ή του πλοίου, λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται στοιχεία μεταβιβάσεων παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία προκύπτουν από άλλα συμβόλαια ή εκτίμηση που γίνεται για την επιβολή του φόρου κληρονομιών, δωρεών και προικιών ή από άλλες εκτιμήσεις. Σε περίπτωση που λείπουν τα στοιχεία αυτά, ή

⁷⁷ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 30

κατά την άποψη του Οικονομικού Εφόρου τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή, ενεργείται π προσδιορισμός της αξίας με οποιονδήποτε άλλο τρόπο.

Συνεπώς, τα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές που εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία τους υπολογίζεται με βάση το σύστημα αυτό.

Στα γήπεδα εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού εφαρμόζεται η Αντικειμενική Αξία Γης. Για τα ακίνητα στα οποία υπάρχουν κτίσματα και βρίσκονται σε περιοχές που δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία των κτισμάτων υπολογίζεται με αντικειμενικά κριτήρια, ενώ η αξία του οικοπέδου με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που υπάρχουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Στις περιπτώσεις που τα κτίσματα βρίσκονται επί αγροτεμαχίων, η αξία τους υπολογίζεται σύμφωνα με την Αντικειμενική Αξία Γης.

Αν όμως το κτίσμα είναι ειδικό κτίριο (π.χ. βιομηχανικό ή βιοτεχνικό κτίριο, εκπαιδευτήριο, νοσηλευτήριο, ξενοδοχείο ευαγές ίδρυμα κ.λπ.), η αξία του κτίσματος υπολογίζεται με αντικειμενικά κριτήρια (έντυπα Κ4 έως και Κ9) και το οικόπεδό του με αντικειμενικά κριτήρια αν βρίσκονται σε περιοχές που εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα ή με τα συγκριτικά στοιχεία που υπάρχουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αν βρίσκονται σε περιοχές που δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα ή με Αντικειμενική Αξία Γης αν είναι επί αγροτεμαχίου.⁷⁸

Διευκρινίζεται ότι, για τον υπολογισμό του φόρου σε περιοχές που είναι ενταγμένες στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, λαμβάνεται υπόψη η αξία όπως προσδιορίζεται από το αντικειμενικό σύστημα και όχι το τίμημα που αναγράφεται στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο ή η λογιστική αξία αν πρόκειται για επιχείρηση.

Άρθρο 32 «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων φυσικών προσώπων»

Ο νόμος 3842/2010 αναφέρει ότι, ως φορολογητέα αξία των ακινήτων ή των εμπράγματων σε αυτά δικαιωμάτων των φυσικών προσώπων ορίζεται το γινόμενο που προκύπτει από τις τιμές εκκίνησης ή αφετηρίας, όπου εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας ακινήτων, επί τους συντελεστές αυξομείωσης, όπως καθορίζονται κατωτέρω ανά είδος ακινήτου ή κτηρίου. Για τις περιοχές δήμων ή κοινοτήτων όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η

⁷⁸ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 31

αξία των οικοπέδων καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, με βάση την κατώτερη τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο οικοπέδου του δήμου ή της κοινότητας.⁷⁹

Άρθρο 33 «Δήλωση νομικών προσώπων - προθεσμία υποβολής»

33.1 Προθεσμία υποβολής

Με την εφαρμογή του Ν.3842/2010, όλα τα νομικά πρόσωπα που διαθέτουν ακίνητη περιουσία, υποχρεούνται την πρώτη Ιανουαρίου κάθε έτους να υποβάλλουν δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας, ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. τους, με αρχή το ψηφίο (1) και ολοκλήρωση μέσα σε (11) εργάσιμες ημέρες. Ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής δήλωσης για το ψηφίο (1) ορίζεται η 15^η Μαΐου του οικείου έτους. Ειδικά για το έτος 2010, ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής δήλωσης για το ψηφίο (1) ορίζεται η 15^η Ιουνίου 2010.⁸⁰

33.2 Υποβολή της δήλωσης

Η δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας υποβάλλεται από τον νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή από πρόσωπο που έχει ειδικά γι' αυτό το λόγο, εξουσιοδοτηθεί από αυτόν.

Σε περίπτωση κληρονομιαίας περιουσίας που τελεί υπό εκκαθάριση, η οποία έχει καταληφθεί υπέρ νομικών προσώπων με τον όρο της εκτέλεσης ή φιλανθρωπικών έργων, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης, είναι ο εκτελεστής διαθήκης για το διάστημα που τη διαχειρίζεται και τη διοικεί.

Επίσης, σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο έχει τεθεί σε εκκαθάριση ή βρίσκεται κάτω από αναγκαστική διαχείριση, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι, κατά περίπτωση, ο εκκαθαριστής ή ο προσωρινός διαχειριστής του νομικού προσώπου.

33.3 Συμπληρωματική δήλωση

Για το φόρο ακίνητης περιουσίας, συμπληρωματική θεωρείται η δήλωση με την οποία προστίθεται φορολογητέα ύλη, καθώς και δηλώσεις που υποβάλλονται

⁷⁹ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 32

⁸⁰ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 33

μετά την αρχική και δεν εντάσσονται στην κατηγορία των ανακλητικών δηλώσεων.

Σε αυτή την κατηγορία εντάσσονται:

- Η προσθήκη ακινήτου που δεν συμπεριλήφθηκε στην αρχική δήλωση του υπόχρεου. Συμπληρωματική θεωρείται η δήλωση, ακόμη και αν το ακίνητο το οποίο προστίθεται απαλλάσσεται από το Φόρο Ακίνητης Περιουσίας.
- Η τροποποίηση στοιχείων ακινήτου που έχει ήδη δηλωθεί, βάσει των οποίων επέρχεται αύξηση της αξίας του ακινήτου, ανεξάρτητα αν αυτή φορολογείται ή απαλλάσσεται.
- Η αύξηση της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου που οφείλεται σε λάθος συντελεστή εκκίνησης ή χρησιμοποίηση λάθος συντελεστών αυξομείωσης ή λάθος πολλαπλασιαστικό στη συμπλήρωση του φύλλου υπολογισμού.
- Η λανθασμένη μεταφορά διαφορετικών αριθμητικών αποτελεσμάτων στην πρώτη (εξωτερική) σελίδα της δήλωσης από εκείνα που προκύπτουν από το εσωτερικό του εντύπου.
- Η επιλογή διαφορετικού συντελεστή επιβολής του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 3842/2010 από τον προσήκοντα.

Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί, όμως, να την ανακαλέσει ολόκληρη ή εν μέρει για λόγους συγγνωστής πλάνης φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν. Ανακλητική για το Φόρο Ακίνητης Περιουσίας, θεωρείται η δήλωση με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη. Ως φορολογητέα ύλη νοείται η αξία που προκύπτει για το αντικείμενο του φόρου. Συνεπώς, κάθε δήλωση που ανακαλεί φορολογητέα αξία θεωρείται ανακλητική.

Άρθρο 34 «Δήλωση φυσικών προσώπων»

34.1 Δήλωση φυσικών προσώπων

Σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν. 3842/2010, ορίζεται ότι, για την επιβολή του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων, το πρώτο έτος εφαρμογής, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο της ακίνητης περιουσίας τους την 1^η Ιανουαρίου του 2010, η οποία περιλαμβάνεται στις δηλώσεις ακινήτων των ετών 2005 έως 2010.

Τα επόμενα έτη, ο φόρος ακίνητης περιουσίας προκύπτει από τη δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας του προηγούμενου έτους, με τις ενδεχόμενες μεταβολές

της περιουσιακής ή οικογενειακής κατάστασης που επήλθαν και για τις οποίες υποβάλλεται δήλωση στοιχείων ακινήτων το αντίστοιχο έτος.

Επισημαίνεται ότι αν η δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας εκκαθαρισθεί με παραδοχές και υπάρχουν ελλείψεις στα περιγραφικά στοιχεία των ακινήτων ή των εμπραγμάτων σε αυτά δικαιωμάτων, ο φορολογούμενος υποχρεούται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος, να συμπληρώσει ορθώς τα στοιχεία των ακινήτων αυτών.⁸¹

Άρθρο 35 «Υπολογισμός του φόρου νομικών προσώπων»

Ο Ν.3842/2010, για τον υπολογισμό του φόρου των νομικών προσώπων, ορίζει τα ακόλουθα:

- Η αξία των ακινήτων των νομικών προσώπων φορολογείται με συντελεστή 6%.
- Η αξία των ακινήτων των ημεδαπών και των αλλοδαπών, με τον όρο της αμοιβαιότητας, νομικών προσώπων ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς κοινωφελείς, θρησκευτικούς, φιλανθρωπικούς και εκπαιδευτικούς, φορολογείται με συντελεστή 3%.
- Με συντελεστή 1% φορολογούνται τα ακόλουθα:
 - Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων, τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών.
 - Η αξία των κτισμάτων, τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται από τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
 - Η αξία των υποκείμενων σε φόρο ακινήτων, εκτός των ακίνητα των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου.
 - Η αξία των ακινήτων που περιλαμβάνονται στο ενεργητικό των εταιριών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία και των Αμοιβαίων Κεφαλαίων Ακίνητης Περιουσίας.

⁸¹ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 34

- Ο φόρος που αναλογεί στη συνολική αξία των κτισμάτων που υπόκεινται σε φορολογία, δεν μπορεί να είναι μικρότερος από 1,00 ευρώ ανά τμ., με εξαίρεση τα ημιτελή κτίσματα και τα γεωργικά και κτηνοτροφικά κτίρια.
- Τέλος, για τα έτη 2010, 2011 και 2012, η αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής υπάγεται σε φόρο με συντελεστή 0,33%. Σε αυτήν την περίπτωση όμως, δεν έχει εφαρμογή το ελάχιστο όριο του 1,00 ευρώ ανά τμ. των κτισμάτων.

Άρθρο 36 «Υπολογισμός του φόρου φυσικών προσώπων»

Σύμφωνα με τον Ν.3842/2010, η ακίνητη περιουσία κάθε φυσικού προσώπου φορολογείται χωριστά και επιβάλλεται φόρος επί της συνολικής αξίας της ακίνητης περιουσίας κάθε φυσικού προσώπου, με βάση την ακόλουθη κλίμακα:⁸²

Κλίμακιο	Συντελεστής	Φόρος	Σύνολο Φορολογητέας Αξίας	Σύνολο Φόρου
400.000,00	0	0	400.000,00	0
100.000,00	0,10%	100	500.000,00	100
100.000,00	0,30%	300	600.000,00	400
100.000,00	0,60%	600	700.000,00	1000
100.000,00	0,90%	900	800.000,00	1900
Υπερβάλλον	1,00%			

Ειδικά για τα έτη 2010, 2011 και 2012, σε φορολογητέα αξία περιουσίας μεγαλύτερη των 5.000.000,00 ευρώ, ο συντελεστής φορολόγησης ορίζεται σε ποσοστό 2% για την αξία άνω των 5.000.000,00 ευρώ.

Άρθρο 37 «Καταβολή του φόρου νομικών προσώπων»

Σχετικά με την καταβολή του φόρου νομικών προσώπων, ο φόρος που αναλογεί, καταβάλλεται σε 3 ίσες διμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, ενώ οι άλλες δύο

⁸² www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 36

καταβάλλονται την τελευταία εργάσιμη ημέρα των διμήνων που ακολουθούν για τις δημόσιες υπηρεσίες.

Ωστόσο, η δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή της πρώτης δόσης, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει έννομα αποτελέσματα.

Άρθρο 38 «Καταβολή του φόρου φυσικών προσώπων»

Ο Φόρος Ακίνητης Περιουσίας που αναλογεί στα φυσικά πρόσωπα, καταβάλλεται σε τρεις διμηνιαίες δόσεις, αν έχει βεβαιωθεί μέχρι το μήνα Ιούλιο του οικείου έτους και σε δύο ίσες διμηνιαίες δόσεις, αν έχει βεβαιωθεί μέχρι τους μήνες Αύγουστο και Σεπτέμβριο του οικείου έτους.

Αν ο φόρος βεβαιώνεται το μήνα Οκτώβριο ή αν το συνολικό ποσό της οφειλής είναι μέχρι 250,00€, αθροιστικά λαμβανόμενο για όλους τους υπόχρεους, αυτός καταβάλλεται εφάπαξ.

Άρθρο 39 «Πρόσθετοι φόροι νομικών προσώπων»

Ως πρόσθετοι φόροι ορίζονται ορισμένες διατάξεις του νόμου 2523/1997, οι οποίες ορίζουν τα ακόλουθα:⁸³

1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

- υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1 %) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης.
- υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,
- δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύομισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

2. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση, στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται,

⁸³ www.esee.gr, Νόμος 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις», παρ. 1, 4, 5, 6, 7 και 8, άρθρο 1

υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού. Όταν συνυπολογίζονται και προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες λαμβάνονται υπόψη και συγκρίνονται τα αθροίσματα των μερίδων των δωρεών, γονικών παροχών ή προικιών, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίσθηκαν. Αν η αξία των δωρεών, γονικών παροχών και προικιών, που συνυπολογίζονται δεν είναι οριστική, λαμβάνεται υπόψη αυτή που δηλώθηκε, με την επιφύλαξη της διενέργειας νέας εκκαθάρισης μετά την οριστικοποίησή της. Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%).

