

# Φορολογικά θέματα εμπορικής επιχείρησης

για μη ειδικούς

**ΤΟΜΟΣ Β΄**

**ΑΞΟΝΑΣ 3**

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΔΙΑ ΒΙΟΥ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ  
ΓΙΑ ΤΟ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟ ΔΥΝΑΜΙΚΟ  
ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ







ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ  
ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΓΙΑ ΜΗ ΕΙΔΙΚΟΥΣ  
ΤΟΜΟΣ Β΄

ΕΘΝΙΚΗ ΣΥΝΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΓΙΑ ΜΗ ΕΙΔΙΚΟΥΣ**  
**ΤΟΜΟΣ Β΄**

Copyright: ΕΣΕΕ, Αθήνα 2014  
ISBN: 978-618-5126-07-0  
ISBN SET: 978-618-5126-08-7

Διορθώσεις: Γιώργος Σαμουρέλνς

Ηλεκτρονική σελιδοποίηση, φιλομορφηση: ΣΥΝΘΕΣΗ  
Β. Γραμέλνς - Λ. Πεδιώτη, e-mail: [synthesi@ath.forthnet.gr](mailto:synthesi@ath.forthnet.gr)

Σχεδίαση εξωφύλλου: Λ. Πεδιώτη

Σχήμα: 17 x 24

Copyright: ΕΣΕΕ, Αθήνα 2014

Απαγορεύεται κάθε ολική ή μερική αναπαραγωγή του έργου  
με οποιονδήποτε τρόπο χωρίς την έγγραφη άδεια του εκδότη.

Εθνική Συνομοσπονδία Ελληνικού Εμπορίου  
Μητροπόλεως 42, 105 63 Αθήνα  
Τηλ.: 210.32.59.200 Fax: 210.32.59.209  
[www.esee.gr](http://www.esee.gr), e-mail: [info@esee.gr](mailto:info@esee.gr), [administrator@esee.gr](mailto:administrator@esee.gr)

Κεντρική διάθεση: ΕΣΕΕ, Μητροπόλεως 42

ΕΡΜΕΙΟΝ 2 - Προγράμματα δια βίου εκπαίδευσης για το ανθρώπινο δυναμικό των εμπορικών επιχειρήσεων

ΕΡΜΕΙΟΝ 2  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΔΙΑ ΒΙΟΥ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ  
ΓΙΑ ΤΟ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟ ΔΥΝΑΜΙΚΟ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΑΞΙΟΝΑΣ 3 – 50 ΩΡΩΝ

**ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΟΜΕΝΩΝ**

ΕΝΟΤΗΤΑ 8

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ  
ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ  
ΓΙΑ ΜΗ ΕΙΔΙΚΟΥΣ  
ΤΟΜΟΣ Β΄**

Αθήνα 2014



## Πρόλογος 1<sup>ns</sup> έκδοσης

Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό αποτελεί τμήμα του Έργου «ΕΡΜΕΙΟΝ» Προγράμματα Δια Βίου Εκπαίδευσης της Εθνικής Συνομοσπονδίας Ελληνικού Εμπορίου, στο πλαίσιο της Κατηγορίας Πράξεων 2.5.1.α «Ανάπτυξη των ΙΔΒΕ και λειτουργία προγραμμάτων δια βίου εκπαίδευσης» του ΕΠΕΑΕΚ II. Το έργο συγχρηματοδοτείται από το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο (ΕΚΤ) κατά 80% και από Εθνικούς πόρους κατά 20%.

Στόχος του προγράμματος είναι η αναβάθμιση των γνώσεων εμπόρων επιχειρηματιών, στελεχών εμπορικών επιχειρήσεων αλλά και κάθε άλλου που ενδιαφέρεται για τον σημαντικό αυτόν τομέα της οικονομίας, με στόχο την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας και της επίδοσης των επιχειρήσεών τους.

Το εκπαιδευτικό υλικό του προγράμματος καλύπτει μια μεγάλη σειρά θεμάτων συγκροτώντας τις εξής δώδεκα εκπαιδευτικές ενότητες: «Χρηματοοικονομική Διαχείριση Εμπορικών Επιχειρήσεων», «Πώς να Δημιουργήσετε μια Επιτυχημένη Εμπορική Επιχείρηση», «Επιτυχημένες Πωλήσεις στις Εμπορικές Επιχειρήσεις», «Τεχνικές Διαπραγματεύσεων στις Αγορές - Πωλήσεις των Εμπορικών Επιχειρήσεων», «Η/Υ και Νέες Τεχνολογίες στις Εμπορικές Επιχειρήσεις», «Αγγλική Εμπορική Ορολογία», «Στελέχωση και Διαχείριση του Ανθρώπινου Δυναμικού της Εμπορικής Επιχείρησης», «Λογιστικά Θέματα Εμπορικής Επιχείρησης», «Φορολογικά Θέματα Εμπορικής Επιχείρησης για μη Ειδικούς», «Διεθνοποίηση Εμπορικών Επιχειρήσεων», «Διαχείριση Αποθήκης Εμπορικών Επιχειρήσεων», «Διοίκηση της Μικρής Οικογενειακής Εμπορικής Επιχείρησης».

Το εγχειρίδιο της παρούσας ενότητας «Φορολογικά Θέματα Εμπορικής Επιχείρησης για μη Ειδικούς» συνδυάζεται με την ηλεκτρονική εκπαιδευτική πλατφόρμα ΕΡΜΕΙΟΝ και συνοδεύεται από αντίστοιχο Οδηγό Εκπαιδευτή. Τα παρόν εκπαιδευτικό υλικό εκπονήθηκε στο πλαίσιο του Υποέργου 3: «ΑΝΑΠΤΥΞΗ / ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΥ ΥΛΙΚΟΥ» του Προγράμματος «ΕΡΜΕΙΟΝ», ανάδοχος του οποίου ήταν η ένωση φορέων «Κέντρο Ερευνών Πανεπιστημίου Πειραιώς» - Allweb Solutions SA, με επιστημονικό υπεύθυνο τον καθηγητή του Πανεπιστημίου Πειραιώς κ. Ιωσήφ Χασσίδ. Την ευθύνη ανάπτυξης του υλικού της συγκεκριμένης Ενότητας εκ μέρους του αναδόχου, έχει ο κ. Δημήτρης Μπάλιος. Την επιμέλεια των κειμένων και το συτονισμό του συγγραφικού έργου είχε ο κ. Γιάννης Καζάκος.

Την Κεντρική Ομάδα Έργου του Προγράμματος «ΕΡΜΕΙΟΝ» συγκροτούν οι κ.κ.: Δημήτρης Πρίφτης, Γιώργος Παχούλας, Παναγιώτα Λέντζα, Σταυρούλα Χαριτοπού-



λου, Δήμητρα Γούναρη, Γιώργος Θεοφιλόπουλος, Αντώνης Κόνσολας, Ανδρέας Χατζόπουλος, Δημήτρης Λάμπρου. Επιστημονική υπεύθυνη του έργου είναι η κ. Βάλια Αρανίτου, Λέκτορας του Πανεπιστημίου Κρήτης. Την παρακολούθηση του έργου, εκ μέρους του Δ.Σ. της Ε.Σ.Ε.Ε., έχει ο κ. Γιώργος Καρανίκας. Ο πρόεδρος της Ε.Σ.Ε.Ε. κ. Δημήτρης Αρμενάκης συνέβαλε σημαντικά στην πορεία του έργου, παρακολουθώντας στενά και υποστηρίζοντας θερμά το σύνολο των επιμέρους σταδίων της υλοποίησής του.

*Αθήνα 2008*

## Πρόλογος 2<sup>ns</sup> έκδοσης

Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό δημιουργήθηκε στο πλαίσιο του έργου «ΕΡΜΕΙΟΝ - Προγράμματα Δια Βίου Εκπαίδευσης της Εθνικής Συνομοσπονδίας Ελληνικού Εμπορίου» (MIS: 1 14681, Κατηγορία Πράξεων 2.5.1.α «Ανάπτυξη των ΙΔΒΕ και λειτουργία προγραμμάτων δια βίου εκπαίδευσης» του ΕΠΕΑΕΚ II). Το έργο συγχρηματοδοτήθηκε κατά 80% από το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο (ΕΚΤ) και κατά 20% από Εθνικούς πόρους. Το σύνολο του εκπαιδευτικού υλικού που δημιουργήθηκε στο πλαίσιο του έργου «ΕΡΜΕΙΟΝ - Προγράμματα Δια Βίου Εκπαίδευσης της Εθνικής Συνομοσπονδίας Ελληνικού Εμπορίου» καλύπτει μια μεγάλη σειρά θεμάτων που αφορούν κρίσιμες λειτουργίες μιας εμπορικής επιχείρησης (συνολικά 12 ενότητες / τίτλοι Προγραμμάτων Δια Βίου Εκπαίδευσης).

Η παρούσα έκδοση πραγματοποιείται στο πλαίσιο των Πράξεων «ΕΡΜΕΙΟΝ 2 - Προγράμματα Δια Βίου Εκπαίδευσης για το ανθρώπινο δυναμικό των εμπορικών επιχειρήσεων (Α.Π.7 – Α.Π.8 – Α.Π.9)», οι οποίες είναι ενταγμένες στο Επιχειρησιακό Πρόγραμμα «Εκπαίδευση και Δια Βίου Μάθηση» (κωδικοί ΟΠΣ: 277690, 277700 και 277701 αντίστοιχα) και συγχρηματοδοτούνται από την Ελλάδα και την Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΚΤ).

Σκοπός του «ΕΡΜΕΙΟΝ 2» είναι η υλοποίηση Προγραμμάτων Δια Βίου Εκπαίδευσης για τους εμπόρους επιχειρηματίες (εργοδότες και αυτοαπασχολούμενους), τους εργαζόμενους στις εμπορικές επιχειρήσεις και λοιπούς ενδιαφερόμενους (π.χ. υποψήφιοι νέοι επιχειρηματίες), που ενδιαφέρονται να αποκτήσουν επιπλέον γνώσεις και δεξιότητες σε θέματα της εργασίας τους, να βελτιώσουν την απόδοσή τους και να παρέχουν υπηρεσίες υψηλότερης ποιότητας στους καταναλωτές και πελάτες τους.

Το εκπαιδευτικό υλικό της παρούσας έκδοσης, αν και βασισμένο στο αντίστοιχο υλικό του «ΕΡΜΕΙΟΝ - Προγράμματα Δια Βίου Εκπαίδευσης της Εθνικής Συνομοσπονδίας Ελληνικού Εμπορίου», μετασχηματίστηκε από την Ένωση «ΚΟΡΥΜΒΟΣ Α.Ε - ΕΚΠΑ/ΕΛΚΕ», με Επιστημονικό Υπεύθυνο τον Καθηγητή του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών κ. Παναγιώτη Πετράκη και Υπεύθυνο Διδακτικού Σχεδιασμού τον Ομότιμο Καθηγητή του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών κ. Διονύσιο Αναπολιτάνο, και εντάχθηκε στον Θεματικό Άξονα 3 του «ΕΡΜΕΙΟΝ 2», ο οποίος περιλαμβάνει Προγράμματα Δια Βίου Εκπαίδευσης διάρκειας 50 ωρών.

Το εγχειρίδιο της παρούσας Ενότητας «Φορολογικά θέματα εμπορικής επιχείρησης για μη ειδικούς II» συνδυάζεται με ηλεκτρονική εκπαιδευτική πλατφόρμα και

ηλεκτρονικό εκπαιδευτικό υλικό. Το εγχειρίδιο εκπονήθηκε στο πλαίσιο του Υποέργου 3: «Εκπόνηση και Προσαρμογή Εκπαιδευτικού Υλικού και Ηλεκτρονικών Εργαλείων Εκπαίδευσης», με επιστημονικό υπεύθυνο τον Αναπληρωτή Καθηγητή του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών κ. Γεώργιο Γκότση. Την επιμέλεια των κειμένων είχε ο κ. Γιώργος Σαμουρέλης.

*Αθήνα 2014*

## Εισαγωγή

Αυτό που κυρίως ενδιαφέρει σε σχέση με το περιεχόμενο της Ενότητας είναι να συνειδητοποιήσει ο εκπαιδευόμενος ποια είναι η λογική πάνω στην οποία έχει δομηθεί η φορολογία εισοδήματος και ποια είναι η έννοια και λειτουργία του Φ.Π.Α., δηλαδή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

Η ουσία των γνώσεων που θα πρέπει να αποκομίσει ο εκπαιδευόμενος μετά την ολοκλήρωση του σεμιναρίου αυτού είναι η εξής:

Πρώτον, ότι οι φορολογικές διαδικασίες βασίζονται σε συγκεκριμένους κανόνες και συγκεκριμένες αρχές που πρέπει να τηρούνται για να εκπληρώνει ο φορολογούμενος, είτε είναι φυσικό είτε νομικό πρόσωπο, τις υποχρεώσεις του, έτσι ώστε να μειώνει τον κίνδυνο προστίμων από τις φορολογικές αρχές, ενισχύοντας με αυτό τον τρόπο την αρμονική λειτουργία της επιχείρησής του.

Δεύτερον, κάθε επιχείρηση ανήκει σε μια συγκεκριμένη κατηγορία βιβλίων και στοιχείων που επιβάλλει συγκεκριμένες υποχρεώσεις και διαδικασίες ως προς τη φορολόγησή της. Η γνώση αυτών των υποχρεώσεων και διαδικασιών, συμβάλλει στην καλύτερη κατανόηση της επιχείρησης και, κατ' επέκταση, η ανάλυσή τους μπορεί να βοηθήσει σε αποτελεσματικότερη αντιμετώπιση των προβλημάτων και απειλών κατά της επιχείρησης που ενδέχεται να παρουσιαστούν.

Επιπλέον, ο επιτηδευματίας, γνωρίζοντας αυτές τις υποχρεώσεις, καθώς και τη φορολογική διαδικασία, όχι μόνο μπορεί να συνεννοείται και να επικοινωνεί καλύτερα με το λογιστή του, αλλά θα μπορεί να αντιλαμβάνεται, σε γενικές γραμμές, την κατάσταση σε περιπτώσεις αντιδικίας με τις φορολογικές αρχές.

Όλα αυτά βέβαια δεν αφορούν μόνο τους επίδοξους επιχειρηματίες. Αφορούν στον ίδιο βαθμό και έναν επιχειρηματία με κάποια χρόνια ιστορίας στον κλάδο. Στις περιπτώσεις π.χ. μετάταξης μιας επιχείρησης από μια κατηγορία βιβλίων σε μια άλλη, δημιουργούνται διαφορετικές υποχρεώσεις και διαφορετική, σε κάποιο βαθμό, προσέγγιση της φορολογικής διαδικασίας. Η γνώση των μεταβολών που θα επέλθουν μειώνουν την αβεβαιότητα και ανασφάλεια του επιχειρηματία, αυξάνοντας με αυτό τον τρόπο τις πιθανότητες συνέχισης των επιτυχιών του.



## Πίνακας Περιεχομένων

<b>Κεφάλαιο 4: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ</b> .....	15
4.1. Επιβολή του φόρου .....	15
4.1.1. Εισαγωγή στη φορολογία εισοδήματος .....	15
4.1.2. Ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές μισθωτών υπηρεσιών (νέος Κ.Φ.Ε. 4172/13). .....	16
4.2. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (νέος Κ.Φ.Ε. 4172/13) .....	18
4.3. Φορολογικές δηλώσεις: .....	23
4.3.1. Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης .....	23
4.3.2. Προθεσμία υποβολής της δήλωσης .....	25
4.4. Καθυστερήσεις και φοροδιαφυγή.....	39
4.5. Φορολογικοί έλεγχοι .....	55
<b>Κεφάλαιο 5: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ</b> .....	69
5.1. Επιβολή του φόρου .....	69
5.1.1. Αντικείμενο του φόρου .....	69
5.1.2. Υποκείμενο του φόρου .....	70
5.2. Φόρος, εισόδημα και φορολογική δήλωση .....	71
5.3. Μείζονες μεταβολές για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων: σύνοψη .....	77
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ</b> .....	83
<b>Κεφάλαιο 6: ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ</b> .....	97
6.1. Τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του Φ.Π.Α. ....	97
6.1.1. Έννοια και λειτουργία Φ.Π.Α. ....	97
6.1.2. Φόρος στην παραγωγή και στη διάθεση των προϊόντων .....	98
6.1.3. Δηλώσεις Φ.Π.Α. ....	99
6.1.4. Η γενικότητα του φόρου .....	103
6.1.5. Κόστος κτήσης αγαθών – λήψης υπηρεσιών και Φ.Π.Α. ....	104
6.2. Φορολογητέες πράξεις .....	104
6.2.1. Υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα .....	104
6.2.2. Οι φορολογητέες πράξεις.....	105
6.2.3. Η παράδοση αγαθών .....	106
6.3. Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών .....	107
6.3.1. Παραγγελιοδοχική εργασία πώλησης.....	107
6.3.2. Παραγγελιοδοχική εργασία αγοράς .....	108
6.3.3. Πώληση αγαθών με παρακράτηση της κυριότητας .....	108
6.3.4. Εργολαβική εκτέλεση έργων – εργασίες φασόν .....	109

6.3.5. Πλειστηριασμοί κινητών αγαθών ή ακινήτων .....	109
6.3.6. Πράξεις που δεν αποτελούν παράδοση αγαθών .....	109
6.3.7. Φορολογητέα παράδοση ακινήτων .....	110
6.4. Φορολογητέες πράξεις .....	110
6.4.1. Η παροχή υπηρεσιών .....	111
6.4.2. Η εισαγωγή αγαθών .....	112
6.4.3. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών .....	113
6.4.4. Επικαιροποίηση επελθουσών αλλαγών .....	114
6.5. Τόπος παράδοσης αγαθών και χρόνος γένεσης	
της φορολογικής υποχρέωσης.....	115
6.5.1. Τόπος παράδοσης αγαθών .....	116
6.5.2. Τόπος παροχής υπηρεσιών .....	116
6.5.3. Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών .....	117
6.5.4. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης .....	118
6.6. Φορολογητέα αξία και συντελεστές Φ.Π.Α. ....	119
6.6.1. Φορολογητέα αξία .....	122
6.6.2. Ποιες πράξεις απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. ....	124
6.7. Ειδικό καθεστώς ΦΠΑ μικρών επιχειρήσεων .....	127
6.8. ΟΙ ΕΠΕΛΘΟΥΣΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ .....	132
6.9. ΣΥΝΟΨΗ ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΛΛΑΓΩΝ 2014.....	134
Βιβλιογραφία .....	145

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

# ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

### Σε αυτό το κεφάλαιο θα μάθετε:

1. Για τη φορολογία εισοδήματος και τις απαλλαγές από το φόρο.
2. Πώς προσδιορίζεται το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.
3. Ποιοι είναι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης και πώς γίνεται ο φορολογικός έλεγχος.
4. Για το ζήτημα της φοροδιαφυγής.

### 4.1. Επιβολή του φόρου

Ο φόρος είναι βασικό χαρακτηριστικό κάθε οικονομίας, καθώς στη φορολογία βασίζεται η οικονομική πολιτική κάθε χώρας. Ο φόρος επιβάλλεται στα εισοδήματα των προσώπων είτε αυτά είναι φυσικά είτε νομικά.

Στη συνέχεια θα παρουσιαστούν βασικά στοιχεία της επιβολής των φόρων, όπως το ποιο φορολογούνται, ποιες είναι οι απαλλαγές από το φόρο, καθώς και η φορολογία εισοδήματος ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών.

#### 4.1.1. Εισαγωγή στη φορολογία εισοδήματος

Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα. Άρα, οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα. Επιπλέον, σε φόρο υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομιά. Τέλος, σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου



που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες κ.ά. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, όπως ορίζει ο νόμος και αναφέρεται στη φορολογία εισοδήματος, ή και στο προ-προηγούμενο έτος υπό προϋποθέσεις. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.

Έτσι, το εισόδημα, ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του, διακρίνεται στις επόμενες κατηγορίες:

### Άρθρο 7 (νέος Κ.Φ.Ε. 4172/13).

#### Φορολογητέο εισόδημα

1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.
2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:
  - α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
  - β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
  - γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
  - δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

### 4.1.2. Ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές μισθωτών υπηρεσιών (νέος Κ.Φ.Ε. 4172/13).

#### Άρθρο 15 (ν. 4172/13)

##### Φορολογικός συντελεστής

§1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Φορολογητέο εισόδημα (Ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής (%)
< 25.000	22%
25.000,01 έως και 42.000	32%
> 42.000	42%

§2. Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται για το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν:

- α) οι αξιωματικοί που υπηρετούν σε πλοία του εμπορικού ναυτικού και το οποίο φορολογείται με φορολογικό συντελεστή 15% και

β) το κατώτερο πλήρωμα που υπηρετεί σε πλοία του εμπορικού ναυτικού και το οποίο φορολογείται με φορολογικό συντελεστή 10%.

**§3.** Με την επιφύλαξη της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14, φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει το φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης.

Ο φόρος υπολογίζεται, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

<b>Κλιμάκιο αποζημίωσης (ευρώ)</b>	<b>Φορολογικός συντελεστής</b>
< 60.000	0%
60.000,01 - 100.000	10%
100.000,01 - 150.000	20%
> 150.000	30%

**§4.** Το ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστήριων συνταξιοδοτικών συμβολαίων φορολογείται αυτοτελώς:

- α) Με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για κάθε περιοδικά καταβαλλόμενη παροχή.
- β) Με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή μέχρι σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή που υπερβαίνει τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ.

Οι συντελεστές των ανωτέρω περιπτώσεων αυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς. Δεν θεωρείται πρόωρη εξαγορά κάθε καταβολή που πραγματοποιείται σε εργαζόμενο ο οποίος έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του, καθώς και κάθε καταβολή που γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζομένου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του εργαζομένου ή πτώχευσης του εργοδότη.

#### **ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4223 (ΦΕΚ Α' 287/31-12-2013)**

4. Στο άρθρο 15 του ν. 4172/2013 προστίθεται νέα παράγραφος 5 που έχει ως εξής:

«5. Για τους φορολογούμενους που κατοικούν μόνιμα σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους, το φορολογητέο εισόδημα του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας της παραγράφου 1 αυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%), προκειμένου να υπολογιστεί το ποσό του φόρου που αναλογεί στο εισόδημά τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου ισχύει μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2015.»

## Άρθρο 16

### Μείωση φόρου εισοδήματος

1. Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά το ποσό των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ, όταν το φορολογητέο εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των είκοσι ενός χιλιάδων (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.
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.

## 4.2. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (νέος Κ.Φ.Ε. 4172/13)

### ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΣΗ

#### ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4172

(ΦΕΚ. ΤΕΥΧΟΣ ΠΡΩΤΟ Αρ. Φύλλου 167/ 23 Ιουλίου 2013)

#### ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄

#### ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

## Άρθρο 21

### Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.
2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

**3.** Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως “επιχειρηματική συναλλαγή” θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συστηματική 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) έτη.

**4.** Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

## **Άρθρο 22**

### **Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α)** πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β)** αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου,
- γ)** εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

## **ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ Ν. 4223/13, άρθρο 22**

**8.** Μετά το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 προστίθεται νέο άρθρο 22Α που έχει ως εξής:

### **«Άρθρο 22Α**

#### **Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας**

**1.** Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%). Ειδικά οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, προκειμένου να προσαυξηθούν σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, κατανέμονται ισόποσα στα επόμενα τρία (3) έτη. Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα μετά από πρόταση των Υπουργών Οικονομικών, Παιδείας και Θρησκευμάτων και Πολιτισμού και Αθλητισμού. Αν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27 του παρόντος.

2. Συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται εντός χρονικού διαστήματος έξι (6) μηνών. Μετά την άπρακτη παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας θεωρείται ότι οι σχετικές δαπάνες έχουν εγκριθεί. Σε κάθε περίπτωση, το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στο προεδρικό διάταγμα.»

## Άρθρο 23

### Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,
- β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,
- γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,
- δ) προβλέψεις για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
- στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,
- η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,
- θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη

υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

- ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,
- ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και
- ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος – μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους – μέλους.

## Άρθρο 29 (ν. 4172/13)

(Ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές επιχειρήσεων)

§1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

<b>Φορολογητέο εισόδημα (ευρώ)</b>	<b>Συντελεστής (%)</b>
< 50.000	26%
> Υπερβάλλον	33%

§2. Για τα φυσικά πρόσωπα με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 1ης 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

εισόδημά τους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπερβαίνει τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

**§3.** Τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).

**§4.** Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).

#### **ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ Ν. 4223/13, άρθρο 22, παράγραφος 14**

14. Το άρθρο 29 του ν. 4172/2013 τροποποιείται ως εξής:

α. Στο δεύτερο κλιμάκιο της κλίμακας της παραγράφου 1 του άρθρου 29 το μαθηματικό σύμβολο «ίσο» διαγράφεται.

β. Στο άρθρο 29 προστίθενται νέες παράγραφοι 5 και 6 που έχουν ως εξής:  
**«5.** Για τους φορολογούμενους που κατοικούν μόνιμα σε νησιά με πληθυσμό σύμφωνα με την τελευταία απογραφή κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους, το φορολογητέο εισόδημα του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας της παραγράφου 1 αυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%), προκειμένου να υπολογιστεί το ποσό του φόρου που αναλογεί στο εισόδημά τους.

Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου ισχύει μέχρι την 31 η Δεκεμβρίου 2015.

**6.** Τα κέρδη των φυσικών προσώπων και των ατομικών επιχειρήσεων που εμπίπτουν στην έννοια των πολύ μικρών επιχειρήσεων, όπως ορίζονται στη Σύσταση 2003/361/ΕΚ της Επιτροπής της 6ης Μαΐου 2003, από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας προς την εταιρεία «Δ.Ε.Η. Α.Ε». ή άλλο προμηθευτή, μετά από την ένταξή τους στο «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) Kw», κατόπιν απόφασης των Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 14 του ν. 3468/2006 (Α' 8), απαλλάσσονται του φόρου.»

