

ΠΑΤΑΞΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΚΦΔ ΚΑΙ ΚΦΕ

Υπεύθυνος Καθηγητής : Τριάρχης Δημήτριος

Εκπονητές : Βούτσκοβ Παναγιότ , Γερακιάνακης Ευάγγελος

**ΟΛΟΙ ΕΙΝΑΙ ΙΣΟΙ ΑΛΛΑ ΚΑΠΟΙΟΙ ΕΙΝΑΙ ΠΙΟ ΙΣΟΙ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΑΛΛΟΥΣ
(GEORGE ORWELL).**

Περιεχόμενα

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ	6
1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.....	6
1.2 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ-ΑΙΤΙΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	7
1.3 ΤΟΜΕΙΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.....	9
ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	15
2.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	16
2.2 Ν. 4172/2013 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	17
2.3 ΚΛΙΜΑΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΤΟΥΣ 2014 (ΟΙΚ.ΕΤΟΥΣ 2015).....	24
2.3.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....	26
2.3.2 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ	26
2.3.4 ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΡΟΒΛΕΠΟΥΝ ΤΑ ΕΞΗΣ	28
2.4. ΟΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ-ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΑΡΘΡΟ ΤΟΥ ΝΕΟΥ ΝΟΜΟΥ 4172/2013	29
2.5 Ο Ν.4174/2013 ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ.....	37
2.5.1 ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ (ΜΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ)	38
2.5.2 ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ (ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ)	38
2.6 ΚΥΡΩΣΕΙΣ (ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΕΛΕΓΧΟ).	39
2.6.1 ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ Η ΑΝΑΚΡΙΒΗ (ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΕΛΕΓΧΟ). (ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ).....	40
2.6.2. ΣΥΝΕΡΓΕΙΑ (§60)	41
2.6.3. ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ ΛΟΓΩ ΑΝΩΤΕΡΑΣ ΒΙΑΣ (§61)	42
2.6.4. ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ	42
2.7 ΤΑ ΟΡΙΑ (ΠΟΣΑ) ΓΙΑ ΤΙΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	42

ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ.....	43
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ.....	45
3.1 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ ΚΑΙ Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ.....	45
3.2 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΑΓΡΟΤΩΝ ΚΑΙ Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ.....	46
3.3 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ.....	47
3.4 ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ) :.....	49
3.5 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....	64
3.5.1 ΠΟΘΕΝ ΕΣΧΕΣ ΤΟΥ ΑΓΟΡΑΣΤΗ.....	65
3.5.2 ΟΙ ΝΕΕΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΕΣ ΑΞΙΕΣ.....	65
3.5.3 ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ.....	66
3.5.4 ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	66
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	67
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	68
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	75
ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ.....	76
ΔΙΚΤΥΟΓΡΑΦΙΑ.....	76

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η εκπόνηση της παρούσας πτυχιακής εργασίας πραγματοποιείται με σκοπό τη μελέτη ενός φαινομένου, που απασχολεί αιώνες τώρα πολλούς οικονομολόγους και έχουν γίνει αμέτρητες προσπάθειες για την καταπολέμησή του. Ωστόσο, καμία από αυτές τις προσπάθειες δεν έχει φέρει τα επιθυμητά αποτελέσματα, παρά μόνο τον περιορισμό του ως ένα βαθμό. Αποτελέσματα αυτού είναι η ύπαρξη επιπτώσεων στην οικονομία τόσο της χώρας μας όσο και παγκοσμίως.

Το φαινόμενο αυτό καλείται φοροδιαφυγή και σχετίζεται με κάθε απόκρυψη φορολογητέας ύλης ενός φυσικού ή νομικού προσώπου. Υποδηλώνει μια παράνομη και έντονα αντικοινωνική συμπεριφορά, αφού η μη καταβολή του οφειλόμενου φόρου πραγματοποιείται με την παραβίαση ή καταστρατήγηση του νόμου.

Στα κεφάλαια που ακολουθούν παρουσιάζονται κατ' άρθρο ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος και ο Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών με σκοπό την καλύτερη κατανόηση του θέματος.

Η εργασία ολοκληρώνεται με την παράθεση πολύτιμων στατιστικών στοιχείων που προκύπτουν από διεθνείς έρευνες και τη διατύπωση προτάσεων για την καταπολέμηση του φαινομένου

Λέξεις κλειδιά : φοροδιαφυγή , ΚΦΕ, ΚΦΔ , οικονομικό έγκλημα

PROLOGUE

The preparation of this final work is carried out to study a phenomenon, which employs many economists for centuries and have made countless efforts to combat it. However, none of these attempts have yet yield the desired effects only restriction by a degree. Results of this is an effect on the economy of both our country and worldwide.

This phenomenon is called tax evasion associated with each hide taxable income of a natural or legal person. Indicates an illegal and highly antisocial behavior, since the non-payment of tax due is carried out with the violation or circumvention of the law.

The following chapters are presented in the article of Income Tax Code and the Code of Tax Procedures in order to better understand the issue.

Complete by the juxtaposition of valuable statistical data derived from international surveys and proposals for combating the phenomenon

Keywords: tax evasion, ITC, KFD, economic crime

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Ένα από τα σημαντικότερα εργαλεία άσκησης δημοσιονομικής πολιτικής είναι η φορολογία και τα έσοδα που προκύπτουν από αυτήν. Η σχέση φορολογίας και εσόδων διαμορφώνει την αποτελεσματικότητα της δημοσιονομικής πολιτικής και συνεπώς προσδιορίζει ουσιαστικά το ΑΕΠ καθώς και μια σειρά από μακροοικονομικά μεγέθη.

Οι δημόσιες δαπάνες ενός κράτους καλύπτονται από τους φόρους, δηλαδή από τα εισοδήματα του ιδιωτικού τομέα της οικονομίας τα οποία στην ουσία αποτελούν την αμοιβή του δημόσιου τομέα για τα αγαθά που προσφέρει στην οικονομία, όπως είναι οι υπηρεσίες παιδείας, υγείας, κ.τ.λ

Σύμφωνα με τον ορισμό του Department of the Treasury¹, (1983) φοροδιαφυγή είναι το τμήμα του φόρου εισοδήματος, που αντιστοιχεί σε εισόδημα, το οποίο θα έπρεπε -με βάση την ισχύουσα νομοθεσία- να δηλώνεται αλλά για οποιονδήποτε λόγο αποκρύπτεται . <<Το τμήμα εκείνο των άμεσων και έμμεσων φόρων, το οποίο, θα πρέπει να εισπράττεται και να καταβάλλεται στο κράτος, αλλά για κάποιον λόγο, αυτό δεν φθάνει ποτέ στο δημόσιο ταμείο>>² (Κανελλόπουλος Κ.Α., 1985, Αθήνα)2.

Εδώ θα πρέπει να διευκρινίσουμε ότι ο όρος φοροδιαφυγή διαφέρει από τον όρο παραοικονομία. Ως παραοικονομία ορίζουμε το σύνολο των παράνομων συναλλαγών το οποίο δεν καταγράφεται στους δείκτες του ΑΕΠ ενώ φοροδιαφυγή ορίζουμε την μη δήλωση του εισοδήματος που πρόκειται να φορολογηθεί και την μη απόδοση του φόρου που αναλογεί. Αλλά παρόλα αυτά η φοροδιαφυγή είναι μέρος της παραοικονομίας (γιατί η έννοια της είναι ευρύτερη. Η παραοικονομία περιλαμβάνει τη δημιουργία, πώληση, το

¹ Το DoT είναι το υπουργείο οικονομικών των ΗΠΑ Ιδρύθηκε από μια πράξη του Κογκρέσου το 1789 για τη διαχείριση των κρατικών εσόδων. Το Τμήμα διοικείται από το Γενικό Γραμματέα του Υπουργείου Οικονομικών, ο οποίος είναι μέλος του Υπουργικού Συμβουλίου. Jacob Lew J. είναι ο νυν Γενικός Γραμματέας του Υπουργείου Οικονομικών που ορκίστηκε στις 28 Φεβρουαρίου 2013 (<https://www.treasury.gov/Pages/default.aspx>).

² Κανελλόπουλος, Κ., Ι. Κουσουλάκος και Β. Ράπανος (1995), "Παραοικονομία και φοροδιαφυγή: Μετρήσεις και οικονομικές επιπτώσεις", Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών, Αθήνα.

εμπόριο, κλπ προϊόντων και υπηρεσιών χωρίς αυτά να ελέγχονται και να φορολογούνται από το κράτος. Στην ουσία περιλαμβάνονται οι οικονομικές δραστηριότητες που ασκούνται χωρίς τη συμμετοχή του κράτους και χωρίς να αποδίδονται σε αυτό οι νόμιμοι φόροι. Τέτοιες δραστηριότητες είναι οι πλανόδιοι πωλητές οι οποίοι πουλάνε cd, οι μικροπωλητές που πραγματοποιούν πωλήσεις χωρίς να κόβουν αποδείξεις, κλπ

Δυστυχώς, το μέγεθος της παραοικονομίας στην Ελλάδα για το έτος 2012 ανέρχεται σε 24% του ΑΕΠ ένα από τα υψηλότερα ποσοστά στις χώρες μέλη της Ε.Ε.

Πίνακας 1 : Μέγεθος παραοικονομίας στις 27 χώρες μέλη της ΕΕ από το 2003- 2012 (ως % του ΑΕΠ)

Πηγή : FriedrichSchneider, Δεκέμβριος 2011

1.2 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ-ΑΙΤΙΑΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣΤΗΣΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Η ύπαρξη της φοροδιαφυγής σε μια χώρα, προσδιορίζεται από δύο καθοριστικούς παράγοντες από την τάση των φορολογούμενων για φοροδιαφυγή και από την ικανότητα της φορολογούσας αρχής να εντοπίσει και να περιορίσει την τάση αυτή. Παρόλα αυτά παρακάτω αναφέρουμε μερικούς παράγοντες που οδηγούν στην φοροδιαφυγή :

• ΤΟ ΜΕΓΕΘΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗΣ ΤΗΣ ΚΟΙΝΩΝΙΑΣ

Κατόπιν σχετικών ερευνών έχει διαπιστωθεί ότι όσο μεγαλύτερη είναι η επιβάρυνση από έναν φόρο, τόσο μεγαλύτερη είναι η τάση για φοροδιαφυγή. Πιθανός περιορισμός της ικανοποίησης των βασικών ατομικών αναγκών του φορολογούμενου (διατροφή, ένδυση, κ.τ.λ.), επηρεάζει καθοριστικά τη φορολογική συμπεριφορά και ενισχύει τη φοροδιαφυγή δεδομένου ότι περιορίζεται το διαθέσιμο εισόδημα. Βασικό παράδειγμα αποτελεί η Ελλάδα στην οποία εμφανίζονται συνεχόμενες διακυμάνσεις στο φορολογικό πλαίσιο και ως αποτέλεσμα έχει δημιουργηθεί Ελληνική κρίση χρέους.

Σύμφωνα με σχετική έκθεση του ΟΟΣΑ η κατάργηση των φοροαπαλλαγών και του πρόσθετου αφορολογήτου ορίου για τα παιδιά, οδήγησαν την Ελλάδα στην πρώτη θέση,

ανάμεσα σε 34 χώρες του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), όσον αφορά το φορολογικό βάρος των οικογενειών με έναν εργαζόμενο και δύο τέκνα.

Υπολογίζεται ότι η συνολική επιβάρυνση που έχει στο εισόδημά του ένας Έλληνας εργαζόμενος με δυο παιδιά ανήλθε το 2014 στο 43,4%, όταν ο μέσος όρος των χωρών του ΟΟΣΑ ήταν μόλις 26,9%.

Από την έκθεση προκύπτει ακόμα ότι:

1. Οι επιβαρύνσεις από εισφορές και φόρους στο εισόδημα ενός άγαμου Έλληνα εργαζόμενου ανέρχονται στο 40,44% έναντι μέσου όρου 36% στις χώρες του ΟΟΣΑ, στοιχείο που τοποθετεί τη χώρα στην 14η θέση αυτής της κατηγορίας
2. Οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης εργαζομένων και εργοδοτών αντιπροσωπεύουν το 83% της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης σε σύγκριση με το 63% του συνολικού μέσου όρου του ΟΟΣΑ φορολογική επιβάρυνση.
3. Το καθαρό φορολογικό βάρος για έναν άγαμο εργαζόμενο στην Ελλάδα έφθασε το 2014 στο 24,9% σε σύγκριση με το 25,5% του μέσου όρου του ΟΟΣΑ. Έτσι το καθαρό εισόδημα για έναν εργαζόμενο ανέρχεται στο 75,1%.
4. Το καθαρό φορολογικό βάρος για έναν μέσο έγγαμο εργαζόμενο με δυο τέκνα διαμορφώθηκε στο 28,7% το 2014 και είναι το μεγαλύτερο μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ όταν το ποσοστό αυτό βρισκόταν στο 14,8%. Αυτό σημαίνει ότι το καθαρό εισόδημα για τα νοικοκυριά με δυο παιδιά φθάνει στο 71,3% των ακαθάριστων αποδοχών τη στιγμή που ο μέσος όρος του ΟΟΣΑ διαμορφώνεται στο 85,2% .

• ΤΟ ΜΟΡΦΩΤΙΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ ΤΟΥ ΠΛΗΘΥΣΜΟΥ

Χαμηλό μορφωτικό και πολιτιστικό επίπεδο του πληθυσμού φέρει ως αποτέλεσμα χαμηλό επίπεδο φορολογικής συνείδησης αφού οι πολίτες δεν δύνανται να αντιληφθούν ότι τα έσοδα από τους φόρους διατίθενται για την χρηματοδότηση των δημοσίων αγαθών (παιδεία, υγεία, ασφάλεια, κ.τ.λ.), Αντίθετα όσο υψηλότερο είναι το μορφωτικό επίπεδο

του πληθυσμού μιας χώρας, τόσο υψηλότερο είναι και το επίπεδο φορολογικής συνείδησης.

- **ΟΙ ΙΚΑΝΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΣΤΕΛΕΧΩΝ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΦΟΡΟΕΙΣΠΡΑΚΤΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ**

Τα στελέχη των φοροτεχνικών υπηρεσιών (εφορία, Σ.Δ.Ο.Ε., κ.τ.λ.) είναι αναγκαίο να διαθέτουν γνώσεις και δεξιότητες που να επικαιροποιούνται σε τακτά χρονικά διαστήματα. Ο ορθολογικός σχεδιασμός των διαφόρων συστημάτων, η νομική διατύπωση, ο χειρισμός συχνά πολύπλοκων υπολογιστικών προγραμμάτων, η διενέργεια πολλαπλών διασταυρωτικών ελέγχων αποτελούν το αντικείμενο της εργασίας τους που διαρκώς ανανεώνεται και τροποποιείται.

- **ΤΟ ΥΨΟΣ ΤΩΝ ΠΟΙΝΩΝ ΠΟΥ ΕΠΙΒΑΛΛΟΝΤΑΙ**

Το σύνολο των ποινών που προβλέπεται σε μια φορολογική νομοθεσία επηρεάζει την τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή. Όσο αυστηρότερες είναι οι ποινές, τόσο μικρότερη είναι η φοροδιαφυγή και αντίστροφα.

- **Η ΚΡΑΤΙΚΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ**

Ο τρόπος αξιοποίησης των φορολογικών εσόδων από το κράτος συμβάλλει σε μια σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους και πολιτών και ελαχιστοποιείται η τάση για φοροδιαφυγή. Τυχόν διασπάθιση ή κακοδιαχείριση τους διαταράσσει αυτή τη σχέση και οδηγεί σε αντιδράσεις. Οι φορολογούμενοι χάνουν την εμπιστοσύνη τους και καταφεύγουν στη φοροδιαφυγή.

- **Η ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ**

Η αναλογία άμεσων/έμμεσων φόρων καθώς και η κατανομή τους προσδιορίζουν σε μεγάλο βαθμό την έκταση της φοροδιαφυγής.

Σε ένα φορολογικό σύστημα που κυριαρχούν οι έμμεσοι φόροι, η κατεύθυνση προς τη φοροδιαφυγή είναι μεγαλύτερη.

1.3 ΤΟΜΕΙΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Το μέγεθος της φοροδιαφυγής διαφέρει από χώρα σε χώρα καθώς η έκτασή της εξαρτάται από την δομή της κάθε οικονομίας, το μέγεθος των επιχειρήσεων, την λογιστική τους οργάνωση, την διάρθρωση και τη λειτουργία του φορολογικού συστήματος. Δυστυχώς, η Ελλάδα παρουσιάζει ένα από τα υψηλότερα ποσοστά παραοικονομίας επί του ΑΕΠ γεγονός που πιθανώς εντείνει το ύψος της φοροδιαφυγής.

Μερικά χαρακτηριστικά της φοροδιαφυγής στη χώρα μας αποτυπώνονται στα ακόλουθα στατιστικά στοιχεία :

Σύμφωνα με μελέτη των Μάνος Ματσαγάνης και ΜαρίαΦλεβοτόμου³ η υψηλότερη φοροδιαφυγή διαπράττεται από άτομα με κύρια πηγή εισοδήματος την υποαπασχόληση, τα οποία κατά μέσο όρο δηλώνουν 33% μικρότερο εισόδημα από το πραγματικό και έχουν τη μεγαλύτερη ευελιξία στη δήλωση εισοδημάτων, καθώς μπορούν εύκολα να αλλάξουν το χρονοδιάγραμμα της εργασίας τους, να ρυθμίσουν τις απολαβές τους ή να στραφούν στην παραοικονομία (Καδίτη Ε. Και Ε.Ι. Νίτση, 2011)⁴.

Άμεση συνέπεια της φοροδιαφυγής είναι το δυσανάλογα υψηλό ποσοστό ελεύθερων επαγγελματιών που καταγράφεται σε σχέση με αντίστοιχα μεγέθη χωρών μελών της ΕΕ.

Από το συνολικό φορολογητέο εισόδημα που αποκτήθηκε το 2008, το 85% αφορούσε φυσικά πρόσωπα και το υπόλοιπο 15% φορολογητέα κέρδη νομικών προσώπων.