3. Όταν έχει υποβληθεί εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση, ως φόρος που προκύπτει με τη δήλωση θεωρείται το συνολικό ποσό φόρου αρχικής και συμπληρωματικής δήλωσης. Σε περίπτωση καταλογισμού ποσού φόρου μετά από έλεγχο, ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας επιβάλλεται στη διαφορά του φόρου μεταξύ του ποσού που προκύπτει με την αρχική συν τη συμπληρωματική δήλωση και του ποσού του φόρου που από έλεγχο καταλογίζεται.

4. Σε περίπτωση μερικής διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, για τον προσδιορισμό της ανακρίβειας επί της τυχόν επιπλέον διαφοράς που προσδιορίζεται από το δικαστήριο, λαμβάνεται υπόψη η διαφορά μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίσθηκε από το δικαστήριο και του φόρου που αναλογεί στη φορολογητέα ύλη που προέκυψε από τη μερική διοικητική επίλυση της διαφοράς.

5. Στη φορολογία κεφαλαίου ως παράλειψη υποβολής δήλωσης θεωρείται η μη αναγραφή περιουσιακών στοιχείων στη δήλωση που υποβλήθηκε, καθώς και η σύμβαση δωρεάς που με το συμβόλαιο χαρακτηρίσθηκε εικονικά ως αγοραπωλησία.

Στην περίπτωση αυτή ο πρόσθετος φόρος υπολογίζεται επί της διαφοράς του φόρου τον οποίο ζημιώθηκε το Δημόσιο λόγω της εικονικότητας. Σε ανακρίβεια δηλωθέντων και παράλειψη δήλωσης άλλων περιουσιακών στοιχείων οι πρόσθετοι φόροι ανακρίβειας και παράλειψης υποβολής της δήλωσης υπολογίζονται επιμεριστικά.

6. Πρόσθετος φόρος δεν επιβάλλεται εφόσον ο φορολογούμενος: α) ακολούθησε τις εγκυκλίους του Υπουργείου των Οικονομικών ή έγγραφες θέσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση. Ο φορολογούμενος πάντως δεν μπορεί να επικαλεσθεί τις άνω εγκυκλίους ή έγγραφα, εφόσον δόθηκε από το Σ.τ.Ε. αντίθετη ερμηνεία στις σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Στην τελευταία περίπτωση η φορολογική αρχή επιβάλλει πρόσθετο φόρο μετά την ανάκληση των πιο πάνω εγκυκλίων ή εγγράφων και β) υπέβαλε συμπληρωματική δήλωση με την οποία αποδέχεται το τεκμαρτό ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές, όπως αυτό είχε προσδιορισθεί με βάση τα στοιχεία έγγραφης πρόσκλησης του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.⁸⁴

Άρθρο 40 «Πρόσθετοι φόροι φυσικών προσώπων»

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3842/2010, ισχύουν όσα ορίζονται με το άρθρο 39 του παρόντος νόμου «πρόσθετοι φόροι νομικών προσώπων».

Ωστόσο, δεν επιβάλλεται το αυτοτελές πρόστιμο, όταν δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή, εφόσον έχει ήδη επιβληθεί αυτοτελές πρόστιμο για τη δήλωση στοιχείων ακινήτων. Επίσης, ως αφετηρία για την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων, ορίζεται η επόμενη της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων του οικείου έτους.

⁸⁴ www.esee.gr, Νόμος 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις», παρ. 1, 4, 5, 6, 7 και 8, άρθρο 1

Άρθρο 41 «Αρμόδιος προϊστάμενος Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας νομικών προσώπων»

Στα νομικά πρόσωπα αρμόδιος προϊστάμενος Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας για τη Φορολογία Ακίνητης Περιουσίας είναι ο προϊστάμενος που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος.

Άρθρο 42 «Αρμόδιος προϊστάμενος Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας φυσικών προσώπων»

Στα φυσικά πρόσωπα αρμόδιος προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας για τη Φορολογία Ακίνητης Περιουσίας είναι ο προϊστάμενος που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος κατά την ημερομηνία εκκαθάρισης της δήλωσης.

Άρθρο 43 «Μεταγραφή δηλώσεων»

Οι δηλώσεις καταχωρούνται από τον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας σε βιβλία μεταγραφής, με βάση τη χρονολογική σειρά υποβολής ή σύνθεσής τους.

Άρθρο 44 «Βεβαίωση του φόρου»

Με το άρθρο αυτό ορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία βεβαίωσης του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. Ειδικότερα ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας βεβαιώνει το φόρο, αρχικό ή πρόσθετο, κατά περίπτωση, που προκύπτει:⁸⁵

- Βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται ή συντίθενται μηχανογραφικά.
- Βάσει των φύλλων ελέγχου, εφόσον αυτά έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.
- Βάσει οριστικών αποφάσεων των διοικητικών δικαστηρίων ή των πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού.

⁸⁵ www.statistics.gr, Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 44

Για τη βεβαίωση του φόρου ακίνητης περιουσίας ο προϊστάμενος Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας συντάσσει χρηματικό κατάλογο μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη λήξη του μήνα που αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης και οπωσδήποτε όχι αργότερα από τρία έτη από το τέλος του έτους στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης.

Αμελείται, επίσης, η βεβαίωση της τελικής οφειλής σε φόρο, η οποία προκύπτει από οποιονδήποτε τίτλο βεβαίωσης, για παράδειγμα από δήλωση (αρχική, συμπληρωματική κ.λπ.), από δικαστική απόφαση, μόνο όταν το ποσό της οφειλής που αθροιστικά προκύπτει για όλους τους ιδιοκτήτες είναι μικρότερο των 27 ευρώ. Όταν από την εκκαθάριση συμπληρωματικής δήλωσης προκύπτει χρεωστικό ποσό φόρου πάνω από 27 ευρώ, το ποσό αυτό βεβαιώνεται, ανεξάρτητα αν κατά την εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης είχε προκύψει χρεωστικό ποσό μικρότερο των 27 ευρώ. Όταν από την εκκαθάριση συμπληρωματικής δήλωσης προκύπτει διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου (τελικό χρεωστικό ποσό φόρου μείον αρχικό χρεωστικό ποσό φόρου) μέχρι και 27 ευρώ, το ποσό αυτό δεν βεβαιώνεται.