#### **Παράρτημα: Εισοδήματα από κεφάλαιο**

##### **Άρθρο 40 ν. 4172/13**

Φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από κεφάλαιο

**§1.** Τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

**§2.** Οι τόκοι φορολογούνται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

**§3.** Τα δικαιώματα φορολογούνται με συντελεστή είκοσι (20%).

**§4.** Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία φορολογείται σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

<b>Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (ευρώ)</b>	<b>Συντελεστής (%)</b>
< 12.000	11%
> 12.000	33%

## 4.3. Φορολογικές δηλώσεις:

### 4.3.1. Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης

#### Το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο

**ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4172**

**(ΦΕΚ. ΤΕΥΧΟΣ ΠΡΩΤΟ Αρ. Φύλλου 167/ 23 Ιουλίου 2013)**

#### Άρθρο 67

Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή.

2. Για όλα τα εισοδήματα της παραγράφου 1 δηλώνεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς, κατά περίπτωση, φόρος.

3. Η δήλωση υποβάλλεται κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

4. Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Οι τυχόν ζημιές του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου. Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του.

Ειδικότερα οι σύζυγοι υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον:

- α. Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή φέρει ο φορολογούμενος.
  - β. Ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπάρασταση. Για τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο γονέας που ασκεί τη γονική μέριμνα σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 11.
5. Υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης είναι:
- α) στις περιπτώσεις πτώχευσης ή σχολάζουσας κληρονομίας ή επιδικίας ή μεσεγγύησης, κατά περίπτωση, ο σύνδικος πτώχευσης ή ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο μεσεγγυούχος,



β) για τους ανήλικους ή αυτούς που έχουν υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση, κατά περίπτωση, ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο δικαστικός συμπαραστάτης,

γ) σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, οι κληρονόμοι του για τα εισοδήματά του μέχρι τη χρονολογία του θανάτου του.

6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν.

### ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ Ν. 4223/13, άρθρο 25, παρ. 1

1. Το άρθρο 67 του ν. 4172/2013 τροποποιείται ως εξής:

α. Στον τίτλο του άρθρου 67 του ν. 4172/2013 μετά τη λέξη «προσώπων» προστίθενται οι λέξεις «και καταβολή του φόρου», στην παράγραφο 2 μετά τις λέξεις «για όλα τα» προστίθενται οι λέξεις «αυτοτελώς φορολογούμενα», στην παράγραφο 3 του άρθρου 67 οι λέξεις «κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου» αντικαθίστανται από τις λέξεις «μέχρι και την 30ή Απριλίου».

β. Η παρ. 6 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013 αναριθμείται σε 7 και προστίθεται νέα παράγραφος 6 που έχει ως εξής:

«6. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9.

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

Η καταβολή του φόρου γίνεται σε τρεις (3) ίσες διμηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την προβλεπόμενη προθεσμία υποβολής της δήλωσης και η καθεμία από τις επόμενες την τελευταία ημέρα του τρίτου και πέμπτου μήνα αντίστοιχα από την υποβολή της δήλωσης, η οποία δεν μπορεί να εκτείνεται πέραν του ίδιου φορολογικού έτους.»

### ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΠΡΟΣΦΑΤΕΣ ΠΟΛ

#### ■ ΠΟΛ.1085/20.3.2014

Κοινοποίηση διατάξεων των άρθρων 1, 3, 6, 7 και 8 του ν.4110/2013

#### ■ ΠΟΛ.1070/7.3.2014

Καθορισμός δαπανών για τις οποίες απαιτείται η προσκόμιση αποδείξεων για το φορολογικό έτος 2014

**■ ΠΟΛ.1034/30.1.2014**

Προσδιορισμός μέσου επιτοκίου αγοράς κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) (Παροχές σε είδος σε εργαζόμενο)

**■ ΠΟΛ.1010/2.1.2014**

Καθορισμός των Φορέων που αναγνωρίζονται για το σκοπό του προσδιορισμού της μείωσης φόρου επί του ποσού των χορηγουμένων σε αυτούς δωρεών (αρθρ. 19 Ν.4172/2013)

### 4.3.2. Προθεσμία υποβολής της δήλωσης

#### ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΣΗ

Στο νομοσχέδιο για τον φόρο ακινήτων εισάχθησαν ως διάταξη οι προθεσμίες για την φορολογική δήλωση του 2014. Με τη διάταξη το υπουργείο Οικονομικών στοχεύει στην εδραίωση ενός πάγιου συστήματος υποβολής φορολογικών δηλώσεων σε σταθερές ημερομηνίες από την επόμενη χρονιά.

Οι δηλώσεις θα πρέπει να υποβάλλονται κάθε χρόνο μέχρι τις 30 Απριλίου χωρίς αναβολές και παρατάσεις και χωρίς εξαιρέσεις για κάποιες κατηγορίες φορολογουμένων. Βάσει της διάταξης προβλέπεται η καταβολή του φόρου να γίνεται σε τρεις ίσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την προβλεπόμενη προθεσμία υποβολής της δήλωσης.

Μισθωτοί- συνταξιούχοι δεν θα υποβάλλουν φορολογικές δηλώσεις

Όπως έχει γίνει γνωστό από την Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, οι μισθωτοί και οι συνταξιούχοι δεν θα χρειαστεί να υποβάλουν πλέον φορολογική δήλωση από το 2014, με την προϋπόθεση ότι έχουν μόνο μια πηγή εισοδήματος. Οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων που εκδίδονται από τους εργοδότες και τα Ταμεία αντιστοίχως, θα διαβιβάζονται απ' ευθείας στη ΓΓ Πληροφοριακών Συστημάτων, χωρίς να χρειάζεται μεσολάβηση του φορολογούμενου.

Το υπουργείο Οικονομικών εκτιμά ότι αυτό θα έχει σαν αποτέλεσμα εκατομμύρια πολιτών να μην ασχοληθούν ξανά με τη φορολογική τους δήλωση, αναμένοντας στο τέλος κάθε έτους το εκκαθαριστικό τους σημείωμα, το οποίο θα εκδίδεται αυτόματα και θα τους ενημερώσει για το αν θα δικαιούνται ή όχι επιστροφή φόρου, ή αν πρέπει να περάσουν από τα γκισέ της εφορίας.

Με αυτό τον τρόπο εκτιμάται ότι η ηλεκτρονική πλατφόρμα του Taxis, θα αποσυμφορηθεί κατά πολύ, με αποτέλεσμα να μην παρατηρηθούν ξανά τεράστιες καθυστερήσεις και πτώσεις του συστήματος, παιδεύοντας επί μέρες φορολογούμενους, λογιστές και φοροτεχνικούς.

#### Ο φόρος για φυσικά πρόσωπα

Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται κατόπιν έκπτωσης:

- α) του φόρου που παρακρατήθηκε,
- β) του φόρου που προκαταβλήθηκε,
- γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9.

### **Ο φόρος των εταιριών**

Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται κατόπιν έκπτωσης:

- α) του φόρου που παρακρατήθηκε,
- β) του φόρου που προκαταβλήθηκε,
- γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή

Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος.

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

Η καταβολή του φόρου γίνεται σε οκτώ (8), κατ' ανώτατο όριο, ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες επτά (7) μέχρι την τελευταία ημέρα του έβδομου μήνα από την υποβολή της δήλωσης, η οποία δεν μπορεί να εκτείνεται πέραν του ίδιου φορολογικού έτους.

Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση η καταβολή του φόρου γίνεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης.

### **ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΠΡΟΘΕΣΜΙΩΝ**

Βλέπε πίνακα σελ 28-29

### **Η ΣΧΕΤΙΚΗ ΠΟΛ. 1051/6.3.2014**

1. Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2014, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου και καταβολή του φόρου. 2. Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2014, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή. 3. Τύπος της πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης, η οποία εκδίδεται με βάση τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, που υποβάλλονται μετά την 1.1.2014.

Αθήνα, 6 Μαρτίου 2014  
(ΦΕΚ Β' 635/13-03-2014)

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
I. ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ(Δ12)  
ΤΜΗΜΑ Α΄

Πληροφορίες: Θ. Σαφαρής - Ξ. Καρατζένη - Β. Γιοβά

II. ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΔΙΟΙΚ. ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
Δ/ΝΣΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ (Δ6)

ΤΜΗΜΑΤΑ Γ΄ και Δ΄

III. ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

1. Δ/ΝΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ

ΤΜΗΜΑ Γ΄ 2. Δ/ΝΣΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ

IV. Δ/ΝΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ (e -εφαρμογές)

ΤΜΗΜΑ Α΄

Ταχ. Διεύθυνση: Κ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδικας: 101 84 ΑΘΗΝΑ

Τηλέφωνο: 210 3375314-317

ΦΑΞ: 210 3375001

## ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ

### ΠΟΛ 1051/2014

**ΘΕΜΑ:** 1. Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2014, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου και καταβολή του φόρου.

2. Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2014, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή.

3. Τύπος της πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης, η οποία εκδίδεται με βάση τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, που υποβάλλονται μετά την 1.1.2014.

### ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 18 του ν. 2753/1999 (ΦΕΚ 249 Α'/17.11.1999) σύμφωνα με τις οποίες,.... «Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δύναται να καθορίζονται οι διαδικασίες, οι λεπτομέρειες και ό,τι άλλο απαιτείται, ώστε οι δηλώσεις οποιουδήποτε φορολογικού αντικειμένου, καθώς και τα τελωνειακά

<b>ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΠΡΟΘΕΣΜΙΩΝ</b>					
<b>A/A</b>	<b>Φορολογική Υποχρέωση</b>	<b>Έναρξη Υποβολής</b>	<b>Λήξη Υποβολής</b>	<b>Εκκαθάριση</b>	<b>Λήξη 1ης δόσης</b>
1	Υποβολή Εντύπου Ε1	20/3/2014	30/6/2014	με την υποβολή	31/7/2014
2	Υποβολή Εντύπου Ε5	3/3/2014	30/4/2014	με την υποβολή	με την υποβολή
3	Υποβολή Εντύπου Φ01 010	14/4/2014	30/5/2014	με την υποβολή	με την υποβολή
4	Υποβολή Εντύπου Φ01 013	14/4/2014	30/5/2014	με την υποβολή	με την υποβολή
5	Υποβολή Εντύπου Φ01 012	3/2/2014	15/4/2014	με την υποβολή	με την υποβολή
6	Υποβολή Εντύπων Ε2 και Ε3	3/2/2014	30/6/2014	-	-
7	Έντυπο Ε7	3/2/2014	30/4/2014	με την υποβολή	Εφάπαξ με την υποβολή*
8	Βεβαιώσεις αποδοχών	27/1/2014	28/3/2014	-	-
9	Οριστική Δήλωση Παρακρατούμενων Φόρων Ελευθέρων Επαγγελματιών	17/3/2014	30/4/2014	με την υποβολή	Εφάπαξ με την υποβολή*
10	Οριστική Δήλωση Παρακρατούμενων Φόρων Εμπορικών Επιχειρήσεων	17/3/2014	30/4/2014	με την υποβολή	Εφάπαξ με την υποβολή*
11	Ε9 2014	17/2/2014	30/5/2014	1 - 30/6/2014	31/7/2014
12	ΕΦΑ	3/4/2014	20/5/2014	με την υποβολή	Εφάπαξ μέχρι 31/5/2014
13	Εκκαθαριστική Δήλωση ΦΠΑ με Απλογραφικό Σύστημα	3/1/2014	30/4/2014	με την υποβολή	Εφάπαξ με την υποβολή*
14	Εκκαθαριστική Δήλωση ΦΠΑ με διπλογραφικό σύστημα	3/1/2014	30/5/2014	με την υποβολή	Εφάπαξ με την υποβολή*
15	Ε9 2015	14/4/2014	31/1/2015	1 - 30/6/2015	-
16	Τέλη Κυκλοφορίας	01/11/2014**			31/12/2014
<b>Ειδικές Υποβολές Πλοίων</b>					
17	Έντυπα Ε232, Ε233, Ε566, Ε567	2/1/2014	28/2/2014	με την υποβολή	με την υποβολή
18	Έντυπο Ε235	2/1/2014	28/2/2014	με την υποβολή	Εφάπαξ με την υποβολή
19	Έντυπο Ε234	2/1/2014	31/3/2014	Οίκοθεν βεβαίωση (συνήθως μετά την 31/3)	τον επόμενο μήνα της ειδοποίησης
20	Έκτακτη Εισφορά επί Εισερχομένου Συναλλάγματος	2/1/2014	31/3/2014	με την υποβολή	με την υποβολή

<i>Λήξη 2ης δόσης</i>	<i>Λήξη 3ης δόσης</i>	<i>Λήξη 4ης δόσης</i>	<i>Λήξη 5ης δόσης</i>	<i>Λήξη 6ης δόσης</i>	<i>Λήξη 7ης δόσης</i>	<i>Λήξη 8ης δόσης</i>
30/9/2014	30/11/2014	-	-	-	-	-
τελευταία εργάσιμη 1ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 2ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 3ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 4ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 5ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 6ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 7ου μήνα από υποβολή
τελευταία εργάσιμη 1ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 2ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 3ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 4ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 5ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 6ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 7ου μήνα από υποβολή
τελευταία εργάσιμη 1ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 2ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 3ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 4ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 5ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 6ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 7ου μήνα από υποβολή
τελευταία εργάσιμη 1ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 2ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 3ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 4ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 5ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 6ου μήνα από υποβολή	τελευταία εργάσιμη 7ου μήνα από υποβολή
-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-
29/8/2014	30/9/2014	31/10/2014	28/11/2014	31/12/2014	-	-
-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-
30/6/2014	30/9/2014	30/12/2014				
Μετά τρίμηνο	Μετά 6μηνο	Μετά 9μηνο				
30/6/2014	30/9/2014	30/12/2014				

παραστατικά να μπορούν να υποβάλλονται και με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών».

2. Τις διατάξεις της υποπαραγράφου Ε2 της παραγρ. Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 περί σύστασης θέσης Γενικού Γραμματέα Εσόδων (ΦΕΚ 222) όπως ισχύει.

3. Την υπ' αριθ. 1/16-1-2013 (ΥΟΔΔ 18) Πράξη Υπουργικού Συμβουλίου «Επιλογή και Διορισμός Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων».

4. Τις διατάξεις της υπ' αριθ. Δ6Α 1015213 ΕΞ 2013/28.1.2013 (ΦΕΚ Β' 130 και 372) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Υφυπουργού Οικονομικών περί «Μεταβίβασης αρμοδιοτήτων στον Γενικό Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών», όπως αυτή συμπληρώθηκε με την υπ' αριθ. Δ6Α 1196756 ΕΞ 2013/23.12.2013 (ΦΕΚ 3317 Β') απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Υφυπουργού Οικονομικών.

5. Τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 22 του ν. 2020/1992 (ΦΕΚ 34Α') με τις οποίες παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών να παρατείνει με απόφαση, τις προθεσμίες που ορίζονται από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις για υποβολή φορολογικών δηλώσεων σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

6. Τις διατάξεις του άρθρου 1 του π.δ. 185/2009 (ΦΕΚ 213 Α') περί ανασύστασης του Υπουργείου Οικονομικών κ' του π.δ. 189/2009 (ΦΕΚ 221 Α'), περί καθορισμού κ' ανακατανομής αρμοδιοτήτων των Υπουργείων.

7. Τις διατάξεις των άρθρων 5, 18, 32, 37, 41, 53, 54, 55, 57, 58, και 66 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α').

8. Την ανάγκη διευκόλυνσης των υπόχρεων σε υποβολή της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet, στα πλαίσια απλοποίησης των φορολογικών διαδικασιών και των διαμορφωθείσων νέων συνθηκών, στον τομέα οργάνωσης των φορολογικών υπηρεσιών.

9. Το γεγονός ότι με την ηλεκτρονική υποβολή των φορολογικών δηλώσεων επιτυγχάνεται η άμεση εκκαθάρισή τους.

10. Τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 20 του ν. 3943/2011 (ΦΕΚ 66 Α'/31.03.2011), με τις οποίες παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών να καθορίζει τις διαδικασίες υποβολής των δηλώσεων και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

11. Την υπ' αριθ. 1011563/264/Α0012/5.2.2003 διαταγή μας, σχετικά με την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων μέσω λογιστών.

12. Την υπουργική απόφαση ΠΟΛ.1008/19.1.2011 (ΦΕΚ Β'136/09-02-2011), που αφορά τον καθορισμό ορίων ακαθαρίστων εσόδων επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, πάνω από τα οποία υφίσταται υποχρέωση υπογραφής των δηλώσεων από λογιστή φοροτεχνικό.

13. Τις διατάξεις του άρθρου 61 και των παραγράφων 1, 4 και 6 του άρθρου 62 ν.2238/1994, (ΦΕΚ 151 Α').

14. Τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2238/1994, (ΦΕΚ 151 Α'), όπως ισχύει ύστερα από την τροποποίησή του από το άρθρο 1 του ν. 4110/2013 (ΦΕΚ 17 Α').
15. Τις διατάξεις των άρθρων 16 και 17 του ν. 2238/1994, (ΦΕΚ 151 Α').
16. Τις διατάξεις του άρθρου 18 και 19 του ν. 2238/1994, (ΦΕΚ 151 Α').
17. Τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 61 του ν. 2238/1994, (ΦΕΚ 151 Α').
18. Τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν. 2238/1994, (ΦΕΚ 151 Α').
19. Τις διατάξεις των άρθρων 29, 31 του ν. 3986/2011 (ΦΕΚ 152 Α) και του άρθρου 4 του ν. 4051/2012 (ΦΕΚ 40 Α).
20. Τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 4111/2013 (ΦΕΚ 18 Α'), όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν με την παράγρ. 6 του άρθρου 74 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α').
21. Τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1136/11.6.2013.
22. Τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 17 του ν. 3842/2010.
23. Τις διατάξεις της παραγράφου 5 και 7 του άρθρου 73 του ν. 3842/2010.
24. Τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3842/2010.
25. Τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 4024/2011 (ΦΕΚ 226 Α').
26. Τις διατάξεις των άρθρων 7 και 8 του ν. 1599/1986 (ΦΕΚ 75 Α'), όπως τροποποιήθηκαν κ' ισχύουν με τις διατάξεις του ν. 2690/1999 (Α' 45).
27. Τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 4 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ 276 Α').
28. Τις διατάξεις της παραγράφου Β2 του άρθρου 43 και της παραγράφου Β2 του άρθρου 44 του ν. 4030/2011.
29. Τις διατάξεις του άρθρου 74 του ν. 3842/2010.
30. Τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2515/1997 (ΦΕΚ 154 Α').
31. Τις διατάξεις του άρθρου δέκατου του ν. 4211/2013 (ΦΕΚ 256 Α').
32. Τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 4141/2013 (ΦΕΚ 81 Α').
33. Τις διατάξεις του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α), όπως ίσχυαν ως τις 31/12/2013.
34. Τις διατάξεις του ν. 1497/1984 (ΦΕΚ 188Α') όπως ισχύουν.
35. Τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α').
36. Ότι οι διατάξεις του ν. 2238/1994 ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται και για δαπάνες που πραγματοποιούνται έως και τις 31.12.2013 και οι διατάξεις της παραγρ. 6 του άρθρου 62 του ν.2238/1994, που εξουσιοδοτούσαν τον Υπουργό Οικονομικών για έκδοση απόφασης που καθορίζει τον τύπο και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία κτλ, έπαψαν να ισχύουν μετά την 31.12.2013.
37. Ότι η απόφαση αυτή ρυθμίζει τον τύπο, το περιεχόμενο της δήλωσης φυσικών προσώπων καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία που συνυποβάλλονται με τη δήλωση, για την ομοιόμορφη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων από τους υπόχρεους, οι οποίοι αναφέρονται στις παραγράφους 1, 2, 3 και



5 του άρθρου 2 του ν.2238/1994, ΦΕΚ 151 Α', γι' αυτό από τις διατάξεις της δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού.

**38.** Το γεγονός ότι με την απόφαση αυτή δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού,

**αποφασίζουμε:**

## **Άρθρο 1**

### **Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων**

**1.** Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, από τις 20.03.2014 έως τις 30.06.2014.

Η υποβολή των δηλώσεων για τους φορολογούμενους που συμμετέχουν στα πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2, γίνεται μετά την υποβολή της δήλωσης του ΝΠ.

**2.** Τα παραπάνω ισχύουν για δηλώσεις που υποβάλλονται είτε από τους ίδιους με τους δικούς τους κωδικούς πρόσβασης, είτε από εξουσιοδοτημένο λογιστή - φοροτεχνικό με τους προσωπικούς του κωδικούς πρόσβασης, η οποία εξουσιοδότηση θα αφορά την διαχείριση των εντύπων Ε1, Ε2 (όπως έχουν ενημερωθεί από τα αρχεία της Δ/νσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης εφεξής Δ.ΗΛΕ.Δ.) και το Ε3 ανεξάρτητα αν οι υπόχρεοι είναι εγγεγραμμένοι στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες Taxisnet. Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται υπεύθυνες δηλώσεις του Ν. 1599/86 με γνήσιο της υπογραφής του φορολογούμενου και της συζύγου του προς το λογιστή.

**3.** Οι δηλώσεις των αποβιωσάντων υποβάλλονται αποκλειστικά χειρόγραφα στην Φορολογική Διοίκηση. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται ενημέρωση του τμήματος Μητρώου της Δ.Ο.Υ του αποβιωσαντος πριν από την υποβολή της δήλωσης.

**4.** Οι δηλώσεις με επιφύλαξη υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου και οδηγούνται για έλεγχο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

**5.** Οι αρχικές εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες δηλώσεις των φυσικών προσώπων, θα υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου.

Οι συμπληρωματικές - τροποποιητικές δηλώσεις θα υποβάλλονται εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία έναρξης υποβολής των δηλώσεων.

Τα παραπάνω ισχύουν εφόσον οι αρχικές τους δηλώσεις έχουν υποβληθεί ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου.

**6.** Σε περίπτωση που δεν υπάρχει η δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής λόγω αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας που δεν μπορεί να αντιμετωπιστεί ή εφόσον κρίνεται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ότι συντρέχει αντικειμενική και πραγματική αδυναμία υποβολής της δήλωσης με ηλεκτρονικό τρόπο, επιτρέπεται να υποβληθούν αυτές σε έντυπη μορφή στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.

## Άρθρο 2

Ορισμός τύπου και περιεχόμενου της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνυποβαλλόμενων εντύπων

1. Ορίζουμε ότι, για το οικονομικό έτος 2014, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1) (παράρτημα Α), καθώς και τα συνυποβαλλόμενα έντυπα

- α) της αναλυτικής κατάστασης για τα μισθώματα ακινήτων (Φ-Ο1.002)-(Ε2) (παράρτημα Β),
- β) του μηχανογραφικού δελτίου οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (Ε3) (παράρτημα Γ) και
- γ) της δήλωσης κατοχής μηχανημάτων έργων (Ε16) (παράρτημα Δ), έχουν όπως τα σχετικά υποδείγματα τα οποία επισυνάπτονται στην παρούσα, ως παραρτήματα της Α, Β, Γ και Δ αντιστοίχως.

## Άρθρο 3

Ορισμός τύπου πράξεων διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

1. Ορίζουμε ως το συνημμένο υπόδειγμα του παραρτήματος Ε', τον τύπο της πράξης του διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης, η οποία εκδίδεται με βάση τις αρχικές ή εμπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, που υποβάλλονται μετά την 1.1.2014, σύμφωνα με όσα ορίζει το άρθρο 32 του ν. 4174/2013.

Ορίζουμε επίσης, ως το συνημμένο υπόδειγμα ΣΤ', τον τύπο της πράξης του διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, η οποία εκδίδεται με βάση τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με όσα ορίζει το άρθρο 34 του ν. 4174/2013.

Οι παραπάνω πράξεις υπογράφονται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ή από τα πρόσωπα στα οποία έχει μεταβιβάσει την αρμοδιότητα αυτή και αναπόσπαστο τμήμα τους αποτελούν η ειδοποίηση πληρωμής φόρου (Ζ) και η ειδοποίηση επιστροφής φόρου (Η).

2. Στην ειδοποίηση πληρωμής περιλαμβάνεται ταυτότητα οφειλής (Τ.Ο.) για όσους φορολογούμενους προκύπτει, μετά την εκκαθάριση, ποσό για καταβολή.

Εάν το οφειλόμενο ποσό καταβάλλεται σε δόσεις, ενσωματώνεται η ειδοποίηση πληρωμής Ολικής εξόφλησης ή ειδοποίηση, με ανάλυση των δόσεων διακριτά (πλήθος δόσεων, ποσό κάθε δόσης, ημερομηνία πληρωμής κάθε δόσης) και η ταυτότητα οφειλής (Τ.Ο.). Η έκδοση των Ειδοποιήσεων πληρωμών, γίνεται αυτόματα με την κεντρική εκκαθάριση της Δήλωσης, με την συμπλήρωση όλων των απαραίτητων για την είσπραξη στοιχείων ή ενδείξεων. Η ειδοποίηση επιστροφής ενσωματώνεται εάν από την εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης προκύπτει ποσό προς επιστροφή και το ποσό επιστρέφεται μέσω τραπεζών, σύμφωνα με τις Α.Υ.Ο

- ΠΟΛ. 1275/27.11.2001, ΠΟΛ. 1077/16.4.2003 και ΠΟΛ. 1146/20.6.2013.  
**3.** Η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, πραγματοποιεί την εκκαθάριση των δηλώσεων Φ.Π. που υπεβλήθησαν ηλεκτρονικά, εκδίδει τις Πράξεις Διοικητικού ή Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου κατά περίπτωση, με τις οποίες συνιστάται και βεβαιώνεται η οφειλή ή η απαίτηση του φορολογούμενου. Παράλληλα, κοινοποιεί τις πράξεις στους φορολογούμενους, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. α' της παραγρ. 2 του άρθρου 5 του ν. 4174/2013. Η παραπάνω διαδικασία δύναται να εκτελείται όλο το εικοσιτετράωρο και όλες τις ημέρες της εβδομάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α').