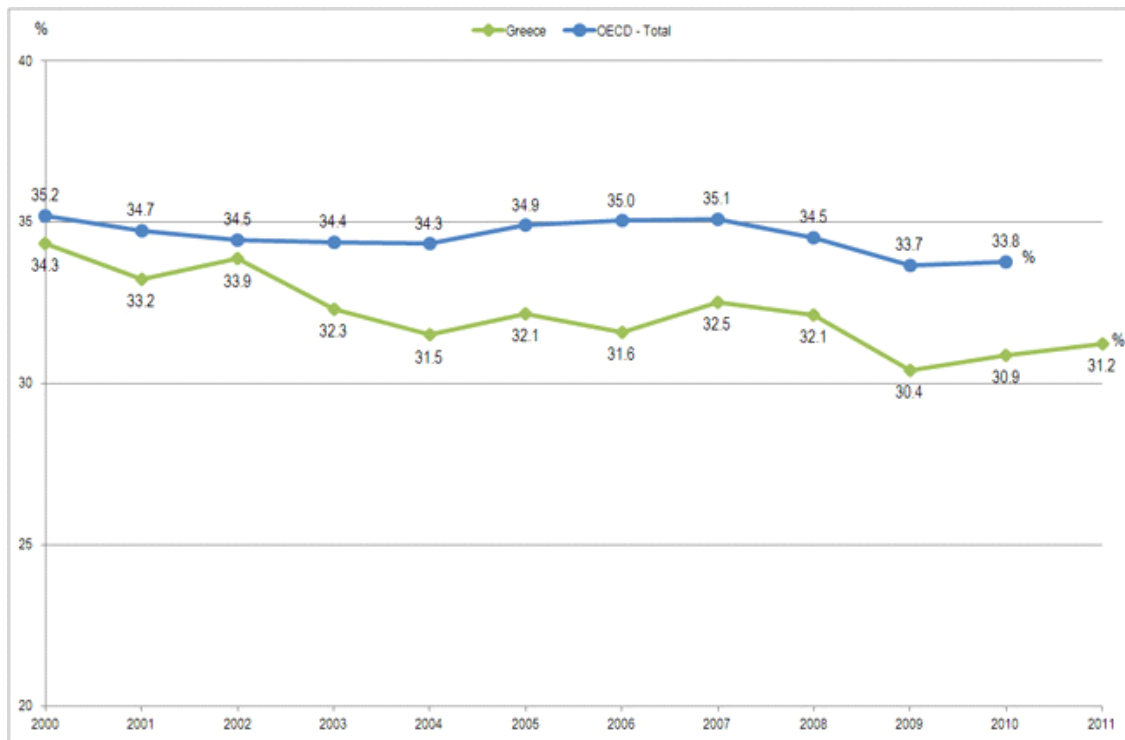
Ο φόρος εισοδήματος των φυσικών προσώπων στην Ελλάδα αυξήθηκε από 45% το 2000 σε 49% το 2012 και πέφτει, σύμφωνα με τα στοιχεία Eurostat, στο 46% για το 2013, ένα από τα ψηλότερα ποσοστά στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Σύμφωνα με τον πίνακα 3.1 που δημοσιεύει ο ΟΟΣΑ τα φορολογικά έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ μειώθηκαν στην Ελλάδα από 34,6% το 2000 σε 31,7% το 2010 και αυξήθηκαν σε 32,4% το 2011. (EurostatTaxationtrendsintheEuropeanUnion, 2013).

Πίνακας 2 : Φορολογικά έσοδα ΟΟΣΑ και Ελλάδας ως % του ΑΕΠ από το 2000- 2011

³Manos Matsaganis and Maria Flevotomou (2010), Distributional Implications of Tax Evasion in Greece, Hellenic Observatory, The European Institute, Paper No 31

⁴Καδίτη Ε. Και Ε.Ι. Νίτση (2011), Αξιολόγηση φορολογικής μεταρρύθμισης του 2010, Κέντρο προγραμματισμού και κοινωνικών ερευνών, Αθήνα



Πηγή : OECD, 2011

Διαχρονικά, το μεγαλύτερο μέρος των φόρων αποτελούν οι έμμεσοι φόροι γεγονός που επιτείνει τη κοινωνική αδικία και ακυρώνει το προοδευτικό χαρακτήρα του φορολογικού συστήματος. Τελικά όμως, αποτελεί μια ορθολογική αντίδραση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού απέναντι στην τακτική απόκρυψης φορολογητέων στοιχείων από σημαντικό μέρος των πολιτών (Πετράκης, 2011)⁵.

Για το 2009, σύμφωνα με το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος η φοροδιαφυγή υπολογίστηκε στα 28 δις ευρώ συγκρίνοντας δηλωθέντα εισοδήματα και δόσεις δανείων. Στο σύνολο της χώρας κατά μέσον όρο το εισόδημα που διαφεύγει τη φορολόγηση διαμορφώνεται στο 11,9%. Πρωταθλητές στη φοροδιαφυγή αναδεικνύονται γιατροί, μηχανικοί, λογιστές και δικηγόροι.

⁵Π.Ε Πετράκης (2011), Η ελληνική οικονομία μετά την κρίση : Προκλήσεις και προοπτικές

Γεωγραφικές περιοχές με το μεγαλύτερο ποσοστό φοροδιαφυγής είναι η Κρήτη, η Αττική, η Πελοπόννησος και η Λάρισα. Η φοροδιαφυγή είναι μεγαλύτερη στην περιφέρεια, αφού στα Ιόνια Νησιά το 71% των επιχειρήσεων φοροδιέφευγε και στο Νότιο Αιγαίο το 65%.

Ο τρόπος οργάνωσης του φορολογικού συστήματος όμως αντανακλά το πολιτιστικό υπόβαθρο της κοινωνίας με δυναμικό τρόπο, πάσχει από παθογένειες δεκαετιών με σημαντικότερες την περιπλοκότητα του τρόπου λειτουργίας του και το ιδιαίτερα αυξημένο κόστος λειτουργίας (Πετράκης, 2011).

Η φοροδιαφυγή διαπιστώνεται στο σύνολο σχεδόν των οικονομικών δραστηριοτήτων έχοντας αναπτύξει διάφορες μεθόδους ανάλογα με τον τομέα . Πιο συγκεκριμένα:

- **Στην φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων** . Αφορά κυρίως τους μισθούς και τις συντάξεις με την απόκρυψη ή μερική δήλωση αυτών. Παράλληλα παρατηρείται υψηλό ποσοστό αδήλωτης εργασίας.
- **Στο εισόδημα από ενοίκια**. Η απόκρυψη ενοικίασης κάποιου ακινήτου ή η δήλωση μικρότερου μισθώματος από το πραγματικό μειώνει το δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα.
- **Στο εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις**. Εδώ γίνεται πώληση αγροτικών προϊόντων χωρίς παραστατικά ή σε ποσότητες μικρότερες από τις πραγματικές.
- **Στο εισόδημα από την άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος**. Η μη έκδοση Δ.Π.Υ. (Δελτίου Παροχής Υπηρεσιών) για παράδειγμα από γιατρό σε ασθενή, ή η έκδοση αυτού με ποσό μικρότερο από το πραγματικό, οδηγεί στη δήλωση περιορισμένου φορολογητέου εισοδήματος.
- **Στην φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων**. Συνηθισμένες πρακτικές είναι η υπερτιμολόγηση των εισαγωγών και η υποτιμολόγηση των εξαγωγών, η υποτίμηση της αξίας των απογραφέντων αγαθών της εταιρίας και η διόγκωση διαφημιστικών ή άλλων δαπανών.
- **Στον κατασκευαστικό τομέα** : Εικονικά τιμολόγια για την διόγκωση των δαπανών τους εμφανίζουν εικονικές ώρες εργασίας και εικονικές συνεργασίες. Έχουμε μετακίνηση τιμολογίων από την μια οικοδομή στην άλλη, προκειμένου να μην πληρωθεί ο Φ.Π.Α..
- **Στην φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών**. Η πραγματοποίηση συμβολαίων σε πλασματική αξία μεταβίβασης καθώς και η διακίνηση χρημάτων χωρίς την τήρηση κάποιων νομικών ή άλλων διαδικασιών εκτοξεύουν τη φοροδιαφυγή.

- **Στους ειδικούς φόρους κατανάλωσης υγρών καυσίμων, οινοπνεύματος, καπνοβιομηχανικών προϊόντων.** Εδώ οι κυριότερες μέθοδοι φοροδιαφυγής είναι η νόθευση και η λαθρεμπορία.
- **Στις περιπτώσεις άσκησης παραεμπορίου.** Γίνεται με την διάθεση παράνομων ειδών, τα οποία προέρχονται από τρίτες χώρες (Κίνα, Ταϊλάνδη, Ταϊβάν, Κορέα, κ.τ.λ.) και εισάγονται ή διακινούνται εντός των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- **Στις τουριστικές επιχειρήσεις.** Γνωστή είναι η μέθοδος διπλών συμβολαίων, μεταξύ των ξενοδοχειακών και τουριστικών επιχειρήσεων, προκειμένου να εμφανίσουν μικρότερα έσοδα, των οποίων ένα μέρος παραμένει στο εξωτερικό. Επιπλέον, η μη ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, ή η εμφάνιση υπηρεσιών ως υπηρεσίες «πακέτου», για τα οποία εισπράττεται χρηματικό αντίτιμο το οποίο όμως δεν εμφανίζεται πουθενά.
- **Στις πολυεθνικές επιχειρήσεις.** Υπερτιμολογήσεις – υποτιμολογήσεις αποσκοπούν στην συρρίκνωση της φορολογικής επιβάρυνσης ενός πολυεθνικού ομίλου, μέσω του καθορισμού μη πραγματικών τιμών, των μεταξύ τους συναλλαγών. Ακόμα, γνωστές είναι και οι πρακτικές των διογκούμενων δαπανών (management fees) και των αυξημένων ποσοστών δικαιωμάτων (royalties), που τιμολογούνται μεταξύ των εταιριών εντός του ομίλου.
- **Στις εξωχωριες εταιρίες (offshore).** Αυτές ιδρύονται με κύριο σκοπό την απόκρυψη εσόδων και κερδών από παράνομες δραστηριότητες (π.χ. ξέπλυμα μαύρου χρήματος, λαθρεμπόριο ναρκωτικών, κ.τ.λ.), και συνεπώς την μικρότερη δυνατή φορολογική επιβάρυνση .

Οι επιδράσεις της φοροδιαφυγής στην Οικονομική ζωή μίας χώρας είναι καθοριστικές διότι επηρεάζεται σημαντικά η λειτουργία της οικονομίας υποθηκεύοντας το μέλλον μιας χώρας. Οι συνέπειες της φοροδιαφυγής ενδεικτικά είναι:

5. Η άνιση κατανομή των φορολογικών βαρών η οποία έχει ως αποτέλεσμα τη διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση φυσικών αλλά και νομικών προσώπων που ουσιαστικά έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα.
6. Στρεβλώσεις στην ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων αφού αυτές που φοροδιαφεύγουν αποκτώντας σημαντικό συγκριτικό πλεονέκτημα. Με αυτόν τον τρόπο, αποθαρρύνονται οι νέες επενδύσεις αφού η κερδοφορία επιτυγχάνεται μέσω της φοροδιαφυγής.
7. Τα περιορισμένα φορολογικά έσοδα έχουν ως αποτέλεσμα την περιορισμένη χρηματοδότηση των δαπανών αλλά και του ελέγχου του δημοσίου χρέους.
8. Οι ταμειακές δυσχέρειες μιας οικονομίας είναι δυνατό να οδηγήσουν είτε σε αύξηση των φόρων είτε σε κρατικό εσωτερικό δανεισμό που σημαίνει αύξηση των επιτοκίων, προκειμένου να προσελκυσθούν ιδιωτικά κεφάλαια προς κάλυψη του ελλείμματος είτε σε εξωτερικό δανεισμό, όπου έχουμε λιγότερη ανεξαρτησία και ελευθερία οικονομικών και άλλων πηγών για την χώρα, είτε σε αύξηση του δημόσιου χρέους, λόγω των υψηλών επιτοκίων του εξωτερικού δανεισμού είτε σε μείωση των Κρατικών δαπανών (μικρότερες αυξήσεις σε μισθούς , μείωση δαπανών για παιδεία κλπ) .
9. Επίσης, έχουμε την δημιουργία ανισοτήτων μεταξύ των πολιτών ανάλογα με την επαγγελματική τους δραστηριότητα . Με αυτόν τον τρόπο, μπορεί να επηρεασθεί η φορολογική συνείδηση των συνεπών φορολογουμένων που δεν εντάσσονται σε κάποια ωφελούμενη ομάδα.
10. Πιο μακροχρόνια αναπτύσσονται οικονομικές δραστηριότητες, που έχουν υψηλό βαθμό ευκολίας φοροδιαφυγής και όχι αντίστοιχα υψηλό βαθμό παραγωγικότητας και ανταγωνιστικότητας.

11. Αύξηση της φοροδιαφυγής συνεπάγεται υψηλά κόστη συναλλαγών και διοικήσεως, αφού απαιτείται ισχυρός ελεγκτικός μηχανισμός , ογκώδες νομοθετικό έργο και ανάπτυξη κατασταλτικών μηχανισμών .
12. Επιπλέον, η φοροδιαφυγή συμβάλλει στην απόκρυψη των ιδιωτικών εισοδημάτων που τελικά δεν αποτυπώνονται στις επίσημες στατιστικές, όπως είναι αυτή του Α.Ε.Π., με αποτέλεσμα να παραμορφώνεται η εικόνα που σχηματίζει το οικονομικό επιτελείο για την πραγματική κατάσταση της οικονομίας και να λαμβάνει συχνά λανθασμένες αποφάσεις .

2.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Η φοροδιαφυγή στη χώρα μας δεν αποτελεί νεοτερισμό . Οι περισσότεροι πολίτες , δεν επιθυμούν να καταβάλουν φόρους και προσπαθούν να βρουν τρόπους για να το πετύχουν.

Όπως είδαμε με τον όρο φοροδιαφυγή ορίζουμε κάθε μη σύννομη ενέργεια μείωσης ή αποφυγής πληρωμής των φόρων, η οποία προϋποθέτει καταστρατήγηση «του γράμματος και του πνεύματος» του εκάστοτε φορολογικού νόμου. Στις πλέον εξελιγμένες μεθόδους φοροδιαφυγής, ο φοροφυγάς επιδιώκει να εκμεταλλευτεί τα κενά του νόμου κάνοντας χρήση των λεγόμενων υπεράκτιων ή εξωχώριων (off-shore) εταιριών.

Σε μια σύντομη ιστορική αναδρομή διαπιστώνουμε ότι για πρώτη φορά αντιμετωπίζεται νομοθετικά το 1978 με το (Ν. 820/1978) όπου η Κυβέρνηση Καραμανλή χαρακτήρισε τη φοροδιαφυγή ως «ιδιώνυμο» αδίκημα. Παρόλα αυτά δεν υπήρξε φοροφυγάς που να τιμωρήθηκε, επειδή η πράξη του θεωρήθηκε ως εγκληματική.

Αργότερα, με το νόμο Ν. 2523/1997 καθιερώθηκε στη χώρα μας το «ποινολόγιο», σύμφωνα με το οποίο ο δράστης τιμωρείται με φυλάκιση ενός έτους όταν ο φόρος που αναλογεί υπερβαίνει το ποσό των 15.000€ και με ποινή κάθειρξης δέκα ετών αν το ποσό του φόρου υπερβαίνει τα 150.000€ ποινές όμως που επίσης δεν εφαρμόστηκαν.

Με Ν.3943/2011 η φοροδιαφυγή προσδιορίστηκε σε διαρκές αδίκημα δηλαδή παρατείνεται και διαρκεί όσο επιθυμεί ο δράστης, όπως π.χ. η σύσταση συμμορίας κ.λ.π. Κατά συνέπεια το αυτόφωρο ακολουθεί τη διάρκεια του εγκλήματος οπότε η σύλληψη μπορεί να γίνει οποτεδήποτε και γενικά πριν την παρέλευση του 1/3 του χρόνου παραγραφής πρακτικά αυτό μεταφράζεται σε χρονικό διάστημα 20 μηνών.

Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 55 του τελευταίου κώδικα φορολογικών διαδικασιών που κυρώθηκε με τον Ν.4174/2013 και ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2014) ορίζεται ως «φοροδιαφυγή» :

α) η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος. Ως απόκρυψη νοείται και η καταχώρηση ανύπαρκτων ή εικονικών ή μερικών δαπανών ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα.

β) η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών.

γ) η είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων από τη Φορολογική Διοίκηση μετά από παραπλάνηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ή με αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων.

δ) η έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η νόθευση – παραποίηση φορολογικών στοιχείων

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών.

στ) η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση παραστατικών στοιχείων

ζ) η απόκρυψη στοιχείων που αποτελούν αντικείμενο ή συνθέτουν το αντικείμενο του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης

η) η απόκρυψη στοιχείων που αποτελούν αντικείμενο ή συνθέτουν το αντικείμενο του ειδικού φόρου ακινήτων (ν. 3091/2002) με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης

θ) η απόκρυψη οποιασδήποτε φορολογητέας ύλης με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή οποιουδήποτε άλλου φόρου εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα.

Κατά την αποκάλυψη λοιπόν των ως άνω ενεργειών, οι δημόσιες αρχές έχουν τις δυνατότητες διασφάλισής τους έναντι του φοροφυγά όπως αυτές περιγράφονται στο άρθρο 46 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα, μπορεί να προβεί στην επιβολή συντηρητικής κατάσχεσης κινητών, ακινήτων, εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε αυτά, απαιτήσεων και γενικά όλων των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη του Δημοσίου είτε βρίσκονται στα χέρια του είτε στα χέρια τρίτου. Μπορεί να εγγραφεί υποθήκη για κάθε φόρο και λοιπά έσοδα του Δημοσίου και μπορεί να μην παραλαμβάνει και να μην χορηγεί έγγραφα που απαιτούνται για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων.

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 διακρίνεται σε τρία μέρη :

A. Μέρος Θεσπίζεται ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος ο οποίος αντικαθιστά το μέχρι σήμερα Κωδικοποιημένο Ν. 2238/1994.