Αν με αίτηση του ενός συζύγου ζητηθεί ο διαχωρισμός της οφειλής που προκύπτει από την κοινή δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας των συζύγων, ο αρμόδιος προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, έχει υποχρέωση να ανακοινώσει εγγράφως, μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα, στον αιτούντα το ποσό αυτής της οφειλής. Το έγγραφο αυτό αποτελεί νόμιμο τίτλο, η ισχύς του οποίου ανάγεται στο χρόνο που έγινε η βεβαίωση του ολικού ποσού αυτής της οφειλής.

Σε περίπτωση που ασκηθεί από το φορολογούμενο εμπρόθεσμη προσφυγή, όταν δεν έχει επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαιώνεται αμέσως από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ποσοστό 25% του αμφισβητούμενου κύριου και πρόσθετου φόρου ακίνητης περιουσίας. Το ποσοστό αυτό βεβαιώνεται πριν τη διαβίβαση της προσφυγής στο διοικητικό δικαστήριο και το ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση της οφειλής αυτής μήνα. Η αναστολή είσπραξης δεν αποκλείει την ταμειακή βεβαίωση των αμφισβητούμενων φόρων.

Φόρος που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση διοικητικού πρωτοδικείου εκπίπτει ή επιστρέφεται. Η εκκαθάριση του φόρου πραγματοποιείται μετά την κοινοποίηση στη Δ.Ο.Υ. της απόφασης του διοικητικού πρωτοδικείου. Η τελεσίδικη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου είναι εκτελεστή, ανεξάρτητα αν έχει

ασκηθεί αναίρεση. Η απόφαση διοικητικού πρωτοδικείου που απορρίπτει προσφυγή φορολογουμένου καθίσταται τελεσίδικη, αν δεν ασκηθεί έφεση εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Βάσει των αποφάσεων των διοικητικών εφετείων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε νέα εκκαθάριση φόρου και ενεργεί συμπληρωματική βεβαίωση του επιπλέον φόρου που τυχόν οφείλεται ή έκπτωση του επιπλέον ποσού φόρου που βεβαιώθηκε.

Άρθρο 45 «Διαδικασία βεβαίωσης φόρου»

Το παρόν άρθρο του Ν.3842/2010, σχετικά με τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου, ορίζει ότι, η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει με την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους σύνθεσης της δήλωσης για τα φυσικά πρόσωπα. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας.

Επίσης, οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, για όσες υποθέσεις αφορούν επίδικα ακίνητα μεταξύ του φορολογούμενου, νομικού ή φυσικού προσώπου και του Ελληνικού Δημοσίου, σχετικά με το ιδιοκτησιακό καθεστώς των ακινήτων αυτών, παρατείνεται μέχρι και 6 μήνες από τη δημοσίευση της αμετάκλητης δικαστικής απόφασης.⁸⁶

Άρθρο 46 «Φορολογικό απόρρητο»

46.1 Φορολογικό απόρρητο

Οι δηλώσεις Φόρου Ακίνητης Περιουσίας χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για φορολογικούς σκοπούς και δεν επιτρέπεται η χρησιμοποίησή τους για δίωξη εκείνου που υπέβαλλε τη δήλωση για παράβαση των κειμένων διατάξεων. Επίσης, είναι απόρρητες και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε άλλον, εκτός από τον φορολογούμενο, τον οποίον αφορούν.

⁸⁶ www.statistics.gr, Εφημερις της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 45

Κατ' εξαίρεση μόνο, επιτρέπεται η χορήγηση στοιχείων, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1. Στις υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών και στους ορκωτούς εκτιμητές για την άσκηση των καθηκόντων τους.
2. Σε δημόσιες υπηρεσίες, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και οργανισμούς που έχουν αρμοδιότητα διαχείρισης, παρακολούθησης ή ελέγχου των πάσης φύσεως χρηματοδοτήσεων, ενισχύσεων ή επιδοτήσεων που καταβάλλονται σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα και φορείς και προέρχονται από εθνικούς ή κοινοτικούς πόρους, για την άσκηση αποκλειστικά των παραπάνω αρμοδιοτήτων τους.
3. Στα γραφεία και τα μέλη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους καθώς και στους δικηγόρους του δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ., για την υποστήριξη των δικαιωμάτων του Δημοσίου ή των Ν.Π.Δ.Δ. ή την απόκρουση των κατ' αυτών αξιώσεων τρίτων ενώπιον των δικαστηρίων.
4. Σε δικαστική αρχή, εάν έχει διαταχθεί κύρια ανάκριση, προανάκριση ή τουλάχιστον προκαταρκτική εξέταση.
5. Στο σύνδικο της πτώχευσης σχετικά με τα ακίνητα του πτωχού.

46.2 Παραβίαση απορρήτου

Η παραβίαση του φορολογικού απορρήτου συνιστά πειθαρχικό και ποινικό αδίκημα. Οι ευθύνες της παραβίασης του απορρήτου βαρύνουν του υπαλλήλους των Δημόσιων Υπηρεσιών, οι οποίοι νόμιμα λαμβάνουν γνώση των φορολογικών απορρήτων και χρησιμοποιούν αυτά για σκοπό άσχετο από εκείνον που ο νόμος επιτρέπει, σε τρίτα πρόσωπα με άμεσο ή έμμεσο τρόπο. Τα λοιπά πρόσωπα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης μέχρι 6 μήνες μετά από έγκληση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή του αρμόδιου επιθεωρητή προς τον εισαγγελέα πλημμελειοδικών στην περιφέρεια, του οποίου υπάγεται η δημόσια οικονομική υπηρεσία και με πρόστιμο, το οποίο επιβάλλεται με πράξη του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας μετά την τελεσιδικία της απόφασης του ποινικού δικαστηρίου.

Άρθρο 47 «Ευθύνες και δικαιώματα των τελευταίων κυρίων ή επικαρπωτών ακινήτων και ευθύνες αληθινών κυρίων ακινήτων»

Ο Ν.3842/2010 αναφέρει ότι⁸⁷, οι τελευταίοι κύριοι ή επικαρπωτές των ακινήτων ευθύνονται εξ' ολοκλήρου, μαζί με τους υπόχρεους, για την πληρωμή του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας που τα βαρύνει, εφόσον ο αυτός ο φόρος βεβαιώθηκε σε βάρος του υπόχρεου με τίτλο, ο οποίος ισχύει και για τον τελευταίο κάτοχο. Τα πρόσωπα αυτά έχουν δικαίωμα να ασκήσουν τα δικαιώματα του υπόχρεου, μόνο ως προς την ακύρωση ή τροποποίηση των οριστικών πράξεων του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, ακόμη και μετά την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας, οπωσδήποτε όμως μέσα σε 1 έτος από την έγγραφη ειδοποίησή τους για πληρωμή από τη δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Ο φόρος που βαρύνει το κατεχόμενο ακίνητο υπολογίζεται με επιμερισμό του ολικού φόρου που αναλογεί στο σύνολο της ακίνητης περιουσίας προς την αξία του ακινήτου αυτού. Ο επιμερισμός αυτός γίνεται από τον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας.