**4.** Οι φορολογούμενοι θα εκτυπώνουν από το Taxisnet την πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, χρησιμοποιώντας τους κωδικούς πρόσβασης που διαθέτουν, στην οποία αναγράφεται ότι αποτελεί ακριβές αντίγραφο αυτής και φέρει ημερομηνία έκδοσης και ημερομηνία έκδοσης αντιγράφου και τη σήμανση για την εγκυρότητα της πράξης διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, μέσω του [gsis.gr](http://gsis.gr) βάσει της Α.Υ.Ο 2837/0030/11.11.2003 (ΦΕΚ 1685/Β').

Επίσης, μπορούν να εκτυπώνουν την ταυτότητα οφειλής για την τρέχουσα δόση κάθε μήνα, στην οποία συμπεριλαμβάνονται τυχόν μη καταβληθείσες προηγούμενες δόσεις και οι αναλογούσες για αυτές προσαυξήσεις, από την Προσωποποιημένη Πληροφόρηση.

Η εκτύπωση των παραπάνω ειδοποιήσεων μπορεί να αντικαταστήσει την αντίστοιχη έντυπη ειδοποίηση που αποστέλλεται ταχυδρομικώς, και να χρησιμοποιηθεί στα πιστωτικά ιδρύματα για την εξόφλησή τους.

Η πρόσβαση στις συγκεκριμένες υπηρεσίες γίνεται μέσω του δικτυακού τόπου [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr). Η Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης μετά την ανάρτηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου στο λογαριασμό των φορολογούμενων, αποστέλλει ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

**5.** Στις πράξεις που εκδίδονται μετά από εκκαθάριση τροποποιητικών δηλώσεων, αναγράφεται διακριτά το αποτέλεσμα εκκαθάρισης της αμέσως προηγούμενης δήλωσης του ιδίου έτους, καθώς και το αποτέλεσμα της νέας εκκαθάρισης, χωρίς να γίνεται μνεία αν έχουν καταβληθεί ή επιστραφεί τα ποσά της προηγούμενης εκκαθαρισθείσας δήλωσης.

**6.** Ανάλογα με το είδος της δήλωσης, το έτος της δήλωσης και το περιεχόμενό της δύναται να εμφανίζονται διάφορα μηνύματα, κατά περίπτωση, προς ενημέρωση των φορολογουμένων.

**7.** Για τις αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις του οικείου οικον. έτους, που ενώ υπεβλήθησαν ηλεκτρονικά, οδηγήθηκαν στη Δ.Ο.Υ για λόγους ελεγκτικούς και πραγματοποιείται έλεγχος των δικαιολογητικών, οι πράξεις διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκτυπώνονται και αποστέλλονται στους φορολογούμενους, από τη Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της δήλωσης.

**8.** Στις πράξεις που εκδίδονται μετά από εκκαθάριση τροποποιητικών και αρχικών δηλώσεων παρελθόντων ετών από τη Δ.Ο.Υ., δεν αναγράφονται στοιχεία

που αφορούν δόσεις ή επιστροφή φόρου γιατί δεν αποτελούν αποδεικτικά είσπραξης ή επιστροφής φόρου.

Οι φορολογούμενοι, θα μπορούν να εκτυπώνουν την πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με ενσωματωμένη την ειδοποίηση επιστροφής φόρου σε περίπτωση που δεν την παρέλαβαν ή την απώλεσαν.

#### **Άρθρο 4**

##### **Καταβολή φόρου**

1. Ο φόρος εισοδήματος θα καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες διμηνιαίες δόσεις. Στην περίπτωση της ηλεκτρονικής υποβολής, όταν υποβάλλεται εμπρόθεσμα, ως ημερομηνία λήξης της πρώτης δόσης, ανεξάρτητα από την ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης ηλεκτρονικής δήλωσης, ορίζεται η τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από την ημερομηνία λήξης της υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, δηλαδή στις 31.07.2014.

Η δεύτερη δόση καταβάλλεται έως και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τρίτου μήνα από την λήξη υποβολής της δήλωσης και η τρίτη δόση καταβάλλεται έως και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πέμπτου μήνα από την λήξη υποβολής της δήλωσης.

2. Στις ειδικές περιπτώσεις που η δήλωση υποβάλλεται χειρόγραφα εμπρόθεσμα στην Δ.Ο.Υ. ή οδηγείται στην Δ.Ο.Υ. για έλεγχο δικαιολογητικών, ισχύουν οι δόσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι τις 31.12.2013.

Όταν ο φόρος που οφείλεται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση καταβάλλεται εφάπαξ στην προθεσμία της πρώτης δόσης παρέχεται έκπτωση 1,5%.

#### **Άρθρο 5**

##### **Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος**

1. Στην περίπτωση των προστατευόμενων μελών, με εξαίρεση τα προστατευόμενα τέκνα κατοίκων εξωτερικού και τα προστατευόμενα τέκνα αλλοδαπών υπηκόων που εργάζονται στη χώρα μας και είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, οι οποίοι απαλλάσσονται από την ασφάλιση του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, δεδομένου ότι ασφαλιζονται σε αλλοδαπό φορέα κοινωνικής ασφάλισης βάσει διμερούς ασφαλιστικής σύμβασης, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η απόκτηση Α.Μ.Κ.Α. για τους ίδιους, αλλά και για τα προστατευόμενα τέκνα τους, η αναγραφή του ΑΜΚΑ είναι υποχρεωτική.

Η αναγραφή του ΑΦΜ είναι υποχρεωτική μόνο για τα προστατευόμενα μέλη άνω των 18 ετών, ενώ για τα προστατευόμενα τέκνα κάτω των 18 ετών είναι προαιρετική.

Επισημαίνουμε ότι σύμφωνα με το άρθρο δέκατο του ν. 4211/2013 (ΦΕΚ 256 Α') τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις β' έως η' της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ν.2238/1994, ΦΕΚ 151 Α', θεωρείται ότι βαρύνουν

τον φορολογούμενο εφόσον συνοικούν με αυτόν και το ετήσιο φορολογούμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό και απαλλασσόμενο εισόδημά τους δεν υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ ή το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ αν αυτά παρουσιάζουν αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και άνω.

**2.** Είναι υποχρεωτική η αναγραφή όλων των εισοδημάτων των υπόχρεων ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους, καθώς και των απαλλασσόμενων από το φόρο εισοδημάτων. Για τα αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο φορολογούμενα εισοδήματα αναγράφεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς κατά περίπτωση φόρος. Επισημαίνεται ότι για τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του ν.2238/1994 υφίσταται υποχρέωση δήλωσής τους για το οικονομικό έτος 2014 ανεξαρτήτως ύψους ποσού, και δηλώνονται στους κωδικούς 667-668.

Στις περιπτώσεις κοινών λογαριασμών σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό) υπάρχει υποχρέωση δήλωσης των ποσών των τόκων καταθέσεων που αναλογούν στους πραγματικούς δικαιούχους οι οποίοι καθορίζονται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις. Ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ έχει, σε κάθε περίπτωση, την διακριτική ευχέρεια να κρίνει διαφορετικά.

**3.** Για την διαπίστωση των πληθυσμιακών εξαιρέσεων από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος και προκειμένου για την εξεύρεση του πραγματικού πληθυσμού της Ελλάδας, λαμβάνεται υπόψη η τελευταία επίσημη Απογραφή Μόνιμου Πληθυσμού της Χώρας, η οποία είναι αυτή της 9ης Μαΐου 2011, όπως κυρώθηκε με την υπ' αριθ. 11247/28-12-2012 απόφαση της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΦΕΚ 3465 Β').

**4.** Τα έντυπα της αναλυτικής κατάστασης για τα μισθώματα ακινήτων (Ε2), του μηχανογραφικού δελτίου οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (Ε3), της βεβαίωσης αποδοχών και συντάξεων, καθώς και της δήλωσης κατοχής μηχανημάτων έργων (Ε16), συνυποβάλλονται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, ανάλογα με την κατηγορία των δηλούμενων εισοδημάτων, αποτελούν αδιαίρετη ενότητα με αυτήν και πρέπει να συμπληρώνονται σε όλες τις ενδείξεις τους.

**5.** Η αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων (Ε2), το μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (Ε3) και η βεβαίωση αποδοχών ή συντάξεων, σε περίπτωση υποβολής της δήλωσης σε φυσική μορφή, μπορεί να υποβληθούν σε προεκτυπωμένα έντυπα από τους υπόχρεους που έχουν τη δυνατότητα προεκτύπωσής τους με μηχανογραφικά μέσα, τα οποία όμως πρέπει να πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και να αναφέρουν τα στοιχεία που περιέχονται στα αντίστοιχα έντυπα που επισυνάπτονται στην απόφαση αυτή (σχετική η Α.Υ.Ο. 1120810/2760/Α0012/ΠΟΛ.1295/16.11.1995).

**6.** Κατά την υποβολή της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, πρέπει πρώτα να καταχωρούνται τα έντυπα Ε2 και Ε3, όταν απαιτούνται και κατόπιν η δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (Ε1).

Η σειρά καταχώρησης των συνυποβαλλόμενων Εντύπων Ε2 και Ε3 επιλέγεται από το φορολογούμενο. Κατά την ηλεκτρονική υποβολή του Εντύπου Ε2:

**Α)** για την συμπλήρωση της στήλης 4 αυτού με τη χρήση του ακινήτου θα γίνεται επιλογή της κατηγορίας του δηλούμενου ακινήτου σύμφωνα με την ακόλουθη κατηγοριοποίηση των ακινήτων, που ισχύει για τη συμπλήρωση του εντύπου Ε9: Κατοικία, Μονοκατοικία, Επαγγελματική Στέγη, Οικόπεδο, Αποθήκη, Θέση Στάθμευσης, Σταθμός Αυτοκινήτων ΔΧ, Βιομηχανικό Κτίριο, Ξενοδοχείο, Νοσηλευτήριο, Εκπαιδευτήριο, Αθλητική Εγκατάσταση, Άλλο Κτίριο (Θέατρο, Κινηματογράφος, Μουσείο κ.λπ.), Αγροτεμάχιο, Άλλη Χρήση. Αντίστοιχη επιλογή θα γίνεται σε περίπτωση χειρόγραφης υποβολής της δήλωσης.

Όστόσο για την συμπλήρωση των στηλών 13,14,15,16 και 17 αυτού, με το ακαθάριστο εισόδημα των ακινήτων που αναλογεί στον υπόχρεο εφαρμόζεται η κατηγοριοποίηση των ακινήτων που αναφέρεται στις διατάξεις των άρθρων 20-23 του ν. 2238/1994:

- α) κατοικία, οικοτροφείο, σχολείο, φροντιστήριο, αίθουσα κινηματογράφου ή θεάτρου, ξενοδοχείο, νοσοκομείο ή κλινική,
- β) κατάστημα, γραφείο, αποθήκη, χώρος στάθμευσης, γήπεδο, χώρος τοποθέτησης επιγραφών, βιομηχανοστάσιο, εμπορικό κέντρο και
- γ) αγρός/γαία, ανέγερση οικοδομής σε έδαφος του εκμισθωτή κ.λπ..

**Β)** Κατά τη συμπλήρωση της στήλης 18 αυτού «Αριθμός Παροχής Ρεύματος» αναγράφεται υποχρεωτικά ο εννιαψήφιος αριθμός παροχής ρεύματος όλων των ακινήτων, εφόσον υπάρχει παροχή, ανεξάρτητα από τη λειτουργία της ή μη, από την εταιρεία που το παρέχει (ΔΕΗ ή οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση), από το είδος του παρεχόμενου ρεύματος (συμβατικό, εργοταξιακό κλπ) και ανεξάρτητα αν από την ίδια παροχή ηλεκτροδοτούνται περισσότερα ακίνητα (γραφεία, καταστήματα, αποθήκες, χώροι στάθμευσης κ.λπ.).

Σε περίπτωση που δεν υπάρχει παροχή ρεύματος (μετρητής) ή πρόκειται για αποθήκη ή χώρο στάθμευσης που ηλεκτροδοτείται από τη κοινόχρηστη παροχή ρεύματος, η στήλη αυτή συμπληρώνεται με τον αριθμό «99999999».

**7.** Κατά την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (Ε1):

- α. Όταν συμπληρώνονται οι κωδικοί 019-020, απαιτείται η αναγραφή των ΑΦΜ των προσώπων που λαμβάνουν τις υπηρεσίες και σε περίπτωση που αυτοί υπερβαίνουν τους τρεις (3), πρέπει να αναγραφεί οπωσδήποτε ο ΑΦΜ του προσώπου από το οποίο προέρχεται τουλάχιστον το 75% των ακαθάριστων εσόδων.
- β. Όταν συμπληρώνονται εισοδήματα από Μισθωτές Υπηρεσίες (Πίνακας 4Α), πρέπει να καταχωρούνται οι Α.Φ.Μ. εργοδοτών - ασφαλιστικών φορέων με τα αντίστοιχα ποσά, βάσει των βεβαιώσεων αποδοχών.
- γ. Επίσης, όταν συμπληρώνονται οι κωδικοί 507-508, απαιτείται η αναγραφή του ΑΦΜ φορέα/εργοδότη με το αντίστοιχο ποσό.
- δ. Επιπλέον για τους κωδικούς 657-658, 659-660 και 781-782, εμφανί-

ζεται πίνακας στον οποίο αναλύονται τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματα ανάλογα με την προέλευσή τους εφόσον δεν έχουν συμπληρωθεί ήδη από την Φορολογική Διοίκηση.

- ε. Οι κωδικοί 653-654 συμπληρώνονται σε περίπτωση απόκτησης μερισμάτων πλειοκτητριών εταιρειών του ν. 27/1975 τα οποία δεν έχουν εισαχθεί στην Ελλάδα, προκειμένου να συνυπολογιστούν για την επιβολή της εισφοράς αλληλεγγύης (άρθρο 29 ν. 3986/2011).
- στ. Ο κωδικός 049 συμπληρώνεται μόνο από όσους δηλώνουν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες καθώς και όσους δηλώνουν εισόδημα από ατομική γεωργική επιχείρηση.

8. Κατά την υποβολή των αρχικών δηλώσεων οικον. έτους 2014 δεν θα συμπληρώνονται οι κωδικοί 655-656. Οι κωδικοί αυτοί θα συμπληρώνονται μόνο με υποβολή τροποποιητικής δήλωσης στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της αρχικής δήλωσης.

## Άρθρο 6

**Δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται ή φυλάσσονται για μελλοντικό έλεγχο**

Στις περιπτώσεις που η δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται χειρόγραφα μέσω Δ.Ο.Υ., συνυποβάλλονται, κατά περίπτωση, τα πρωτότυπα δικαιολογητικά, από τα οποία αποδεικνύεται η συνδρομή των προϋποθέσεων για τη φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή ελάφρυνση που επικαλείται ο υπόχρεος και τα οποία καθορίζονται με την Α.Υ.Ο. - ΠΟΛ.1121/15.5.2012 (εκτός από τις παραγράφους 2,4,5,12,13,14 του άρθρου 3 της εν λόγω Α.Υ.Ο)

Τα δικαιολογητικά των δηλώσεων που υποβάλλονται ηλεκτρονικά, φυλάσσονται για μελλοντικό έλεγχο.

Εφόσον κάποια από τα πιο πάνω δικαιολογητικά έχουν ήδη συνυποβληθεί με δηλώσεις προηγούμενων ετών στην ίδια ΔΟΥ ή έχουν διαφυλαχθεί σε περίπτωση ηλεκτρονικής υποβολής και δεν έχει επέλθει κάποια μεταβολή στα στοιχεία που αναγράφονται σ' αυτά, δεν απαιτείται η έκδοση νέων δικαιολογητικών. Αρκεί να υποβληθεί υπεύθυνα δήλωση του ν. 1599/1986, στην οποία θα αναγράφεται το οικονομικό έτος που αφορούσε το κάθε συγκεκριμένο δικαιολογητικό που τυχόν υποβλήθηκε, ότι δεν έχει επέλθει μεταβολή στα στοιχεία που αναγράφονται σ' αυτό και με την προϋπόθεση ότι, αν το συγκεκριμένο δικαιολογητικό είναι ορισμένης χρονικής ισχύος, καλύπτει και το οικον. έτος 2014.

Ειδικά, τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού και αποκτούν πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υποχρεούνται να υποβάλουν, εμπρόθεσμα (πριν τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους και όχι πέραν της λήξης του οικείου οικον. έτους), σε φυσική μορφή, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, από τα οποία προκύπτει ότι είναι κάτοικοι εξωτερικού, μέσω του φορολογικού εκπροσώπου τους, στην καθ' ύλην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπου ο υπόχρεος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος αλλοδαπής.

## Άρθρο 7

### Επιστροφή φόρου

1. Για όσους υποβάλλουν πρώτη φορά δήλωση φορολογίας εισοδήματος ηλεκτρονικά, θα τους ζητείται η συμπλήρωση του έτους γέννησης και εφόσον το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης είναι πιστωτικό η επιστροφή του φόρου γίνεται από άτοκο μεταβατικό λογαριασμό με βάση τον ΑΦΜ.
2. Ο τραπεζικός λογαριασμός που θα δηλώνεται από τον φορολογούμενο στο έντυπο της φορολογικής δήλωσης θα πιστώνεται μόνο μια φορά, ενώ ποσά επιστροφής που προκύπτουν από δηλώσεις άλλων φορολογουμένων δεν μεταφέρονται στον ίδιο λογαριασμό αλλά σε άτοκο μεταβατικό λογαριασμό με βάση τον ΑΦΜ.

## Άρθρο 8

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΘΕΟΧΑΡΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ

## 4.4. Καθυστερήσεις και φοροδιαφυγή

### Εκπρόθεσμη – ανακριβής δήλωση

Δραστικά μειώνονται τα πρόστιμα του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών για τις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικών δηλώσεων ενώ καθιερώνεται και με νόμο η μη επιβολή προστίμου στις περιπτώσεις τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ.

Συγκεκριμένα, όπως αναφέρεται στο πολυνομοσχέδιο, το πρόστιμο των 1000 ευρώ που επιβαλλόταν στους επιτηδευματίες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, μειώνεται στα 250 ευρώ ενώ το πρόστιμο των 2500 ευρώ για τις εταιρείες με διπλογραφικά βιβλία, μειώνεται στα 500 ευρώ.

Επίσης, θεσπίζεται ανώτατο πλαφόν προστίμου στα 30.000 ευρώ. Για ορισμένες κατηγορίες παραβάσεων όπως είναι η μη συνεργασία στη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ή η μη συμμόρφωση σχετικά με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, το πρόστιμο διατηρείται στις 2500 ευρώ. Ολόκληρη η διάταξη για τα νέα πρόστιμα του κώδικα έχει ως εξής:

Το άρθρο 54 του ν. 4174/2013, (βλ. παρακάτω), όπως ισχύει, τροποποιείται ως εξής:

- α. Στην περίπτωση α) της παραγράφου 1 μετά τη λέξη «εκπρόθεσμα» προστίθενται οι λέξεις «ή υποβάλει ελλιπή».
- β. Στην παράγραφο 1 προστίθεται περίπτωση θ) ως εξής:  
«θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς φορολογικά στοιχεία.».
- γ. Στην περίπτωση η) της παραγράφου 1 διαγράφονται οι λέξεις «και την έκδοση στοιχείων».



- δ. Στην περίπτωση β) της παραγράφου 2 διαγράφονται οι λέξεις «για κάθε άλλη παράβαση σε περίπτωση» και αντικαθίστανται από τις λέξεις «για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β, γ και δ της παραγράφου 1».
- ε. Στην περίπτωση γ) της παραγράφου 2 διαγράφονται οι λέξεις «χίλια (1.000) ευρώ, για κάθε άλλη παράβαση» και αντικαθίστανται από τις λέξεις «διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β, γ, δ, στ και θ της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων.».
- στ. Στην περίπτωση δ) της παραγράφου 2 διαγράφονται οι λέξεις «δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, για κάθε άλλη παράβαση» και αντικαθίστανται από τις λέξεις «πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β, γ, δ, στ και θ της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων» και διαγράφεται το τελευταίο εδάφιο της ίδιας περίπτωσης.
- ζ. Στην παράγραφο 2 προστίθεται περίπτωση ε) ως εξής:  
«ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε) και ζ) και η) της παραγράφου 1».
- η. Στο τέλος της παραγράφου 2 προστίθεται νέο εδάφιο ως εξής:  
«Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.».
- θ. Η παράγραφος 3 αντικαθίσταται ως εξής:  
«Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με τον Κώδικα πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.».

### **Παραβάσεις (άρθρο 54 νόμου 4174/2013- ΚΦΔ)**

(έναρξη ισχύος από 1.1.2014).

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,
  - 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 ε 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.

### **Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55 νόμου 4174/2013)**

(Σημείωση: η παράγραφος 2 ισχύει για πράξεις που διαπράττονται από 26.7.2013).

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 πλάσματικές 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,
  - 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 νομο-

- θεσίας που αφορά φόρους που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα.
- 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 αρμόδιας φορολογικής αρχής 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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή. 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.
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 αποκρύφτηκε 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 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 αξιογράφων 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 η σχετική διοικητική διαδικασία 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.

### **ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΑΡΘΡΟΥ 55 ΝΟΜΟΥ 4174/13 (ΚΦΔ)**

ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ν. 4223/13, ΑΡΘΡΟ 48.

5. Στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 η λέξη «πλασματικές» αντικαθίσταται από τη λέξη «ανύπαρκτες» και προστίθεται τελευταίο εδάφιο ως εξής:

«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 προστίθεται τελευταίο εδάφιο ως εξής:

«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.»

7. Στην περίπτωση δ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 αντικαθίστανται οι λέξεις «αρμόδια φορολογικής αρχής» από τις λέξεις «Φορολογικής Διοίκησης» και στην περίπτωση ε' αντικαθίστανται οι λέξεις «κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή», από τις λέξεις «Φορολογική Διοίκηση».

8. Στην παρ. 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 προστίθενται περιπτώσεις στ', ζ, η', θ', ως εξής:

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,

- π. 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.»

9. Στην περίπτωση γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 μετά τη λέξη «στοιχείων» προστίθενται οι λέξεις «ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο».

10. Στην υποπερίπτωση ββ' της περίπτωσης γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 διαγράφονται το δεύτερο και τρίτο εδάφιο.

11. Στην παρ. 3 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 οι λέξεις «η σχετική διοικητική διαδικασία» αντικαθίστανται με τις λέξεις «όλες οι διαδικασίες που προβλέπονται»

12. Στο άρθρο 55 του ν. 4174/2013 προστίθεται παράγραφος 5 ως εξής:

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

14. Το άρθρο 57 του ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

#### **«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.»

16. Το άρθρο 62 του ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

#### **«Άρθρο 62**

1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό

έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (30) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

5. Πρόστιμα καταβάλλονται εφάπαξ έως και την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής με εξαίρεση τις περιπτώσεις των άρθρων 57 και 59.

Για τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54, καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις του Κώδικα, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου άρχεται στο τέλος του έτους, κατά το οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση.»

Ερμηνευτική ΠΟΛ.1210/6.9.2013 Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

## **A. Μη έκδοση - Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων**

**Aα.** Μη έκδοση - Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, αποκρυβείσας αξίας άνω των 5.000 ευρώ

Από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι, 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 αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.

Επισημαίνεται ότι, οι προαναφερόμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλα τα φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ή τις Υπουργικές Αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του Κ.Φ.Α.Σ. ή του Κ.Β.Σ. (δελτία αποστολής, τιμολόγια, αποδείξεις λιανικής κλπ).

Επίσης, οι προαναφερόμενες διατάξεις καταλαμβάνουν και τις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά.

Ακόμη, ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να ληφθεί όταν το ποσό του προστίμου που

υπολογίζεται με βάση το ανωτέρω ποσοστό (40%) δεν υπερβαίνει το ελάχιστο ύψος προστίμου των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ που ρητά ορίζεται στις προαναφερόμενες διατάξεις, δηλαδή κατ' ελάχιστο το ποσό του προστίμου πρέπει να είναι, σε κάθε περίπτωση, το ποσό αυτό (2.500 ευρώ) και ανεξαρτήτως της κατηγορίας τήρησης ή απαλλαγής από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων.

Σημειώνεται ότι, σε σχέση με τις καταργούμενες διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 αυξήθηκε το όριο της αποκρουσίμης αξίας (από 1.200 ευρώ σε 5.000 ευρώ) ενώ μειώθηκε το ποσοστό της αξίας της συναλλαγής (από 100% σε 40%), για τα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο.

**Αβ.** Μη έκδοση - Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, αποκρουσίμης αξίας κάτω των 5.000 ευρώ

Στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλεται πρόστιμο:

- α) Για το χρονικό διάστημα από 26.7.2013 έως και 31.12.2013, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 8 (περιπτώσεις α' και γ', αντίστοιχα) και 9 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, επιβάλλονται δηλαδή αυτοτελείς παραβάσεις.
- β) Για το χρονικό διάστημα από 1.1.2014 και εφεξής, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (περίπτωση η' της παραγράφου 1, περιπτώσεις β', γ' και δ' της παραγράφου 2 και παράγραφος 3).

Επισημαίνεται ότι, για τις παραβάσεις που διαπράττονται, για τη μη έκδοση ή την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων έως και 25.7.2013, εφαρμόζονται οι διατάξεις των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 8 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του ν. 2523/1997, αντίστοιχα, δηλαδή ανάλογα με το αν η αποκρουσίμης αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, αντίστοιχα, σε συνδυασμό με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ..

## **Β. Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων**

Από τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι, σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου.

Περαιτέρω, για την έννοια του πλαστού φορολογικού στοιχείου εφαρμόζονται, από 26.7.2013 έως και 31.12.2013, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 ενώ από 1.1.2014 εφαρμόζονται οι διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., δηλαδή:

- α) Για το χρονικό διάστημα από 26.7.2013 έως και 31.12.2013, θεωρείται πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.



Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

- β)** Για το χρονικό διάστημα από 1.1.2014 και εφεξής, θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής 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 όταν οι αξίες που αναγράφονται στο πρωτότυπο και στο αντίτυπο αυτού, το οποίο χρησιμοποιείται για φορολογικούς σκοπούς είναι διαφορετικές.

Κατά συνέπεια, για την έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, επιβάλλονται πρόστιμα ως εξής:

- α)** Για το χρονικό διάστημα από 26.7.2013 έως και 31.12.2013, επιβάλλεται, σε κάθε περίπτωση, πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου,

- β)** Για το χρονικό διάστημα από 1.1.2014 και εφεξής:

**βα)** Όταν το φορολογικό στοιχείο έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε μη νόμιμο τρόπο ή όταν οι αξίες που αναγράφονται στο πρωτότυπο και στο αντίτυπο αυτού, το οποίο χρησιμοποιείται για φορολογικούς σκοπούς είναι διαφορετικές, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου.

**ββ)** Σε κάθε άλλη περίπτωση που το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού, πλην της αξίας, είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (περίπτωση ν' της παραγράφου 1, περιπτώσεις β', γ' και δ' της παραγράφου 2 και παράγραφος 3), δηλαδή ανάλογα με την κατηγορία τήρησης ή απαλλαγής από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων.

Σημειώνεται ότι, σε σχέση με τις καταργούμενες διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 δεν λαμβάνεται υπόψη το όριο της αποκρυβείσας αξίας (άνω ή κάτω των 1.200 ευρώ) ενώ μειώθηκε το ποσοστό επί της αξίας της συναλλαγής (από 200% σε 100%), για τα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο.

Επισημαίνεται ότι, για τις παραβάσεις που διαπράττονται, για την έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων έως και 25.7.2013, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 8 και της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αντίστοιχα, δηλαδή ανάλογα με το αν η αξία του στοιχείου είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, αντίστοιχα, σε συνδυασμό με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ..

### **Γ. Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων**

Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται οι παραβάσεις σχετικά με την έκδοση ή τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία διαφοροποιούνται ανάλογα με το πρόσωπο του εκδότη και του λήπτη και κλιμακώνονται ως προς το ύψος του προστίμου, όπως αναλυτικά περιγράφεται κατωτέρω.

#### **Γα. Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων**

Ανάλογα με το αν η έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι ως προς την αξία της συναλλαγής ή ως προς το πρόσωπο, διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις:

##### **Γα.1. Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία της συναλλαγής**

Από τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων και της υποπερίπτωσης αα' του τρίτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι, σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία της συναλλαγής 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. 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.

Σημειώνεται ότι, σε σχέση με τις καταργούμενες διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 δεν λαμβάνεται υπόψη το όριο της εικονικής αξίας (άνω ή κάτω των 1.200 ευρώ) ενώ μειώθηκε το ποσοστό της αξίας της συναλλαγής (από 200% και 100% σε 50% και 25%, αντίστοιχα), για τα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο.

##### **Γα.2. Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο**

Το πρόστιμο για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο, που επιβάλλεται στον εκδότη του εικονικού, κλιμακώνεται ανάλογα με το εάν τεκμαίρεται ότι ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τελούσε ή μη σε καλή πίστη.

Κατά ρητή διατύπωση του δευτέρου εδαφίου της υποπερίπτωσης ββ' του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων 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.

Κατά συνέπεια:

###### **Γα.2.1. Όταν ο λήπτης του εικονικού στοιχείου δεν τελούσε σε καλή πίστη**

Για την περίπτωση αυτή, στον εκδότη εικονικού στοιχείου, ως προς το πρόσωπο, εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στο πρώτο εδάφιο της περίπτωσης Γα.1 της

παρούσας επιβάλλεται, δηλαδή, πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου.

### **Γα.2.2. Όταν ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τελούσε σε καλή πίστη**

Για την περίπτωση αυτή, από τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της υποπερίπτωσης ββ' του τρίτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι, στον εκδότη εικονικού στοιχείου, ως προς το πρόσωπο, επιβάλλονται τα αναφερόμενα στο πρώτο εδάφιο της περίπτωσης Γα.1 της παρούσας πρόστιμα στο διπλάσιο, δηλαδή πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου.

### **Γβ. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων**

Ανάλογα με το αν η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι ως προς την αξία της συναλλαγής ή ως προς το πρόσωπο, διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις:

#### **Γβ.1. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων**

##### **ως προς την αξία της συναλλαγής**

Στην περίπτωση αυτή το ύψος του προστίμου εξαρτάται από το εάν η λήψη του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. Ειδικότερα:

##### **Γβ.1.1. Όταν η λήψη του εικονικού φορολογικού στοιχείου δεν επιφέρει μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους**

Για την περίπτωση αυτή, από τις διατάξεις της υποπερίπτωσης γγ' του τρίτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι, στον λήπτη εικονικού στοιχείου, ως προς την αξία της συναλλαγής, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με 15% της αξίας του στοιχείου.

Ενδεικτικές περιπτώσεις που καταλαμβάνει η διάταξη αυτή είναι:

- α)** Υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών (επιτηδευματίες) για το χρονικό διάστημα που φορολογούνταν με αντικειμενικό τρόπο στη φορολογία εισοδήματος.
- β)** Υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών (επιτηδευματίες) όταν με τη λήψη του εικονικού φορολογικού στοιχείου επέρχεται αύξηση της ζημίας του οικείου φορολογικού έτους. Επισημαίνεται ότι, με τα ανωτέρω δεν θίγονται οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος περί συμψηφισμού της ζημίας σε επόμενα οικονομικά έτη.
- γ)** Αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων για τα οποία δεν έχουν διενεργηθεί οι αντίστοιχες αποσβέσεις της εικονικής αξίας ή της μερικώς εικονικής αξίας στο οικείο φορολογικό έτος.

##### **Γβ.1.2. Σε κάθε άλλη περίπτωση, που έχει αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους**

Για τις λοιπές περιπτώσεις, στον λήπτη εικονικού στοιχείου, ως προς την αξία της συναλλαγής, εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στην περίπτωση Γα.1 της παρούσας.

**Γβ.2. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη**

Στην περίπτωση αυτή το ύψος του προστίμου εξαρτάται από το εάν ο λήπτης του εικονικού φορολογικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε ή μη σε καλή πίστη και αν, στην τελευταία περίπτωση (σε μη καλή πίστη) η λήψη δεν επιφέρει μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. Όπως προαναφέρθηκε ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, 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.

Εξυπακούεται ότι, στις περιπτώσεις που ο έλεγχος διαπιστώσει ότι τα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν στον εκδότη, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα έχουν επιστραφεί, με οποιονδήποτε τρόπο και χωρίς προφανή αιτία στον λήπτη ή σε πρόσωπο που συνδέεται με αυτόν (π.χ. νόμιμος εκπρόσωπος, στενός συγγενής κλπ.), τότε το τεκμήριο της καλής πίστης του λήπτη αναιρείται και ο έλεγχος προχωρεί ανεμπόδιστα στη διερεύνηση της ενδεχόμενης ύπαρξης εικονικότητας.

Ειδικότερα:

**Γβ.2.1. Όταν ο λήπτης τεκμαίρεται ότι δεν τελούσε σε καλή πίστη**

Για την περίπτωση αυτή, από τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της υποπερίπτωσης ββ' και της περίπτωσης γγ' του τρίτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι, στον λήπτη εικονικού στοιχείου, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, επιβάλλεται πρόστιμο ως εξής:

- Όταν η λήψη το εικονικού φορολογικού στοιχείου δεν επιφέρει μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με 15% της αξίας του στοιχείου.
- Σε κάθε άλλη περίπτωση, που έχει αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με 25% της αξίας του στοιχείου.

**Γβ.2.2. Όταν ο λήπτης τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη**

Για την περίπτωση αυτή, από τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της υποπερίπτωσης ββ' του τρίτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι, στον λήπτη εικονικού στοιχείου, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεν επιβάλλεται πρόστιμο.

Επισημαίνεται ότι, για τις παραβάσεις που διαπράττονται, για την έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων έως και 25.7.2013, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 8 και της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 του ν. 2523/1997, αντίστοιχα, δηλαδή ανάλογα με το αν η αξία του στοιχείου είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, αντίστοιχα, σε συνδυασμό με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ..

**Γγ. Περιπτώσεις που η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής**

Από τις διατάξεις της υποπερίπτωσης δδ' του τρίτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι, 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.

Κατωτέρω παρατίθεται συνοπτικός πίνακας επιβολής προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για παραβάσεις που διαπράττονται από 26.7.2013, των προαναφερόμενων περιπτώσεων.

<b>Συνοπτικός πίνακας επιβολής προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για παραβάσεις που διαπράττονται από 26.7.2013</b>		
	<b>Από 26.7.2013 μέχρι 31.12.2013</b>	<b>Από 1.1.2014 και εφεξής</b>
Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείου αποκρυβείσας αξίας > 5.000 €	40% (της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε) (ελάχιστο ύψος προστίμου 2.500 €)	
Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείου αποκρυβείσας αξίας < 5.000 €	αυτοτελείς παραβάσεις άρθ. 5§8α' & γ', ν.2523/1997	εφαρμογή του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.
<b>Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων</b>		
ως προς την αξία ή, όταν έχει σφραγιστεί ή θεωρηθεί με μη νόμιμο τρόπο	100% (της αξίας του στοιχείου)	
σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση	100% (της αξίας του στοιχείου)	εφαρμογή του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.
Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς την αξία)	50% (1) ή 25% (2)	
<b>Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς το πρόσωπο)</b>		
όταν ο λήπτης δεν τελούσε σε καλή πίστη	50% (της αξίας του στοιχείου)	
όταν ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη	100% (της αξίας του στοιχείου)	

<b>Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς την αξία)</b>		
με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους	50% (1) ή 25% (2)	
σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν έχει αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους	15% (της αξίας του στοιχείου)	
<b>Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς το πρόσωπο)</b>		
όταν ο λήπτης δεν τελούσε σε καλή πίστη		
με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους	25% (της αξίας του στοιχείου)	
σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν έχει αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους	15% (της αξίας του στοιχείου)	
όταν ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη	0%	
<b>Εικονικά φορολογικά στοιχεία</b>		
ως προς την αναγραφείσα συναλλαγή	500 € ανά στοιχείο (ανώτατο ύψος 50.000 € ανά φορολογικό έτος)	
Λοιπές παραβάσεις (πλην των προαναφερομένων)	εφαρμογή του άρθρου 5 (πλην § 10) του ν. 2523/1997	εφαρμογή του άρθρου 54 του νέου νόμου

1. της αξίας του στοιχείου ή για το μέρος της εικονικής αξίας
2. της αξίας του στοιχείου, όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας

## II. Πρόστιμο ΦΠΑ, για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία

Με την περίπτωση δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ΚΦΔ προβλέπεται ότι, όσον αφορά το ΦΠΑ, όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλος για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί ΦΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά, ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το 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 (αφορά κυρίως τους αγρότες του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ).

Η νέα διάταξη στην ουσία αντικαθιστά την προηγούμενη του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, στην περίπτωση που οι ανωτέρω παραβάσεις διαπράττονται από 26.7.2013 και εφεξής. Κατά συνέπεια για τις εν λόγω παραβάσεις δεν επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που εκπέστηκε, ή επεστράφη, ή δεν αποδόθηκε, όπως προέβλεπε το άρθρο 6 του ν. 2523/1997, αλλά πρόστιμο ίσο με το 50% του εν λόγω φόρου. Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις του Ν.4174/2013 δεν προβλέπεται διοικητική επίλυση της διαφοράς παρά μόνο ειδική διοικητική διαδικασία ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 αυτού, η ισχύς του οποίου αρχίζει από 1.1.2014.

### **Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης (άρθρο 58 νόμου 4174/2013) (έναρξη ισχύος από 1.1.2014)**

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.

### **ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 58 ΒΑΣΕΙ Ν. 4223/13, ΑΡΘΡΟ 48.**

15. Στο τέλος της παρ. 2 του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 προστίθεται εδάφιο ως εξής:

«Επί εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου το πρόστιμο του προηγούμενου εδαφίου ανέρχεται σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου».

### **Πρόστιμο μη καταβολής παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 59 νόμου 4174/2013) (ισχύς από 1.1.2014)**

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.

### **Παρεμπόδιση, υπόθαλψη και συνέργεια (άρθρο 60 νόμου 4174/2013) (έναρξη ισχύος από 1.1.2014)**

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.

### **Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61 νόμου 4174/2013) (έναρξη ισχύος από 1.1.2014)**

1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και:

- α) υποβάλλεται εγγράφως,
- β) περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου,
- γ) φέρει την υπογραφή του φορολογούμενου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και
- δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία.

3. Ο Γενικός Γραμματέας αποφαινεται επί του αιτήματος εντός τριάντα (30) ημερών και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση εντός της ανωτέρω περιόδου, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί.

## **4.5. Φορολογικοί έλεγχοι**

### **ΣΧΟΛΙΑΣΜΟΣ**

Την υποχρέωση ειδοποίησης του φορολογούμενου στις περιπτώσεις διενέργειας πλήρους επιτόπιου φορολογικού έλεγχου πριν την επίσκεψη του ελεγκτή στις εγκαταστάσεις του έχει η φορολογική διοίκηση σύμφωνα με όσα αναφέρει εγκύκλιος του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων κ. Χ. Θεοχάρη. Εξαιρούνται ωστόσο οι περιπτώσεις που υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Η εγκύκλιος που παράσχει οδηγίες για την διενέργεια των φορολογικών ελέγχων σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας αποσαφηνίζει πως πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και



οριστικός, ενώ μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου.

Από τις ερμηνευτικές οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προκύπτει ότι ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της φορολογικής διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Στις περιπτώσεις έλεγχου από το γραφείο θα πρέπει να αξιοποιείται κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της η διοίκηση όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους.

Στις περιπτώσεις που η φορολογική διοίκηση αποφασίζει να διενεργήσει πλήρη επιτόπιο φορολογικό έλεγχο πρέπει, την απόφασή της αυτή, να τη γνωστοποιήσει στον φορολογούμενο πριν την επίσκεψη του ελεγκτή στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου. Σημειώνεται ότι είναι δυνατόν ύστερα από πράξη του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις που υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Η διάρκεια του ελέγχου συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό του ελέγχου ως πλήρη ή μερικό όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός 20 ημερών από την επίδοσή του. Σε περίπτωση έκδοσης εντολής ελέγχου δεν υπάρχει δυνατότητα υποβολής δήλωσης για την φορολογία, τη φορολογική περίοδο ή την υπόθεση που αφορά ο φορολογικός έλεγχος.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα

αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.

Μετά την 1.1.2014 για υποθέσεις οποιουδήποτε φορολογικού ελέγχου που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την 1.1.2014 εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας για όσα αφορούν την έκδοση της πράξης. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.

Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1-1-2014 και αφορούν γενικές φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31-12-2013, επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι, όπως ισχύουν κατά φορολογία την αντίστοιχη χρονική περίοδο.

Στις περιπτώσεις υποβολής μετά την 1.1.2014 εκπρόθεσμων δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση ή δηλώσεων πληροφορικού χαρακτήρα που αφορούν περιόδους έως την 31.12.2013 επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπει ο νόμος με τον περιορισμό το καταβλητέο σε κάθε μία περίπτωση ποσό να μη ξεπερνά τα 100 ευρώ.

Στις περιπτώσεις που κατά τη διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου απαιτείται άρση τραπεζικού απορρήτου από 1.1.2014 θα ακολουθείται η διαδικασία του ν.4174/2013 (και όχι οι διατάξεις του κατηργημένου πλέον ν.2238/1994), η οποία προβλέπει πως ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής. Η φορολογική διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός 10 ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για 20 επιπλέον ημέρες.

Τέλος, σε ότι αφορά τους «προληπτικούς ελέγχους» η εγκύκλιος Θεοχάρη αναφέρει πως από την 1η Ιανουαρίου 2014 καταργήθηκαν η υποχρέωση τήρησης ασφαλών πληροφοριών (πρόσθετα βιβλία) από ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων π.χ. ιατροί, εκπαιδευτήρια, συνεργεία κλπ.) και η έκδοση δελτίου αποστολής για τις διακινήσεις αγαθών. Έτσι, απαιτείται κατά τον έλεγχο των υπόχρεων που είχαν υποχρέωση τήρησης ασφαλών πληροφοριών να ζητούν πληροφορίες από τους

εξερχόμενους πελάτες για τις υπηρεσίες που τους παρείχαν οι παραπάνω επαγγελματίες φορολογούμενοι και στη συνέχεια να ελέγχουν αν εκδόθηκαν αποδείξεις. Περαιτέρω κατά τη διακίνηση των αγαθών θα εξετάζεται αν είχαν εκδοθεί αντίστοιχα στοιχεία αξίας (τιμολόγια) ή έγγραφα μη τιμολογηθέντων αγαθών.

(Πηγή: <http://news.in.gr/economy/article/?aid=1231317373>).

## Η ΣΧΕΤΙΚΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ

Αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ)

Παροχή οδηγίων για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας»

Αθήνα, 2 Μαΐου 2014

Αρ. Πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2014/2.5.2014

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. ΤΗΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗΣ ΠΟΥ ΑΝΑΦΕΡΕΤΑΙ ΣΤΗ ΣΕΛΙΔΑ 7 (478 αντί 479), ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΤΟΥ ΔΕΥΤΕΡΟΥ ΕΔΑΦΙΟΥ ΤΟΥ ΆΡΘΡΟΥ 62 ΚΑΙ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΚΑΤΑΧ. ΣΗΜΕΙΩΜΑΤΩΝ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜ. ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡ/ΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ

ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄, Γ΄

Ταχ. Δ/ση: Κ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδ.: 101 84 Αθήνα

Τηλ.: 210 3375203

FAX: 210 3375354

ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014

## ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ

**ΘΕΜΑ:** «Παροχή οδηγίων για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας»».

Σας παρέχουμε τις απαραίτητες ερμηνευτικές οδηγίες για την «ορθή» και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων που αναφέρονται στο παραπάνω θέμα.

## Άρθρο 23

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους.

Στις περιπτώσεις που η Φορολογική Διοίκηση αποφασίζει να διενεργήσει πλήρη επιτόπιο φορολογικό έλεγχο πρέπει, την απόφασή της αυτή, να τη γνωστοποιήσει στον φορολογούμενο πριν την επίσκεψη του ελεγκτή στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου. (Επισυνάπτεται στη παρούσα σχέδιο ειδοποίησης).

Σημειώνεται ότι είναι δυνατόν ύστερα από πράξη του Γ.Γ.Δ.Ε. να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις που υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

## Άρθρο 25

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου.

Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος.

Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής:

Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.

Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Η τροποποίηση της εντολής προκειμένου να παραταθεί η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου πρέπει να εκδίδεται πριν την ημερομηνία λήξης της διάρκειας που αναγράφεται στην τροποποιηθείσα εντολή.

Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου.

Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός.

Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου.

Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.

## Άρθρο 27

Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμοζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα. Ήδη εκδόθηκαν οι ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (Φ.Ε.Κ.Β´478) και ΠΟΛ.1094/7.4.2014 (Φ.Ε.Κ. Β´961) αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε., περί καθορισμού του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τριών τεχνικών ελέγχου, για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού. Η εγκύκλιος διαταγή ΠΟΛ.1270/24.12.2013 θα εφαρμόζεται ανάλογα και για υποθέσεις που ελέγχονται με βάση τις παραπάνω αποφάσεις.

## Άρθρο 28

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.

Επισυνάπτεται υπόδειγμα κατάστασης για την καταχώρηση των Σημειωμάτων διαπίστωσης και των προσωρινών προσδιορισμών του φόρου.

### Άρθρο 34

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει μετά από έλεγχο σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.

Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδίδεται και στις περιπτώσεις που:

- α. Υποβλήθηκε φορολογική δήλωση και εκδόθηκε πράξη διοικητικού προσδιορισμού και στη συνέχεια υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση με την οποία ο φορολογούμενος ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης του διοικητικού προσδιορισμού φόρου και η τροποποιητική αυτή δήλωση γίνεται δεκτή από τη Φορολογική Διοίκηση.
- β. Δεν υποβλήθηκε δήλωση από το φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου.

Τέλος στην περίπτωση που εκδίδεται διορθωτικός προσδιορισμός φόρου μετά από διενέργεια πλήρους ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εφόσον προκύψουν νέα στοιχεία (σχετική η παράγραφος 5 του άρθρου 25 ν.4174/2013).

### Άρθρο 62

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου.

Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

### Άρθρο 66

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 προβλέπεται ότι μετά την 1.1.2014 για υποθέσεις οποιουδήποτε φορολογικού ελέγχου που αφορά χρήσεις, περιόδους, φο-

ρολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την 1.1.2014 εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. για όσα αφορούν την έκδοση της πράξης.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 προβλέπεται ότι για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 προβλέπεται ότι σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κ.Φ.Δ. τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης (π.χ. φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος που αφορά τη χρήση 2007 ακυρώνεται με απόφαση του δικαστηρίου το Νοέμβριο του 2013. Η Φορολογική Διοίκηση σε συμμόρφωση με την απόφαση του Δικαστηρίου εκδίδει οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου τον Μάρτιο του 2014) εφαρμοζόμενης της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του ν.4174/2013 διαδικασίας.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 17 προβλέπεται ότι στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1-1-2014 και αφορούν γενικές φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31-12-2013, επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθ. 1 του νόμου 2523/1997, όπως ισχύουν κατά φορολογία την αντίστοιχη χρονική περίοδο.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 19 προβλέπεται ότι στις περιπτώσεις υποβολής μετά την 1.1.2014 εκπρόθεσμων δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση ή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα που αφορούν περιόδους έως την 31.12.2013 επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 4 του ν.2523/1997 με τον περιορισμό το καταβλητέο σε κάθε μία περίπτωση ποσό να μη ξεπερνά τα εκατό (100) ευρώ (σχετική και η περίπτωση 23 της υποπαραγράφου Δ2 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Κεφ. Α του ν.4254/2014).

### **Λοιπά θέματα ελέγχου**

1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό.
2. Περαιτέρω με την απόφαση του Υφυπουργού των Οικονομικών ΠΟΛ.1072/

8.4.2011 (Φ.Ε.Κ. 577 Β´), όπως ισχύει, καθορίσθηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των υπαγόμενων στην αμέσως ως άνω Α.Υ.Ο. επιτηδευματιών καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής φόρων που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν μέχρι και 31.12.2009.

3. Επίσης με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1038/3.2.2012 (Φ.Ε.Κ.431 Β´) καθορίσθηκε ότι κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ´ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (διπλογραφικά) και κλείνουν ισολογισμό από 30.6.2011 και μετά, θα εφαρμόζεται το πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1159/22.7.2011 (Φ.Ε.Κ. 1567Β´), όπως ισχύει.

Το πρόγραμμα ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον ελεγκτή βάσει δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με σύμφωνη γνώμη των Προϊσταμένων του.

4. Κατόπιν των ανωτέρω εφεξής για εντολές που εκδίδονται για υποθέσεις που έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1072/8.4.2011 και μέχρι τη χρήση 2009 θα εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την αμέσως ως άνω Α.Υ.Ο. και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν.4174/2013. Για τις μετέπειτα χρήσεις εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν.4174/2013. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που δεν έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής τους στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1072/8.4.2011.

Σημειώνεται ότι για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ´ κατηγορίας Κ.Β.Σ. (διπλογραφικά βιβλία) και έχουν κλείσει ισολογισμό μετά την 30.6.2011 εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την ΠΟΛ.1159/22.7.2011 (σχετ.ΠΟΛ.1138/15.6.2011 Α.Υ.Ο.).

Εφιστάται ιδιαίτερα η προσοχή για την συνδρομή του τομέα του φορολογικού ελέγχου προς τον τομέα της είσπραξης των εσόδων, εφαρμόζοντας υποχρεωτικά όλα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1111/2.9.2009 εγκύκλιο διαταγή των Δ/νσεων Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων και Ελέγχου, τόσο όσον αφορά την ενημέρωση του φορολογούμενου για το ύψος των τυχόν βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων οφειλών του, όσο και την συμπλήρωση όπου και όπως προβλέπεται του οικείου κατά περίπτωση ειδικού εντύπου πληροφοριών περιουσιακών στοιχείων (φυσικών ή νομικών), τα οποία προβλέπονται από το Π.Δ. 2/1999. Υποδείγματα των σχετικών εντύπων υπάρχουν στον ΗΦΥΕ του Ο.Π.Σ. ELENXIS.

5. Για τις περιπτώσεις που απαιτείται διενέργεια ελέγχου για την επιστροφή Φ.Π.Α. δόθηκαν οδηγίες με την εγκύκλιο διαταγή ΔΕΛ Α1 197280/24.12.2013.

6. Για τις περιπτώσεις που απαιτείται διενέργεια ελέγχου για την επιστροφή φόρου εισοδήματος θα διενεργούνται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που θα ορίζονται, από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας από κοινού με τον υποδιευθυντή ελέγχου και τον επόπτη, ανάλογα με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης και τον εν



γένει φάκελο του φορολογούμενου, για τις οποίες θα γίνεται ρητή αναφορά στην σχετική έκθεση που θα συντάσσεται.

**7.** Στις περιπτώσεις διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής και δραστηριότητας που διακινούν αγαθά («προληπτικός έλεγχος») η εντολή διενέργειας του ελέγχου δεν χρειάζεται να περιλαμβάνει τα στοιχεία του φορολογούμενου ούτε τη φορολογική περίοδο ούτε το είδος της φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος αλλά θα περιλαμβάνει περιοχή που θα διενεργηθεί ο φορολογικός έλεγχος ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογούμενων (σχετ. ν.4254/2014 (Φ.Ε.Κ.85 Α΄) Κεφ. Α΄, άρθρο πρώτο, παράγραφος Δ, υποπαράγραφος Δ2).