Εδώ καθιερώνονται τα ακόλουθα :

1. Η φορολογία εισοδήματος φυσικών , νομικών προσώπων, καθώς και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων.
2. Ο τρόπος φορολόγησης για ειδικές κατηγορίες εισοδημάτων, καθώς και ο τρόπος απόδοσης των φόρων, της προκαταβολής του φόρου, καθώς και της παρακράτησής του κ.λπ.
3. Σημαντικές τροποποιήσεις σχετικές με τη φορολογία των φυσικών και νομικών προσώπων.
4. Εισάγεται ο όρος φορολογική κατοικία στο ελληνικό δίκαιο προκειμένου να προσδιοριστούν τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα ακολουθώντας τα πρότυπα του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

A.1 Η φορολογία εισοδήματος φυσικών , νομικών προσώπων, καθώς και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων.

Με τον Ν.4172/2013, καθορίζονται τα είδη των αμοιβών και οι παροχές που προσδιορίζουν το φορολογητέο εισόδημα καθώς και οι μεταβολές στην παρακράτηση Φ.Μ.Υ. για τα μέλη Δ.Σ.

Εξαιρούνται λοιπόν η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης, η ημερήσια αποζημίωση , η αποζημίωση για έξοδα κίνησης , η αξία των διατακτικών σίτισης αξίας έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα, οι παροχές ασήμαντης αξίας μέχρι του ποσού των είκοσι επτά (27) ευρώ ετησίως, οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων , τα ασφάλιστρα των υπαλλήλων των ομαδικών συνταξιοδοτικών προγραμμάτων , τα ασφάλιστρα των εργοδοτών για ιατροφαρμακευτική περίθαλψη έως του ποσού των 1.500 ευρώ ανά εργαζόμενο. Επιπλέον , ο νόμος ορίζει τις τέσσερις (4) κατηγορίες παροχών σε είδος για τις οποίες είναι αναγκαίο να προσδιοριστεί η αγοραία αξία τους, προκειμένου να αποτελέσουν φορολογητέο εισόδημα για τον εργαζόμενο, εταίρο ή μέτοχο : η παραχώρηση οχήματος, η παραχώρηση κατοικίας, τα δάνεια ή η προκαταβολή μισθού και τα δικαιώματα προαίρεσης (stockoptions) απόκτησης μετοχών.

Οι αποδοχές των μελών Δ.Σ. που παρέχουν υπηρεσίες ως διευθυντές ή μέλη Δ.Σ. εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου ή οντότητας, θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και φορολογούνται βάσει κλίμακας παρακράτησης Φ.Μ.Υ., ανεξαρτήτως της ύπαρξης έμμοισης σχέσης με την επιχείρηση, όπως προβλέπει το άρθρο 12 της παρ. 2 περ. δ' του Ν.4172/2013.

Η υποχρέωση παρακράτησης Φ.Μ.Υ. για τις παροχές σε είδος, μέσω μισθοδοσίας, ξεκινάει την 01/01/2015.

A.2. Ο τρόπος φορολόγησης για ειδικές κατηγορίες εισοδημάτων, καθώς και ο τρόπος απόδοσης των φόρων, της προκαταβολής του φόρου, καθώς και της παρακράτησής του κ.λπ.

A.3. Σημαντικές τροποποιήσεις σχετικές με τη φορολογία των φυσικών και νομικών προσώπων.

Συνοπτικά παρουσιάζοντας τις αλλαγές το υ Ν.4172/2013 διαπιστώνουμε ότι :

Αυξάνεται κατά 50% (μέχρι 31/12/2015) το φορολογητέο εισόδημα του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας της § 1 (από μισθωτή εργασία) για τους φορολογούμενους που κατοικούν μόνιμα σε νησιά με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους, προκειμένου να έχουν μειωμένη φορολογική επιβάρυνση. Επιπλέον, εισάγεται νέο άρθρο 22Α του νέου ΚΦΕ (Ν. 4172/2013) με το οποίο παρέχεται κίνητρο με αντικείμενο την προσαύξηση κατά 30% των εκπιπτόμενων δαπανών που αφορούν στην επιστημονική και τεχνολογική έρευνα, όπως αυτές προσδιορίζονται στο Εγχειρίδιο Frascati (FrascatiManual)⁶ και ορίζεται η σχετική διαδικασία λειτουργίας και παρακολούθησής του. Ακόμη, ορίζεται ότι ο περιορισμός στο ποσό των τόκων δανείων που εκπίπτει η επιχείρηση δεν εφαρμόζεται στους τόκους των διατραπεζικών δανείων, καθώς και των ομολογιακών δανείων που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες. Επιπροσθέτως, με τη διάταξη αυτή γίνεται σχετική νομοτεχνική επεξεργασία, ώστε να συμπεριληφθούν στις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες όλες οι προβλέψεις πλην των σχηματιζόμενων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του νέου ΚΦΕ. Μια άλλη ρύθμιση που προβλέπεται είναι η τροποποίηση των διατάξεων του άρθρου

⁶Το **εγχειρίδιο Frascati** είναι ένα έγγραφο που καθορίζει τη μεθοδολογία για τη συλλογή στατιστικών στοιχείων σχετικά με την έρευνα και την ανάπτυξη. Το εγχειρίδιο αυτό καταρτίζεται και δημοσιεύεται από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης.

28 του νέου ΚΦΕ σχετικά με την έμμεση μέθοδο προσδιορισμού κερδών, προκειμένου να συνδεθούν με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπου προβλέπεται ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Εισάγεται ρύθμιση σχετικά με την απαλλαγή από το φόρο του εισοδήματος που αποκτούν φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι σε κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας (ΣΑΔΦ) και το οποίο προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης των τίτλων (μετοχές, μερίδια, κρατικά ομόλογα, παράγωγα κ.λπ.) με την προϋπόθεση να αποδεικνύουν την φορολογική τους κατοικία υποβάλλοντας τα σχετικά δικαιολογητικά στην φορολογική διοίκηση. (Άρθρο 22) Προστίθεται εδάφιο στην παράγραφο 1 του άρθρου 47 του νέου ΚΦΕ ώστε τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη, τα οποία δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων να περιλαμβάνονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επιπροσθέτως, ρυθμίζεται το ζήτημα προσδιορισμού των εσόδων και των εξόδων των εταιρειών που εφαρμόζουν Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα οποία προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων. Επίσης, ορίζεται ότι για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται οι διατάξεις που αφορούν τα φυσικά πρόσωπα (άρθρα 21 έως 28 του νέου ΚΦΕ). Σημειώνεται ότι σε περίπτωση διανομής κερδών από τους εν λόγω υπόχρεους δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου 10%.

Αυξάνεται σε 30% (από 25%) το ποσοστό των πλεοναζουσών δαπανών τόκων που υπερβαίνουν τα φορολογητέα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) και οι οποίες δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες δαπάνες. Σημειώνεται ότι με την § 3 του άρθρου 26 του παρόντος, προστίθεται νέα παράγραφος 9α' στο άρθρο 72 (μεταβατικές διατάξεις του νέου ΚΦΕ), σύμφωνα με την οποία η § 1 του άρθρου 49 του νέου ΚΦΕ ισχύει από την 01/01/2017. Κατά τη μεταβατική περίοδο οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν τα ακόλουθα ποσοστά των φορολογητέων κερδών προ τόκων φόρων και αποσβέσεων (EBITDA):

13. το εξήντα τοις εκατό (60%) από την 1η Ιανουαρίου 2014,
14. το πενήντα τοις εκατό (50%) από την 1η Ιανουαρίου 2015,
15. το σαράντα τοις εκατό (40%) από την 1η Ιανουαρίου 2016

Αυξάνεται σε 3.000.000€ (από 1.000.000€) το ποσό των τόκων που αναγνωρίζεται πλήρως ως εκπιπτόμενες δαπάνες εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων καθαρών τόκων στα βιβλία δεν υπερβαίνει τα 3000.000€. Επίσης, απαλείφεται η προϋπόθεση ότι η εταιρεία δεν είναι μέλος ομίλου, και η δαπάνη τόκων που δεν εκπίπτει μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό (από 5 έτη που προβλέπετε αρχικώς).

Σημειώνεται ότι με την § 3 του άρθρου 26 του παρόντος προστίθεται νέα παράγραφος 9β' στο άρθρο 72 (μεταβατικές διατάξεις του νέου ΚΦΕ), σύμφωνα με την οποία η § 3 του άρθρου 49 του Ν. 4172/2013, τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2016.

Κατά τη μεταβατική αυτή περίοδο οι δαπάνες τόκων αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών δεν υπερβαίνει το ποσό των 5.000.000 ευρώ το χρόνο. Επιπροσθέτως, τροποποιείται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του νέου Κώδικα, προκειμένου τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα να φορολογούνται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα με συντελεστή 26% αδιακρίτως του τύπου βιβλίων που τηρούν. Μειώνεται μέχρι 31/12/2015 ο συντελεστής 26% κατά 40% για τα κέρδη που προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται σε νησιά με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων. Ακόμη, παρέχεται φορολογικό κίνητρο για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που εμπίπτουν στην έννοια των πολύ μικρών επιχειρήσεων, ώστε να ενταχθούν σε πρόγραμμα ανάπτυξης φωτοβολταϊκών συστημάτων μέχρι 10 KW για τη διάθεση της παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας στη ΔΕΗ, καθώς και οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες αυτό αναπτύσσει αποτελέσματα.

Όσον αφορά τα κέρδη των επιχειρήσεων, αυτά απαλλάσσονται του φόρου. Η εν λόγω απαλλαγή χορηγείται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό με τίτλο «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι 10 KW». Σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους φορολογούνται με τις διατάξεις του παρόντος ΚΦΕ. (Άρθρο 23) . Ορίζεται ότι διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά σε μεταγενέστερο χρόνο από το έτος στο οποίο ανάγονται. Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος.

Τροποποιείται η ημερομηνία υποβολής της φορολογικής δήλωσης φυσικών προσώπων, η οποία υποβάλλεται μέχρι την 30ή Απριλίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους (από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου που ίσχυε μέχρι σήμερα). Σημειώνεται ότι η πιο πάνω προθεσμία (μέχρι και την 30ή Απριλίου) ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2015. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2014 η δήλωση υποβάλλεται κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου.

Τροποποιείται η ημερομηνία υποβολής της φορολογικής δήλωσης νομικών προσώπων, η οποία υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους (από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου που ίσχυε μέχρι σήμερα).

Τροποποιείται η παράγραφος 2 του άρθρου 71 του νέου ΚΦΕ, προκειμένου η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος των κοινωνιών αστικού δικαίου, αστικών κερδοσκοπικών ή μη κερδοσκοπικών εταιρειών, συμμετοχικών ή αφανών εταιρειών να υπολογίζεται σε ποσοστό 55%. (Άρθρο 25)

Τροποποιείται η παράγραφος 2 του άρθρου 72 του νέου ΚΦΕ, ώστε οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 να ισχύουν για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. (μετά την 30ή/6/2014). Επίσης, τροποποιείται και η παράγραφος 3 του άρθρου 72 του νέου ΚΦΕ προκειμένου οι διατάξεις των άρθρων 24 (αποσβέσεις), 25 (αποτίμηση αποθεματικών και ημικατεργασμένων προϊόντων) και 28 (έμμεση μέθοδος προσδιορισμού κερδών) να ισχύουν για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 (από την παλαιά διάταξη που όριζε ότι κλείνουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής).

Διευκρινίζεται ότι το πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 12 και 13 (όπως αναριθμήθηκαν) του άρθρου 72 του νέου ΚΦΕ που προβλέπει την αυτοτελή φορολόγηση των αφορολόγητων αποθεματικών (Λογ. 41.90) με 15% για το 2013 και 19% το 2014 (αφού συμψηφισθούν υποχρεωτικά οι φορολογικές ζημίες) δεν καταλαμβάνει τα αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίστηκαν βάσει επενδυτικών ή αναπτυξιακών, καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων. Ρυθμίζεται επίσης η καταβολή του φόρου που γίνεται μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την απόφαση διανομής από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων.

Τροποποιείται η § 13 (πρώην 12) του άρθρου 72 του νέου ΚΦΕ και εξακολουθούν να παραμένουν στους ισολογισμούς που κλείνουν με 31/12/2014 και μετά οι λογαριασμοί των αποθεματικών των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, καθώς και ειδικών διατάξεων

νόμων, ενώ δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητων αποθεματικών (Λογ. 41.90).

Ορίζεται ότι η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του νέου ΚΦΕ για τις συμβάσεις (χρηματοοικονομικής μίσθωσης) που έχουν συναφθεί πριν από την έναρξη ισχύος του ν.4172/ 2013 τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2019 και εξής. (Άρθρο 26)

Α.4. Εισάγεται ο όρος φορολογική κατοικία στο ελληνικό δίκαιο προκειμένου να προσδιοριστούν τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα ακολουθώντας τα πρότυπα του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ο ορισμός της κατοικίας ανάγεται στον Αστικό Κώδικα (άρθρο 51 -56 ΑΚ), που ορίζει, μεταξύ άλλων, ότι: «Το πρόσωπο έχει κατοικία τον τόπο της κύριας και μόνιμης εγκατάστασής του. Κανένας δεν μπορεί να έχει συγχρόνως περισσότερες από μια κατοικίες» (άρθρο 51ΑΚ).

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 - 31/12/2013):

«Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις 365 ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό ...»

Σύμφωνα με το άρθρο 4 αυτού ισχύουν τα παρακάτω:

Α) Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας εφόσον:

α. έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή

β. είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

Β) Ένα φυσικό πρόσωπο που έχει φυσική παρουσία στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα άνω των 183 ημερών εντός οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, αδιαλείπτως ή με διαλείμματα, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για το φορολογικό έτος στη διάρκεια του οποίου συμπληρώνεται η δωδεκάμηνη περίοδος.

Γ) Ένα νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον :

α. συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο,

β. έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή

γ. ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Η διαμονή που υπερβαίνει τις 183 ημέρες στην Ελλάδα μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος αποτελεί κριτήριο, το οποίο θεσπίζεται στο φορολογικό δίκαιο διαφόρων κρατών μελών του Ο.Ο.Σ.Α. ως κριτήριο υπαγωγής ενός προσώπου στο καθεστώς του κατοίκου, που συνεπάγεται απεριόριστη φορολογική υποχρέωση σε αυτό το κράτος (φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου για το παγκόσμιο εισόδημά του).

Σε μια προσπάθεια περιληπτικής αποτύπωσης της φορολογικής νομοθεσίας θα μπορούσαμε να ισχυριστούμε ότι χαμένοι της νέας φορολογικής κλίμακας αναδεικνύονται οι ελεύθεροι επαγγελματίες (οι οποίοι θα φορολογούνται αυτοτελώς με ειδική φορολογική κλίμακα χωρίς να υπάρχει αφορολόγητο ποσό) και οι μισθωτοί και οι συνταξιούχοι άγαμοι - έγγαμοι χωρίς παιδιά με ετήσιο εισόδημα πάνω από 21.000 ευρώ. Επιπλέον, όσο περισσότερα παιδιά έχουν τόσο περισσότερο φόρο θα πληρώνουν.

Κερδισμένες είναι οι ανώνυμες εταιρίες και οι εισοδηματίες για τους οποίους προβλέπεται μείωση των φόρων.

Ειδικότερα :

16. Καταργείται η πλειονότητα των φοροαπαλλαγών και διατηρούνται αμετάβλητα τα τεκμήρια.
17. Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου ορίζεται σε 3.000 ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε 5.000 ευρώ για τους συζύγους
18. Φοροελαφρύνσεις θα προκύψουν μόνο για τις Ανώνυμες Εταιρείες και ΕΠΕ, μόνο όμως γι' αυτές που διανέμουν μερίσματα. Για τις υπόλοιπες αυξάνεται ο συντελεστής φορολόγησης των κερδών από το 20% στο 26%, ενώ για τα μερίσματα μειώνεται ο συντελεστής από τα 25% στο 10%.
19. Καταργείται η διαδικασία περαιώσης που προβλεπόταν από τις διατάξεις των άρθρων 1-3 Ν. 3888/2010
20. Με δυο συντελεστές θα φορολογείται στο εξής το εισόδημα των ελευθέρων επαγγελματιών, καθώς και των Ο.Ε. και Ε.Ε., αφού θεσπίζεται συντελεστής 26% για εισοδήματα μέχρι 50.000 ευρώ και 33% για υψηλότερα.
21. Για νέες ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις ή νέους ελεύθερους επαγγελματίες με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος την 1η Ιανουαρίου 2013 και για τα τρία πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους ο φορολογικός συντελεστής διαμορφώνεται στο 13% για μέχρι 10.000 ευρώ εισόδημα.

2.3.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Για τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 26%.

Στα μερίσματα ή κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους σε οκτακόσια (800) ευρώ ετησίως.

Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους σε χίλια (1.000) ευρώ ετησίως.

Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως.

Για κάθε υποκατάστημα σε εξακόσια (600) ευρώ ετησίως

2.3.2 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ

Τα εισοδήματα των φυσικών προσώπων που θα αποκτηθούν το 2015 θα φορολογηθούν με ενιαία φορολογική κλίμακα καταργώντας έτσι τις τρεις υφιστάμενες φορολογικές κλίμακες (για μισθωτούς - συνταξιούχους, εισοδήματα από ενοίκια και ελεύθερους επαγγελματίες).

Συνέπεια αυτής της είναι η ουσιαστική μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης και η μετατόπιση του φορολογικού βάρους στους έχοντες υψηλά εισοδήματα. Ειδικότερα, και με βάση όσα έχουν ανακοινωθεί μέχρι σήμερα το έμμεσο αφορολόγητο όριο ανέρχεται στα 9.550 ευρώ ενώ με τη νέα κλίμακα θα ανέρχεται σε 12.000, μηδενίζοντας έτσι τον αναλογούντα φόρο για επιπλέον 600.000 φορολογουμένους προσδίδοντας τους όφελος 550 ευρώ.