Επίσης, οι νόμιμοι εκπρόσωποι των υπόχρεων σε φόρο Ακίνητης Περιουσίας, ο εκτελεστής διαθήκης κληρονομαϊάς περιουσίας που τελεί υπό εκκαθάριση, η οποία έχει καταληφθεί υπέρ νομικών προσώπων με τον όρο της εκτέλεσης κοινωφελών ή φιλανθρωπικών έργων, ο εκκαθαριστής ή προσωρινός διαχειριστής νομικού προσώπου που έχει τεθεί σε εκκαθάριση ή βρίσκεται κάτω από αναγκαστική, καθώς και ο σύνδικος της πτώχευσης ευθύνονται εξ' ολοκλήρου, μαζί με τους υπόχρεους, για την πληρωμή των πρόσθετων φόρων που γεννήθηκαν και οφείλονται σε δικές τους πράξεις ή παραλείψεις.

Η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται να παραβλέπει το φερόμενο ως υποκείμενο φορολογίας ακίνητης περιουσίας νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, της οποίας η πλειοψηφία των μετοχών, μεριδίων, μερίδων ή συμμετοχών, ανήκουν άμεσα ή έμμεσα σε φυσικό πρόσωπο ή και σε συζύγους ή συγγενείς μέχρι δευτέρου βαθμού, εφόσον από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι, η κτήση της κυριότητας από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, διενεργήθηκε για να καταστρατηγηθούν οι φορολογικές διατάξεις και να αποφευχθεί ή να μειωθεί η φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας. Στις περιπτώσεις αυτές, υποκείμενο φορολόγησης λογίζεται το φυσικό πρόσωπο και επιβάλλεται σε βάρος του η σχετική φορολογία. Το νομικό πρόσωπο ή

⁸⁷ www.statistics.gr, Εφημερις της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 47

η νομική οντότητα ευθύνεται αλληλέγγυα και εις ολόκληρων με το φυσικό πρόσωπο, για το φόρο που επιβάλλεται.

Άρθρο 48 «Υποχρεώσεις συμβολαιογράφων, υποθηκοφυλάκων και προϊσταμένων κτηματολογικών γραφείων»

Για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου, απαγορεύεται η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου, με το οποίο μεταβιβάζεται η κυριότητα ενός ακινήτου ή μεταβιβάζονται ή δημιουργούνται εμπράγματα δικαιώματα σε αυτό, αν δεν επισυναφθεί από το συμβολαιογράφο, πιστοποιητικό του αρμόδιου προϊστάμενου Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, με το οποίο θα πιστοποιείται ότι το ακίνητο έχει δηλωθεί στην δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας και έχει καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί στην αξία του για τα δύο προηγούμενα της μεταβίβασης έτη. Το πιστοποιητικό αυτό μνημονεύεται στο οικείο συμβόλαιο.

Οι φύλακες μεταγραφών και οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων υποχρεούνται να αρνηθούν τη μεταγραφή ή την καταχώριση στα κτηματολογικά βιβλία συμβολαιογραφικού εγγράφου στο οποίο δεν έχει επισυναφθεί το ανωτέρω πιστοποιητικό.

Τέλος, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών θα καθοριστούν το περιεχόμενο του πιστοποιητικού καθώς και η διαδικασία χορήγησής του.

Άρθρο 49 «Κυρώσεις»

Οι συμβολαιογράφοι, οι φύλακες μεταγραφών και οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους, υπόκεινται σε πρόστιμο 3.000,00 ευρώ για κάθε παράβαση. Τα πρόστιμα αυτά επιβάλλονται με ιδιαίτερη πράξη του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας της αρμόδιας για τη φορολογία της συγκεκριμένης συμβολαιογραφικής πράξης. Κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, το πρόστιμο που επιβλήθηκε μειώνεται στο 1/3 αυτού.

Επίσης, προβλέπονται κυρώσεις σε υπόχρεους που ζητούν πιστοποιητικό για ακίνητο πριν την παρέλευση εξαμήνου από τυχόν εκπρόθεσμη δήλωση αυτού. Συγκεκριμένα στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης δήλωσης ακινήτου και εφόσον ζητηθεί το πιστοποιητικό του άρθρου 48 του νόμου αυτού, εντός εξαμήνου από την υποβολή

της εκπρόθεσμης δήλωσης, επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο ισόποσο του αναλογούντος βάσει της υποβληθείσας ή συνταχθείσας δήλωσης φόρου για το ακίνητο. Τα πρόστιμα αυτά επιβάλλονται με ιδιαίτερη πράξη του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Άρθρο 50 «Μη επιβολή φόρου και δικαιωμάτων για λογαριασμό τρίτων – Εξουσιοδοτικές διατάξεις»

Με το άρθρο αυτό ορίζεται ότι, κανένας άλλος φόρος, τέλος, δικαίωμα ή εισφορά για λογαριασμό του Δημοσίου ή τρίτου δεν βεβαιώνεται μαζί με το φόρο ακίνητης περιουσίας, καθώς και ότι ο φόρος αυτός δεν εκπίπτει κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.

Δίνεται επίσης, η δυνατότητα στον Υπουργό Οικονομικών με αποφάσεις του, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως:⁸⁸

- Να προσδιορίζει, εγκρίνει και δίνει εντολές για κάθε δαπάνη που είναι αναγκαία για την εκτέλεση και εφαρμογή των άρθρων 27 έως και 50 του Ν.3842/2010, η οποία καταλογίζεται στα έξοδα βεβαίωσης των άμεσων φόρων, όπου από τις διατάξεις που ισχύουν, δεν ορίζεται διαφορετικά.
- Να καθορίζει όσα αφορούν την εκτέλεση των διατάξεων των παραπάνω άρθρων του ίδιου νόμου και γενικά κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή τους.

Άρθρο 51 «Δήλωση στοιχείων ακινήτων»

Σχετικά με όσα αναφέρονται για τη δήλωση των στοιχείων ακινήτων, ο παρόν νόμος προσθέτει ότι, τα ακίνητα ή τα εμπράγματα δικαιώματα σε αυτά, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή τους, για τις ανάγκες συμπλήρωσης της δήλωσης στοιχείων ακινήτων, αναγράφονται στην οικεία δήλωση από:

1. Τον κύριο του ακινήτου, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης.
2. Τον κύριο του ακινήτου, από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης καταδίκης σε δήλωση βουλήσεως ή της δικαστικής απόφασης, με την

⁸⁸ www.statistics.gr, Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010, Άρθρο 50

οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα κυριότητας ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία.