**8.** Στις περιπτώσεις που κατά τη διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου απαιτείται άρση τραπεζικού απορρήτου από 1.1.2014 θα ακολουθείται η διαδικασία της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.4174/2013 και όχι οι διατάξεις του καταργημένου πλέον άρθρου 66 παράγρ.1 του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν μετά τη συμπλήρωσή τους με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ.2 του ν.3943/2011 (σχετ. η αριθ.1 αριθ.πρωτ. 478/11.3.2014 Γνωμοδότηση του Εισαγγελέα του Αρείου Πάγου) αποστέλλοντας σχετικό έγγραφο στην Ελληνική Ένωση Τραπεζών – Αμερικής 21 Α – Τ.Κ. 106 72 - Αθήνα.

**9.** Στις περιπτώσεις που στις Δ.Ο.Υ. έχουν διαβιβασθεί εκθέσεις ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. με ημερομηνία θεώρησης μέχρι 31.12.2013 και δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις μέχρι την ως άνω ημερομηνία, επειδή από 1.1.2014 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν.4174/2013, οι εκθέσεις ελέγχου θα θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. δελτία πληροφοριών θα εκδίδεται νέα εντολή ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ.Α άρθρο. πρώτο, παράγραφος Δ, υποπαράγραφος Δ2) θα κοινοποιείται στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου και γενικά θα ακολουθείται χωρίς παρέκκλιση η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 λαμβάνοντας σε κάθε περίπτωση υπόψη τις απόψεις του φορολογούμενου. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν εφαρμογή και για τις εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ με ημερομηνία θεώρησης μετά την 1/1/2014 εφόσον δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013.

**10.** Οι φορολογικοί έλεγχοι που διενεργούνται, σε εφαρμογή των διατάξεων της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 ολοκληρώνονται και οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις εκδίδονται στον προβλεπόμενο από τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρο 36 ν. 4174/2013) χρόνο.

**11.** Σε περίπτωση έκδοσης εντολής ελέγχου δεν υπάρχει δυνατότητα υποβολής δήλωσης για την φορολογία, τη φορολογική περίοδο ή την υπόθεση που αφορά ο φορολογικός έλεγχος.

**12.** Προκειμένου τα τμήματα ελέγχου να επικεντρωθούν στο ελεγκτικό τους έργο, αυτά δεν θα εμπλέκονται στις διαδικασίες διακοπής εργασιών καθόσον σύμφωνα την ΠΟΛ.1006/31.12.2013 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε., η διακοπή επιχείρησης

ολοκληρώνεται ανεξάρτητα της εκπλήρωσης ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων αυτής. Σε περιπτώσεις υποθέσεων που εκτιμάται ότι πρέπει να διενεργηθεί πλήρης ή μερικός έλεγχος, θα εκδίδεται σχετική εντολή για τη διενέργεια ελέγχου χωρίς αυτό να συνιστά κώλυμα για την ολοκλήρωση της διακοπής εργασιών.

**13.** Για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων για εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων ή τη μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ισχύει η περίπτωση 22 του Πίνακα του άρθρου 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ/2014 25.2.2014. Σε περίπτωση που η Δ.Ο.Υ. της προηγούμενης περίπτωσης δεν έχει τμήμα ελέγχου θα ακολουθούνται οι οδηγίες που δόθηκαν με το με αριθμό πρωτ ΔΕΛΓ 1001222 ΕΞ 2012/4.1.2012 έγγραφό μας.

**14.** Περαιτέρω σας υπενθυμίζουμε την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1167/23.7.2012 με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την διεκπεραίωση των υποθέσεων των οργανικών μονάδων των οποίων καταργείται ή αναστέλλεται η λειτουργία των τμημάτων ελέγχου και δικαστικού και αφορούν θέματα φορολογίας εισοδήματος – παρακρατούμενων και λοιπών φόρων, Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ., Φ.Μ.Α.Π., Ε.Φ.Α., Ε.Τ.Α.Κ., Φ.Α.Π., φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από λαχεία και μεταβίβασης ακινήτων.

Παρακαλούμε για την πιστή τήρηση και ομοίομορφη εφαρμογή των σχετικών οδηγιών από όλες τις Δ.Ο.Υ.

**15.** Σε ότι αφορά τους «προληπτικούς ελέγχους» σημειώνουμε τα εξής:

Από 1.1.2014 μεταξύ άλλων καταργήθηκαν:

- α. Η υποχρέωση τήρησης ασφαλών πληροφοριών (πρόσθετα βιβλία) από ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων π.χ. ιατροί, εκπαιδευτήρια, συνεργεία κλπ.).
- β. Η έκδοση δελτίου αποστολής για τις διακινήσεις αγαθών.

Ύστερα από τα ανωτέρω απαιτείται κατά τον έλεγχο των υπόχρεων που είχαν υποχρέωση τήρησης ασφαλών πληροφοριών να ζητούν πληροφορίες από τους εξερχόμενους πελάτες για τις υπηρεσίες που τους παρείχαν οι παραπάνω επαγγελματίες φορολογούμενοι και στη συνέχεια να ελέγχουν αν εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα από τον Κ.Φ.Α.Σ. στοιχεία.

Περαιτέρω κατά τη διακίνηση των αγαθών θα εξετάζεται αν είχαν εκδοθεί αντίστοιχα στοιχεία αξίας (τιμολόγια ή Α.Λ.Π.) ή έγγραφα μη τιμολογηθέντων αγαθών.

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ, Θ. ΘΕΟΧΑΡΗΣ

## ΣΧΟΛΙΟ ΣΥΖΗΤΗΣΗ

Στο TAXISnet καλούνται οι φορολογούμενοι να δηλώσουν τα email τους προκειμένου να μπορεί η Φορολογική Διοίκηση να επικοινωνεί μαζί τους για οποιαδήποτε φορολογική τους υπόθεση ή υποχρέωση.

Εγκύκλιος του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων κ. Χ. Θεοχάρη η οποία δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ ορίζει ότι όλοι οι φορολογούμενοι οφείλουν να αποκτή-

σουν – αν δεν έχουν ήδη – κωδικό πρόσβασης στο Taxisnet και να δηλώσουν τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού τους ταχυδρομείου ή να την επικαιροποιήσουν μέσα στις επόμενες 30 ημέρες, αν έχει αλλάξει.

Μεταξύ άλλων η εγκύκλιος αναφέρει ότι «οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν διαθέτουν, να αποκτήσουν κωδικό πρόσβασης στο σύστημα TAXISnet και να δηλώσουν στο «Λογαριασμό» τους στο δικτυακό τόπο [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr) στοιχεία ηλεκτρονικής επικοινωνίας (διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου) στην επιλογή «Διαχείριση Λογαριασμού», και εφόσον είναι ήδη εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, να την επικαιροποιήσουν, εντός 30 ημερών από την έναρξη ισχύος της παρούσας.

Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης οποιαδήποτε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της».

Κάθε φορά που η Φορολογική Διοίκηση θέλει να κοινοποιήσει πράξη προσδιορισμού φόρου, ατομική ειδοποίηση, διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ή γενικότερα οτιδήποτε αφορά τον φορολογούμενο, θα αποστέλλεται email στην ηλεκτρονική διεύθυνση του φορολογούμενου με το οποίο θα ενημερώνεται ότι στον «Λογαριασμό» του στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις» έχει μήνυμα που τον αφορά.

Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου.

#### Εκτύπωση ειδοποίησης

Με την παραλαβή στο «Λογαριασμό» TAXISnet της κοινοποιούμενης πράξης από το φορολογούμενο, δημιουργείται στο σύστημα taxisnet ηλεκτρονικό εκτυπώσιμο πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης και των συγκοινοποιούμενων, της απόφασης ή της ειδοποίησης, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στο «Λογαριασμό» TAXISnet καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης.

Το ηλεκτρονικό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί.

Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του φορολογούμενου με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης ή της ειδοποίησης αναφέρεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το όνομα ή η επωνυμία αυτού και το είδος της πράξης, απόφασης ή ειδοποίησης κατά περίπτωση που αναρτάται.

**Τι να συγκρατήσετε από αυτό το κεφάλαιο:**

- Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του.
- Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του.
- Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική, ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα.
- Για τις καθυστερήσεις υποβολής δήλωσης και τη φοροδιαφυγή προβλέπονται χρηματικά πρόστιμα και ποινές.



## ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

### Σε αυτό το κεφάλαιο θα μάθετε:

1. Τα στοιχεία που αφορούν την επιβολή του φόρου, όπως το αντικείμενο και το υποκείμενο του φόρου.
2. Τα στοιχεία για τον τρόπο υπολογισμού του εισοδήματος.

### 5.1. Επιβολή του φόρου

#### 5.1.1. Αντικείμενο του φόρου

Κάθε νομικό πρόσωπο φορολογείται στο συνολικό καθαρό εισόδημα που αποκτάται από κάθε πηγή.

Αντικείμενο του φόρου είναι, κατά περίπτωση, τα ακόλουθα εισοδήματα:

- Πρώτον, αντικείμενο του φόρου είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή από ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Στην περίπτωση ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, αντικείμενο φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη.
- Δεύτερον, αντικείμενο του φόρου είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει σε δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα, καθώς επίσης και το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, των συνεταιρισμών που έχουν συσταθεί νόμιμα και στις ενώσεις τους, πριν από την αφαίρεση των εκπτώσεων που χορηγούν στα μέλη τους.
- Τρίτον, αντικείμενο του φόρου είναι, σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα που

προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες.

### 5.1.2. Υποκείμενο του φόρου

#### Άρθρο 45 ν. 4172/13 (ΚΦΕ)

##### Υποκείμενα του φόρου

Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

- α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,
- δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,
- ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- στ) κοινοπραξίες,
- ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

#### Άρθρο 46 ν. 4172/13

##### Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα

Από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται:

- α) οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου,
- β) η Τράπεζα της Ελλάδος,
- γ) οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ),
- δ) οι διεθνείς οργανισμοί, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή από το φόρο προβλέπεται βάσει διεθνούς συμβάσεως που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας,
- ε) το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει.

## 5.2. Φόρος, εισόδημα και φορολογική δήλωση

Για να επιβληθεί φόρος, θα πρέπει πρώτα να υπολογιστεί το φορολογητέο εισόδημα. Αφού υπολογιστεί ο φόρος, με βάση τα φορολογικά και φορολογητέα στοιχεία, συντάσσεται και υποβάλλεται η φορολογική δήλωση. Τέλος, ο φόρος πρέπει, ανάλογα με την περίπτωση, να καταβληθεί με συγκεκριμένο τρόπο.

### Άρθρο 58 (ν. 4172/13)

#### Φορολογικός συντελεστής

1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%). Όταν οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β', δ', ε' στ' και ζ' του άρθρου 45 τηρούν απλογραφικά βιβλία τα κέρδη που αποκτούν από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 29.
2. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).
3. Ο φορολογούμενος που αποκτά εισόδημα το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 62 περιλαμβάνει το εισόδημα αυτό στα φορολογητέα κέρδη του πριν την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου. Ο πληρωτέος από το φορολογούμενο φόρος σε σχέση με το εν λόγω εισόδημα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε.

### ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ Ν. 4223/13, άρθρο 23

9. Το άρθρο 58 του ν. 4172/2013 τροποποιείται ως εξής:
  - α. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 58 μετά τις λέξεις «διπλογραφικά βιβλία» προστίθενται οι λέξεις «, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά».
  - β. Στο άρθρο 58 προστίθεται νέα παράγραφος 4 που έχει ως εξής:
 

«4. Για τους φορολογούμενους των περιπτώσεων α', β', δ', ε' και στ' του άρθρου 45 οι συντελεστές της παραγράφου 1 μειώνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) για τα κέρδη που προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου ισχύει μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2015.»
  - γ. Στο άρθρο 58 προστίθεται νέα παράγραφος 5 που έχει ως εξής:
 

«5. Τα κέρδη των επιχειρήσεων των περιπτώσεων α', β', δ', ε' και στ' του άρθρου 45, εφόσον αυτές εμπίπτουν στην έννοια των πολύ μικρών επιχειρήσεων, όπως ορίζονται στη Σύσταση 2003/361/ΕΚ της Επιτροπής της



6ης Μαΐου 2003, από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας προς την εταιρεία «Δ.Ε.Η. Α.Ε.» ή άλλο προμηθευτή, μετά από την ένταξή τους στο «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) Kw», κατόπιν απόφασης των Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 14 του ν. 3468/2006 (Α' 8), απαλλάσσονται του φόρου. Η εν λόγω απαλλαγή χορηγείται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό με την ονομασία «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) Kw». Σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης τους, φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος κώδικα κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους αντίστοιχα.»

### **Άρθρο 68 Ν. 4172/13**

**Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων**

1. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση.
2. Η δήλωση υποβάλλεται κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους - μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης. Για τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους.
3. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνοποβάλλονται με αυτήν.

### **ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ Ν. 4223/13, άρθρο 25, παρ. 2**

2. Το άρθρο 68 του ν. 4172/2013 τροποποιείται ως εξής:
  - α. Στον τίτλο του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 μετά τη λέξη «οντοτήτων» προστίθενται οι λέξεις «και καταβολή του φόρου», στην παράγραφο 1 του άρθρου 68 μετά τη λέξη «δηλώνουν» προστίθεται η λέξη «ηλεκτρονικά» και στην παράγραφο 2 οι λέξεις «κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού

έτους» αντικαθίστανται από τις λέξεις «μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους».

β. Η παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 αναριθμείται σε 4 και προστίθεται νέα παράγραφος 3 που έχει ως εξής:

«3. Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9. Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται. Η καταβολή του φόρου γίνεται σε οκτώ (8), κατ' ανώτατο όριο, ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες επτά (7) μέχρι την τελευταία ημέρα του έβδομου μήνα από την υποβολή της δήλωσης, η οποία δεν μπορεί να εκτείνεται πέραν του ίδιου φορολογικού έτους. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση η καταβολή του φόρου γίνεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης.»

## ΣΧΟΛΙΑΣΜΟΣ

Αναλυτικές οδηγίες για τη συμπλήρωση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων 2014 παρέχει εγκύκλιος του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων κ. Χ. Θεοχάρη.

Η εγκύκλιος αναφέρει πως οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών, συνεταιρισμών, δημόσιων και δημοτικών επιχειρήσεων, αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών, καθώς και των ημεδαπών ή αλλοδαπών τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν, θα υποβληθούν με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας έως τις 30 Μαΐου 2014.

Οι αρχικές εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ανεξάρτητα αν το προκύπτον από αυτές υπόλοιπο είναι χρεωστικό, πιστωτικό ή μηδενικό και τα συνυποβαλλόμενα με αυτές έντυπα αναλυτικής κατάστασης για τα μισθώματα ακινήτων (Ε2) και του μηχανογραφικού δελτίου οικονομικών

στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (Ε3), συμπεριλαμβανομένης και της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης, υποβάλλονται υποχρεωτικά μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr).

Για τα νομικά πρόσωπα που υποβάλλουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου, ως χρόνος υποβολής της δήλωσης, θεωρείται ο χρόνος οριστικοποίησης αυτής από τον υπόχρεο. Με την οριστικοποίηση της υποβολής της δήλωσης, βεβαιώνεται ο φόρος στην Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία της περιφέρειας όπου βρίσκεται η επαγγελματική έδρα του υπόχρεου υποβολής της δήλωσης και εκδίδεται «Ταυτότητα Οφειλής», με βάση την οποία θα καταβάλλεται ο φόρος μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων, ανάλογα με τον τρόπο που ο υπόχρεος έχει επιλέξει (εφάπαξ ή με δόσεις) μέχρι τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας όπως αυτή ορίζεται.

Στην εγκύκλιο ξεκαθαρίζεται πως για τις δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα, ο πρόσθετος φόρος που οφείλεται καταλογίζεται αυτόματα από το σύστημα, ενώ σε περίπτωση εκπρόθεσμου υποβολής αρχικής μηδενικής ή πιστωτικής δήλωσης οι κυρώσεις που προβλέπονται επιβάλλονται από την αρμόδια ΔΟΥ. Σε περίπτωση μη καταβολής ή εκπρόθεσμου καταβολής του βεβαιωθέντος φόρου θα επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από το ν. 4174/2013.

Σύμφωνα με την εγκύκλιο ο κωδικός 751 συμπληρώνεται από τις τραπεζικές επιχειρήσεις και αναγράφεται το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενων χρήσεων (οικον. ετών 2011, 2012 και 2013) που συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος της τρέχουσας χρήσης.

Στον κωδικό 749 τα αναγράφεται το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει στο οικείο οικονομικό έτος και μεταφέρεται για συμψηφισμό με το φόρο εισοδήματος των πέντε επόμενων οικονομικών ετών, προκειμένου να διαχωριστεί από το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή.

Ο κωδικός αριθμός 649 συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις, οι οποίες δηλώνουν αν υπόκεινται σε έλεγχο υποχρεωτικό από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο.

Ειδικά τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών που λειτουργούν στην Ελλάδα, χρησιμοποιούν το έντυπο Ε5 για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Ο κωδικός αριθμός 099 συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που μετεγκαθίστανται σε επιχειρηματικά πάρκα, οι οποίες απαλλάσσονται από την καταβολή φόρου για την υπεραξία που προκύπτει από την εκποίηση ακινήτων και λοιπών εγκαταστάσεων, με την προϋπόθεση εμφάνισής της σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού.

Ο κωδικός αριθμός 098 συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που εισπράττουν μερίσματα από εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο κωδικός αυτός δεν λαμβάνεται υπόψη στη διαμόρφωση του φορολογικού αποτελέσματος, δεδομένου ότι τα εν λόγω έσοδα δεν έχουν καταχωρηθεί σε αποτελεσματικό λογαριασμό.

Ο κωδικός αριθμός 199 συμπληρώνεται από τα γραφεία αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 27/1975, δεδομένου ότι τα εισοδήματα που αποκτούν από την εκμίσθωση και υπεκμίσθωση ακινήτων απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου.

Ο κωδικός αριθμός 911, που αφορά τους υπόχρεους καταβολής του τέλους επιτηδεύματος, για τις δηλώσεις που θα υποβληθούν μέσω διαδικτύου στο δικτυακό τόπο [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr) θα υπολογίζεται από το σύστημα και θα είναι προεκτυπωμένος στη φόρμα της δήλωσης, καθόσον από το οικονομικό έτος 2014 συμβεβαιώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Ο κωδικός αριθμός 752 συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις για τις οποίες η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος τους από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, εκπίπτει ισόποσα σε 30 ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων.

Οι κωδικοί αριθμοί 746, 747, 753 και 748 συμπληρώνονται από τις ανωτέρω επιχειρήσεις, προκειμένου να δηλώσουν το συνολικό ποσό της χρεωστικής διαφοράς, το συνολικό ποσό της χρεωστικής διαφοράς που αποσβέσθηκε στις προηγούμενες χρήσεις, το ποσό απόσβεσης της χρεωστικής διαφοράς της τρέχουσας χρήσης και το υπολειπόμενο ποσό της χρεωστικής διαφοράς προς απόσβεση, αντίστοιχα.

Ο κωδικός αριθμός 096 συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που αποκτούν κέρδη από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας, τα οποία απαλλάσσονται του φόρου με την προϋπόθεση εμφάνισής τους σε ειδικό λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού.

Ο κωδικός αριθμός 610 συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που αποκτούν εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή, ο οποίος δηλώνεται στον κωδικό αριθμό 620.

(Πηγή: <http://www.newsbeast.gr/finacial/arthro/643227/poies-allages-eperhodai-sti-dilosi-forologias-eisodimatos-nomikon-prosopon-2014/0>).

## ΣΧΟΛΙΟ-ΣΥΖΗΤΗΣΗ

Διευκρινίσεις για τον τύπο και το περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων για το 2014 παρέχει με εγκύκλιό του (ΠΟΛ. 1040/3.2.2014) ο Γενικός Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων κ. Χ. Θεοχάρης.

■ Σύμφωνα με τη σχετική εγκύκλιο οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών, συνεταιρισμών, δημόσιων και δημοτικών επιχειρήσεων, αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών, καθώς και των ημεδαπών ή αλλοδαπών τραπεζικών και ασφαλιστικών

επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν, θα υποβληθούν με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας έως τις 30 Μαΐου 2014.

- Για τα νομικά πρόσωπα που υποβάλλουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου, ως χρόνος υποβολής της δήλωσης, θεωρείται ο χρόνος οριστικοποίησης αυτής από τον υπόχρεο. Με την οριστικοποίηση της υποβολής της δήλωσης, βεβαιώνεται ο φόρος στην Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία της περιφέρειας όπου βρίσκεται η επαγγελματική έδρα του υπόχρεου υποβολής της δήλωσης και εκδίδεται «Ταυτότητα Οφειλής», με βάση την οποία θα καταβάλλεται ο φόρος μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων, ανάλογα με τον τρόπο που ο υπόχρεος έχει επιλέξει (εφάπαξ ή με δόσεις) μέχρι τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας όπως αυτή ορίζεται.
- Στην εγκύκλιο ξεκαθαρίζεται πως για τις δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα, ο πρόσθετος φόρος που οφείλεται καταλογίζεται αυτόματα από το σύστημα, ενώ σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής αρχικής μηδενικής ή πιστωτικής δήλωσης οι κυρώσεις που προβλέπονται επιβάλλονται από την αρμόδια ΔΟΥ. Σε περίπτωση μη καταβολής ή εκπρόθεσμης καταβολής του βεβαιωθέντος φόρου θα επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από το ν. 4174/2013.
- Οι αρχικές εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ανεξάρτητα αν το προκύπτουν από αυτές υπόλοιπο είναι χρεωστικό, πιστωτικό ή μηδενικό και τα συνυποβαλλόμενα με αυτές έντυπα αναλυτικής κατάστασης για τα μισθώματα ακινήτων (Ε2) και του μηχανογραφικού δελτίου οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (Ε3), συμπεριλαμβανομένης και της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης, υποβάλλονται υποχρεωτικά μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr).

Η εγκύκλιος Χ. Θεοχάρη ξεκαθαρίζει πως η δήλωση υποβάλλεται υποχρεωτικά στην ΔΟΥ όταν το νομικό πρόσωπο:

- Έχει τεθεί σε εκκαθάριση.
- Ασχολείται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών ή την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων που έχουν αναληφθεί πριν από την 1.1.2002 και προσδιορίζει τα τεκμαρτά κέρδη στον ΚΑ 100 των εντύπων Φ-01010 και Φ-01013.
- Κάνει χρήση του μειωμένου συντελεστή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 118 του ν. 2238/1994 και συμπεριλαμβάνονται κέρδη από υποκαταστήματα που δεν υπόκεινται στις διατάξεις του άρθρου αυτού
- Έχει κάνει διακοπή εργασιών.
- Έχει κάνει χρήση κινήτρων αναπτυξιακών νόμων (ν.δ. 1297/1972, ν. 2166/1993, ν. 2515/1997, κ.λπ.).
- Ζητείται συμψηφισμός του χρεωστικού υπολοίπου, εν όλω ή εν μέρει, με απαιτήσεις κατά του δημοσίου, σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν. 3943/2011.

(Πηγή:<http://www.tanea.gr/news/economy/article/5085872/dieykriniseis-x-theoxarh-gia-tis-dhlwseis-eisodhmatos-nomikwn-proswpwn/>).

### 5.3. Μειζόνες μεταβολές για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων: σύνοψη

Οι νέες αλλαγές στον τρόπο φορολόγησης των ελ. επαγγελματιών, ατομικών επιχειρήσεων και νομικών προσώπων (για εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2013 και εφεξής, νόμος 4110/2013) αναλύονται ως εξής:

#### Ελεύθεροι Επαγγελματίες και Ατομικές Επιχειρήσεις

Εφόσον τηρούνται απλογραφικά βιβλία (τα γνωστά Β' Κατηγορίας) του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) με βάση την ακόλουθη κλίμακα:

#### A. ΝΕΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΜΑΚΑ

(Ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2013 και εφεξής)

Καθιερώνεται νέα κλίμακα μη μισθωτών για εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση (εκτός γεωργικής) και ελεύθεριο επάγγελμα που υποβάλλεται σε φόρο σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλίμακιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
1 -50.000€	26%	13.000	50.000	13.000
Υπερβάλλον	33%			

#### B. Νέοι Ελεύθεροι Επαγγελματίες και Ατομικές Επιχειρήσεις

1. Καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή στη φορολογική δήλωση όλων των εισοδημάτων του υπόχρεου, ανεξάρτητα αν φορολογούνται ή απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αν καταβάλλονται ελεύθερα φόρου. Για τα αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο φορολογούμενα εισοδήματα αναγράφεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς φόρος.

Ισχύει από το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012).

2. Καταργούνται για όλα τα φυσικά πρόσωπα οι φοροαπαλλαγές για τόκους στεγαστικών δανείων πρώτης κατοικίας, ενοίκια, δίδακτρα φροντιστηρίων, ασφάλιστρα κ.λπ. Ισχύει από το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012).

3. Καταργείται η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη (3.000 € για άγαμους & 5.000 € για έγγαμους) για τους φορολογούμενους που δεν έχουν πραγματικό (από καμία πηγή) ή τεκμαρτό εισόδημα δηλαδή εισόδημα λόγω κατοχής ή χρήσης τεκμηρίων (αυτοκίνητο Ι.Χ.-οικία ιδιόκτητη ή ενοικιασμένη κλπ...). Ισχύει από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

4. Παραμένει σε ισχύ το καθεστώς συλλογής των αποδείξεων μόνο για τους μισθωτούς και συνταξιούχους με εισόδημα έως και 42.000€ οι οποίοι υποχρεούνται να καλύψουν το 25% του ετησίου εισοδήματός τους με αποδείξεις, προκειμένου να τύχουν της μείωσης του φόρου.