Αν και συχνά λέγεται ότι «Μισθωτοί και συνταξιούχοι δεν μπορούν να διαφύγουν από τη φορολόγηση» στην πραγματικότητα αυτό δεν είναι πάντα αληθές. Συχνά τα τυχόν άδηλα εισοδήματά τους ξεπερνούν τα δηλωθέντα. Πλήθος συνταξιούχων προσφέρουν αδήλωτη εργασία αποκρύπτοντας τις αμοιβές τους. Δεκάδες μισθωτοί αποκρύπτουν πρόσθετα αδήλωτα εισοδήματα όπως οι νοσοκομειακοί ιατροί από «φακελάκια», εκπαιδευτικοί από ιδιαίτερα μαθήματα, εφοριακοί, τελωνειακοί και υπάλληλοι πολεοδομικών γραφείων από συναλλαγές - εξυπηρετήσεις, αστυνομικοί, λιμενικοί, δασοφύλακες, επιθεωρητές εργασίας, στελέχη του ΣΔΟΕ τα οποία καρπώνονται αδήλωτες αμοιβές σε ορισμένες υποθέσεις κλπ.

Ισχύει η ακόλουθη κλίμακα:

ΚΛΙΜΑΚΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ %	ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΙΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ	
			ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΥ
25.000,00	22%	5.500,00	25.000,00	5.500,00
17.000,00	32%	5.440,00	42.000,00	10.940,00
ΥΠΕΡΒΑΛΛΟΝ	42%			

1. Ο φόρος που προκύπτει μειώνεται κατά το ποσό των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ, όταν το φορολογητέο εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των 21.000 ευρώ. Εάν το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ, το ποσό της μείωσης περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου. (άρθρο 15)
2. Για φορολογητέο εισόδημα το οποίο υπερβαίνει το ποσό των είκοσι ενός χιλιάδων (21.000) ευρώ, το ποσό της μείωσης μειώνεται κατά εκατό (100) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος.
3. Όταν το φορολογητέο εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των σαράντα δύο χιλιάδων (42.000) ευρώ, δεν χορηγείται μείωση φόρου.
4. Για τα φυσικά πρόσωπα με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος την 1η Ιανουαρίου 2013 και για τα τρία (3) πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας της παραγράφου 1 μειώνεται κατά

πενήντα τοις εκατό (50%), εφόσον το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα τους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπερβαίνει τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

2.3.4 ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΡΟΒΛΕΠΟΥΝ ΤΑ ΕΞΗΣ

Το ακαθάριστο ποσό από ακίνητα υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 1,5%.

Ο φόρος στις αμοιβές που αποκτούν οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα του εμπορικού ναυτικού από την παροχή υπηρεσιών σε εμπορικά πλοία υπολογίζεται με αναλογικό συντελεστή 15% για τους αξιωματικούς και 10% για το κατώτερο πλήρωμα στις αμοιβές που αποκτώνται από το ημερολογιακό έτος 2013 και επόμενα.

Ο φόρος υπολογίζεται στο ποσό των τόκων που προκύπτουν με συντελεστή 15%.

Στους τόκους που καταβάλλονται από φυσικά πρόσωπα στην αλλοδαπή ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20%, όταν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο και με συντελεστή 33% όταν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο.

Φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 20% η υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, που αποκτούν φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά. Για τον υπολογισμό της υπεραξίας του προηγούμενου εδαφίου αφαιρείται το κόστος απόκτησης των μεταβιβαζόμενων μετοχών από την κατώτατη πραγματική αξία που έχουν αυτές κατά το χρόνο της μεταβίβασης.

Θεσπίζεται φόρος πολυτελείας μεταχειρισμένων αυτοκινήτων.

Παρατείνεται η προθεσμία τελωνισμού και καταβολής των φορολογικών επιβαρύνσεων των οχημάτων στο πλαίσιο του καθεστώτος της απόσυρσης για λόγους ενίσχυσης της αγοράς του αυτοκινήτου 2013.

2.4. ΟΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ-ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΑΡΘΡΟ ΤΟΥ ΝΕΟΥ ΝΟΜΟΥ 4172/2013

Άρθρο 7

Με το προτεινόμενο άρθρο προσδιορίζεται η έννοια του φορολογητέου εισοδήματος και καθιερώνεται το σύστημα των χωριστών κατηγοριών εισοδήματος που φορολογούνται βάσει των συντελεστών οι οποίοι προβλέπονται στα άρθρα 15, 29, 40 και 43 του νομοσχεδίου.

Όπως έχει επισημανθεί και στην έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του ν. 4110/2013, ανακύπτει ζήτημα ως προς το εάν η εφαρμογή διαφορετικής κλίμακας φορολογικών συντελεστών ανά κατηγορία εισοδήματος συνάδει προς τις αρχές της καθολικότητας του φόρου και της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα, υπό την έννοια ότι αυτό το σύστημα φορολογίας, υπό προϋποθέσεις, άγει σε διαφορετική φορολογική ε-επιβάρυνση εισοδημάτων ίδιου ύψους αναλόγως της πηγής από την οποία προέρχονται, καθώς επίσης και σε βαρύτερη φορολογική επιβάρυνση φορολογουμένων με μικρότερο εισόδημα προερχόμενο από μία πηγή εν σχέσει προς άλλους με μεγαλύτερο εισόδημα, το οποίο προέρχεται από περισσότερες πηγές. Και ναι μεν, κατά τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, ο κοινός νομοθέτης διαθέτει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα, χωρίς να αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, πλην όμως η μεταχείριση αυτή δεν πρέπει να είναι αυθαίρετη, αλλά να στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συν-θήκες υπό τις οποίες τελεί κάθε κατηγορία φορολογουμένων, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών (ΣτΕ 693/2011, 3485/2007, 2974/2001, 497/2000, 444/1995, 1135/1991).

Περαιτέρω, συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση, «σε φόρο υπόκεινται μόνον τα εισοδήματα που εμπίπτουν σε μία από τις τέσσερις κατηγορίες που αναγνωρίζονται στο άρθρο αυτό και συνεπώς ό,τι δεν εμπίπτει στο εννοιολογικό πεδίο κανενός από τα αναφερόμενα εισοδήματα δεν υπόκειται σε φόρο. Για παράδειγμα οι υποτροφίες ή τα χρηματικά βραβεία που χορηγούνται από το Δημόσιο ή άλλους φορείς δεν υπάγονται σε καμία από τις αναγνωριζόμενες πηγές εισοδήματος και κατά τούτο δεν υπόκεινται σε φόρο. Ομοίως, τα κέρδη των αμοιβαίων κεφαλαίων του ν.3283/2004 και του ν.2778/1999, καθώς και η υπεραξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αυτών από την εξαγορά των μεριδίων τους δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις προβλεπόμενες κατηγορίες εισοδημάτων και για το λόγο αυτό δεν θεωρούνται εισόδημα και συνεπώς δεν υπόκεινται σε φόρο». Ανεξαρτήτως του ότι τα ανωτέρω δεν προκύπτουν εμφανώς από το γράμμα των προτεινόμενων ρυθμίσεων, επισημαίνεται ότι η έλλειψη νομοθετικού ορισμού της έννοιας «εισόδημα», σε συνδυασμό με τον, κατά βάση, περιπτωσιολογικό προσδιορισμό των επιμέρους κατηγοριών εισοδήματος, είναι πιθανό να προκαλέσει ερμηνευτικές αμφισβητήσεις ως

προς την υπαγωγή σε συγκεκριμένη κατηγορία εισοδήματος (και, κατ' αποτέλεσμα, τη φορολόγηση) εσόδων που δεν κατονομάζονται ρητώς στον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Άρθρο 8

Κατά την προτεινόμενη παράγραφο 1, «το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ι-ουνίου. Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες». Επίσης, κατά την παράγραφο 5, «σε περίπτωση που ο φορολογούμενος προβαίνει σε έναρξη ή παύση εργασιών ή δραστη-ριοτήτων στη διάρκεια του φορολογικού έτους, το πρώτο φορολογικό έτος λήγει στις 31 Δεκεμβρίου και το τελευταίο φορολογικό έτος αρχίζει την 1^η Ιανουαρίου, με την επιφύλαξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1».

Επισημαίνεται ότι η ανωτέρω ρύθμιση, ενδεχομένως, δεν βρίσκεται σε αρμονία προς το άρθρο 42 παρ. 2 του κ.ν. 2190/1920 περί Α.Ε., συμφώνως προς την οποία «εξαιρετικώς δύναται η πρώτη εταιρική χρήσης να ορισθεί δια διάστημα μη υπερβαίνον τους είκοσι τέσσερις μήνες»⁷

Κατά την προτεινόμενη παράγραφο 4, «χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του». Επισημαίνεται ότι η προτεινόμενη ρύθμιση, ενδεχομένως, δεν βρίσκεται σε αρμονία με τις παραγράφους 14 και 15 του άρθρου 6 και την παράγραφο 4 του άρθρου 7 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.⁸

Άρθρο 11

α) Ως προς τις ρυθμίσεις της παραγράφου 3, σημειώνεται ότι διατροφή μπορεί να καταβάλλεται όχι μόνο «με δικαστική απόφαση ή με συμβολαιογραφική πράξη», αλλά και δυνάμει ιδιωτικού εγγράφου.

β) Επίσης, στην περίπτωση β', ενδεχομένως, θα ήταν νομοτεχνικώς ακριβέστερο να γίνεται αναφορά σε επιδόματα που καταβάλλονται από φορείς της κεντρικής ή της γενικής κυβέρνησης.

⁷(βλ. και άρθρο 98παρ. 1 του ν. 4072/2012 για τις Ι.Κ.Ε.).

⁸².(υποπαράγραφος Ε.1. ν. 4093/2012).

Άρθρο 21

Κατά την προτεινόμενη παράγραφο 3, ως «επιχειρηματική συναλλαγή», το κέρδος από την οποία φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, «θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του προηγούμενου εδαφίου είναι δύο (2) έ-τη». Περαιτέρω, με το άρθρο 42 παρ. 2 του Νομοσχεδίου ορίζεται ότι «κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης» μετοχών, μεριδίων ή μερίδων σε προσωπικές εταιρείες, ομολόγων ή εντόκων γραμματίων, παράγωγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, «καθώς και μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, εφόσον δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα». Από τον συνδυασμό των ανωτέρω δια-τάξεων συνάγεται ότι, εφόσον φυσικό πρόσωπο προβεί εντός εξαμήνου σε περισσότερες από τρεις συναλλαγές επί των ανωτέρω περιουσιακών στοιχείων, το εισόδημά του δεν θα φορολογηθεί με τον συντελεστή του άρθρου 43 του Νομοσχεδίου (15%), αλλά με τον συντελεστή του άρθρου 29 (26% και 33%), ενώ τίθεται και ζήτημα τήρησης βιβλίων απεικόνισης συναλλαγών. Με την προτεινόμενη παράγραφο 4 ορίζεται ότι «κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας». Από τον συνδυασμό της ρύθμισης αυτής, σε συνδυασμό με αυτή του άρθρου 7 του Νομοσχεδίου, συνάγεται ότι, εφόσον προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από γνωστή ή διαρκή ή σταθερή πηγή ή αιτία, η οποία δεν προσδιορίζεται ρητώς στον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως εισόδημα εντασσόμενο σε κάποια από τις τέσσερις κατηγορίες εισοδήματος, δεν θα υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Άρθρο 22

Συμφώνως προς την προτεινόμενη ρύθμιση, για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εκπίπτουν δαπάνες οι οποίες «πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της». Παρατηρείται ότι, στην πράξη, η κρίση περί του «συμφέροντος της επιχείρησης» θα προκαλέσει σειρά ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, λαμβανομένου υπόψη και του ότι, ως κριτήριο φορολογικής έκπτωσης δαπανών, καταλείπει μεγαλύτερα περιθώρια ερμηνείας εν σχέσει προς το εφαρμοζόμενο, στο πλαίσιο του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, κριτήριο της «παραγωγικότητας». Επί παραδείγματι, είναι λίαν αμφίβολο εάν δωρεές χρηματικών ποσών προς φορείς γενικής κυβέρνησης ή κοινωφελή νομικά πρόσωπα (οι οποίες αναγνωρίζονται προς έκπτωση βάσει του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) δύνανται να θεωρηθούν ότι πληρούν το προτεινόμενο νέο κριτήριο, δηλαδή να «πραγμα-

τοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της».

Περαιτέρω, ορίζεται ότι οι δαπάνες εκπίπτουν εφόσον «αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου». Ως προς τη ρύθμιση αυτή θα ήταν, ίσως, χρήσιμο να διευκρινισθεί εάν ως «πραγματική αξία της συναλλαγής» νοείται η πράγματι συμφωνηθείσα αξία, η οποία ως έννοια αντιδιαστέλλεται προς την εικονικώς συμφωνηθείσα αξία, κατά τα οριζόμενα στο τρίτο εδάφιο του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, ή εάν νοείται η «αγοραία» ή η «δίκαια και εύλογη» αξία της συναλλαγής. Και αυτό, διότι, εάν τυχόν ήθελε υιοθετηθεί ερμηνευτικώς η δεύτερη εκδοχή, κατά την εφαρμογή της διάταξης θα προκύψει σειρά πρακτικών προβλημάτων ως προς το ζήτημα της απόδειξης της συνδρομής της ανωτέρω προϋπόθεσης.

Ως προς τη θεσπιζόμενη προϋπόθεση της περίπτωσης γ' της εξεταζόμενης διάταξης να «εγγράφονται [οι ανωτέρω δαπάνες] στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και [να] αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά», ερωτάται εάν ο όρος «κατάλληλα δικαιολογητικά» θα μπορούσε να ερμηνευθεί ότι περιλαμβάνει και δικαιολογητικά εγγραφών, πέραν των προβλεπόμενων στον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Επίσης, ως προς την ειδικότερη υποχρέωση να εγγράφονται οι δαπάνες στα βιβλία «της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται», επισημαίνεται ότι, βάσει του άρθρου 72 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, «αν φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος άλλο από αυτό στο

Άρθρο 26

Καθιερώνεται νέος τρόπος σχηματισμού των προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων και διαγραφής αυτών ανάλογα με το χρόνο που παραμένουν αυτές ανείσπρακτες και το ποσό (από 0,5% επί της αναγραφόμενης αξίας των τιμολογίων πώλησης κ.λπ.):

α) Για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των 1.000,00 ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των 12 μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη σε ποσοστό 100% της εν λόγω απαίτησης,

β) Για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των 1.000,00 ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των 12 μηνών ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη 50%. Επίσης, για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω των 18 μηνών η πρόβλεψη διαμορφώνεται στο 75% και για άνω των 24 μηνών η πρόβλεψη διαμορφώνεται στο 100%.

γ) Σημειώνεται ότι για τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης που μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό μέχρι 2% επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων που έχουν συναφθεί μέσα στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

δ) Το ποσοστό της πρόβλεψης συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερα φορολογικά έτη δεν μπορεί να υπερβεί το 25% του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου (από το 30% του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών). Ισχύει για προβλέψεις που σχηματίζονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Άρθρο 27

Με την προτεινόμενη παράγραφο 3 ορίζεται ότι «ζημίες που προκύπτουν στην αλλοδαπή δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση το εισόδημα που προκύπτει από άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε ή χώρες Ε.Ο.Χ. και δεν υπάρχει πρόβλεψη σε κάποια συνθήκη περί διπλής φορολόγησης». Η ρύθμιση χρήζει ακριβέστερου προσδιορισμού του εννοιολογικού και ρυθμιστικού της περιεχομένου .

Με την προτεινόμενη παράγραφο 4 ορίζεται ότι «εάν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους, η άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου μιας επιχείρησης μεταβληθούν σε ποσοστό που υπερβαίνει το τριάντα τρία τοις εκατό (33%) της αξίας ή του αριθμού τους , η μεταφορά [ζημίας] σύμφωνα με το παρόν άρθρο παύει να έχει εφαρμογή στις ζημίες που είχε η επιχείρηση αυτή κατά το εν λόγω φορολογικό έτος και τα προηγούμενα πέντε (5) έτη, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή». Επισημαίνεται, συναφώς, ότι το δικαίωμα μεταφοράς ζημίας για συμψηφισμό με κέρδη επομένων ετών συνδέεται αμέσως με τη φοροδοτική ικανότητα της επιχείρησης . Στο πλαίσιο αυτό επισημαίνεται ότι τυχόν καταχρηστικές ενέργειες τρίτων ως προς τη διοίκηση της ανώνυμης εταιρείας προσώπων , όπως οι μέτοχοί της, που διενεργούνται με σκοπό τη φοροαποφυγή , δεν συνιστούν επαρκές έρεισμα, στο πλαίσιο της αρχής της αναλογικότητας, για την επιβολή βαρύτερης φορολογίας στην εταιρεία, όπως, επίσης, και ότι υφίσταται προβληματισμός ως προς τον τρόπο με τον οποίο μπορεί η εταιρεία να αποδείξει την ύπαρξη εμπορικών ή επιχειρηματικών λόγων, οι οποίοι-οι δεν συντρέχουν στην ίδια, αλλά στους πρώην μετόχους της.

Άρθρο32

Παρατηρείται ότι το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης α', το οποίο αναφέρεται στο αλλοδαπό προσωπικό της Τράπεζας Εμπορίου και Ανάπτυξης του Ευξείνου Πόντου, πρέπει, για νομοτεχνικούς λόγους, να ενταχθεί στο επόμενο άρθρο που αναφέρεται σε περιπτώσεις μη εφαρμογής των τεκμηρίων απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, με απάλειψη της αναφοράς σε παράγραφο 1.

Άρθρο 34

Προβλέπεται ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος φορολογείται αναλόγως από την πηγή από την οποία προέρχονται τα εισοδήματά του (από μισθωτή εργασία ή από επιχειρηματική δραστηριότητα).

Άρθρο 41

Αυξάνονται οι συντελεστές απομείωσης (παλαιότητας) από 0,95 έως 0,61 (ανάλογα με τα έτη διακράτησης) της υπεραξίας από τη μεταβίβαση ακινήτων (από 0,90 έως 0,60) που προέβλεπε ο προηγούμενος κώδικας.