3. Τον υπερθερμαστή, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης, σε περιπτώσεις πλειστηριασμού.
4. Τους κληρονόμους ακίνητης περιουσίας.
5. Από όσους έχουν αποκτήσει ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου, εφόσον ο θάνατος επήλθε μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της δήλωσης έτους.
6. Τον αγοραστή ακινήτου, στις περιπτώσεις σύνταξης προσυμφώνου με αυτοσύμβαση, με εξαίρεση τα εργολαβικά προσύμφωνα.
7. Τον υπόχρεο γονέα, για την ακίνητη περιουσία των προστατευόμενων τέκνων του.
8. Τον κηδεμόνα, για την ακίνητη περιουσία της σχολάζουσας κληρονομιάς, για όσο διάστημα τη διαχειρίζεται.

Με τον παρόν νόμο, προστίθεται επίσης ότι, από το έτος 2011 και για κάθε επόμενο, τα φυσικά πρόσωπα υποχρεούνται να υποβάλλουν τη δήλωση στοιχείων ακινήτων, ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο Α.Φ.Μ. τους, με αρχή το ψηφίο (1) και ολοκλήρωση μέσα σε (11) εργάσιμες ημέρες.

Άρθρο 52 «Περιουσιολόγιο ακινήτων»

Ως Περιουσιολόγιο Ακινήτων ορίζεται το σύνολο της ακίνητης περιουσίας κάθε φυσικού ή νομικού προσώπου, η οποία αποτελείται από τα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης επί ακινήτων, καθώς και το δικαίωμα της αποκλειστικής χρήσης θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων και κολυμβητικών δεξαμενών που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πυλωτής, δώματος ή ακαλύπτου χώρου οικοδομής των πιο πάνω ακινήτων την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

Το Περιουσιολόγιο Ακινήτων προκύπτει από τη μηχανογραφική διαχείριση των δηλώσεων στοιχείων ακινήτων των ετών 2005 έως 2008 που είχαν υποβληθεί από τα υπόχρεα φυσικά και νομικά πρόσωπα. Έτος δημιουργίας του Περιουσιολογίου Ακινήτων ορίζεται το 2008. Επίσης, το περιεχόμενο του Περιουσιολογίου Ακινήτων διαφυλάσσεται και διατηρείται στο διηγεκές από το Υπουργείο Οικονομικών.

Τέλος, ο Υπουργός Οικονομικών με αποφάσεις του, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσδιορίζει, εγκρίνει και δίνει εντολές για κάθε δαπάνη που είναι αναγκαία για την εκτέλεση και εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, η οποία καταλογίζεται στα έξοδα βεβαίωσης των άμεσων φόρων, όπου από τις διατάξεις που ισχύουν δεν ορίζεται διαφορετικά, και καθορίζει κάθε αναγκαία λεπτομέρεια και γενικά όσα αφορούν την εκτέλεση των διατάξεων του άρθρου αυτού.⁸⁹

Άρθρο 53 «Ολοκλήρωση εκκαθάρισης Ενιαίου Τέλους Ακινήτων έτους 2008»

Ο Ν.3842/2010 ορίζει ότι, τα φυσικά πρόσωπα, για τα οποία δεν εκδόθηκε εκκαθαριστικό ενιαίου τέλους ακινήτων έτους 2008 έως και 30^η Απριλίου του 2010, υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., δήλωση στοιχείων ακινήτων έτους 2008 έως και τη 15^η Ιουνίου 2010, ώστε να δηλώσουν την ακίνητη περιουσία τους της 1^{ης} Ιανουαρίου του 2008, χωρίς την επιβολή κυρώσεων.

Άρθρο 54 «Πρόστιμο Ενιαίου Τέλους Ακινήτων νομικών προσώπων»

Με την παράγραφο 7 του άρθρου 6 του ν. 3763/2009 επιβαλλόταν αυτοτελές πρόστιμο ύψους 5.000,00€ στα νομικά πρόσωπα, τα οποία δεν υπέβαλαν αρχικές δηλώσεις Ε.Τ.ΑΚ. έτους 2009 μετά την παρέλευση τριών (3) μηνών από την καταληκτική προθεσμία υποβολής της δήλωσης. Ωστόσο, με δεδομένο ότι το ύψος του εν λόγω προστίμου ήταν αντίθετο με την αρχή της αναλογικότητας και σε πολλές περιπτώσεις ήταν δυσανάλογο με το ποσό του αναλογούντος φόρου, με το άρθρο 54 του ν. 3842/2010 τροποποιήθηκε το ποσό του προστίμου αυτού.

Ειδικότερα, το ποσό του προστίμου περιορίστηκε στα 1.500,00€ και επιβάλλεται στα νομικά πρόσωπα τα οποία δεν υπέβαλαν αρχικές δηλώσεις Ε.Τ.ΑΚ. έτους 2009 μετά από την παρέλευση τριών (3) μηνών από την καταληκτική προθεσμία υποβολής της δήλωσης.

Για την επιβολή του προστίμου, χρονικό σημείο αφετηρίας αποτελεί η επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης Ε.Τ.ΑΚ. έτους 2009.

⁸⁹ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 52

Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του Προϊστάμενου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης. Η απόφαση αυτή καταχωρείται και κοινοποιείται αρμοδίως.

Τονίζεται ότι, η επιβολή του προστίμου αυτού είναι ανεξάρτητη από πρόσθετους φόρους ή αυτοτελή πρόστιμα που θα επιβληθούν μετά την υποβολή της εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης.

Το εν λόγω πρόστιμο, σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή δικαστικού συμβιβασμού, περιορίζεται στο ένα τρίτο (1/3) του ύψους του, ήτοι στα 500,00€.⁹⁰

Άρθρο 55 «Μεταβατική διάταξη»

Για τις περιπτώσεις που έχει εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου, ισχύουν τα ακόλουθα:⁹¹

- Αν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος έχει επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικός συμβιβασμός ή αν επιτευχθεί μεταγενέστερα διοικητικός συμβιβασμός ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, σε υπόθεση που ήταν εκκρεμής ενώπιον του κατά τη δημοσίευση του παρόντος, το πρόστιμο περιορίζεται στο ποσό των πεντακοσίων 500,00 ευρώ. Για τη διαφορά μεταξύ του ποσού αυτού και του ποσού που βεβαιώθηκε συντάσσεται Ατομικό Φύλλο Έκπτωσης. Το ποσό της έκπτωσης επιστρέφεται ή συμψηφίζεται, κατά περίπτωση.
- Σε περίπτωση που έχει εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου, δεν έχει επέλθει διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικός συμβιβασμός και η πράξη επιβολής προστίμου έχει καταστεί οριστική μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος, συντάσσεται Ατομικό Φύλλο Έκπτωσης για ποσό το οποίο προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ του ποσού που έχει βεβαιωθεί και σε περίπτωση που δεν επέρχεται διοικητική επίλυση της διαφοράς. Το ποσό αυτό επιστρέφεται ή συμψηφίζεται, κατά περίπτωση.
- Το Ατομικό Φύλλο Έκπτωσης συντάσσεται κατόπιν αίτησης του υπόχρεου, η οποία υποβάλλεται μέχρι την 30^η Σεπτεμβρίου 2010.