5. Καταργείται το αφορολόγητο όριο των 5.000 €.

6. Διατηρείται η έκπτωση 10% από τον φόρο, μόνο για τους μισθωτούς και συνταξιούχους για τις δαπάνες των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης εφόσον τα έξοδα αυτά υπερβαίνουν το 5% του φορολογούμενου εισοδήματος και μέχρι 3.000€, των εξόδων διατροφής, δωρεών προς το Δημόσιο κ.λπ., δωρεών προς κοινωφελή ιδρύματα και χορηγίες.

7. Καταργούνται τα αφορολόγητα όρια (πρόσθετα) για τα τέκνα του φορολογούμενου (2.000 € για το Α΄ τέκνο, 4.000 € για το Β΄ τέκνο, 7.000 € για το Γ΄ τέκνο κ.λπ.)

8. Σε αντικατάσταση των φοροαπαλλαγών για τα παιδιά, θα χορηγούνται ειδικά επιδόματα στήριξης τέκνων, με βάση εισοδηματικά κριτήρια. Συγκεκριμένα: Οι οικογένειες που δικαιούνται το ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων διαιρούνται σε τέσσερις εισοδηματικές κατηγορίες, ως εξής: (α) έως 6.000 ευρώ θα λαμβάνουν το πλήρες επίδομα, (β) με 6.001 έως 12.000 ευρώ θα λαμβάνουν τα 2/3 του επιδόματος, (γ) από 12.001 έως 18.000 ευρώ θα λαμβάνουν μόνο το 1/3 του επιδόματος. Το ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων υπολογίζεται ανάλογα με τον αριθμό των εξαρτώμενων τέκνων ως εξής: 40 ευρώ το μήνα για ένα εξαρτώμενο τέκνο, 80 ευρώ για δύο τέκνα, 130 ευρώ για τρία τέκνα και 180 ευρώ για τέσσερα τέκνα. Για κάθε επιπλέον τέκνο πέραν του τετάρτου, καταβάλλεται, πέραν των ανωτέρω, μηνιαίο επίδομα 60 ευρώ.

9. Καθιερώνεται για πρώτη φορά η υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης από φυσικό πρόσωπο εφόσον έχει συμπληρώσει το δέκατο όγδοο (18) έτος της ηλικίας του, ανεξάρτητα από το αν υπόκειται ή όχι σε φόρο (μέχρι πρότινος υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης υπήρχε μόνο εφόσον το εισόδημα ξεπερνούσε τα 3.000€). Επίσης καθιερώνεται πάγια το χρονικό διάστημα για την υποβολή της δήλωσης ηλεκτρονικά από 1/2 μέχρι 30/6 του οικείου οικονομικού έτους.

10. Προβλέπεται έκπτωση φόρου 10% για διατροφή που επιδικάστηκε και καταβάλλεται από τον ένα σύζυγο στον άλλο.

## Γ. Ελεύθεροι Επαγγελματίες και Ατομικές Επιχειρήσεις

1. Σημειώνεται ότι για τις νέες ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις ή νέους ελεύθερους επαγγελματίες με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 1η Ιανουαρίου 2013 και για τα τρία (3) πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητας τους ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της παραπάνω κλίμακας μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) και μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ εισόδημα.

2. Αναγνωρίζεται το δικαίωμα των ελεύθερων επαγγελματιών και των επιχειρήσεων να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους το σύνολο των ασφαλιστικών

εισφορών που καταβάλλουν σε ταμεία υποχρεωτικής ή προαιρετικής ασφάλισης που έχουν συσταθεί νόμιμα όπως Ο.Α.Ε.Ε., ΤΣΜΕΔΕ, ΤΣΑΥ κλ.π.

3. Αναγνωρίζεται το δικαίωμα για τη πρόβλεψη απόσβεσης επισφαλών απαιτήσεων 0,5% επί των τιμολογίων, και για τους ελεύθερους επαγγελματίες ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

4. Παρέχεται η δυνατότητα στην ελληνική επιχείρηση που πουλάει αγαθά σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή οντότητα που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική του έδρα σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς σε τιμή χαμηλότερη απ' ό,τι σε ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση, να αποδείξει ότι οι συναλλαγές δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή (μαχητό τεκμήριο). Ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) και μετά.

5. Αυξάνεται το τέλος επιτηδεύματος για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες σε 650€.

#### Δ. Φορολόγηση Εταιρειών

1. Οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτως νομικής μορφής, (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς και κοινοπραξίες), θα φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή.

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
1 -50.000€	26%	13.000	50.000	13.000
Υπερβάλλον	33%			

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση διανομής κερδών στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες οι οποίες τηρούν διπλογραφικά βιβλία (Γ κατηγορίας) και εφόσον υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους, διενεργείται και παρακράτηση 10%.

Ο συντελεστής με τον οποίο φορολογούνται τα συνολικά κέρδη των ανωνύμων εταιρειών, των Ε.Π.Ε. των συνεταιρισμών και των Ι.Κ.Ε. αυξάνεται από είκοσι τοις εκατό (20%) σε είκοσι έξη τοις εκατό (26%).

Σημείωση: Στα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα κλπ) ο φορολογικός συντελεστής μειώνεται στο 10% (από 25%).

#### 2. Φορολογία Αμοιβών Μελών Διοικητικού Συμβουλίου Α.Ε.

Αυξάνεται ο συντελεστής παρακρατούμενου φόρου για αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου Α.Ε. από 35% σε σαράντα τοις εκατό (40%), εξαντλούμενης της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά.



### 3. Τέλος επιτηδεύματος

Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως 200.000 κατοίκους σε 800€ ετησίως.

Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από 200.000 κατοίκους σε 1.000€.

Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες σε 650€.

Για κάθε υποκατάστημα σε 600€.

4. Προβλέπεται η άμεση και όχι η σταδιακή εφαρμογή της διάταξης σχετικά με την εξόφληση των δαπανών μισθοδοσίας μέσω τραπεζικού λογαριασμού προκειμένου να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

### Ε. Φορολογία Αγροτών

1. Μεταβατική περίοδος: Ειδικά για το ημερολογιακό έτος 2013 στο αντικειμενικό γεωργικό εισόδημα εφαρμόζεται αυτοτελώς η κλίμακα μισθωτών- συνταξιούχων.

2. Από 01/01/2014: Το δηλωθέν εισόδημα από ατομική γεωργική επιχείρηση υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).

Σημείωση: Από 01/01/2014 οι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες θα τηρούν βιβλία και στοιχεία, εντασσόμενοι στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, με υποχρέωση παρακολούθησης Εσόδων και Εξόδων και υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. κατά ημερολογιακό τρίμηνο.

### ΣΤ. Εισοδήματα από άλλες πηγές που είναι πιθανόν

να ενδιαφέρουν τους Ελεύθερους Επαγγελματίες και τους Επιχειρηματίες

#### 1. Εισοδήματα από ακίνητα

Καθιερώνεται νέα κλίμακα για τα εισοδήματα από μισθώσεις ακινήτων και από κινητές αξίες, τα οποία εκτός από τις περιπτώσεις που με την παρακράτηση φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, φορολογούνται με την ακόλουθη κλίμακα:

κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου Κλιμάκιο
12.000	10%	1.200	12.000	1.200
Υπερβάλλον	33%			

#### 2. Τόκοι καταθέσεων

1. Αυξάνεται ο συντελεστής φορολόγησης των τόκων καταθέσεων, από πράξεις REPOS κ.λπ. στο 15% (από 10%), για τόκους που καταβάλλονται ή πιστώνονται από την 01/01/2013 και μετά. Επίσης σε 15% ορίζεται και ο συντελεστής φο-

ρολόγησης επί των τόκων που προκύπτουν από τίτλους από την 01/01/2013 και μετά, ακόμα και αν προέρχονται από τίτλους που έχουν ανανεωθεί.

2. Ρυθμίζεται και νομοθετικά η διαδικασία απόδοσης του οφειλόμενου φόρου από τόκους καταθέσεων που έχει φυσικό πρόσωπο κάτοικος Ελλάδας στην αλλοδαπή. Αποδίδεται στην Δ.Ο.Υ. μέχρι την 31η Ιανουαρίου του επόμενου από την καταβολή ή πίστωση έτους (από τον επόμενο μήνα που προέβλεπε η Πολ. 1180/2008), όταν οι τόκοι παραμένουν στην αλλοδαπή και δεν γίνεται παρακράτηση φόρου. Επίσης προβλέπεται η έκπτωση του φόρου που έχει παρακρατηθεί σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει θέσει σε ισχύ Σ.Α.Δ.Φ. για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτό και μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

3. Καταργείται η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τις ημεδαπές και αλλοδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις για τα εισοδήματά τους από τόκους καταθέσεων, από πράξεις REPOS κ.λπ. οι οποίες φορολογούνται πλέον με τις γενικές διατάξεις συμψηφιζόμενου του φόρου που έχει παρακρατηθεί στα εισοδήματα αυτά. Ισχύει από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

4. Μειώνεται ο συντελεστής παρακράτησης για τους τόκους που καταβάλλονται από φυσικά πρόσωπα στην αλλοδαπή στο 20% (από 40%) όταν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο και στο 33% (από 40%) όταν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο. Ισχύει για τόκους ή εισοδήματα που καταβάλλονται ή πιστώνονται από 01/01/2013 και μετά.

### 3. Μετοχές ανωνύμων εταιρειών

1. Αυξάνεται ο συντελεστής φορολόγησης σε 20% (από 5%) για την μεταβίβαση μη εισηγμένων σε Χρηματιστήριο μετοχών ανώνυμης εταιρείας. Σημειώνεται ότι:

α) Ο συντελεστής 20% επιβάλλεται όχι στην πραγματική αξία πώλησης που επιβαλλόταν μέχρι τώρα, αλλά στην υπεραξία (κατώτατη πραγματική αξία των μετοχών – κόστος απόκτησης).

β) Για τον δικαιούχο φυσικό πρόσωπο και για τις ΟΕ, ΕΕ, κλπ. εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση (φορολογούνται αυτοτελώς) ενώ για τα νομικά πρόσωπα (Α.Ε, ΕΠΕ, Ι.Κ.Ε κλπ.) το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, όπου από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει ο φόρος 20% που καταβλήθηκε. Ισχύει για τα κέρδη από πωλήσεις μετοχών οι οποίες αποκτώνται από την 01/07//2013 και μετά.

2. Ως εισόδημα από κινητές αξίες θεωρείται αυτό που προκύπτει από αποδόσεις συμβάσεων ή πράξεων παραγώγων όταν οι δικαιούχοι είναι νομικά πρόσωπα, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούν, με τις εξαιρέσεις που ορίζονται ρητά στην περίπτωση αυτή όπως (εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου ή ΟΣΕΚΑ ή πιστωτικό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα). Ισχύει από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

3. Επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 20% στα κέρδη που αποκτούν φυσικά ή νομικά πρόσωπα από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α. οι οποίες αποκτώ-

νται από 1/7/2013 και μετά. Σημειώνεται ότι για τον υπολογισμό του κέρδους λαμβάνεται η πραγματική τιμή πώλησης των μετοχών στο Χ.Α. μειωμένη με το κόστος απόκτησης (μέση τιμή απόκτησης αυτών). Ο φόρος βαρύνει τον πωλητή των μετοχών και αποδίδεται εφάπαξ με δήλωση στο Δημόσιο από την Ε.Χ.Α.Ε. μέχρι το τέλος του πρώτου δεκαπενθημέρου μετά το κλείσιμο κάθε ημερολογιακού διμήνου για τις πωλήσεις μετοχών που ενεργήθηκαν μέσα σε κάθε δίμηνο. Για τον δικαιούχο φυσικό πρόσωπο εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση (φορολογείται αυτοτελώς) αντί της φορολόγησης βάσει των γενικών διατάξεων.

4. Προβλέπεται ότι ο φόρος συναλλαγών (2%) στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών ή αλλοδαπό χρηματιστήριο εξακολουθεί να επιβάλλεται για μετοχές που αποκτώνται από την 01/07/2013 παράλληλα με την φορολόγηση αυτών με 20% στα κέρδη από την πώλησή των.

#### Τι να συγκατήσετε από αυτό το κεφάλαιο:

- Κάθε νομικό πρόσωπο φορολογείται στο συνολικό καθαρό εισόδημα που αποκτάται από κάθε πηγή.
- Στο φόρο υπόκεινται οι εταιρίες και επιχειρήσεις κάθε νομικής μορφής, ημεδαπές και αλλοδαπές, που δρουν στη χώρα.
- Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων θεωρούνται τα έσοδα από τις πωλήσεις, οι αμοιβές από την παροχή υπηρεσιών και τα εισοδήματα από ακίνητα και από κινητές αξίες, αφού αφαιρεθούν τα έξοδα απόκτησης των εισοδημάτων αυτών.

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### **ΠΟΛ.1040/3.2.2014**

Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2014 των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 και καθορισμός δικαιολογητικών που υποβάλλονται μ' αυτές - Υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του ν. 2238/1994

Αθήνα, 3 Φεβρουαρίου 2014  
(ΦΕΚ Β' 300/11-02-2014)  
ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

### **ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ**

### **ΠΟΛ 1040/2014**

**ΘΕΜΑ:** «Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2014 των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του ν.2238/1994 και καθορισμός δικαιολογητικών που υποβάλλονται μ' αυτές – Υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του ν.2238/1994».

### **ΑΠΟΦΑΣΗ**

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ  
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- α. Τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 6 του άρθρου 107 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151).
- β. Τις διατάξεις του άρθρου 109 του ν. 2238/1994.
- γ. Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 99 του ν. 2238/1994.
- δ. Τις διατάξεις των άρθρων 6, 18 και 19 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύουν.
- ε. Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν.
- στ. Τις διατάξεις των άρθρων 53, 57, 58 και 66 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν.

- ζ. Τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 22 του ν. 2020/1992 (ΦΕΚ Α' 34) με τις οποίες παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών να παρατείνει με απόφαση τις προθεσμίες που ορίζονται από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις για υποβολή φορολογικών δηλώσεων, σε εξαιρετικές περιπτώσεις.
- η. Τις διατάξεις της υπ' αριθμ. Δ6Α 1015213 ΕΞ 2013/28.1.2013 (ΦΕΚ Β' 130) απόφασης του Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών περί «Μεταβίβασης αρμοδιοτήτων στον Γενικό Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών», όπως αυτή συμπληρώθηκε με την υπ' αριθμ. Δ6Α 1196756 ΕΞ 2013/23.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3317) απόφαση του Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών.
- θ. Τις διατάξεις της υπ' αριθμ. 1046097/10382/Β0012/ΠΟΛ.1125/10.5.2001 (ΦΕΚ Β' 598) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, με την οποία καθορίζονται οι προθεσμίες υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών.
- ι. Ότι με την παρούσα απόφαση δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού,
- αποφασίζουμε:

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'

### ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

1. Ορίζουμε όπως, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2014 των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών, συνεταιρισμών, δημόσιων και δημοτικών επιχειρήσεων, αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών, καθώς και των ημεδαπών ή αλλοδαπών τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν, έχει όπως το σχετικό υπόδειγμα (Φ-01010) το οποίο επισυνάπτεται ως παράρτημα «Α» της παρούσας.
2. Η υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας είναι υποχρεωτική για το έντυπο με κωδικό Φ-01010 με βάση τα αναφερόμενα στο κεφάλαιο Δ της παρούσας, εκτός των περιπτώσεων που ορίζονται στο ίδιο κεφάλαιο. Η δήλωση είναι, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 31 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), άμεσος προσδιορισμός φόρου) και η προθεσμία υποβολής της λήγει στις 30 Μαΐου 2014.
3. Η πιο πάνω δήλωση, όταν υποβάλλεται χειρόγραφα, υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα και συνοδεύεται, κατά περίπτωση, από τα εξής δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία που πρέπει να υποβάλλονται μαζί με αυτή:
  - α. Αντίγραφο του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης και της κατάστασης λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης, νόμιμα υπογεγραμμένα.

- β. Δύο (2) αντίτυπα του εντύπου Ε3 «ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ».
- γ. Ένα (1) αντίτυπο του εντύπου Ε2 «αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακινήτων».
- δ. Απόσπασμα πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου ή της συνέλευσης των εταίρων ΕΠΕ, σχετικά με την πρόταση διανομής των κερδών.
- ε. Απόσπασμα πρακτικών της Γενικής Συνέλευσης ή του διοικητικού συμβουλίου, σχετικά με την πρόταση διανομής των προμερισμάτων.
- στ. Απόσπασμα πρακτικών της Γενικής Συνέλευσης, σχετικά με την πρόταση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών ή κερδών προηγούμενων χρήσεων.
- ζ. Βεβαιώσεις για τα ποσά των φόρων που έχουν παρακρατηθεί σε βάρος του νομικού προσώπου.
- η. Έγγραφο εκπροσώπησης, προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις.
- θ. Την αναφερόμενη στην ΠΟΛ. 1136/13.5.1998 διαταγή υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, για το ύψος των τόκων από έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου που έχει αποκτήσει το νομικό πρόσωπο μέσα στη χρήση 2013 και το ποσό του φόρου 15% που αναλογεί σε αυτούς.
- ι. Τρία (3) αντίτυπα δηλώσεων των πραγματοποιούμενων σε κάθε διαχειριστική περίοδο επενδύσεων και αφορολογήτων εκπτώσεων των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων (ν. 2601/1998, ν. 1892/1990, ν. 1262/1982, κ.λπ.).
  - ια. Την προβλεπόμενη από τις διατάξεις της παραγράφου 27 του άρθρου 6 του ν. 2601/1998 αίτηση και την κατάσταση που πρέπει να συνοδεύει αυτήν για τις επενδύσεις του ίδιου νόμου.
  - ιβ. Την οριζόμενη από την ΠΟΛ. 1130/9.11.2006 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1860), η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παραγράφου 20 του άρθρου 7 του ν. 3299/2004, «Δήλωση Φορολογικής Απαλλαγής», για επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς της ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής του νόμου αυτού.
  - ιγ. Τις οριζόμενες στην περίπτωση στ' της παραγράφου 26 του άρθρου 5 του ν. 3299/2004 γνωμοδοτήσεις, χαρακτηρισμούς ή εγκρίσεις των επενδυτικών σχεδίων από τις Ειδικές Επιτροπές ή άλλες αρμόδιες υπηρεσίες του Δημοσίου, τις οποίες οι φορείς που επέλεξαν την ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής, υποχρεούνται να εφοδιαστούν με ίδια πρωτοβουλία.
  - ιδ. Απόφαση έναρξης και ολοκλήρωσης της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης βάσει του ν. 3908/2011 (ΦΕΚ Α' 8/1.02.2011).
  - ιε. Για την εφαρμογή του κινήτρου της έκπτωσης του διπλάσιου μισθώματος που καταβάλλεται από το φόρο εισοδήματος των επιχειρήσεων τριτογενούς τομέα που μισθώνουν την εγκατάστασή τους στις περιοχές Γε-

- ράνι και Μεταξουργείο του Ιστορικού Κέντρου της Αθήνας, με βάση τις διατάξεις της παρ.Β2 του άρθρου 43 και της παρ.Β2 του άρθρου 44 του ν. 4030/2011, συνυποβάλλονται τα ακόλουθα δικαιολογητικά, όπως αυτά ορίζονται στην ΠΟΛ.1096/3.4.2012 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 1162):
- αα.** Βεβαίωση του τμήματος Μητρώου της αρμόδιας ΔΟΥ, από την οποία να προκύπτει το είδος της ασκούμενης επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης και η εγκατάστασή της από την 25η Νοεμβρίου 2011 και μετά στις πιο πάνω οριζόμενες περιοχές Γεράνι και Μεταξουργείο του Ιστορικού Κέντρου της Αθήνας.
  - ββ.** Το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης του ακινήτου θεωρημένο από τη ΔΟΥ ή το συμβολαιογραφικό μισθωτήριο (για το οποίο δεν απαιτείται θεώρηση από τη ΔΟΥ), από το οποίο να προκύπτει η έναρξη και η λήξη της οικείας μίσθωσης, η διάρκεια αυτής, το είδος και η θέση του μισθωμένου ακινήτου και το ποσό του συμφωνημένου μισθώματος. Στην περίπτωση υπεκμίσθωσης υποβάλλονται και τα δύο μισθωτήρια των δικαιούχων.
  - γγ.** Τα αποδεικτικά καταβολής του μισθώματος για την περίοδο που αιτείται.
  - δδ.** Βεβαίωση της Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου Αθηναίων, ότι το προς υπαγωγή κτίριο ή χώρος στις διατάξεις της παρούσας υφίσταται νομίμως, σύμφωνα με τις κείμενες πολεοδομικές διατάξεις.
  - εε.** Βεβαίωση της Διεύθυνσης Αρχιτεκτονικής του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής, από την οποία να προκύπτει ότι η εγκατάσταση της χρήσης της ασκούμενης δραστηριότητας της επιχείρησης στις πιο πάνω περιοχές, επιτρέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις των π.δ/των της 2/13.7.1994 (Δ' 704) και 23.7/19.8.1998 (Δ' 616) και είναι μεταξύ των περιλαμβανομένων στην παράγραφο 3 του άρθρου 1 της παρούσας.
  - ιστ.** Την οριζόμενη από την περίπτωση β' της παραγράφου 1 της ΠΟΛ.1123/8.4.1997 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 328) βεβαίωση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, στην περιφέρεια της οποίας βρίσκεται το υποκατάστημα, όταν το νομικό πρόσωπο επικαλείται μείωση, κατά 40% του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 118 του ν. 2238/1994 (νσιά με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων).
  - ιζ.** Οι εταιρείες που πραγματοποίησαν μέσα στην διαχειριστική περίοδο 2013 δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, υπεύθυνη δήλωση για την υποβολή των απαραίτητων δικαιολογητικών στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησαν.
  - ιν.** Για τις επιχειρήσεις που υπάγονται στο άρθρο 71 του ν. 3842/2010, περί φορολογικών κινήτρων ευρεσιτεχνιών, απόφαση Υπαγωγής του Υπουργού Παιδείας και Θρησκευμάτων, όπως αναφέρεται στην ΠΟΛ.1203/6.12.2010 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 2147).

- ιθ.** Την οριζόμενη από την παράγραφο 3 της ΠΟΛ.1088/11.6.2010 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 947) δήλωση του νομικού προσώπου, όταν το νομικό πρόσωπο επικαλείται την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή φορολογίας, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των παραγράφων 1-6 του άρθρου 73 του ν. 3842/2010. Στη δήλωση αυτή εμφανίζεται ο αριθμός των εργαζομένων με πλήρη απασχόληση για κάθε μήνα, καθώς και του μέσου όρου που προκύπτει, για κάθε μία από τις τρεις ή δύο, κατά περίπτωση, διαχειριστικές περιόδους. Με την ίδια δήλωση δηλώνονται και τα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται αποκλειστικά από τη δραστηριότητα της επιχείρησης.
- κ.** Οι τεχνικές εταιρείες που ανέλαβαν από 1 Ιανουαρίου 2002 και μετά καινούργια δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα υποβάλλουν κατάσταση στην οποία θα εμφανίζουν, τα ακαθάριστα έσοδα που προήλθαν από τα έργα αυτά, καθώς και τα αντίστοιχα καθαρά τους κέρδη. Στην ίδια κατάσταση θα εμφανίζονται χωριστά τα ίδια στοιχεία των έργων που είχαν αναλάβει μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2001.
- λ.** Οι οικοδομικές επιχειρήσεις:
- αα.** κατάσταση, ανά διεύθυνση, οικοδομών, των οποίων η ανέγερση άρχισε μετά την 1.1.2004 και δεν έχει ολοκληρωθεί η ανέγερση ή η πώλησή τους,
- ββ.** αναλυτική κατάσταση των ακαθαρίστων εσόδων της παρ.1 του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, που προέκυψαν μέσα στην διαχειριστική περίοδο 2013 από την πώληση κάθε μίας χωριστά οριζόντιας ιδιοκτησίας ή άλλου κτιρίου, που ανήκει σε οικοδομή, η ανέγερση της οποίας άρχισε μετά την 1.1.2004,
- γγ.** κατάσταση, ανά διεύθυνση, οικοδομών, των οποίων η ανέγερση άρχισε μέσα στα έτη 2002 και 2003 με το αντίστοιχο έτος αποπεράτωσης αυτής, καθώς και αναλυτική κατάσταση προσδιορισμού των κερδών από την πώληση των εν λόγω οικοδομών μέσα στη χρήση 2013,
- δδ.** αναλυτική κατάσταση προσδιορισμού των τεκμαρτών κερδών, που προέκυψαν μέσα στην διαχειριστική περίοδο 2013 από πωλήσεις οικοδομών των οποίων η ανέγερση είχε αρχίσει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2002.
- μ.** Την δήλωση «ΔΗΛΩΣΗ ΚΑΤΟΧΗΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΕΡΓΩΝ» (Ε16) σε δύο (2) αντίτυπα, όταν το νομικό πρόσωπο έχει στην κυριότητά του τέτοια μηχανήματα, για τα οποία οφείλεται τέλος χρήσης του άρθρου 20 του ν. 2052/1992 (ΦΕΚ Α' 94).
- ν.** Τα νομικά πρόσωπα για κάθε άτομο που απασχόλησαν από 1.1.2013 με ποσοστό αναπηρίας 67% και άνω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 4 του ν. 3522/2006, υποβάλλουν τα ακόλουθα δικαιολογητικά:
- αα.** κατάσταση στην οποία θα εμφανίζονται τα στοιχεία των πιο πάνω ατόμων που απασχόλησαν,



- ββ.** γνωμάτευση της αρμόδιας πρωτοβάθμιας υγειονομικής επιτροπής, με την οποία διαπιστώνεται και βεβαιώνεται το ποσοστό αναπηρίας των πιο πάνω προσώπων.
- γγ.** υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 με την οποία να δηλώνουν ότι απασχόλησαν τα πιο πάνω πρόσωπα καθώς και το χρονικό διάστημα της απασχόλησής τους.
- ξ.** Τα γραφεία αλλοδαπών επιχειρήσεων που έχουν εγκατασταθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 και του ν. 3427/2005, φωτοτυπία της απόφασης της Διεύθυνσης Κεφαλαίων Εξωτερικού του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, με την οποία έχει καθορισθεί το επί-σιο ποσοστό κέρδους επί των δαπανών (cost-plus), καθώς και κατάσταση δαπανών επί των οποίων εφαρμόζεται ο παραπάνω συντελεστής. Η ανα-μόρφωση των αποτελεσμάτων αφορά μόνο στις δαπάνες που δεν καλύ-πτονται με τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Α.Σ..
- ο.** Κατάσταση, όπως το συνημμένο παράρτημα «Β», η οποία θα περιλαμβάνει:
- α)** πίνακα με τα ποσά της φορολογικής αναμόρφωσης κατά κατηγορία δα-πανών,
  - β)** πίνακα με τα ποσά των φόρων που έχουν αποδοθεί,
  - γ)** δήλωση του αριθμού (πλήθος) των κινητών τηλεφώνων που έχει χο-ρηγήσει η επιχείρηση στο προσωπικό της και του αριθμού των απασχο-λουμένων σε αυτή,
  - δ)** πίνακα στον οποίο θα περιλαμβάνονται τα επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. της επιχείρησης με τον αριθμό κυκλοφορίας και τον κυβισμό τους, αντίστοιχα.
- Οι ναυτικές εταιρείες του ν. 959/1979 και τα γραφεία αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 27/1975 δεν υποβάλλουν κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης. Τα γραφεία αλλοδαπών εμποροβιομηχανικών επιχειρήσεων του α.ν. 89/1967 (ν. 3427/2005) υποχρεούνται σε υποβολή της εν λόγω κατάστασης, όμως μόνο για τις δαπάνες που δεν καλύπτονται από τα δικαιολογητικά που προβλέπει ο Κ.Φ.Α.Σ..
- Τέλος, τα εν λόγω νομικά πρόσωπα και γραφεία υποχρεούνται στην υποβολή της «Κατάστασης Αποδοθέντων και Οφειλόμενων Φόρων Εισοδήματος και Έμ-μεσων Φόρων» (ΠΙΝΑΚΑΣ IV).
- π.** Οι τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις υποβάλλουν επίσης υπεύ-θυνη δήλωση του ν. 1599/1986 με την οποία δηλώνεται το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων από τόκους ομολογιακών δανείων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτήθηκαν μέσα στη χρήση 2013 και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε σε αυτούς.
- 4.** Ο κωδικός 751 συμπληρώνεται από τις τραπεζικές επιχειρήσεις και αναγρά-φεται το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενων χρήσεων (οικον. ετών 2011, 2012 και 2013) που συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος της τρέχουσας χρήσης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 3 του ν. 4046/2012. Περαιτέρω, στον κωδικό 749 αναγράφεται το μέρος του πιστωτικού

υπολοίπου που προκύπτει στο οικείο οικονομικό έτος και μεταφέρεται για συμψηφισμό με το φόρο εισοδήματος των πέντε (5) επόμενων οικονομικών ετών, προκειμένου να διαχωριστεί από το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή (Κ.Α. 750).