Άρθρο 43

Μειώνεται σε 15% (από 20%) ο φορολογικός συντελεστής του εισοδήματος από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου (ακινήτων και τίτλων).

Άρθρο 45

α) Στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, υπάγονται πλέον και οι προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.) που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. (υπάγονταν στην φορολογία φυσικών προσώπων).

β) Για τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα.

γ) Εξαιρείται από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου (μέχρι σήμερα τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα φορολογούνταν μόνο για τα εισοδήματά τους από εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες, ενώ τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δεν φορολογούνταν για τα έσοδα που πραγματοποιούσαν κατά την επιδίωξη εκπλήρωσης του σκοπού τους).

Άρθρο 65

Μειώνεται στο 50% (από 60%) το ποσοστό που υπολογίζεται επί του συντελεστή φορολογίας προκειμένου να χαρακτηρισθεί ένα νομικό πρόσωπο ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Άρθρο 67

Αλλάζει ο χρόνος υποβολής της Φορολογικής Δήλωσης των νομικών προσώπων. Υποβάλλεται κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου

του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Προβλέπεται επίσης η έκδοση Υπουργικής Απόφασης, η οποία θα καθορίζει το χρόνο απόδοσης κ.λπ.

Άρθρο 72

α) Τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των νομικών προσώπων όπως αυτά εμφανίστηκαν στον τελευταίο ισολογισμό που έκλεισαν πριν από την 01/01/2014 και τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013 φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 15%.

β) Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού.

γ) Από την 01/01/2014 και εξής τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με ζημίες από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους εκτός εάν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 19%.

δ) Δεν επιτρέπεται η τήρηση ειδικών λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού από την 1η Ιανουαρίου 2015.

2.5 Ο Ν.4174/2013 ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ

Ο νέος νόμος 4174/13 ψηφίστηκε με κύριο στόχο την πάταξη της φοροδιαφυγής. Αφιερώνει 8 ξεχωριστά άρθρα για τα πρόστιμα, συχνά εξοντωτικά και μάλιστα σε μια περίοδο οικονομικής κρίσης που η αγορά και γενικά οι επιχειρήσεις προσπαθούν να επιβιώσουν. Παρόλα αυτά ψηφίστηκε λαμβάνοντας υπόψη την έκταση του φαινομένου και την ανάγκη για αντιμετώπιση του. Έτσι με την ψήφιση του :

- α) Επιβάλλεται πρόστιμο σε κάθε υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ή τροποποιητικής.
- β) Επιβάλλεται πρόστιμο όταν ύστερα από έλεγχο διαπιστωθεί ότι δεν υποβλήθηκε δήλωση ή αυτή που υποβλήθηκε ήταν ανακριβής.
- γ) Ανάλογα κατηγοριοποιείται και το πρόστιμο.
- δ) Τέλος, καταργήθηκε ο συμβιβασμός του οποίου τα πρόστιμα μέχρι τώρα μειώνονταν σε 1/3 ή σε 1/2 κλπ.

2.5.1 ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ (ΜΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ)

Ισχύουν οι ακόλουθες κυρώσεις:

- α) Τόκος για κάθε μήνα καθυστέρησης (§53)
- β) αυτοτελή πρόστιμο ανάλογα με τα βιβλία που τηρεί ή όχι. (§54)

Μη τήρηση βιβλίων 100,00

Απλογραφικά βιβλία 1.000,00

Διπλογραφικά βιβλία 2.500,00

- γ) Κλιμακούμενο Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ανάλογα με τον χρόνο καθυστέρησης. (§57)

Πρόστιμο για 2 μήνες καθυστέρησης = δεν επιβάλλεται.

Πρόστιμο για καθυστέρηση μεγαλύτερη από 2 μήνες, πρόστιμο 10% της οφειλής.

Πρόστιμο για καθυστέρηση μεγαλύτερη από 1 έτος, πρόστιμο 20% της οφειλής.

Πρόστιμο για καθυστέρηση μεγαλύτερη από 2 έτη, πρόστιμο 30% της οφειλής.

Πχ, Υποβάλλεται η φορολογική δήλωση για το φορολογικό έτος 2015 με 11 μήνες καθυστέρηση με χρεωστικό υπόλοιπο 1.500,00. Σύμφωνα με τα παραπάνω το πρόστιμο θα είναι $1.500,00 * 20\% = 300,00$.

- δ) Πρόστιμο λόγω υποτροπής (54§3).

Υποτροπή της ίδιας πρώτη φορά παράβασης εντός πενταετίας το πρόστιμο διπλασιάζεται (X2). Υποτροπή της ίδιας παράβασης δεύτερη φορά εντός πενταετίας το πρόστιμο τετραπλασιάζεται (X4).

2.5.2 ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ (ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ)

Για κάθε δήλωση παρακρατούμενου φόρου που υποβάλλεται εκπρόθεσμα ισχύουν οι κάτωθι κυρώσεις:

- α) Τόκος για κάθε μήνα καθυστέρησης (§53)
- β) αυτοτελή πρόστιμο ανάλογα με τα βιβλία που τηρεί ή όχι (§54)

Μη τήρηση βιβλίων 100,00

Απλογραφικά βιβλία 1.000,00

Διπλογραφικά βιβλία 2.500,00

γ) Κλιμακούμενο Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ανάλογα με τον χρόνο καθυστέρησης. (§57)

Πρόστιμο για 2 μήνες καθυστέρησης = δεν επιβάλλεται.

Πρόστιμο για καθυστέρηση μεγαλύτερη από 2 μήνες, συνεπάγεται πρόστιμο 10% της οφειλής.

Πρόστιμο για καθυστέρηση μεγαλύτερη από 1 έτος, συνεπάγεται πρόστιμο 20% της οφειλής.

Πρόστιμο για καθυστέρηση μεγαλύτερη από 2 έτη, συνεπάγεται πρόστιμο 30% της οφειλής.

Πχ, Υποβάλλεται η δήλωση ΦΠΑ για τον μήνα 1/2015 με 13 μήνες καθυστέρηση με χρεωστικό υπόλοιπο 1.500,00. Σύμφωνα με τα παραπάνω το πρόστιμο θα είναι:

$$1.500,00 * 20\% = 300,00$$

δ) Πρόστιμο λόγω υποτροπής.

Υποτροπή της ίδιας πρώτη φορά παράβασης εντός πενταετίας το πρόστιμο διπλασιάζεται.

Υποτροπή της ίδιας παράβασης δεύτερη φορά εντός πενταετίας το πρόστιμο τετραπλασιάζεται.

2.6 ΚΥΡΩΣΕΙΣ (ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΕΛΕΓΧΟ).

Για κάθε δήλωση μη παρακρατούμενου φόρου που υποβάλλεται εκπρόθεσμα ισχύουν οι κάτωθι κυρώσεις:

α) Τόκος για κάθε μήνα καθυστέρησης (η πάλαι ποτέ ..προσαύξηση). (§53) Το ετήσιο επιτόκιο ακόμη δεν καθορίστηκε από τον ΓΓΔΕ, υπολογίζεται όμως ότι θα είναι 8,50% το χρόνο. Αν γίνει αναγωγή σε μήνα 0,70% μηνιαίο.

Πχ για 6 μήνες καθυστέρησης θα είναι $6 * 0,70 = 4,20\%$.

β) αυτοτελή πρόστιμο ανάλογα με τα βιβλία που τηρεί ή όχι (§54)

Μη τήρηση βιβλίων 100,00

Απλογραφικά βιβλία 1.000,00

Διπλογραφικά βιβλία 2.500,00

γ) Κλιμακούμενο Πρόστιμο μη υποβολής δήλωσης ή ανακριβούς ανάλογα με το ύψος της οφειλής (§58)

i. Ανακριβής δήλωση.

Πρόστιμο στο 10% του ποσού της διαφοράς εάν το ποσό ανέρχεται στο 5% - 20% του ποσού της φορολογικής δήλωσης.

Πρόστιμο στο 30% του ποσού της διαφοράς αν το ποσό υπερβαίνει το 20% του ποσού της φορολογικής δήλωσης.

Πρόστιμο στο 100% του ποσού της διαφοράς αν το ποσό υπερβαίνει το 50% του ποσού της φορολογικής δήλωσης και η ανακρίβεια οφείλεται στην πρόθεση του φορολογούμενου. .

ii. Μη υποβολή

Πρόστιμο 100%. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση.

Πχ, Μετά από έλεγχο στη δήλωση φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκαν λογιστικές διαφορές από τις οποίες προέκυψε επί πλέον φόρος ποσό 8.000,00 και έτσι το τελικό ποσό του φόρου διαμορφώθηκε από 40.000,00 + 8.000,00 = 48.000,00 (Φόρος βάσει ελέγχου).

Επειδή το ποσό των 8.000,00 είναι ίσο με 20% ($40.000 * 20\%$)

Σύμφωνα με τα παραπάνω το πρόστιμο θα είναι $40.000,00 * 10\% = 4.000,00$

δ) Πρόστιμο λόγω υποτροπής(54§3).

Υποτροπή της ίδιας πρώτη φορά παράβασης εντός πενταετίας το πρόστιμο διπλασιάζεται. Υποτροπή της ίδιας παράβασης δεύτερη φορά εντός πενταετίας το πρόστιμο τετραπλασιάζεται.

2.6.1 ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ Η ΑΝΑΚΡΙΒΗ (ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΕΛΕΓΧΟ). (ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ)

Για κάθε δήλωση παρακρατούμενου φόρου που δεν υποβάλλεται ή υποβάλλεται ανακριβώς ισχύουν οι κάτωθι κυρώσεις:

α) **Τόκος για κάθε μήνα καθυστέρησης (§53)** Το ετήσιο επιτόκιο ακόμη δεν καθορίστηκε από τον ΓΓΔΕ, υπολογίζεται όμως ότι θα είναι 8,5% το χρόνο. Αν γίνει αναγωγή σε μήνα 0,70% μηνιαίο.

β) αυτοτελή πρόστιμο ανάλογα με τα βιβλία που τηρεί ή όχι (§54)

Μη τήρηση βιβλίων 100,00

Απλογραφικά βιβλία 1.000,00

Διπλογραφικά βιβλία 2.500,00

γ1) Πρόστιμο μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου (§59)

Πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε (στο 100%)

Πχ, Μετά από έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν αποδόθηκε ο ΦΠΑ του Β' τριμήνου 2014, ποσού 1.800,00. Σύμφωνα με τα παραπάνω επιβάλλεται και πρόστιμο:

$$1.800,00 * 100\% = 1.800,00$$

γ2) Ανακριβής δήλωση

Πρόστιμο στο 10% του ποσού της διαφοράς αν το ποσό ανέρχεται στο 5% - 20% του ποσού της φορολογικής δήλωσης.

Πρόστιμο στο 30% του ποσού της διαφοράς αν το ποσό υπερβαίνει το 20% του ποσού της φορολογικής δήλωσης.

Πρόστιμο στο 100% του ποσού της διαφοράς αν το ποσό υπερβαίνει το 50% του ποσού της φορολογικής δήλωσης και η ανακρίβεια οφείλεται στην πρόθεση του φορολογούμενου.

Προσοχή! Από το γ1 και το γ2 θα ισχύει ή το ένα ή το άλλο, δηλαδή, πρόστιμο ανακρίβειας ή πρόστιμο μη δήλωσης.

δ) Πρόστιμο λόγω υποτροπής.

Υποτροπή της ίδιας πρώτη φορά παράβασης εντός πενταετίας το πρόστιμο διπλασιάζεται.

Υποτροπή της ίδιας παράβασης δεύτερη φορά εντός πενταετίας το πρόστιμο τετραπλασιάζεται.

2.6.2. ΣΥΝΕΡΓΕΙΑ (§60)

Σύμφωνα με το άρθρο 60 στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος υπόκειται και κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή υποθάλπει ή υποκινεί ή συνεργεί για παραβάσεις του κώδικα αυτού.

Πχ Λογιστής δεν προβαίνει στην αναμόρφωση των κερδών με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών ποσού 9.000,00 στο φορολογικό έτος 2015. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή θα του καταλογιστούν τα ίδια πρόστιμα με την επιχείρηση.

2.6.3. ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ ΛΟΓΩ ΑΝΩΤΕΡΑΣ ΒΙΑΣ (§61)

Μπορεί για λόγους ανωτέρας βίας ύστερα από σχετικό αίτημα στον ΓΓΔ να ζητήσει την απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα λόγω ανώτερης βίας. Δεν δίνεται όμως απαλλαγή σε ανακρίβεια και σε παραβάσεις φοροδιαφυγής.

2.6.4. ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ

Τόκοι και πρόστιμα καταβάλλονται εφάπαξ έως και την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης καταλογισμού ή επιβολής. Ο υπόχρεος, όμως, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή (πρόκειται για "ένσταση" που είναι υποχρεωτική και όταν δεν ευδοκιμήσει τότε κατατίθεται προσφυγή) με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.

Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν. Η Δ.Ο.Υ. αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή του υπόχρεου, συνοδευόμενη από σχετικά έγγραφα και τις απόψεις αυτής, εντός επτά (7) ημερών από την υποβολή, στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ΥΕΕ) της Φορολογικής Διοίκησης, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί.

Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής βεβαιώνεται άμεσα το εκατό τοις εκατό (100%) του αμφισβητούμενου ποσού από τη Φορολογική Διοίκηση, καταβάλλεται ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αυτού σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και αναστέλλεται η καταβολή του υπολοίπου κλπ.

2.7 ΤΑ ΟΡΙΑ (ΠΟΣΑ) ΓΙΑ ΤΙΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Τα ποσά για να χαρακτηριστεί μια μη απόδοση φόρου κλπ ως παράβαση φοροδιαφυγής, ορίστηκε το ποσό των 10.000,00 για φυσικά πρόσωπα και απλογραφικά βιβλία και 60.000,00 για βιβλία διπλογραφικά. Ήτοι:

5. Στην περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013

«Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως απόκρυψη εισοδημάτων θεωρείται η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης που έχει ως αποτέλεσμα τη μη καταβολή ποσού φόρου τουλάχιστον δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ανά φορολογικό έτος, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.»

6. Στην περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013

«Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση θεωρείται η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση, για κάθε φορολογικό έτος ή διαχειριστική περίοδο και για καθεμία φορολογία, τουλάχιστον δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ, εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.»

ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ.

1. Υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 από ιδιώτη και δεν προκύπτει φόρος για καταβολή

Πρόστιμο: 100,00.

2. Υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 από ΑΕ και δεν προκύπτει φόρος για καταβολή

Πρόστιμο: 100,00.

3. Υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 από ΟΕ με διπλογραφικά βιβλία και δεν προκύπτει φόρος για καταβολή

Πρόστιμο: 100,00.

(τα ποσά δεν συμβιβάζονται)

4. Υποβάλλεται δήλωση ΦΜΥ του μηνός 7/14 από επιχείρηση με απλογραφικά βιβλία, ποσού 2.000,00 αντί στις 20/8/14 στις 19/11/14.

Κύρια οφειλή: 2.000,00, καθυστέρηση 3 μήνες, έστω επιτόκιο 0,70%.

1.Κύρια οφειλή..... 2.000,00

1. Τόκος: $3 * 0,70 = 2,10$ άρα τόκος = $2.000 * 2,10\% = 42,00$

2. Πρόστιμο ανάλογα με τα βιβλία 1.000,00

3. Κλιμακούμενο πρόστιμο(μήνες 3).... $2.000 * 10\% = 200,00$

Συνολική οφειλή..... 3.242,00

4. Πρόστιμο λόγω υποτροπής

Το ποσό δεν συμβιβάζεται.

5. Μετά από έλεγχο που έγινε διαπιστώθηκε ότι δεν αποδόθηκε ο ΦΠΑ του μηνός 5/2014 ποσού 10.000,00 σε επιχείρηση με διπλογραφικά βιβλία και έχουν παρέλθει 10 μήνες.

1. Κύρια οφειλή..... 10.000,00

2. Τόκος: $10 * 0,70 = 7,00$ άρα τόκος = $10.000 * 7,00\% = 700,00$

3. Πρόστιμο ανάλογα με τα βιβλία 2.500,00

4. Πρόστιμο μη υποβολής ($10.000,00 * 100\%$) 10.000, 00

Συνολική οφειλή..... 23.200,00

5. Πρόστιμο λόγω υποτροπής

Το ποσό δεν συμβιβάζεται.

Σημείωση ! Υπάρχουν και ποινικές κυρώσεις.

6. Υποβάλλεται η δήλωση ΦΠΑ (βιβλία απλογραφικά) Δ' τρίμηνο 2014 με 13 μήνες καθυστέρηση ποσού 4.000,00.

1.Κύρια οφειλή..... 4.000,00

1. Τόκος: $13 * 0,70 = 9,10$ άρα τόκος = $4.000 * 9,10\% = 364,00$

2. Πρόστιμο ανάλογα με τα βιβλία 1.000,00

3. Κλιμακούμενο πρόστιμο(μήνες 13)... $4.000 * 20\% = 800,00$

Συνολική οφειλή..... 6.164,00

4. Πρόστιμο λόγω υποτροπής. Το ποσό δεν συμβιβάζεται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

.

3.1 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ ΚΑΙ Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες βρίσκονται στις υψηλότερες θέσεις φοροδιαφυγής. Η φοροδιαφυγή εντοπίζεται όπως είδαμε κυρίως σε επαγγέλματα όπως γιατροί, δικηγόροι και όσοι εμπλέκονται με την οικοδομή χωρίς όμως να αγνοούμε και τα μπλοκάκια των 500

ευρώ που υποκρύπτουν εξαρτημένη εργασία και που συχνά δεν ανταποκρίνονται στις πραγματικές αμοιβές.