⁹⁰ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 54

⁹¹ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 55

Άρθρο 56 «Κατάργηση του Ενιαίου Τέλους Ακινήτων»

Με το Ν.3842/2010, μετά την επιβολή του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, καταργείται το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων, από το έτος 2010. Οι καταργούμενες διατάξεις εφαρμόζονται για υποθέσεις Ενιαίου Τέλους Ακινήτων, των οποίων η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι την κατάργησή τους.

Άρθρο 57 «Ειδικός φόρος επί των ακινήτων»

Σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν.3091/2002 (Φ.Ε.Κ 330Α'), όπως ισχύει, επιβλήθηκε ειδικός φόρος σε εταιρείες που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα. Ο συντελεστής με τον οποίο προσδιορίζεται ο ειδικός φόρος είναι 3% επί της αξίας των ακινήτων.

Η επιβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων αποσκοπεί στη δημιουργία αντικινήτρων και την πάταξη της φοροδιαφυγής που παρατηρείται σε ακίνητα τα οποία ανήκουν σε εξωχώριες εταιρείες.

Με σκοπό τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του νομικού πλαισίου που περιβάλλει τα ακίνητα των εξωχώριων εταιριών, επέρχεται αύξηση του συντελεστή από 3% σε 15%. Επίσης, διευρύνεται η κατηγορία των υπόχρεων σε ειδικό φόρο, ώστε, πέραν των εταιριών, να μπορούν να συμπεριληφθούν στις συγκεκριμένες διατάξεις και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία έχουν συσταθεί στη χώρα, στην οποία έχουν την έδρα τους, σύμφωνα με το καταστατικό τους.

Ως νομικές οντότητες νοούνται νομικά μορφώματα, των οποίων η μορφή και ο τρόπος σύστασής τους δεν προβλέπονται στην Ελληνική νομοθεσία, ωστόσο ιδρύονται και λειτουργούν με βάση αλλοδαπά συστήματα.

Λόγω της διεύρυνσης των υποκείμενων σε φόρο, προστίθενται ορισμένες κατηγορίες νομικών προσώπων, τα οποία απαλλάσσονται από την υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, όπως το Ελληνικό Δημόσιο.

Περαιτέρω, ορίζεται ότι, τα φυσικά πρόσωπα τα οποία κατέχουν ονομαστικές μετοχές ανωνύμων εταιριών, εταιρικά μερίδια εταιριών περιορισμένης ευθύνης ή εταιρικές μερίδες προσωπικών εταιριών, ατομικά ή μέσω νομικών προσώπων, που έχουν το σύνολο ή μέρος των μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των παραπάνω εταιριών, θα πρέπει να έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα.

Σε περίπτωση μη ύπαρξης αριθμού φορολογικού μητρώου, θα πρέπει τα εν λόγω φυσικά πρόσωπα να προβούν στις απαραίτητες ενέργειες έκδοσης αριθμού φορολογικού μητρώου, ώστε να χορηγηθεί η απαλλαγή. Σκοπός της εν λόγω τροποποίησης είναι η υποχρέωση έκδοσης αριθμού φορολογικού μητρώου, να λειτουργήσει ως αντικίνητρο σε ενδεχόμενη αναληθή δήλωση περί των φυσικών προσώπων, πραγματικών φορέων των νομικών προσώπων που έχουν μέρος ή σύνολο των μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εν λόγω εταιριών. Η προσθήκη αυτή κρίνεται επιβεβλημένη καθώς αποτελεί συνήθη πρακτική η δήλωση ως φυσικών προσώπων – φορέων νομικών προσώπων – άλλων από αυτών που πραγματικά είναι (αχυράνθρωπο, nominees, trustees). Επίσης, σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο, ο οποίος πραγματοποιείται σε εταιρία, διαπιστωθεί ότι τα δηλωθέντα φυσικά πρόσωπα δεν είναι οι πραγματικοί φορείς της επιχείρησης, τότε, από την ημερομηνία της διαπίστωσης της παράβασης μέχρι και την ολοκλήρωση των διαδικασιών του ελέγχου, δεν παρέχονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., για το συγκεκριμένο ακίνητο, τα προβλεπόμενα φορολογικά πιστοποιητικά, τα οποία απαιτούνται κατά τη σύνταξη συμβολαιογραφικών πράξεων που αφορούν το ακίνητο αυτό.

Επίσης, ορίζεται ότι, η απαλλαγή από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων στα νομικά πρόσωπα, χορηγείται κατόπιν αίτησης των εν λόγω νομικών προσώπων στο Υπουργείο Οικονομικών. Η διάταξη αυτή έχει ως σκοπό να δημιουργηθεί ένα πλαίσιο ελέγχου ως προς τις απαλλαγές από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων στα εν λόγω νομικά πρόσωπα και να μη γίνεται καταστρατήγησή τους. Επιπλέον, ορίζεται ότι, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών προσδιορίζονται τα δικαιολογητικά, τα οποία πρέπει να προσκομίζουν τα παραπάνω νομικά πρόσωπα αλλά και κάθε άλλη λεπτομέρεια, ώστε να τύχουν της απαλλαγής.

Επιπρόσθετα, προσδιορίζονται και άλλα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων, αποσαφηνίζοντας περαιτέρω τα υπόχρεα προς τούτο πρόσωπα.