**5.** Για τις επιχειρήσεις που επιθυμούν να επωφεληθούν των κινήτρων για την ενίσχυση της κινηματογραφικής παραγωγικής, έχουν εφαρμογή οι όροι και οι προϋποθέσεις που ορίζονται με την ΠΟΛ. 1132/6.6.2011 κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Τουρισμού (ΦΕΚ Β' 1392), η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παραγράφου 13 του άρθρου 73 του ν. 3842/2010.

**6.** Ο κωδικός αριθμός 649 συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις, οι οποίες δηλώνουν αν υπόκεινται σε έλεγχο υποχρεωτικό από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο.

**7.** Ειδικά τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών που λειτουργούν στην Ελλάδα, χρησιμοποιούν το έντυπο Ε5 για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

**8.** Ο κωδικός αριθμός 099 συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που μετεγκαθίστανται σε επιχειρηματικά πάρκα, οι οποίες απαλλάσσονται από την καταβολή φόρου για την υπεραξία που προκύπτει από την εκποίηση ακινήτων και λοιπών εγκαταστάσεων, με την προϋπόθεση εμφάνισής της σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού.

**9.** Ο κωδικός αριθμός 098 συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που εισπράττουν μερίσματα από εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στις οποίες συμμετέχουν κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 11 του ν. 2578/1998 (Οδηγία Μητρικών - θυγατρικών). Ο κωδικός αυτός δεν λαμβάνεται υπόψη στη διαμόρφωση του φορολογικού αποτελέσματος (ΚΑ: 048 και 448), δεδομένου ότι τα εν λόγω έσοδα δεν έχουν καταχωρηθεί σε αποτελεσματικό λογαριασμό.

**10.** Ο κωδικός αριθμός 199 συμπληρώνεται από τα γραφεία αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 27/1975, δεδομένου ότι τα εισοδήματα που αποκτούν από την εκμίσθωση και υπεκμίσθωση ακινήτων απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου.

**11.** Ο κωδικός αριθμός 911, που αφορά τους υπόχρεους καταβολής του τέλους επιτηδεύματος του ν. 3986/2011, για τις δηλώσεις που θα υποβληθούν μέσω διαδικτύου στο δικτυακό τόπο [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr) θα υπολογίζεται από το σύστημα και θα είναι προεκτυπωμένος στη φόρμα της δήλωσης, καθόσον από το οικονομικό έτος 2014 συμβιβαιώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

**12.** Ο κωδικός αριθμός 752 συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις για τις οποίες η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος τους από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, εκπίπτει ισόποσα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων.

13. Οι κωδικοί αριθμοί 746, 747, 753 και 748 συμπληρώνονται από τις ανωτέρω επιχειρήσεις, προκειμένου να δηλώσουν το συνολικό ποσό της χρεωστικής διαφοράς, το συνολικό ποσό της χρεωστικής διαφοράς που αποσβέσθηκε στις προηγούμενες χρήσεις, το ποσό απόσβεσης της χρεωστικής διαφοράς της τρέχουσας χρήσης και το υπολειπόμενο ποσό της χρεωστικής διαφοράς προς απόσβεση, αντίστοιχα.

14. Ο κωδικός αριθμός 096 συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που αποκτούν κέρδη από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας, τα οποία απαλλάσσονται του φόρου με την προϋπόθεση εμφάνισής τους σε ειδικό λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού.

15. Ο κωδικός αριθμός 610 συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που αποκτούν εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή, ο οποίος δηλώνεται στον κωδικό αριθμό 620.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'**

### **ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΠΟΥ ΣΥΝΤΑΣΣΟΥΝ ΕΤΗΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Λ.Π.)**

1. Ορίζουμε όπως, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2014 των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, των ημεδαπών τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, των εγκατεστημένων στην Ελλάδα υποκαταστημάτων αλλοδαπών τραπεζικών ή ασφαλιστικών επιχειρήσεων, καθώς και των θυγατρικών αυτών τα οποία δημοσιεύουν οικονομικά στοιχεία βάσει των Δ.Λ.Π., έχει όπως το σχετικό υπόδειγμα (Φ-Ο1013) το οποίο επισυνάπτεται ως παράρτημα «Γ» της παρούσας.

2. Η υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας είναι υποχρεωτική για το έντυπο με κωδικό Φ-Ο1013 με βάση τα αναφερόμενα στο κεφάλαιο Δ της παρούσας, εκτός των περιπτώσεων που ορίζονται στο ίδιο κεφάλαιο.

Η δήλωση είναι, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 31 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), άμεσος προσδιορισμός φόρου και η προθεσμία υποβολής της λήγει στις 30 Μαΐου 2014.

3. Η πιο πάνω δήλωση, όταν υποβάλλεται χειρόγραφα, υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα και συνοδεύεται, κατά περίπτωση, από τα εξής δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία που πρέπει να υποβάλλονται μαζί με αυτή:

#### **I. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΟΥΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΙΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΤΟΥΣ ΚΑΝΟΝΕΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.**

- α. Δημοσιευμένα συνοπτικά οικονομικά στοιχεία και πληροφορίες των ενοποιημένων και μη ενοποιημένων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων χρήσης 2013 (Δ.Λ.Π.), που ορίζονται από την παράγραφο 1 της Κ2-

11365/16.12.2008 (ΦΕΚ Β' 27) κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης.

- β. Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής-Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) βάσει του Κ.Φ.Α.Σ. και ανάλυσή του (προέλευση ποσών).
- γ. Πίνακας σχηματισθέντων αφορολόγητων αποθεματικών.
- δ. Απόσπασμα πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου, σχετικά με την πρόταση διανομής των κερδών (περιλαμβανομένου και του τακτικού αποθεματικού).
- ε. Υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/1986, για όσα νομικά πρόσωπα έχουν σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά με αναπτυξιακού νόμους, των ποσών αυτών και τρόπος υπολογισμού αυτών.
- στ. Τα δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία τα οποία είναι ίδια με αυτά που αναφέρονται στις περιπτώσεις β', γ', ε', στ', ζ', η', θ', ι', ια', ιβ', ιγ', ιδ', ιε', ιστ', ιζ', ιη', ιθ', κ', λ', μ', ν', ο' και π' της παραγράφου 3 του Κεφαλαίου Α.

## II. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΟΥΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

- α. Δημοσιευμένα συνοπτικά οικονομικά στοιχεία και πληροφορίες των ενοποιημένων και μη ενοποιημένων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων χρήσης 2013 (Δ.Λ.Π.), που ορίζονται από την παράγραφο 1 της Κ2-11365/16.12.2008 (ΦΕΚ Β' 27) κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης.
- β. Αντίγραφο του φορολογικού ισολογισμού και του λογαριασμού φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.
- γ. Απόσπασμα πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου, σχετικά με την πρόταση διανομής των κερδών.
- δ. Υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, για όσα νομικά πρόσωπα έχουν σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά με αναπτυξιακού νόμους, των ποσών αυτών και τρόπος υπολογισμού αυτών.
- ε. Τα δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία τα οποία είναι ίδια με αυτά που αναφέρονται στις περιπτώσεις β', γ', ε', στ', ζ', η', θ', ι', ια', ιβ', ιγ', ιδ', ιε', ιστ', ιζ', ιη', ιθ', κ', λ', μ', ν', ο' και π' της παραγράφου 3 του Κεφαλαίου Α.  
Τα αναφερόμενα στις παραγράφους 4, 5, 6, 8, 9, 11, 12, 13, 14 και 15 του κεφαλαίου Α έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τις δηλώσεις του παρόντος κεφαλαίου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

### ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

1. Ορίζουμε όπως, για το οικονομικό έτος 2014 ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, έχει όπως το σχετικό υπόδειγμα (Φ-Ο1012), το οποίο επισυνάπτεται ως παράρτημα «Δ» της παρούσας.

2. Η υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας είναι υποχρεωτική για το έντυπο με κωδικό Φ-Ο1Ο12 με βάση τα αναφερόμενα στο κεφάλαιο Δ της παρούσας, εκτός των περιπτώσεων που ορίζονται στο ίδιο κεφάλαιο.

Η δήλωση είναι, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 31 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), άμεσος προσδιορισμός φόρου και η προθεσμία υποβολής της λήγει στις 15 Απριλίου 2014.

3. Η πιο πάνω δήλωση, όταν υποβάλλεται χειρόγραφα, υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα και συνοδεύεται, κατά περίπτωση, από τα εξής δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία που πρέπει να υποβάλλονται μαζί με αυτή:

- α. Αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων οικοδομών - γαιών, Ε2.
- β. Βεβαίωση για το ποσό των τόκων κτλ. και του φόρου που παρακρατήθηκε, κατά περίπτωση.
- γ. Βεβαίωση της αλλοδαπής τράπεζας για το ποσό των τόκων που αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή και δεν έχουν εισαχθεί.
- δ. Δύο (2) αντίτυπα του εντύπου Ε3 «ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ», εφόσον συντρέχει περίπτωση.
- ε. Αναλυτική κατάσταση με τα ενοίκια που κατέβαλαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό έτος, το ονοματεπώνυμο του εκμισθωτή και τη διεύθυνση κατοικίας αυτού.
- στ. Αναλυτική κατάσταση των δαπανών επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης και συγκεντρωτική κατάσταση των πάγιων και λειτουργικών δαπανών που εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης α' της παραγράφου 14 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994.
- ζ. Όσον αφορά την κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης, τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υποχρεούνται στην υποβολή μόνο της «Κατάστασης Αποδοθέντων και Οφειλόμενων Φόρων Εισοδήματος και Έμμεσων Φόρων» (ΠΙΝΑΚΑΣ ΙV).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ'

### ΥΠΟΒΟΛΗ ΜΕ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΣ ΤΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 101 ΤΟΥ Ν. 2238/1994

1. Τρόπος υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του ν. 2238/1994

- α. Οι αρχικές εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ανεξάρτητα αν το προκύπτει από αυτές υπόλοιπο είναι χρεωστικό, πιστωτικό ή μηδενικό και τα συνυποβαλλόμενα με αυτές έντυπα αναλυτικής κατάστασης για τα μισθώματα ακινήτων (Ε2) και του μηχανογραφικού δελτίου οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (Ε3), συ-

- μπεριλαμβανομένης και της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης, υποβάλλονται υποχρεωτικά μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr).
- β. Για την εφαρμογή της προηγούμενης περίπτωσης αρχικά υποβάλλονται ηλεκτρονικά τα έντυπα Ε3 και Ε2 (εφόσον συντρέχει περίπτωση για το δεύτερο) και ακολουθεί η υποβολή των εντύπων Φ-Ο1010, Φ-Ο1012, και Φ-Ο1013. Η καταχώριση των αναλυτικών στοιχείων του ισολογισμού είναι προαιρετική. Τα λοιπά δικαιολογητικά που προβλέπονται από την οικεία απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, δεν συνυποβάλλονται, αλλά φυλάσσονται για τον έλεγχο.
- γ. Τα νομικά πρόσωπα που καθίστανται νέοι χρήστες εγγράφονται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TAXISnet σύμφωνα με όσα ορίζονται με την με αριθμό ΠΟΛ.1178/7.12.2010, ΑΔΑ41ΦΜΗ-ΤΛ (ΦΕΚΒ'/9.12.10) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η διαδικασία αυτή δεν απαιτείται για τους ήδη πιστοποιημένους χρήστες σε οποιαδήποτε εφαρμογή.
- δ. Οι πάσης φύσεως τροποποιητικές και συμπληρωματικές δηλώσεις, καθώς και οι δηλώσεις που υποβάλλονται με επιφύλαξη, δεν εμπίπτουν στη απόφαση αυτή, αλλά υποβάλλονται υποχρεωτικά στην Δ.Ο.Υ. Επίσης, η δήλωση υποβάλλεται υποχρεωτικά στην Δ.Ο.Υ. όταν το νομικό πρόσωπο:
- έχει τεθεί σε εκκαθάριση
  - ασχολείται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών ή την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων που έχουν αναληφθεί πριν από την 1.1.2002 και προσδιορίζει τα τεκμαρτά κέρδη στον ΚΑ 100 των εντύπων Φ-Ο1010 και Φ-Ο1013- κάνει χρήση του μειωμένου συντελεστή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 118 του ν. 2238/1994 και συμπεριλαμβάνονται κέρδη από υποκαταστήματα που δεν υπόκεινται στις διατάξεις του άρθρου αυτού
  - έχει κάνει διακοπή εργασιών
  - έχει κάνει χρήση κινητρών αναπτυξιακών νόμων (ν.δ. 1297/1972, ν. 2166/1993, ν. 2515/1997, κ.λπ.)
  - ζητείται συμψηφισμός του χρεωστικού υπολοίπου, εν όλω ή εν μέρει, με απαιτήσεις κατά του δημοσίου, σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν. 3943/2011.
- ε. Εκτός των υποπεριπτώσεων της περίπτωσης δ', σε περίπτωση αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας ολοκλήρωσης της υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και των συνυποβαλλομένων εντύπων και εφόσον δεν κατέστη δυνατόν να επιλυθεί το πρόβλημα μετά από επικοινωνία με το αρμόδιο τμήμα της Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ.), η δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα εντός δέκα (10) εργάσιμων ημερών μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ως τεχνική αδυναμία θεωρείται:
- Όταν εμφανίζονται λάθος δεδομένα από το Μητρώο TAXIS στο νομικό πρόσωπο με αποτέλεσμα να μην υπολογίζεται ορθά ο συντελεστής φορολογίας.

Στις περιπτώσεις αυτές, ως αποδεικτικό στοιχείο μη δυνατότητας υποβολής ηλεκτρονικά, αποτελεί η εκτύπωση της πρώτης και της τελευταίας σελίδας της φόρμας με τα πλήρη στοιχεία.

- Όταν εμφανίζεται το μήνυμα «δεν έχετε υποχρέωση υποβολής για το συγκεκριμένο έντυπο και για το διάστημα αναζήτησης υποχρεώσεων που επιλέξατε» και εφόσον το νομικό πρόσωπο είναι υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης και έχει επιλεγεί από αυτό ο σωστός τύπος εντύπου φορολογίας εισοδήματος, τότε στις περιπτώσεις αυτές ως αποδεικτικό στοιχείο μη δυνατότητας υποβολής ηλεκτρονικά, αποτελεί η εκτύπωση της σελίδας με το μήνυμα όπου εμφανίζεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του νομικού προσώπου.

Στις παραπάνω υποπεριπτώσεις εφόσον το νομικό πρόσωπο διορθώσει την εικόνα του στο Μητρώο TAXIS θα μπορεί να υποβάλει τη δήλωση μέσω διαδικτύου.

- στ. Ειδικά, για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των περιπτώσεων δ' και ε' και για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων και για τις περιπτώσεις που δεν υποβάλλεται το έντυπο Ε3, που υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ., η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης υποβάλλεται υποχρεωτικά μέσω διαδικτύου. Στην περίπτωση αυτή η κατάσταση υποβάλλεται μέσω ξεχωριστού προγράμματος, στο δικτυακό τόπο [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr).
- ζ. Σε περίπτωση χειρόγραφης υποβολής της δήλωσης, τα έντυπα εκτυπώνονται από το δικτυακό τόπο [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr).

## 2. Αποδεικτικό ηλεκτρονικής υποβολής

- α. Για τα νομικά πρόσωπα που υποβάλλουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου, ως χρόνος υποβολής της δήλωσης, θεωρείται ο χρόνος οριστικοποίησης αυτής από τον υπόχρεο. Με την οριστικοποίηση της υποβολής της δήλωσης, βεβαιώνεται ο φόρος στην Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία της περιφέρειας όπου βρίσκεται η επαγγελματική έδρα του υπόχρεου υποβολής της δήλωσης και εκδίδεται «Ταυτότητα Οφειλής», με βάση την οποία θα καταβάλλεται ο φόρος μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων, ανάλογα με τον τρόπο που ο υπόχρεος έχει επιλέξει (εφάπαξ ή με δόσεις) μέχρι τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας όπως αυτή ορίζεται.
- β. Για τις δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα, ο πρόσθετος φόρος που οφείλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2523/1997 καταλογίζεται αυτόματα από το σύστημα. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής αρχικής μηδενικής ή πιστωτικής δήλωσης οι κυρώσεις που προβλέπονται επιβάλλονται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.
- γ. Σε περίπτωση μη καταβολής ή εκπρόθεσμης καταβολής του βεβαιωθέντος φόρου θα επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από το ν. 4174/2013.

## 3. Έλεγχος - Ενημέρωση Δ.Ο.Υ.

- α. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνεται ηλεκτρονικά αμέσως μετά την οριστική

- υποβολή των δηλώσεων ανά υπόχρεο, με ταυτόχρονη καταχώριση των βασικών στοιχείων παραλαβής και πληρωμής στο σύστημα Neotaxis.
- β. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει δυνατότητα εμφάνισης και εκτύπωσης των δηλώσεων αυτών, καθώς και των συνυποβαλλόμενων εντύπων.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΘΕΟΧΑΡΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ





## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

**Σε αυτό το κεφάλαιο θα μάθετε:**

1. Ποιες είναι οι φορολογητέες πράξεις.
2. Πώς υπολογίζεται η φορολογητέα αξία και ποιοι είναι οι συντελεστές Φ.Π.Α.
3. Ποιοι είναι οι υπόχρεοι στο φόρο και ποιες είναι οι υποχρεώσεις τους.

#### **6.1. Τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του Φ.Π.Α.**

##### **6.1.1. Έννοια και λειτουργία Φ.Π.Α.**

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας, γνωστός και ως Φ.Π.Α., είναι ένας έμμεσος γενικός φόρος κατανάλωσης ο οποίος επιβαρύνει τη συνολική δαπάνη του καταναλωτή για την αγορά αγαθών και τη λήψη υπηρεσιών.

Από τα εννοιολογικά στοιχεία που συνθέτουν τον πιο πάνω ορισμό, συνάγονται τα ακόλουθα επί μέρους στοιχεία τα οποία σχετίζονται με την ένταξη του συγκεκριμένου φόρου στο ευρύτερο πλέγμα των φορολογικών επιβαρύνσεων.

Πρόκειται για μια αναγκαστική εισφορά, που εκδηλώνεται με τη μετάθεση αγοραστικής δύναμης από την ιδιωτική προς τη δημόσια οικονομία, με τη μορφή χρήματος. Η εισφορά υλοποιείται κατά τρόπο αφανή και έμμεσο κατά το στάδιο πραγματοποίησης κάθε είδους δαπάνης για την αγορά αγαθών και την αποδοχή υπηρεσιών.

Πρόκειται δηλαδή για επιβολή έμμεσου φόρου ο οποίος μειονεκτεί έναντι των άμεσων φόρων από δύο απόψεις:

- α) δεν είναι αναλογικός, δηλαδή επιβαρύνει σχετικά περισσότερο τους οικονομικά ασθενέστερους (το φορολογικό βάρος δεν προσαρμόζεται στην οικονομική δυνατότητα του βαρυνόμενου), και
- β) δεν είναι σταθερός ως προς την απόδοσή του, αφού, όπως όλοι οι έμμεσοι φόροι, είναι παραγωγικός με την αύξηση της κατανάλωσης, δηλαδή δημιουργεί έσοδα για το κράτος, ενώ σε περιόδους οικονομικής κατάρπτωσης η απόδοσή του ακολουθεί απότομη μείωση.

Η οποιαδήποτε θέσπιση κανόνων δικαίου από την πολιτεία, με τους οποίους επιβάλλονται στους πολίτες φόροι και τέλη, είναι φυσικό να προκαλεί δυσανασχέτηση ως προς την αποδοχή τους, τουλάχιστον από ορισμένους υπόχρεους. Συνακόλουθα της δυσαρέσκειας είναι η προβολή από αυτούς μέσω των άμυνας τα οποία εκδηλώνονται με την προσπάθεια εξεύρεσης τρόπων και μεθόδων θεμιτών και αθέμιτων για την αποφυγή της οικονομικής επιβάρυνσης.

Ενόψει αυτού του δεδομένου, της άρνησης δηλαδή αποδοχής των κανόνων, η πολιτεία κατά τη θέσπιση του νόμου, έπρεπε να λάβει τα αναγκαία εκείνα μέτρα τα οποία θα προσέγγιζαν την κοινωνικά δίκαιη διαμόρφωση του όλου φορολογικού συστήματος. Η προσπάθεια διαμόρφωσης του συστήματος θα έπρεπε δηλαδή να έχει ως γνώμονα και να στοχεύει στη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών στο μέτρο του δυνατού.

Έτσι, μέσα από ένα πλήθος πράξεων που συνθέτουν και ακολουθούν την ανθρώπινη δραστηριότητα, επελέγησαν από το νομοθέτη για να φορολογηθούν εκείνες που είναι συνυφασμένες με τη λειτουργία της κοινωνίας και δεν είναι εύκολο να αποφευχθούν.

Οι πωλήσεις αγαθών, η παροχή υπηρεσιών και η εισαγωγή αγαθών που τελικά επελέγησαν και αποτελούν το αντικείμενο επιβολής του φόρου, δεν αφήνουν μεγάλα περιθώρια για πραγματοποίηση φοροδιαφυγής. Η αποφυγή του Φ.Π.Α. θα ήταν εφικτή στην περίπτωση π.χ. μιας οικογένειας που θα παρήγαγε όλα σχεδόν τα πράγματα που της χρειαζόνταν για να ζήσει, όπως τρόφιμα, ρούχα και άλλα, και ως εκ τούτου δεν θα είχε λόγο να απευθυνθεί στην αγορά για την ανταλλαγή των προϊόντων της με προϊόντα άλλων προσώπων.

Φυσικά, μια τέτοια κατάσταση Ροβινσώνα Κρούσου βρίσκεται μόνο στα μυθιστορήματα και όχι στη σημερινή εποχή κατά την οποία, με το βάθεμα του κοινωνικού καταμερισμού της εργασίας και την εξειδίκευση, τα πάντα προορίζονται για την αγορά, τα πάντα αγοράζονται και πωλούνται και συνεπώς είναι υποκείμενα σε φόρο προστιθέμενης αξίας.