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες θα έχουν και αυτοί αφορολόγητο όριο 12.000 ευρώ. Δυστυχώς πάγια τακτική των προηγούμενων ετών ήταν το εισόδημα των ελευθέρων επαγγελματιών να διαμορφώνεται ανάλογα με το ύψος τους αφορολόγητου ορίου. Όταν αργότερα καθιερώθηκε η φορολόγηση από το πρώτο ευρώ με συντελεστή 26% για εισοδήματα έως 50.000 και 33% για πάνω από 50.000 ευρώ μειώθηκαν κατακόρυφα τα δηλωθέντα εισοδήματα και εντάχθηκαν στην κλίμακα του 6%. Σε πιθανή αύξηση του αφορολόγητου ο ελεύθερος επαγγελματίας για εισόδημα 12.000 ευρώ δεν θα πληρώσει φόρο στο ελληνικό Δημόσιο.

3.2 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΑΓΡΟΤΩΝ ΚΑΙ Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Στις φορολογικές δηλώσεις του προηγούμενου έτους διαπιστώθηκε εκρηκτική αύξηση στα δηλωθέντα αγροτικά εισοδήματα της τάξεως του 25 - 30%, δηλαδή 1,2 δισεκατομμύρια ευρώ, μέσα σε ένα χρόνο. Χιλιάδες φορολογικές δηλώσεις είχαν πλασματικά εισοδήματα από καλλιέργεια αγροτικών προϊόντων : ελιάς, εσπεριδοειδών και λοιπών προϊόντων ή την εκτροφή πτηνών και χοιρινών.

Επιτηδευματίες και ελεύθεροι επαγγελματίες που εμφάνισαν ζημίες ή λίγα έσοδα από το κανονικό τους επάγγελμα, επιχείρησαν να καταπολεμήσουν τα τεκμήρια και να μηδενίσουν τη φορολογική επιβάρυνση που αναλογούσε δηλώνοντας «αγρότες».

Όπως αναφέρει η εφημερίδα Καθημερινή, οι συγκεκριμένοι αδυνατούσαν να δικαιολογήσουν τα τεκμήρια διαβίωσης και για να αποφύγουν να πληρώσουν φόρο 26% φόρο επί των τεκμηρίων εμφάνιζαν εισόδημα από αγροτικές δραστηριότητες, εκμεταλλευόμενοι των 9.500 ευρώ.

Ύστερα από την διαπίστωση αυτή αποφασίστηκε η διασταύρωση των στοιχείων με βάση τα στοιχεία του υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και του μητρώου των αγροτών, για να διαπιστωθεί ποιοι από αυτούς που εμφάνισαν ξαφνικά εισοδήματα από καλλιέργειες και εκτροφές ζώων ασκούν πράγματι τέτοια δραστηριότητα.

3.3 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Στην ενότητα αυτή, καταγράφονται οι φόροι και οι εισφορές που υποχρεούνται να καταβάλλουν οι ελληνικές επιχειρήσεις, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

Υπάρχουν δύο βασικές κατηγορίες φόρων που επιβάλλονται στα νομικά πρόσωπα:

οι φόροι κατά τη σύσταση της εταιρείας, όπου η φορολόγηση επιβάλλεται κατά τη σύσταση, τη μετατροπή ή τη συγχώνευση του κεφαλαίου, ως «φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου». Ανέρχεται στο 1% επί του κεφαλαίου και επιβάλλεται στις ημεδαπές κερδοσκοπικές επιχειρήσεις, καθώς και στα υποκαταστήματα των αλλοδαπών εταιρειών.

22. οι φόροι κατά τη λειτουργία της επιχείρησης, οι οποίοι αναφέρονται στην άμεση φορολόγηση επί των συνολικών καθαρών κερδών. Συνίσταται σε δύο επιβαρύνσεις:

α. σε φόρο που επιβάλλεται στα κέρδη που διανέμονται με συντελεστή 40% (π.χ. μερίσματα, προμερίσματα, αμοιβές και ποσοστά στα μέλη Δ.Σ., διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό), και

β. σε φόρο στα αδιανεμήτα κέρδη με συντελεστή 24% για το 2010.

Για τα επόμενα έτη, ο συντελεστής του φόρου στα αδιανεμήτα κέρδη θα είναι 20% (2011), 22% (2012), 21% (2013) και 20% (2014 και μετά).

Από το φόρο εκπίπτει το 5% των καθαρών κερδών προς σχηματισμό αποθεματικού. Αυτή η αφαίρεση παύει να είναι υποχρεωτική, όταν το αποθεματικό ανέλθει στο ένα τρίτο του κεφαλαίου.

Ο φορολογικός συντελεστής των ανώνυμων εταιρειών επί των κερδών είναι 40%, αν ο δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο και εξαντλείται η φορολογική του υποχρέωση και δεν υπάρχει επιπλέον παρακράτηση φόρου.

Οι ημεδαπές εταιρείες δεν υφίστανται πλέον φόρο επί των κερδών που διανέμουν προς εταιρείες άλλων κρατών μελών της ΕΕ, των οποίων είναι θυγατρικές (όπως ίσχυε πριν).

Αν ο δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο, η φορολογική υποχρέωση δεν εξαντλείται, καθώς το ποσό φορολογείται στην κλίμακα με τις γενικές διατάξεις συμψηφιζόμενου του φόρου 40%.

Οι ημεδαπές επιχειρήσεις φορολογούνται στο σύνολο του εισοδήματός τους (παγκοσμίως), ενώ οι αλλοδαπές επιχειρήσεις μόνο επί του εισοδήματος που έχει αποκτηθεί στην Ελλάδα.

Οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες φορολογούνται με 25% επί του συνολικού ποσού των καθαρών εισοδημάτων τους (έναντι 20% που ίσχυε μέχρι σήμερα) μετά την αφαίρεση:

1. των κερδών που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς (τόκοι εντόκων γραμματίων Δημοσίου, τόκοι καταθέσεων), και
2. των κερδών που προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών ή κερδών από μερίσματα ΕΠΕ ή από συμμετοχή σε άλλες ΟΕ, ΕΕ ή κοινοπραξίες.

Η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται στο 50% των καθαρών κερδών της εταιρείας και μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής, ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος της αμοιβής αυτής είναι κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής. Το υπόλοιπο των κερδών (μετά τη φορολόγηση της εταιρείας) μεταφέρεται στις ατομικές φορολογικές δηλώσεις των εταίρων, δίχως άλλη φορολογική υποχρέωση (ως φορολογημένο στην πηγή).

Τα κέρδη των ΕΠΕ φορολογούνται με συντελεστή 35% στο όνομα της εταιρείας.

Επιπλέον του φόρου αυτού, επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος με συντελεστή 3% στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του φόρου εισοδήματος. Για τις εταιρείες offshore που έχουν ακίνητα στην Ελλάδα, ο συντελεστής αυτός είναι 15%.

Φορολογία των κερδών από την πώληση μετοχών επιβάλλεται μόνο αν η πώληση γίνει εντός τριών ή δώδεκα μηνών από την απόκτησή τους.

Διευρύνεται το αντικείμενο του φόρου από λαχεία, λαχειοφόρες ομολογίες κλπ, καθώς φορολογούνται και τα κέρδη από όλα τα παίγνια που διενεργούνται από τον ΟΠΑΠ και τον ΟΔΙΕ, καθώς και οι κάθε είδους παροχές από παιχνίδια και διαγωνισμούς οποιασδήποτε

μορφής. Ο συντελεστής είναι 10% για κέρδη έως €1000 και 15% για κέρδη από €1001 και πάνω, μετά την αφαίρεση αφορολόγητου ποσού €100 ανά αντικείμενο. Για τις παροχές από λαχειοφόρες αγορές και διαγωνισμούς ο συντελεστής είναι 20% μετά την αφαίρεση €1000 ανά αντικείμενο.

Η αξία των ακινήτων των νομικών προσώπων φορολογείται με συντελεστή 6% . Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας (ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών) φορολογείται με συντελεστή 1% . Ο φόρος που αναλογεί στη συνολική αξία των κτισμάτων δεν μπορεί να προκύπτει μικρότερος από €1 το τετραγωνικό μέτρο, με εξαίρεση τα ημιτελή κτίσματα και τα κτήρια που χρησιμοποιούνται στη γεωργία ή την κτηνοτροφία.

Ειδικά για τις οικοδομικές επιχειρήσεις, η φορολόγηση γίνεται επί των ακαθάριστων εσόδων τους, με συντελεστή φορολόγησης 20% (αυξήθηκε από 15%).

Το ποσοστό του φόρου που καταβάλλεται για προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια για το εισόδημα και τον ΦΠΑ είναι 25% (αυξήθηκε από 10%). Επίσης, οι νέες διατάξεις καταργούν την απαλλαγή από ΦΠΑ των δικηγόρων, των συμβολαιογράφων, των άμισθων υποθηκοφυλάκων και των δικαστικών επιμελητών, όπως ίσχυε μέχρι πρότινος.

3.4 ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ) :

Σύμφωνα με τα άρθρα 30,31,32,33 και 34 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') και τη σχετική εγκύκλιο έχουμε τις ακόλουθες αλλαγές στον τρόπο εφαρμογής των τεκμηρίων.

Επιπλέον, θεωρούνται «τεκμήρια» προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος και οι δαπάνες των φυσικών προσώπων:

3. για αγορές ή χρηματοδοτική μίσθωση Ι.Χ. αυτοκινήτων και λοιπών οχημάτων,
4. για αγορές κινητών αντικειμένων αξίας άνω των 10.000 ευρώ (έργων τέχνης, πολύτιμων λίθων, κοσμημάτων, επίπλων κ.λπ.),
5. για αποπληρωμή στεγαστικών, καταναλωτικών, προσωπικών δανείων και πιστωτικών καρτών,

6. για δωρεές και χορηγίες και για χορήγηση δανείων προς άλλα φυσικά πρόσωπα ή προς επιχειρήσεις.

Επιπλέον, με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 34 του ν.4172/2013 θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου υπερβαίνει το συνολικό εισόδημά του.

Σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του.

Στο άρθρο 33 ορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται ο αντικειμενικός προσδιορισμός και τέλος ορίζεται ότι εάν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, το οποίο προσδιορίζεται από τις τέσσερις κατηγορίες (πηγές) ακαθάριστων εισοδημάτων του άρθρου 7 του ΚΦΕ, είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα φορολογηθεί εκτός και αν καλυφθεί ή περιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34.

Αναλυτικότερα ορίζονται τα ακόλουθα :

Άρθρο 31 Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες

Αντικειμενικές δαπάνες προκύπτουν από :

α) Ιδιοκατοικούμενες ή μισθωμένες ή δωρεάν παραχωρηθείσες κύριες κατοικίες:

Για τον υπολογισμό της κύριας κατοικίας έχει θεσπιστεί κλίμακα :

- μέχρι και τα 80 τ.μ. κύριοι χώροι, 40 ευρώ ανά τ.μ.
- από 81 τ.μ. μέχρι και 120 τ.μ. κύριοι χώροι, 65 ευρώ ανά τ.μ.
- από 121 τ.μ. μέχρι και 200 τ.μ. κύριοι χώροι, 110 ευρώ ανά τ.μ.
- από 201 τ.μ. μέχρι και 300 τ.μ. κύριοι χώροι, 200 ευρώ ανά τ.μ.
- από 301 τ.μ. και άνω κύριοι χώροι, 400 ευρώ ανά τ.μ.

ενώ για τους βοηθητικούς χώρους έχει οριστεί το ποσό των σαράντα ευρώ (40) το τετραγωνικό μέτρο .

Περαιτέρω διατάξεις καθορίζουν ότι για ακίνητα που βρίσκονται σε τιμές ζώνης

7. 2.800-4.999 το τετραγωνικό μέτρο, τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%)
8. από 5.000 και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό 70% .

Προκειμένου για μονοκατοικίες υπολογίζεται προσαύξηση κατά (20%) όπου μονοκατοικία είναι το κτίσμα που αποτελεί λειτουργικά μία μόνο κατοικία με τους βοηθητικούς χώρους (αποθήκες, θέσεις στάθμευσης κτλ.), η οποία δεν εφάπτεται με άλλο κτίσμα είτε οριζόντια είτε κάθετα ή βρίσκεται σε επαφή με άλλα, που ανήκουν όμως σε διαφορετικές κάθετες ιδιοκτησίες .

β) Ιδιοκατοικούμενες ή μισθωμένες ή δωρεάν παραχωρηθείσες δευτερεύουσες κατοικίες

Ορίζεται στο ήμισυ (1/2) της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης όπως αυτή προκύπτει όταν έχουμε κύρια κατοικία μαζί με το βοηθητικό χώρο της. Επιπλέον, τα ετήσια ποσά της αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης τόσο για την κύρια όσο και για την δευτερεύουσα κατοικία θα επιμερίζονται με βάση τους μήνες που διαρκεί η μίσθωση. Ακόμη, δεν υπολογίζεται ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης στις περιπτώσεις των κενών κατοικιών.

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

γ) Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης

Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ. εταιρειών

Στις περιπτώσεις εταιριών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιριών ή ανωνύμων ή αστικών, καθώς και των κοινωνιών και κοινοπραξιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι οποίες έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά ΙΧ αυτοκίνητα, η συνολική ετήσια αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε αυτά λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των:

- i. Ομόρρυθμων ή απλών, εκτός των ετερόρρυθμων, εταιριών ή κοινωνιών ή μελών της κοινοπραξίας φυσικών προσώπων, μεριζόμενης της συνολικής δαπάνης μεταξύ αυτών, κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία.
- ii. Στις ΕΠΕ i θα υπολογιστεί το άθροισμα της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης όλων των αυτοκινήτων που έχει η εταιρία και το άθροισμα που θα προκύψει θα επιμεριστεί μεταξύ των μελών ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους.

iii. Στις ΑΕ η συνολική αντικειμενική δαπάνη με βάση τα αυτοκίνητα της εταιρίας θα κατανεμηθεί ισομερώς μεταξύ των εντεταλμένων, διευθυνόντων συμβούλων, διοικητών και προέδρων Δ.Σ. ανεξάρτητα από το αν τα πρόσωπα αυτά ασκούν πραγματική διοίκηση. Εάν στις πιο πάνω περιπτώσεις όλοι οι εταίροι των Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή αστικών εταιρειών καθώς και των κοινωνιών ή κοινοπραξιών είναι νομικά πρόσωπα, η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση τα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα που έχουν στην κατοχή τους ή στην κυριότητά τους οι υπόψη εταιρείες ή κοινωνίες ή κοινοπραξίες λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των φυσικών προσώπων που μετέχουν σε αυτά τα νομικά πρόσωπα.

Τα ανωτέρω καταλαμβάνουν και τα αυτοκίνητα μεικτής χρήσης καθώς και τα αυτοκίνητα τύπου Jeep. Από τα ανωτέρω δεν εξαιρούνται τα αυτοκινούμενα τροχήσπιτα λόγω του ότι υπάγονται στην έννοια των Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων.

δ) Ετήσια αντικειμενική δαπάνη ιδιωτικών σχολείων

Λαμβάνεται υπόψη η ετήσια δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης, με εξαίρεση τις δαπάνες που καταβάλλονται σε εσπερινά γυμνάσια και λύκεια, καθώς και στα ειδικά σχολεία ατόμων με ειδικές ανάγκες.

ε) Αντικειμενική δαπάνη οικιακών βοηθών, οδηγών αυτοκινήτων κλπ

Λαμβάνεται υπόψη η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται σε οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό, με εξαίρεση τις δαπάνες που καταβάλλονται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος απασχολεί έναν μόνο οικιακό βοηθό καθώς και οι δαπάνες που καταβάλλονται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος ή πρόσωπο που συνικεεί με αυτόν και τον βαρύνει έχει αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και πάνω από διανοητική καθυστέρηση, ή φυσική αναπηρία, ή είναι ηλικίας άνω των εξήντα πέντε (65) ετών και απασχολεί ένα νοσοκόμο.

στ) Δαπάνες σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης

Μήκος σκάφους	Μέχρι 5 έτη	Πάνω από 5 μέχρι και 10 έτη	Πάνω από 10 έτη
7	12.000,00	10.200,00	8.400,00
8	15.000,00	12.750,00	10.500,00
9	18.000,00	15.300,00	12.600,00
10	21.000,00	17.850,00	14.700,00
11	28.500,00	24.225,00	19.950,00
12	36.000,00	30.600,00	25.200,00
13	51.000,00	43.350,00	35.700,00
14	66.000,00	56.100,00	46.200,00
15	81.000,00	68.850,00	56.700,00
16	103.500,00	87.975,00	72.450,00
17	126.000,00	107.100,00	88.200,00
18	148.500,00	126.225,00	103.950,00
19	178.500,00	151.725,00	124.950,00
20	208.500,00	177.225,00	145.950,00
21	238.500,00	202.725,00	166.950,00
22	268.500,00	228.225,00	187.950,00
23	318.500,00	270.725,00	222.950,00
24	368.500,00	313.225,00	257.950,00
25	418.500,00	355.725,00	292.950,00

Επίσης, τα ποσά της περίπτωσης αυτής μειώνονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) προκειμένου για ιστιοφόρα σκάφη καθώς και για τα πλοία αναψυχής που έχουν κατασκευαστεί ή κατασκευάζονται στην Ελλάδα εξ'ολοκλήρου από ξύλο, τύπων «τρεχαντήρι», «βαρκαλάς», «πέραμα», «τσερνίκι» και «λίμπερτυ», που προέρχονται από την ελληνική ναυτική παράδοση.

ζ) Δαπάνες αεροσκαφών, ελικοπτέρων, ανεμόπτερων

Με την περίπτωση ζ' ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της αντικειμενικής δαπάνης για τα αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου και των εξαρτώμενων μελών του ως εξής:

α) Για ανεμόπτερα στο ποσό των οκτώ χιλιάδων (8.000) ευρώ.

β) Για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης και στροβιλοελικοφόρα, καθώς και ελικόπτερα, στο ποσό των εξήντα πέντε χιλιάδων (65.000) ευρώ για τους εκατόν πενήντα (150) πρώτους ίππους ισχύος του κινητήρα τους που προσαυξάνεται με το ποσό των πεντακοσίων (500) ευρώ για κάθε ίππο πάνω από τους εκατόν πενήντα (150) ίππους.

γ) Για αεροσκάφη αεριοπροωθούμενα (JET) στο ποσό των διακοσίων (200) ευρώ για κάθε λίμπρα ώθησης. Οι διατάξεις της περίπτωσης γ', εκτός της ακινησίας και παλαιότητας, εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση αυτή.