Τέλος, ορίζεται ότι οι συμβολαιογράφοι, οι οποίοι συντάσσουν συμβόλαια αγοραπωλησίας ακινήτων, εφόσον διαπιστώνουν κατά τον έλεγχο νομιμοποίησης των συμβαλλομένων ότι αγοραστής είναι αλλοδαπή εταιρεία ή άλλο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή ημεδαπή εταιρεία, στην οποία μετέχει αλλοδαπή εταιρεία ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, οφείλουν κατά την αποστολή των συμβολαίων αυτών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., να αποστείλουν δεύτερο αντίγραφο των συμβολαίων αυτών συνοδευόμενο από ειδικό διαβιβαστικό. Περαιτέρω, προβλέπεται ότι με απόφαση του

Υπουργού Οικονομικών θα οριστεί η υπηρεσία του Υπουργείου, προς την οποία οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. θα αποστείλουν τα συμβόλαια αυτά, με σκοπό τη διευκόλυνση διασταυρωτικών φορολογικών ελέγχων.⁹²

Άρθρο 58 «Μεταβατική διάταξη – ειδικός φόρος επί των ακινήτων»

Με τις διατάξεις του άρθρου 57, τροποποιείται το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, με αύξηση του συντελεστή φορολογίας και διεύρυνση των υπόχρεων νομικών προσώπων σε φόρο.

Συνεπώς, προβλέπεται η μεταβατική διάταξη του άρθρου 58 με σκοπό την παροχή κινήτρων για τη μεταβίβαση των ακινήτων για τα οποία υπάρχει υποχρέωση δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων.⁹³

⁹² www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 57

⁹³ www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010) – Άρθρο 58

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Η Ελλάδα βρίσκεται σε μια κρίσιμη οικονομική συγκυρία, η δημοσιονομική ισορροπία, η ρευστότητα του τραπεζικού συστήματος και οι ομαλές πιστωτικές συνθήκες του ιδιωτικού τομέα αποτελούν το ζητούμενο της οικονομικής πραγματικότητας, προκειμένου να τεθεί η ελληνική οικονομία εκ νέου, σε αναπτυξιακή τροχιά και στη διαδικασία πραγματικής σύγκλισης με την υπόλοιπη Ευρώπη.

Ωστόσο, η ψήφιση του Ν.3842/2010 στις 23.4.2010, επέφερε ριζικές αλλαγές στο ελληνικό φορολογικό σύστημα. Παρακάτω, αναλύονται οι σημαντικότερες από αυτές:

1. Εφαρμόστηκε νέα ενιαία φορολογική κλίμακα για όλα τα εισοδήματα, με υψηλό συντελεστή 45% για εισοδήματα μεγαλύτερα των 100.000,00 ευρώ και καθιερώθηκε η υποχρεωτική προσκόμιση αποδείξεων για την κάλυψη του αφορολόγητου ορίου.
2. Άλλαξε ο τρόπος προσδιορισμού των δαπανών διαβίωσης, με βάσει τα αντικειμενικά κριτήρια.
3. Άλλαξε η φορολογία των εμπορικών επιχειρήσεων και καθιερώθηκε ο λογιστικός τρόπος προσδιορισμού για ορισμένες κατηγορίες επαγγελματών.
4. Άλλαξαν οι εκπιπόμενες δαπάνες των επιχειρήσεων.
5. Φορολογούνται πλέον οι συναλλαγές με εξωχώριες (offshore) εταιρίες ή εταιρίες που εδρεύουν σε μη συνεργάσιμα κράτη και δεν τους αναγνωρίζονται σχετικές δαπάνες προς έκπτωση.
6. Καθιερώθηκε νέος τρόπος φορολόγησης των κερδών των νομικών προσώπων, με διαχωρισμό αυτών σε διανεμόμενα και αδιανεμήτα και καθιέρωση υψηλού συντελεστή 40% για τα διανεμόμενα κέρδη και τη φορολόγηση των μερισμάτων που λαμβάνονται από τα φυσικά πρόσωπα στην κλίμακα.
7. Επιβάλλεται φορολογία στα κέρδη από την πώληση εισηγμένων μετοχών και καταργείται ο φόρος συναλλαγών 1,5%.
8. Επιβάλλεται φορολογία στις κατηγορίες βιβλίων – κατάργηση Α' κατηγορίας βιβλίων.
9. Καθιέρωση νέων ορίων προστίμων.

10. Καθιερώνεται η διαβίβαση των φορολογικών στοιχείων, που αφορούν συναλλαγές άνω των 3.000,00 ευρώ μεταξύ επιτηδευματιών και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, μέσω ηλεκτρονικού συστήματος σε Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

Σαφώς, όλες οι αλλαγές που επέφερε ο Ν.3842/2010 είναι εξίσου σημαντικές και αναλύονται διεξοδικά εντός του κυρίως κειμένου της παρούσας μελέτης.

Παρ' ότι όμως, στόχος του Ν.3842/2010, όπως αναφέρεται στη σχετική αιτιολογική έκθεση, είναι «ένα απλό και δίκαιο φορολογικό πλαίσιο με ενιαίους κανόνες, χωρίς αδικαιολόγητες εξαιρέσεις, ένα πλαίσιο που ενθαρρύνει την ειλικρίνεια και μέσα σε αυτό κάθε πολίτης μπορεί να συνεισφέρει ανάλογα με τις πραγματικές του δυνατότητες και όλοι οι πολίτες γνωρίζουν ισότιμη μεταχείριση, ανάλογη της οικονομικής τους κατάστασης», εν τούτοις και μετά την ψήφιση του ανωτέρου νόμου, το φορολογικό σύστημα συνεχίζει να χαρακτηρίζεται από πολυνομία και αναποτελεσματικότητα, με συνέπεια να υπονομεύεται κάθε προσπάθεια εμπέδωσης φορολογικής συνείδησης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Βιβλία

Αναστασία Καραντάνα, Βαγγέλης Μελινάκης, «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», 2^η έκδοση, 2010

Ευθύμιος Κ. Σαΐτης, «Κώδικας βιβλίων και στοιχείων – Ανάλυση και Ερμηνεία μέχρι και το Ν.3842/2010», εκδόσεις EPSILON, 2011

Διαδίκτυο

www.epixeirisi.gr, Άρθρο 62 «Προθεσμία υποβολής και περιεχόμενο δήλωσης»

www.esee.gr, Νόμος 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις»

www.forin.gr, Νόμος 3790/2009 «Εταιρία ιδιωτικών πλοίων αναψυχής, επιβολή ειδικού φόρου και έκτακτης εισφοράς στα πλοία αναψυχής, ρύθμιση φορολογικών θεμάτων, θεμάτων του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και λοιπές διατάξεις»

www.nomothesia.ependyseis.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994)

www.statistics.gr, Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας «Νόμος Υπ' αριθ. 3842», 23 Απριλίου 2010

www.taxheaven.gr, ΠΟΛ.1205/21.7.1998 «Απαλλαγή αγροτών στη φορολογία κεφαλαίου – Κοινοποίηση σχετικών διατάξεων των Ν.2520/1997, Ν.2538/1997 και Ν.2601/1998

www.taxnews.info, Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (ΦΕΚ 58Α' 23.04.2010)