δ) Για τις υπερελαφρές πτητικές αθλητικές μηχανές (ΥΠΑΜ) που υπάγονται στην παρ.1 του άρθρου 4 του υπ' αριθμ. Δ2/26314/8802/27.7.2010 Κανονισμού υπερελαφρών πτητικών αθλητικών μηχανών (Β'1360), στο ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου ισχύει από 1.1.2011 και μετά. Επιπλέον διευκρινίζουμε ότι:

Δεν λαμβάνεται υπόψη η αντικειμενική δαπάνη για τα αεροσκάφη και τα ελικόπτερα επαγγελματικής χρήσης εφόσον αυτά πληρούν τις προϋποθέσεις κατάταξής τους ως επαγγελματικά από την Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας, ήτοι να πληρούν τις προϋποθέσεις αδειοδότησης που ορίζει η Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας ως εταιρείες παροχής αεροπορικών υπηρεσιών.

Η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για τις περιπτώσεις που έχει παραχωρηθεί η χρήση αεροσκάφους, ελικοπτέρου και ανεμοπτέρου με χρησιδάνειο, βαρύνουν εξ' ολοκλήρου τον χρήστη. Το ίδιο ισχύει και για τα σκάφη αναψυχής.

η) Δαπάνες δεξαμενών κολύμβησης

Η δαπάνη αυτή ορίζεται κλιμακωτά ως εξής:

9. Σε εκατόν εξήντα (160) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο μέχρι και τα εξήντα (60) τετραγωνικά μέτρα και

10. σε τριακόσια είκοσι (320) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για επιφάνεια άνω των εξήντα (60) τετραγωνικών μέτρων.

Η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για τις δεξαμενές κολύμβησης υπολογίζεται για όλο το έτος χωρίς να περιορίζεται σε μήνες χρήσης είτε πρόκειται για κύρια κατοικία είτε για δευτερεύουσα παρά μόνο σε περιπτώσεις θανάτου ή μεταβίβασης/απόκτησης κατοικίας όπου η αντικειμενική δαπάνη υπολογίζεται στους μήνες χρήσης.

Προκειμένου για κοινόχρηστες πισίνες που βρίσκονται σε συγκροτήματα πολυκατοικιών, γίνεται επιμερισμός στους ιδιοκτήτες και ενοικιαστές των ακινήτων με βάση τα χιλιοστά κάθε διαμερίσματος στο οικόπεδο.

θ) Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης

Ορίζεται ως ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και στο ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα. Δεν εφαρμόζεται η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη εφόσον ο φορολογούμενος ή τα εξαρτώμενα μέλη αποκτούν εισόδημα μόνο από τόκους και ακίνητα σύμφωνα με την περ. ε' του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε.

Το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά π.χ όταν υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις, είναι φυλακισμένοι, νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική, είναι άνεργοι και δικαιούνται βοήθημα ανεργίας, 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, είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους και προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι για λόγους ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την αντικειμενική.

Η Φορολογική Διοίκηση ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του φορολογούμενου και μειώνει ανάλογα την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, στην οποία αναφέρονται οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία.

Άρθρο 32

Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προσδιορίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται, για:

α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτ/ων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας.

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται και οι δαπάνες αγοράς ελικόπτερων, ανεμόπτερων και υπερελαφρών πτητικών αθλητικών μηχανών.

Μεγάλης αξίας θεωρούνται τα κινητά πράγματα, η αξία των οποίων υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. όπως πίνακες ζωγραφικής, πολυτίμοι λίθοι, κοσμήματα, έπιπλα, έργα τέχνης κ.λπ. Αν η αξία κάθε πράγματος είναι μικρότερη του ποσού αυτού, τα αγορασθέντα όμως 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 δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Οι ανωτέρω δαπάνες λαμβάνονται υπόψη για τον τεκμαρτό προσδιορισμό του εισοδήματος είτε η αγορά των περιουσιακών στοιχείων γίνεται στην Ελλάδα είτε στο εξωτερικό.

β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρείας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρείας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς.

Η ίδια διάταξη ορίζει σαν τεκμαρτή δαπάνη τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται και για την αγορά χρεογράφων. Διευκρινίζεται ότι στην έννοια των χρεογράφων συμπεριλαμβάνονται οι ομολογίες, τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, τα ομόλογα τραπεζών, τα προθεσμιακά συμβόλαια, τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, τα συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης, τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, οι μετοχές και γενικά προϊόντα που μπορούν να διαπραγματεύονται στα χρηματιστήρια και στις αγορές.

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης.

Στην αγορά ακινήτων ως ποσό τεκμαρτής δαπάνης λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό. Στο τίμημα αυτό θα προστεθούν και τα ποσά των Φ.Μ.Α., συμβολαιογραφικά και λοιπά έξοδα και φόροι.

Κρίσιμος χρόνος για να υπολογιστεί το ποσόν της τεκμαρτής δαπάνης είναι ο χρόνος σύνταξης του συμβολαίου μεταβίβασης του ακινήτου. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται για επισκευή και συντήρηση κατοικίας δεν υπολογίζονται ως δαπάνη απόκτησης περιουσιακού στοιχείου. Αν όμως πρόκειται για προσθήκες ή επεκτάσεις, τότε τίθεται θέμα δαπάνης απόκτησης.

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε

Τα δάνεια που χορηγούνται από φυσικό πρόσωπο σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και για οποιοδήποτε λόγο εμπίπτουν στο άρθρο 32. Επομένως, εμπίπτουν και τα δάνεια και χρηματικές διευκολύνσεις που χορηγούν εταίροι, μέλη ή μέτοχοι στις εταιρίες που συμμετέχουν.

ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες

Δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων λογίζεται η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία, που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και τα προνοιακά ιδρύματα του ευρύτερου δημόσιου τομέα (κρατικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου), ως και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας

καλύπτονται τουλάχιστον κατά εβδομήντα τοις εκατό (70%) με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό. Εξαιρούνται οι δωρεές ή χορηγίες προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που έχουν συσταθεί νόμιμα και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που έχουν συσταθεί νόμιμα, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.

στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας.

Η απόσβεση δανείων και πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής θεωρείται δαπάνη απόκτησης που βαρύνει τον λήπτη του δανείου. Σε κάθε περίπτωση εξετάζεται το γεγονός του ποιός πραγματικά καταβάλλει τα σχετικά ποσά.

Άρθρο 33

Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών

Με βάση τις νέες διατάξεις τα άρθρα 31 και 32 δεν έχουν εφαρμογή:

α) Για την αντικειμενική δαπάνη, η οποία προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης αναπήρου, το οποίο απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας.

β) Για το αλλοδαπό προσωπικό που δεν διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα ή για τους Έλληνες που διαμένουν μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολούνται αποκλειστικά σε γραφεία επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένα στη χώρα μας με βάση τους νόμους α.ν.89/1967, α.ν.378/1968 και του άρθρου 25 του ν.27/1975, για το ποσό που προκύπτει με βάση το επιβατικό αυτοκίνητο ΙΧ ή της κατοικίας.

γ) Για τις επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων που έχουν υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του άρθρου 45 του ν.2859/2000, και για την αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει βάσει των επιβατικών αυτοκινήτων που έχουν αγοραστεί για μεταπώληση με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν.2859/2000, με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από αυτές, εφόσον δηλαδή η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας του μεταβιβαζόμενου αυτοκινήτου οχήματος έχουν παραμείνει στη ΔΟΥ στην οποία έγινε η μεταβίβαση του αυτοκινήτου προς την επιχείρηση μεταπώλησης μέχρι και την ημερομηνία μεταπώλησης από αυτή σε τρίτο

και εφόσον βέβαια το αυτοκίνητο κατά το χρονικό διάστημα δεν κυκλοφόρησε παράνομα. Οι μεταπωλήτριες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση μαζί με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος να συνυποβάλλουν υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/1986, στην οποία να αναγράφουν τα πιο πάνω αυτοκίνητα που αγόρασαν ή πούλησαν στο οικείο έτος.

δ) Για την αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, ανεξάρτητα από το μήκος και αν χρησιμοποιούν ή όχι προσωπικό. Η απαλλαγή αφορά φυσικά πρόσωπα που είναι μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού.

ε) Για την αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Στην έννοια του πάγιου εξοπλισμού περιλαμβάνονται μηχανήματα, υπολογιστές, έπιπλα, σκεύη, Φ.Δ.Χ. αυτοκίνητα, Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητα, Ε.Δ.Χ. αυτοκίνητα, Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα, μοτοποδήλατα, μοτοσυκλέτες, σκάφη, αεροσκάφη που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την άσκηση επιχείρησης ή ελευθέριου επαγγέλματος.

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

ζ) Οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες που υπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 31 του παρόντος κώδικα προκειμένου για συνταξιούχους που έχουν υπερβεί το 65ο έτος της ηλικίας τους εφαρμόζονται μειωμένες κατά ποσοστό 30% των όσων προκύπτουν σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις.

η) Για φυσικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή, εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα.

Άρθρο 34

Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 η διαφορά μεταξύ του συνολικού εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα

εξαρτώμενα μέλη και του τεκμαρτού εισοδήματος των άρθρων 31 και 32, όπως η διαφορά αυτή αναμορφώνεται ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, φορολογείται κατά περίπτωση με

α) τη φορολογική κλίμακα της παρ. 1 άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε. εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία.

β) τη φορολογική κλίμακα παρ. 1 άρθρου 29 του Κ.Φ.Ε. εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

γ) το φορολογικό συντελεστή δέκα τρία τοις εκατό (13%) εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.

δ) τη φορολογική κλίμακα παρ. 1 άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε. εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του Ο.Α.Ε.Δ το κρινόμενο φορολογικό έτος.

Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι αν ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από περισσότερες της μίας κατηγορίας εισοδήματος και υπάρχει ισότητα μεταξύ τους τότε η διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και αντικειμενικών δαπανών απόκτησης και διαβίωσης φορολογείται με τη φορολογική κλίμακα της παρ. 1 άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε.

Μείωση της διαφοράς

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία.

Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις και αποκτήθηκαν από το φορολογούμενο.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει ο φορολογούμενος που επικαλείται τίμημα από διάθεση περιουσιακού στοιχείου να αποδεικνύει με επίσημα στοιχεία ότι αυτός είναι ο κύριος του περιουσιακού στοιχείου, καθώς και το τίμημα της πώλησης του στοιχείου αυτού.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέο στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. Επίσης, όταν πρόκειται για κάλυψη δαπάνης απόκτησης περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32 πρέπει να αποδεικνύεται ότι η εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων και η ευρωπαϊποίησή τους, αν είναι σε ξένο νόμισμα, έγινε πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

ε) Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία ότι φέρουν βέβαιη χρονολογία. Απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό έγγραφο με βέβαιη χρονολογία που να αποδεικνύει τη σύναψη δανείου και την καταβολή των χρηματικών ποσών που καταβλήθηκαν το κρίσιμο φορολογικό έτος. Για σύμβαση δανείου που έχει καταρτιστεί στο εξωτερικό απαιτείται επίσημη μετάφρασή της στα ελληνικά. Επίσης, απαιτείται βεβαίωση εισαγωγής συναλλάγματος για τα εν λόγω ποσά και πιστοποιητικό ευρωπαϊποίησης αν είναι σε ξένο νόμισμα.

στ) Δωρεά χρηματικών ποσών ή γονική παροχή χρημάτων για τις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση (δωρεάς ή γονικής παροχής) έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

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

Διευκρινίζεται ότι τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Αν σε κάποιο έτος ο προσδιορισμός του εισοδήματος

πραγματοποιηθεί με βάση την τεκμαρτή δαπάνη τότε θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και υπάρχει απαλλαγή από τις αντικειμενικές δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του Κ.Φ.Ε. τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες του άρθρου 31 ή αυτές που υπάρχουν είναι μικρότερες των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000), προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000), προκειμένου για συζύγους, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών θα αφαιρούνται ποσά που θα προσδιορίζονται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης. Τα ποσά αυτά σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερα των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000) αντίστοιχα.

Μείωση των ποσών κεφαλαίου με δαπάνες απόκτησής τους

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων που αναφέρονται στις περιπτώσεις της ίδιας παραγράφου τα μειώνει και το υπόλοιπο που προκύπτει είναι αυτό που περιορίζει ή καλύπτει τη συνολική ετήσια δαπάνη. Για παράδειγμα, το έσοδο από την πώληση αυτοκινήτου θα πρέπει να είναι μειωμένο με το κόστος αγοράς του αν είχε αγοραστεί ή με το φόρο δωρεάς αν είχε αποκτηθεί από δωρεά ή το φόρο κληρονομιάς αν είχε αποκτηθεί με κληρονομιά. Θεμελιώδης αρχή για την κάλυψη ή τον περιορισμό δαπάνης με χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων είναι να μη γίνεται ξανά επίκληση κάποιου ποσού. Εξαιρούνται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες το κόστος απόκτησης των εσόδων αυτών είχε ληφθεί υπόψη ως τεκμήριο κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκε και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού. Για παράδειγμα, αν ένας φορολογούμενος πουλάει τη χρήση 2014 ένα αυτοκίνητο το οποίο απέκτησε τη χρήση 2010 και επικαλείται το έσοδο από την πώληση του αυτοκινήτου αυτού, για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, θα πρέπει από το έσοδο της πώλησης να αφαιρέσει το κόστος αγοράς του, εκτός αν ο φορολογούμενος επικαλείται εκτός από το έσοδο της πώλησης το 2014 και ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών στα οποία συμπεριλαμβάνεται και το έτος αγοράς 2010. Περαιτέρω επισημαίνεται ότι στην περίπτωση πώλησης περιουσιακών στοιχείων τα οποία

έχουν περιέλθει στο φορολογούμενο από χαριστική αιτία ή κληρονομιά λαμβάνεται υπόψη ολόκληρο το τίμημα της πώλησης, αφαιρουμένου του τυχόν επιβληθέντος φόρου (π.χ. αν πρόκειται για δωρεά του φόρου δωρεάς κ.λπ.).

Προαιρετική δήλωση περιουσιακών στοιχείων, που είχαν στην κυριότητα τους οι φορολογούμενοι την 1/1/1992, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2019/1992 (Α'34). Όπως είναι γνωστό με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2019/1992, εξαιρετικώς για το οικονομικό έτος 1992, δόθηκε η ευχέρεια σε όσους είχαν υποχρέωση να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1992, να υποβάλουν μαζί με αυτή τη δήλωση εμπρόθεσμα, εφόσον ήθελαν (προαιρετικά), και δήλωση των κινητών τους περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είχαν στην κυριότητα τους την 1η Ιανουαρίου 1991, που έγινε υποχρεωτικά δεκτή από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ χωρίς να αναζητηθεί από αυτόν η προέλευση, ο τρόπος και ο χρόνος απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων που αναφέρονται σ' αυτή, όσον αφορά την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματος. Στην περίπτωση που είχε υποβληθεί νόμιμα η πιο πάνω δήλωση περιουσιακών στοιχείων, τότε ο φορολογούμενος μπορούσε να επικαλεσθεί μόνο για την κάλυψη πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 31.12.1993 ανάληψη των μετρητών που είχε αναγράψει στην υπόψη δήλωση ή να επικαλεσθεί και να αποδείξει το τίμημα που εισέπραξε από την εκποίηση κινητών περιουσιακών στοιχείων που ανέγραφε στη δήλωση αυτή. Επομένως, σήμερα δεν μπορεί να επικαλεσθεί την ανάληψη κεφαλαίου που σχηματίσθηκε κατά τις χρήσεις 1990 και τις προηγούμενες αυτής, ή την ανάληψη τιμήματος που εισέπραξε από την εκποίηση κινητών περιουσιακών στοιχείων που είχε στην κατοχή του την 1/1/1991 και τα είχε αναγράψει στο ειδικό έντυπο Ε6.

Χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που, τυχόν, υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν. 2019/1992, για την κάλυψη ή τον περιορισμό διαφοράς δαπάνης οικον. ετών 1992 μέχρι και 1994 (χρήσεις 1991 έως και 1993), μειώνουν τα ποσά των κεφαλαίων των αντίστοιχων ετών, όπως αυτά προσδιορίζονταν με βάση τα όσα ορίζονταν στις διατάξεις που ίσχυαν κατά τα οικεία οικονομικά έτη.

Η ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει ούτε μεταφέρεται. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 34 ορίζεται ότι, στην περίπτωση προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση την ετήσια δαπάνη αυτού του άρθρου, η ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και η ζημιά των προηγούμενων ετών μηδενίζεται και δεν εκπίπτει ούτε μεταφέρεται για

συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη. Επομένως, εάν κατά το κρίσιμο φορολογικό έτος, για ένα φορολογούμενο προέκυψε ζημιά που προέρχεται από ατομική επιχείρηση και ο φορολογούμενος αυτός έχει πραγματοποιήσει δαπάνες των άρθρων 31 και 32 τότε η ζημιά του φορολογούμενου μηδενίζεται και ο ίδιος φορολογείται με βάση την συνολικές του δαπάνες ενώ η ζημιά δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα έτη. Αντίθετα, αν ο φορολογούμενος καλύψει το τεκμαρτό του εισόδημα με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, οπότε και δεν φορολογηθεί με βάση τις δαπάνες, θα μπορέσει να μεταφέρει τη ζημιά του στο επόμενο έτος.

Προσδιορισμός του εισοδήματος συζύγων με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου 34

Αν και οι δύο σύζυγοι έχουν τεκμαρτή δαπάνη, η οποία συνολικά και για τους δύο συζύγους υπερβαίνει το φορολογούμενο εισόδημα, στην περίπτωση που η συνολική δαπάνη του ενός συζύγου είναι μεγαλύτερη από το εισόδημα που δηλώθηκε από αυτόν και τα εξαρτώμενα μέλη του και η διαφορά που προκύπτει δεν καλύπτεται με τα ποσά της παραγράφου 2 του άρθρου 34 που δηλώνονται από τον ίδιο σύζυγο, τότε η διαφορά αυτή ή το υπόλοιπο αυτής μπορεί να καλυφθεί με τα ποσά της ίδιας παραγράφου 2 του άλλου συζύγου.

3.5 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ



Η φορολόγηση των ακινήτων έχει αλλάξει πολλές φορές τα τελευταία χρόνια. Σήμερα το Κράτος εισπράττει περίπου 4 δισεξ. φόρους από ακίνητα ετησίως και επιβάλλει τους ακόλουθους φόρους :

11. στον αγοραστή Φόρο μεταβιβάσεως (Φ.Μ.Α.) 3%
12. στον πωλητή φόρο υπεραξίας 15%. Αν και είχε προγραμματιστεί να λειτουργήσει από την 1/1/2014 ανεστάλη μέχρι την 31/12/2016
13. Επιβάλλει στον αγοραστή Νεόδμητου ακινήτου ΦΠΑ 23% αντί ΦΜΑ.
14. Επιβάλλει στον οικοπεδούχο της αντιπαροχής ΦΠΑ 23% επί της αξίας των κτισμάτων που παίρνει από τον κατασκευαστή-εργολάβο.

3.5.1 ΠΟΘΕΝ ΕΣΧΕΣ ΤΟΥ ΑΓΟΡΑΣΤΗ

Ο φόρος μεταβίβασης 3% υπολογίζεται στην τιμή πώλησης που αναγράφεται στο συμβόλαιο της μεταβίβασης και λαμβάνεται υπόψιν το τίμημα αυτό, που πραγματικά κατεβλήθη και αναγράφεται στο συμβόλαιο. (βλ. ν.4172/2013 άρθρο 32 παρ.γ' όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 48 παρ.1 εδάφιο 2γ' του Ν.4305/31-10-2014).

3.5.2 ΟΙ ΝΕΕΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΕΣ ΑΞΙΕΣ

Με την απόφαση 1055/14-11-2014 του Συμβουλίου της Επικρατείας, η κυβέρνηση υποχρεώνεται να αναπροσαρμόσει τις αντικειμενικές αξίες εντός περιόδου έξι μηνών, δηλαδή μέχρι τα μέσα Μαΐου 2015. Ο σχεδιασμός με την Τρόικα αφορούσε την αναπροσαρμογή των αντικειμενικών αξιών κατά την 1/1/2017.

Οι αντικειμενικές αξίες είναι η βάση υπολογισμού για τις παρακάτω φορολογίες μεταβιβάσεων ακινήτων (εφόσον είναι μεγαλύτερες από το τίμημα που αναγράφεται στο Μεταβιβαστικό Συμβόλαιο) :

15. Στις μεταβιβάσεις ακινήτων από επαχθή αιτία (Φ.Μ.Α.)
16. Στον ΕΝΦΙΑ όπου ο συμπληρωματικός φόρος επιβάλλεται στους έχοντες ακίνητα αντικειμενικής αξίας μεγαλύτερης των 300.000 ευρώ.
17. Σε κάθε μεταβίβαση ακινήτου με αντάλλαγμα
18. Στην αυτούσια διανομή ακινήτων μεταξύ των συγκυρίων,

19. Στην διάλυση Ο.Ε., Ε.Ε. και ΕΠΕ και την μεταβίβαση των ακινήτων της εταιρείας στα μέλη της κατά τον λόγο της εταιρικής τους μερίδας,
20. Στην απόληψη ακινήτων της εταιρείας από εταίρους που αποχωρούν από αυτήν.
21. Στην ανταλλαγή ακινήτων ίσης αξίας,
22. Στην υποχρεωτική ανταλλαγή οικοπέδων,
23. Στην συγχώνευση Α.Ε. και συνεταιρισμών,
24. Στην αναγκαστική απαλλοτρίωση για δημόσια ωφέλεια, καθώς και
25. Στην συνένωση οικοπέδων.

3.5.3 ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

Η εφαρμογή του ανεστάλη μέχρι την 31/12/2016. Ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 15% στη διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης του ακινήτου και επιβαρύνει τον πωλητή του ακινήτου. Ως τιμή κτήσης θεωρείται η αξία που αναγράφεται στον τίτλο ιδιοκτησίας. Στο ποσό της υπεραξίας που προκύπτει στη διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης εφαρμόζεται μειωτικός συντελεστής ανάλογα με τα έτη διακράτησης του ακινήτου. Στο ποσό που απομένει αφαιρείται αφορολόγητο όριο 25.000 ευρώ και στο υπόλοιπο εφαρμόζεται συντελεστής 15% (Ν..4172/2013 άρθρο 41).

Πλήθος όμως προβλημάτων που παρουσιάστηκαν κατά την εφαρμογή του Φόρου υπεραξίας και αφορούσαν τον καθορισμό του ΕΤΟΥΣ ΚΤΗΣΗΣ και της ΑΞΙΑΣ ΚΤΗΣΗΣ κατά το παρελθόν οδήγησαν στην τελική αναστολή εφαρμογής του.

3.5.4 ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Για κάθε μεταβίβαση ακινήτου οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται πριν από τη σύνταξη του συμβολαίου να υποβάλουν κοινή δήλωση ΦΜΑ στη ΔΟΥ στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται το ακίνητο. Η δήλωση υποβάλλεται σε δύο αντίγραφα, ένα εκ των οποίων κρατείται από τον υπάλληλο της ΔΟΥ και το δεύτερο, αφού βεβαιωθεί για την ακρίβεια της αντιγραφής, παραδίδεται στον συμβαλλόμενο. Κατά την υποβολή της δήλωσης και μέσα σε

προθεσμία δύο (2) ημερών, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ προσδιορίζει προσωρινά άλλη αξία του ακινήτου και ο αγοραστής έχει πλέον το δικαίωμα μέσα σε δίμηνη ανατρεπτική προθεσμία από την ημερομηνία παραλαβής της δήλωσης να υποβάλει συμπληρωματική δήλωση σύμφωνα με την ορισθείσα προσωρινή αξία και να καταβάλει χωρίς πρόστιμο το μισό του αναλογούντος φόρου και το υπόλοιπο μισό τον επόμενο της βεβαίωσης μήνα.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στα προηγούμενα κεφάλαια πραγματοποιήθηκε μια συνοπτική αναφορά σε θεωρητικές-εισαγωγικές έννοιες και όρισμους αναφορικά την φοροδιαφυγή. Στην συνέχεια το ερευνητικό κομμάτι συνέβαλε τόσο στο γίνει αντιληπτή η κατάσταση που επικρατεί στη παρούσα φάση κρίσης, όπου βρίσκεται η Ελληνική οικονομία όσο στο να προσδιοριστούν πρότασεις για την καταπολέμηση των παράνομων συμπεριφορών σχετικά με τα ζητήματα απόδοσης φόρου εισοδήματος.

Ο τελευταίος φορολογικός νόμος εισάγει έναν ενιαίο τρόπο φορόλογισης για όλες την φυσικές και νομικές οντότητες. Η αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος πρέπει να επικεντρωθεί στον περιορισμό της φοροδιαφυγής, ώστε να βελτιωθούν τα ζητήματα διαφάνειας και γίνει πιο δίκαια η κατανομή των φορολογικών επιβαρύνσεων.

Η αυτοματοποίηση των συναλλαγών θα ήταν ένα απόλυτα αποτελεσματικό μέτρο για την πρόληψη της φοροδιαφυγής. Έτσι θα υπάρχει αυτόματα feedback και ενημέρωση σχετικά με τις συναλλαγές προς την αρμόδια υπηρεσία

Η μελέτες δείχνουν πως υπάρχει άγνοια η οποία σχετίζεται με τις βασικές φορολογικές έννοιες-αρχές και την κατανόηση λειτουργίας της φορολογίας πράγμα που συμβάλει στην ανάπτυξη της φοροδιαφυγής, καθώς δεν κατανοείτε ο σκόπος-νόημα επιβολής των φόρων στους πολίτες. Είναι προφανές λοιπόν πως η εκπαίδευση και η κατάρτιση των πολιτών σχετικά με το πάρον θέμα, παίζει προτέυων ρόλο στην διαμόρφωση κοινωνικών προτύπων φορολογικής αντίληψης και συνείδησης

Τέλος η διαρθρωτική βελτιώση, του φορολογικού συστήματος είναι ο βασικός παράγοντας για την δημιουργία και ανάπτυξη εμπιστοσύνης ανάμεσα σε κράτος και πολίτες.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Σχετικά άρθρα Ν. 4174/13

ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ

Άρθρο 53

1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή επιστροφής του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες φορολογικές οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού.

3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.

4. Ο Γενικός Γραμματέας με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

τόκων καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 54

Διαδικαστικές παραβάσεις

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,

στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,

ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές,

η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, όπως ορίζονται στο

Άρθρο 13 του Κώδικα.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1,

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε άλλη παράβαση σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,

γ) χίλια (1.000) ευρώ για κάθε άλλη παράβαση, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και

δ) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ για κάθε άλλη παράβαση, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση όταν συντρέχει η παράβαση της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 1.

3. Σε περίπτωση υποτροπής της ίδιας παράβασης εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο διπλάσιο του αρχικού προστίμου. Σε περίπτωση δεύτερης υποτροπής εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου.

Άρθρο 55. Παραβάσεις φοροδιαφυγής

1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

α) η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία ανύπαρκτες ή εικονικές ολικές ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα. Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως απόκρυψη εισοδημάτων θεωρείται η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης που έχει ως αποτέλεσμα τη μη καταβολή ποσού φόρου τουλάχιστον δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ανά φορολογικό έτος, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

β) η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, καθώς και η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων τελών ή εισφορών, εφόσον προβλέπεται από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που αφορά φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα. Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση θεωρείται η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση, για κάθε φορολογικό έτος ή διαχειριστική περίοδο και για καθεμία φορολογία τουλάχιστον δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ, εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

γ) η είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων από τη Φορολογική Διοίκηση μετά από παραπλάνηση της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων,

δ) η έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο και όταν οι αξίες που αναγράφονται στο πρωτότυπο και στο αντίτυπο αυτού, το οποίο χρησιμοποιείται για φορολογικούς σκοπούς είναι διαφορετικές,

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

στ. η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση παραστατικών στοιχείων, εφόσον η συνολική αποκρυβείσα αξία ανέρχεται τουλάχιστον σε πέντε χιλιάδες (5.000,00) ευρώ,

ζ. η απόκρυψη στοιχείων που αποτελούν αντικείμενο ή συνθέτουν το αντικείμενο του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων. Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως απόκρυψη θεωρείται η μη απόδοση για κάθε φορολογικό έτος ποσού φόρου τουλάχιστον πέντε χιλιάδων (5.000,00) ευρώ,

η. η απόκρυψη στοιχείων που αποτελούν αντικείμενο ή συνθέτουν το αντικείμενο του ειδικού φόρου ακινήτων (ν. 3091/2002) με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή του ειδικού φόρου ακινήτων,

θ. η απόκρυψη οποιασδήποτε φορολογητέας ύλης με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή οποιουδήποτε άλλου φόρου εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα. Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως απόκρυψη θεωρείται η μη απόδοση για κάθε φορολογικό έτος ή κάθε φορολογική υπόθεση ποσού φόρου τουλάχιστον πέντε χιλιάδων (5.000,00) ευρώ.

2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφθηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.

β) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου.

γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν

πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής:

αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιολογίων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται.

γγ) Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

δδ) Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

3. Η επιβολή προστίμων και όλες οι διαδικασίες που προβλέπονται σύμφωνα με τον Κώδικα είναι ανεξάρτητες από τυχόν ποινικές κυρώσεις και οποιαδήποτε ποινική διαδικασία προβλέπεται από οποιονδήποτε άλλο νόμο.

4. Πληροφορίες ή έγγραφα, τα οποία αφορούν ποινική διαδικασία, δεν χορηγούνται στη Φορολογική Διοίκηση χωρίς προηγούμενη έγγραφη άδεια του αρμόδιου Εισαγγελέα.

5. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ερευνά παραβάσεις του παρόντος Κώδικα και άλλων νόμων που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού χωρίς να τίγεται η εφαρμογή του άρθρου 33 του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας.

Άρθρο 56. Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών

1. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Κώδικα επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου φορολογούμενου. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των χιλίων (1.000) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

Το πρόστιμο της παραγράφου αυτής επιβάλλεται και σε περίπτωση που ο Φάκελος Τεκμηρίωσης δεν τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Κώδικα, ή υποβάλλεται με μη πλήρες ή μη επαρκές περιεχόμενο.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή μη διάθεσης του Φακέλου Τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα στη Φορολογική Διοίκηση επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα εκατοστό (1/100) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε διόρθωσης κερδών, του υπόχρεου φορολογούμενου. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ και μεγαλύτερο των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.

3. Σε περίπτωση υποτροπής εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο διπλάσιο του αρχικού προστίμου. Σε περίπτωση δεύτερης υποτροπής εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου.

Άρθρο 57

Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί το αργότερο εντός δύο(2) μηνών από την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, υπολογίζεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του φόρου που δεν καταβλήθηκε εμπρόθεσμα. Μετά την πάροδο ενός έτους από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής το παραπάνω πρόστιμο ανέρχεται σε είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου. Μετά την πάροδο δύο (2) ετών ανέρχεται σε τριάντα τοις εκατό (30%) του φόρου. Το πρόστιμο των προηγούμενων εδαφίων υπολογίζεται και στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης με βάση το χρόνο, κατά τον οποίο έληγε η σχετική προθεσμία υποβολής.

Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που

προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) τριάντα τοις εκατό (30%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει βάσει της φορολογικής δήλωσης,

γ) εκατό τοις εκατό (100%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση. Επί εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου το πρόστιμο του προηγούμενου εδαφίου ανέρχεται σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου.

Άρθρο 59 Πρόστιμο μη καταβολής παρακρατούμενων φόρων

Στον υπόχρεο απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου, ο οποίος δεν απέδωσε το φόρο αυτόν εντός της νόμιμης προθεσμίας προς πληρωμή, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε.

Άρθρο 60 Παρεμπόδιση, υπόθαλψη και συνέργεια

Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

26. Βαβούρας, Ι.Σ., Ν. Καραβίτης και Α. Τσούχλου (1990), “Μια έμμεση μέθοδος εκτίμησης του μεγέθους της παραοικονομίας και εφαρμογή της στην περίπτωση της Ελλάδας”, στο: Ι.Σ. Βαβούρας (επιμ.), Παραοικονομία, Εκδόσεις Κριτική, 367-379, Αθήνα.
27. Καδίτη Ε. Και Ε.Ι. Νίτση (2011), Αξιολόγηση φορολογικής μεταρρύθμισης του 2010, Κέντρο προγραμματισμού και κοινωνικών ερευνών, Αθήνα
28. Καλυβιανάκης, Κ., Μ. Ξανθάκης, Α. Λεβέντης, Β. Μανεισιώτης, Σ. Θεοδωρόπουλος, Κ. Τραχανάς και Κ. Φλεσιμοπούλου (1993), Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα
29. Κανελλόπουλος, Κ., Ι. Κουσουλάκος και Β. Ράπανος (1995), “Παραοικονομία και φοροδιαφυγή: Μετρήσεις και οικονομικές επιπτώσεις”, Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών, Αθήνα.
30. Μανεισιώτης, Β. (1990), “Παραοικονομία και φοροδιαφυγή: Μια πρώτη διερεύνηση της μεταξύ τους σχέσης”, στο: Ι.Σ Βαβούρας (επιμ.), Παραοικονομία, Εκδόσεις Κριτική, 158-177, Αθήνα.
31. Μπαλφούσιας, Α. (1998), Διαχειριστικό κόστος του ελληνικού φορολογικού συστήματος, Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών, Αθήνα.
32. Νεγρεπόντη-Δελιβάνη, Μ. (1991), Η οικονομία της παραοικονομίας στην Ελλάδα, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.
33. Παυλόπουλος, Π. (1987), Η παραοικονομία στην Ελλάδα: μια πρώτη ποσοτική οριοθέτηση, Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών, Αθήνα.

34. Π.Ε Πετράκης (2011), Η ελληνική οικονομία μετά την κρίση : Προκλήσεις και προοπτικές
35. Τράπεζα της Ελλάδας (2011), Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα : μια γενική επισκόπηση, στο Οικονομικό Δελτίο της Τράπεζας της Ελλάδος, Ιούνιος, Τεύχος 35
36. Τάτσος, Ν. (2001), Παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

- 37.
38. Manos Matsaganis and Maria Flevotomou (2010), Distributional Implications of Tax Evasion in Greece, Hellenic Observatory, The European Institute, Paper No 31
39. Friedrich Schneider (2011), Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2012: Some New Facts
40. Athanasios O. Tagkalakis (2013), Audits and Tax Offenders: Recent Evidence from Greece, Bank of Greece, Paper 152
41. Allingham, M. G. and A. Sandmo (1972), "Income tax evasion: a theoretical analysis", Journal of Public Economics, 1, 323-338.
42. European Commission (2010), European Employment Observatory Review: Self-employment in Europe, September.

ΔΙΚΤΥΟΓΡΑΦΙΑ

43. Sunday telegraph, <http://www.telegraph.co.uk>
44. Economist, <http://www.economist.com>
45. OECD, <http://www.oecd.org>
46. RT, <http://rt.com>
47. SKAI, <http://www.skai.gr>
48. ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ, <http://www.gsis.gr>

49. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ, <http://www.oe-e.gr/>
<http://www.oe-e.gr/>
<http://www.oe-e.gr/>
<http://www.oe-e.gr/>
<http://www.oe-e.gr/>
50. DoT , <https://www.treasury.gov/Pages/default.aspx>
51. ΚΑΡΑΓΥΛΑΝΗΣ <http://www.karagilanis.gr/vasiki-nomothesia/nomos-4172-13.html>
52. ΚΑΤΡΑΣ Ν.ΙΩΑΝΝΗΣ <http://www.katraslaw.gr/ki/nomothesia/587--q-q>