### 6.1.2. Φόρος στην παραγωγή και στη διάθεση των προϊόντων

Η βασική ιδιαιτερότητα που διακρίνει το φόρο προστιθέμενης αξίας από τους λοιπούς έμμεσους φόρους οφείλεται στο γεγονός ότι δεν εισπράττεται από το Δημόσιο όλο το ποσό που αναλογεί στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης, όπως γίνεται με τους λοιπούς έμμεσους γενικούς φόρους. Η είσπραξη γίνεται κατά τη διάρκεια του κύκλου παραγωγής και διανομής των αγαθών, με τμηματικές καταβολές, που αναλογούν στην αξία που προστίθεται στα αγαθά σε κάθε τους διακίνηση στα πλαίσια της εμπορίας.

Προστιθέμενη αξία ονομάζεται η διαφορά ανάμεσα στην αξία των πωλήσεων της επιχείρησης και στην αξία των αγορών της σε υλικά, σε πρώτες ύλες ή σε υπηρεσίες που υπεισέρχονται στην παραγωγική διαδικασία για να παραχθεί και να πουληθεί το προϊόν.

Προστιθέμενη αξία στις εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες αγοράζουν και μεταπωλούν χωρίς προηγούμενη επεξεργασία, είναι η διαφορά ανάμεσα στην αξία των πωλήσεων της επιχείρησης και το κόστος κτήσης των πωληθέντων εμπορευμάτων.

Το κόστος κτήσης των εμπορευμάτων προκύπτει από το αντίτιμο της αγοράς, το οποίο προσαυξάνεται με τα έξοδα πραγματοποίησης της αγοράς που μπορούν να καταλογιστούν σε ορισμένη ποσότητα εμπορευμάτων, δηλαδή ειδικά έξοδα αγοράς όπως είναι τα μεταφορικά, τα ασφάλιστρα, οι δασμοί, τα φορτοεκφορτωτικά, τα αποθήκευτρα, τα δικαιώματα ψυγείων και άλλα.

Στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, προστιθέμενη αξία ονομάζεται το μικτό κέρδος της επιχείρησης το οποίο προκύπτει από τη διαφορά ανάμεσα στην αξία πωλήσεων των προϊόντων της επιχείρησης και το κόστος παραγωγής των πωληθέντων.

Το κόστος παραγωγής των πωληθέντων προϊόντων προκύπτει αν από το άθροισμα της αξίας των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων έναρξης της χρήσης και του κόστους των παραχθέντων της χρήσης, αφαιρεθεί η αξία των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων της απογραφής λήξης. Στο κόστος των παραχθέντων προϊόντων εμπεριέχονται:

- Α) η αξία που αναλώθηκε στην παραγωγή μέσα στη χρήση για πρώτες και βοηθητικές ύλες, για αναλώσιμα υλικά, για ανταλλακτικά παγίων και για είδη συσκευασίας,
- Β) οι δαπάνες παραγωγής όπως οι αμοιβές προσωπικού, οι αποσβέσεις, οι παροχές τρίτων και λοιπές δαπάνες, και
- Γ) η αξία των ημικατεργασμένων προϊόντων της απογραφής έναρξης μείον της απογραφής λήξης.

Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και στις μικτές επιχειρήσεις, προστιθέμενη αξία ή μικτό κέρδος από την παροχή υπηρεσιών ονομάζεται η διαφορά που προκύπτει αν από το σύνολο των εσόδων από παροχή υπηρεσιών εκπέσει το άμεσο κόστος της παροχής των υπηρεσιών στο οποίο εμπεριέχονται τα άμεσα υλικά και το αντίτιμο των υπηρεσιών που συμμετείχαν κατά εμφανή και άμεσο τρόπο στην απόκτηση των εσόδων.

### **6.1.3. Δηλώσεις Φ.Π.Α.**

#### **ΥΠΟΥΡΓΙΚΗ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Πότε θα υποβάλλεται η περιοδική δήλωση ΦΠΑ

Με την Πολ. 1 108/14.4.2014 του ΥΠΟΙΚ (που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 937/15-4-2014 τεύχος Β') με θέμα "Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ. «ορίζεται ότι.

Ειδικότερα,

1. Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ.

Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση.

**2.** Ως φορολογική περίοδος ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για τους υποκείμενους στο φόρο που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και το ελληνικό δημόσιο και το ημερολογιακό τρίμηνο για του υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων.

**3.** Οι ανωτέρω προθεσμίες ισχύουν και για τις υπό ίδρυση επιχειρήσεις, για κάθε φορολογική περίοδο κατά τη διάρκεια του ιδρυτικού τους σταδίου.

**4.** Χρόνος καταβολής του φόρου

Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης. Στην περίπτωση εμπρόθεσμης περιοδικής δήλωσης (για ποσά άνω των 100 ευρώ) που επιλέγεται η καταβολή του φόρου σε δόσεις, το ποσό της πρώτης δόσης καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα υποβολής της δήλωσης και το ποσό της δεύτερης δόσης μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα.

## ΤΟ ΠΛΗΡΕΣ ΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΠΟΛ 1108/2014

ΠΟΛ.1108/14.4.2014

Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.

Αριθμ. ΠΟΛ 1108/2014

(ΦΕΚ Β' 937/15-04-2014)

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις ακόλουθες διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (κύρωση με το Ν. 2859/2000 - ΦΕΚ 248/Α' /7.11.2000), όπως ισχύουν:

**α)** των παραγράφων, 1 περίπτωση α', 2 και 11 του άρθρου 38,

**β)** του άρθρου 54,

**γ)** της παραγράφου 3 του άρθρου 64.

**2.** Τις διατάξεις του άρθρου 3, κεφάλαιο Β', υποπαράγραφος Β.3, «τροποποίηση διατάξεων Κώδικα ΦΠΑ σχετικά με την καταβολή του φόρου και τα αποδεικτικά καταβολής», του Ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α' /85/7.4.2014).

**3.** Τις διατάξεις της υπουργικής απόφασης με αριθ. ΠΟΛ.1267/30.12.2011 (ΦΕΚ Β' 44/23.1.2012) «Χρόνος και τρόπος υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ».

**4.** Τις διατάξεις της υπουργικής απόφασης με αριθ. ΠΟΛ.1129/3.6.2013 (ΦΕΚ Β' 1365/4.6.2013) «Τροποποίηση του χρόνου υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ και του περιεχομένου του εντύπου Ο50 - ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2η 2011, Φ2 TAXIS».

**5.** Τις διατάξεις της παρ. 27 του άρθρου 50 του Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α' /287/31.12.2013).

6. Την υπ' αριθμ. ΥΠΟΙΚ 07927 ΕΞ (ΦΕΚ 2574/Β΄/24.9.2012) απόφαση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομικών «Ανάθεση αρμοδιοτήτων στον Υφυπουργό Οικονομικών Γεώργιο Μαυραγάνη».

7. Την ανάγκη εξυπηρέτησης και διευκόλυνσης των υποκειμένων στην υποβολή των περιοδικών δηλώσεων δεδομένου ότι η υποβολή της δήλωσης δεν προϋποθέτει την καταβολή του οφειλόμενου φόρου και η καταβολή έχει οριστεί τουλάχιστον μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης.

8. Το γεγονός, ότι από τις διατάξεις της απόφασης αυτής δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού.

### **Αποφασίζουμε:**

#### **Άρθρο 1**

#### **Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ.**

1. Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση.

2. Ως φορολογική περίοδος ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για τους υποκείμενους στο φόρο που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και το ελληνικό δημόσιο και το ημερολογιακό τρίμηνο για του υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων.

3. Οι ανωτέρω προθεσμίες ισχύουν και για τις υπό ίδρυση επιχειρήσεις, για κάθε φορολογική περίοδο κατά τη διάρκεια του ιδρυτικού τους σταδίου.

4. Κατ' εξαίρεση, στην περίπτωση που η δήλωση έναρξης, η δήλωση μεταβολής για διακοπή των υπαγομένων σε ΦΠΑ δραστηριοτήτων, η δήλωση οριστικής παύσης εργασιών, ή η δήλωση μεταβολών λόγω λύσης και θέσης σε εκκαθάριση, υποβάλλονται εμπρόθεσμα, μετά την καταληκτική προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης, η περιοδική δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων.

5. Σε περίπτωση θανάτου του λογιστή του υποκειμένου στο φόρο οι ανωτέρω καταληκτικές ημερομηνίες υποβολής, για τη φορολογική περίοδο εντός της οποίας επήλθε το γεγονός αυτό, μεταφέρονται για 10 ημερολογιακές ημέρες. Οι περιοδικές δηλώσεις στην περίπτωση αυτή θα υποβάλλονται αποκλειστικά στην αρμόδια ΔΟΥ σε έντυπη μορφή. Ο υποκείμενος στο φόρο υποβάλλει υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986 με την οποία δηλώνει ότι είχε αναθέσει την παρακολούθηση και διαχείριση των φορολογικών του υποχρεώσεων στο θανόντα καθώς και την ημερομηνία του θανάτου αυτού.

6. Στις διατάξεις του άρθρου αυτού υπάγονται και οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές και οι εγγεγραμμένοι παραλήπτες αγαθών που υπάγονται σε Ειδικό Φόρο Κατάλυσης (ΕΦΚ).

## Άρθρο 2

### Χρόνος καταβολής του φόρου

Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης. Στην περίπτωση εμπρόθεσμης περιοδικής δήλωσης που επιλέγεται η καταβολή του φόρου σε δόσεις, το ποσό της πρώτης δόσης καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα υποβολής της δήλωσης και το ποσό της δεύτερης δόσης μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα.

Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου των έκτακτων περιοδικών δηλώσεων λήγει την καταληκτική προθεσμία υποβολής των δηλώσεων αυτών.

## Άρθρο 3

### Αφετηρία για την επιβολή του προστίμου και τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου.

1. Ως αφετηρία για το χρόνο επιβολής του προστίμου στην περίπτωση της εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής περιοδικής δήλωσης, πιστωτικής ή μηδενικής βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179/Α΄/11.9.1997) για φορολογικές περιόδους που λήγουν έως και 31.12.2013 σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 19 του Ν. 4174/2013, καθώς και χρεωστικής, πιστωτικής ή μηδενικής για φορολογικές περιόδους από 1.1.2014 σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύουν, λαμβάνεται η επόμενη ημέρα της καταληκτικής προθεσμίας για την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης.

2. Ως αφετηρία για τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου στην περίπτωση εκπρόθεσμης, ανακριβούς ή μη υποβολής χρεωστικής περιοδικής δήλωσης, για τις οποίες προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 για φορολογικές περιόδους που λήγουν έως και 31.12.2013 σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 18 του Ν. 4174/2013, λαμβάνεται η επόμενη ημέρα της τελευταίας εργάσιμης ημέρας του μήνα της καταληκτικής προθεσμίας υποβολής της δήλωσης.

## Άρθρο 4

### Έναρξης ισχύος

Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αθήνα, 14 Απριλίου 2014

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΜΑΥΡΑΓΑΝΗΣ

### **ΠΟΛ 1074/2014: Χρόνος υποβολής εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ 2013**

Έως τις 30 Απριλίου 2014 για όσους τηρούν απλογραφικά και έως τις 30 Μαΐου 2014 για όσους τηρούν διπλογραφικά βιβλία, θα υποβληθούν οι εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ του 2013, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1074/14.3.2014 του υφυπουργού οικονομικών, Γ. Μαυραγάνη.

Η εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. υποβολής της δήλωσης φορολογία εισοδήματος του υποκειμένου ως εξής:

α) Μέχρι την 30η Απριλίου του επόμενου έτους για τους υποκειμένους που κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν απλογραφικά βιβλία βάσει του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012) ή δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων του Κ.Β.Σ.

β) Μέχρι την 30η Μαΐου του επόμενου έτους, για τους υποκειμένους που κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν διπλογραφικά βιβλία βάσει του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012), το Δημόσιο, καθώς και στην περίπτωση λήξης της διαχειριστικής περιόδου λόγω θανάτου φυσικού προσώπου.

Προκειμένου να είναι δυνατή η ηλεκτρονική υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης θα πρέπει όλες οι περιοδικές δηλώσεις που αφορούν την διαχειριστική περίοδο να έχουν υποβληθεί πέντε εργάσιμες ημέρες πριν τις ανωτέρω καταληκτικές προθεσμίες.»

#### **6.1.4. Η γενικότητα του φόρου**

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας ως φόρος κατανάλωσης, για την εκπλήρωση της κοινωνικής και της δημοσιονομικής του αποστολής, επιβάλλεται να είναι γενικός, τόσο από γεωγραφικής άποψης όσο και από άποψης σχεδίου εφαρμογής.

Γενικά, όμως, η φορολογία της κάθε χώρας εκτός της εκπλήρωσης του ταμιευτικού της σκοπού, αποτελεί και μέσο διαμόρφωσης της κοινωνικής και οικονομικής πολιτικής και, σε αυτό το πλαίσιο, ως ένα βαθμό η αναίρεση του χαρακτήρα της γενικότητας είναι επιτρεπτή και δικαιολογημένη. Έτσι, προκειμένου για απαλλαγές και εξαιρέσεις που αφορούν υποβαθμισμένες οικονομικά περιοχές ή δραστηριότητες κοινωνικού περιεχομένου, όπως π.χ. εκείνες που αφορούν την υγεία, την παιδεία, την κοινωνική ασφάλιση και άλλες, επιβάλλεται η καθιέρωση των απαλλαγών, έστω και αν αυτές καταλήγουν σε βάρος της ταμιευτικής λειτουργίας.

Όμως, από τα πρώτα χρόνια εφαρμογής του συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας, παρατηρήθηκε μια συρρίκνωση της γενικότητας του φόρου, η οποία σε ορισμένες περιπτώσεις ήταν απόλυτα δικαιολογημένη, π.χ. στην περίπτωση εφαρμογής μειωμένου συντελεστή φόρου στα νησιά του Αιγαίου, αδικαιολόγητη όμως σε ορισμένες άλλες, όπως στην περίπτωση απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας διαφόρων κατηγοριών επαγγελματιών, τα οποία υπόκεινται στο φόρο με ευνοϊκό τρόπο.



### 6.1.5. Κόστος κτήσης αγαθών – λήψης υπηρεσιών και Φ.Π.Α.

Προκειμένου για επιχειρήσεις των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα είναι υποκείμενα σε φόρο προστιθέμενης αξίας, ο φόρος εισροών που καταβάλλεται από αυτές κατά την απόκτηση αγαθών και τη λήψη υπηρεσιών δεν αποτελεί στοιχείο κόστους για την επιχείρηση. Το ποσό αυτό αφαιρείται από το φόρο που εισπράττεται κατά την πώληση των αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών και η διαφορά αποδίδεται στο Δημόσιο.

## 6.2. Φορολογητέες πράξεις

Με τον όρο «υποκείμενα στο φόρο» υποδηλώνονται τα πρόσωπα που είναι υπεύθυνα έναντι του Δημοσίου για την απόδοση του φόρου που έχουν εισπράξει από άλλα πρόσωπα λόγω των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν με αυτά. Θα μελετήσουμε λοιπόν ποια είναι τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα και ποιες πράξεις τους είναι φορολογητέες. Τέλος, θα εξετάσουμε τι θεωρείται παράδοση αγαθών και πώς φορολογείται.

### 6.2.1. Υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα

Στο φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

Επομένως, υποκείμενα στο φόρο μπορεί να είναι τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν ατομική επιχείρηση, τα νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από τη νομική τους μορφή, όπως είναι οι ανώνυμες εταιρίες, οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, οι ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρίες, οι συνεταιρισμοί, οι κοινοπραξίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου και άλλες.

Ως προϋπόθεση υπαγωγής των πιο πάνω προσώπων στο φόρο προστιθέμενης αξίας είναι η άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, ανεξάρτητα από τον τόπο της εγκατάστασης, δηλαδή είτε στην Ελλάδα είτε στο εξωτερικό, τον επιδιωκόμενο σκοπό, δηλαδή κερδοσκοπικό ή μη, και το αποτέλεσμα της δραστηριότητας, δηλαδή κερδοφόρο ή ζημιογόνο. Κατά συνέπεια, πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο στο εξωτερικό όταν πραγματοποιεί μέσα στην Ελλάδα φορολογητέες πράξεις, είναι υποκείμενο στο φόρο προστιθέμενης αξίας και οφείλει για τις πράξεις αυτές να πληρώσει φόρο στη χώρα μας.

Ο όρος επιτηδευματίας, που χρησιμοποιείται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για να δοθεί το σημειολογικό στίγμα των υπαγόμενων στις διατάξεις του προσώπων, θα μπορούσε εύκολα να υποστηριχθεί ότι ταυτίζεται με την έννοια του υποκειμένου στο φόρο. Στην έννοια του επιτηδευματία εμπεριέχονται οι

επιμέρους έννοιες, του βιομηχάνου, του βιοτέχνη, του εμπόρου, του ελεύθερου επαγγελματία και γενικά κάθε προσώπου που ασκεί κερδοσκοπικό ή βιοποριστικό επάγγελμα, τα οποία είναι υποκείμενα για τις φορολογικές τους πράξεις στο φόρο.

Στην έννοια της οικονομικής δραστηριότητας εμπεριέχονται επιπλέον και πράξεις υποκείμενες σε φόρο προστιθέμενης αξίας, οι οποίες από μόνες τους δεν προσδίδουν στο πρόσωπο που τις διενεργεί την ιδιότητα του επιτηδευματία. Έτσι, είναι υποκείμενες στο φόρο, παρά το ότι δεν διενεργούνται από επιτηδευματίες ή μέσα στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας, η μίσθωση μηχανημάτων, βιομηχανοστασίων, η εκμετάλλευση άλλων αγαθών, η πώληση καινούριου μεταφορικού μέσου προς άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης από οποιοδήποτε πρόσωπο και μόνο για την πράξη αυτή.

Δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα, και επομένως βρίσκονται εκτός πεδίου εφαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας, οι μισθωτοί και τα λοιπά φυσικά πρόσωπα που παρέχουν τις υπηρεσίες τους με σύμβαση έργου. Κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας ενός φυσικού προσώπου, δημιουργείται με τον εργοδότη δεσμός εξάρτησης είτε αυτή παρέχεται με εξαρτημένη σύμβαση εργασίας είτε με σύμβαση έργου. Η εξάρτηση είναι κυρίως οικονομική αλλά αφορά και τους όρους εκτέλεσης της εργασίας. Οι όροι εκτέλεσης της εργασίας συνήθως υπαγορεύονται από τον εργοδότη, ο οποίος τελικά είναι υπεύθυνος για το αποτέλεσμα της εργασίας.

Αναφέραμε ότι μία εκ των προϋποθέσεων υπαγωγής ενός προσώπου στο φόρο προστιθέμενης αξίας είναι η άσκηση οικονομικής δραστηριότητας κατά τρόπο ανεξάρτητο. Επομένως, ο δεσμός εξάρτησης από τον εργοδότη αποκλείει την υπαγωγή του αντιτίμου των υπηρεσιών σε φόρο προστιθέμενης αξίας. Έτσι, π.χ., η αμοιβή ενός λογιστή την οποία εισπράττει από επιχείρηση ως αντίτιμο των ευκαιριακά παρεχόμενων υπηρεσιών τήρησης λογιστικών βιβλίων δεν είναι υποκείμενη στο φόρο εφόσον δεν έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης του επιτηδευματός του. Δηλαδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο λογιστής δεν ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα, η δε εκτέλεση της εν λόγω υπηρεσίας έχει το χαρακτήρα της πρόσκαιρης απασχόλησης.

Επίσης, καθαρίστρια ανέλαβε τον καθαρισμό του χώρου μιας εταιρίας αντί αμοιβής 300 ευρώ για κάθε μήνα. Ο καθαρισμός συμφωνήθηκε με σύμβαση έργου. Και οι αμοιβές της καθαρίστριας βρίσκονται εκτός πεδίου εφαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς η σχέση εργασίας δημιουργεί δεσμούς οικονομικής εξάρτησης.

### 6.2.2. Οι φορολογητέες πράξεις

Οι φορολογητέες πράξεις κατατάσσονται σε 4 κατηγορίες:

- Στην παράδοση αγαθών
- Στην παροχή υπηρεσιών

- Στην εισαγωγή αγαθών από τρίτες χώρες
- Στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

### 6.2.3. Η παράδοση αγαθών

Κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται σε κάποιο πρόσωπο το δικαίωμα να διαθέτει ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά ή ακίνητα, θεωρείται ως παράδοση αγαθών και φορολογείται. Ως ενσώματα αγαθά θεωρούνται και οι φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες οι οποίες μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, όπως το ηλεκτρικό ρεύμα, το φυσικό αέριο, το ψύχος και η θερμότητα.

Για να αποτελέσει φορολογητέα πράξη η παράδοση αγαθών απαιτείται η σύναψη των εξής στοιχείων:

- A. Η ενέργεια του υποκείμενου στο φόρο στα πλαίσια της οικονομικής του δραστηριότητας.
- B. Σύμβαση αμφοτεροβαρής και μεταβιβαστική της κυριότητας, δηλαδή σύμβαση που δημιουργεί υποχρεώσεις και στους δύο συμβαλλομένους.
- Γ. Παράδοση του μεταβιβαζόμενου πράγματος.

Για να θεωρηθεί μια πράξη ως παράδοση αγαθών, πρέπει να αφορά αγαθά της επαγγελματικής εκμετάλλευσης του υποκείμενου στο φόρο. Δηλαδή να αφορά αγαθά που έχουν παραχθεί ή έχουν αγοραστεί από τον υποκείμενο με σκοπό τη μεταπώληση, όπως είναι τα έτοιμα προϊόντα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα εμπορεύματα και άλλα.

Στα πλαίσια της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στο φόρο, θεωρείται ότι ενεργεί ο υποκείμενος και όταν παραδίδει πάγια περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για την κάλυψη διαρκών αναγκών της επιχείρησης. Κατά συνέπεια, δεν θεωρείται παράδοση η μεταβίβαση αγαθού που δεν αποτελεί αντικείμενο επαγγελματικής δραστηριότητας. Έτσι, π.χ., η διάθεση από έναν έμπορο επίπλων του σαλονιού που χρησιμοποιεί στην κατοικία του, δεν αποτελεί φορολογητέα πράξη αφού δεν ενεργείται στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Ως δεύτερη προϋπόθεση χαρακτηρισμού της παράδοσης αγαθού ως φορολογητέας πράξης είναι η ύπαρξη συμφωνίας των δύο μερών για τη μεταβίβαση της κυριότητας του αγαθού η οποία πρέπει και να πραγματοποιείται. Στην κατηγορία αυτών των συμβάσεων περιλαμβάνονται κυρίως η πώληση, η ανταλλαγή και η δόση πράγματος ως αντικαταβολή.

Η πώληση αποτελεί την πιο σημαντική και πιο συνηθισμένη σύμβαση με την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα. Πρόκειται για τη συμφωνία με την οποία ο πωλητής αναλαμβάνει την υποχρέωση να μεταβιβάσει στον αγοραστή την κυριότητα ενός αγαθού έναντι ορισμένης τιμής. Η πώληση μπορεί να είναι τοις μετρητοίς ή και επί πιστώσει. Η διάκριση αυτή δεν ενδιαφέρει ιδιαίτερα την επιβολή του φόρου.

Φόρος επιβάλλεται και στις πωλήσεις υπό αίρεση κατά το χρόνο που εκπληρώνεται η αίρεση.

Π.χ. ο Α πωλεί μια ποσότητα εμπορεύματος σε ορισμένη τιμή και υπόσχεται να τα παραδώσει όταν επιτραπεί η εισαγωγή τους στην Ελλάδα. Η πώληση αυτή θα υπαχθεί στο φόρο μόνο εφόσον εκπληρωθεί η αίρεση, αν επιτραπεί δηλαδή η εισαγωγή του είδους στην Ελλάδα.

Μια μορφή παράδοσης αγαθών είναι η ανταλλαγή. Η ανταλλαγή θεωρείται διπλή πώληση, δηλαδή θεωρείται ότι γίνονται δύο παραδόσεις αγαθών, οι οποίες φορολογούνται χωριστά, υπό τον όρο ότι και τα δύο συμβαλλόμενα μέρη είναι υποκείμενα στο φόρο.

Π.χ. ο έμπορος ηλεκτρικών ειδών Α παραδίδει στο συνάδελφό του Β 10 ηλεκτρικές κουζίνες και αντί τιμήματος λαμβάνει 8 ηλεκτρικά ψυγεία. Στην περίπτωση αυτή, τόσο η προσφορά όσο και η αντιπροσφορά, αποτελούν φορολογητέες πράξεις με φορολογητέα βάση την κοινωνική αξία των εμπορευμάτων.

Η δόση πράγματος ως αντικαταβολή αφορά τη σύμβαση με την οποία ο δανειστής αποδέχεται αντί της αρχικής παροχής του οφειλέτη άλλη παροχή και συγκεκριμένα τη δόση πράγματος. Ένας ιδιώτης δάνεισε σε έναν έμπορο ηλεκτρικών ειδών 6.000. Λόγω αδυναμίας του εμπόρου να εξοφλήσει το χρέος του, συμφωνήθηκε να μεταβιβάσει ο έμπορος στον ιδιώτη ηλεκτρικά είδη ισόποσης αξίας. Η μεταβίβαση των ηλεκτρικών ειδών θεωρείται φορολογητέα παράδοση αγαθών.

### 6.3. Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών

Η παράδοση αγαθών αποτελεί μια φορολογητέα πράξη. Πράξεις που λογίζονται ως παραδόσεις αγαθών είναι οι εξής:

- Α. Παραγγελιοδοχική εργασία πώλησης
- Β. Παραγγελιοδοχική εργασία αγοράς
- Γ. Πώληση αγαθών με παρακράτηση της κυριότητας
- Δ. Εργολαβική εκτέλεση έργων – εργασίες φασόν
- Ε. Πλειστηριασμοί κινητών αγαθών ή ακινήτων.

#### 6.3.1. Παραγγελιοδοχική εργασία πώλησης

Ουσιαστικά, κατά την παραγγελιοδοχική εργασία πώλησης, παραγγελιοδόχος και παραγγελέας (ή παραγγελιοδότης) συνεργάζονται για την πώληση αγαθών από τον παραγγελιοδόχο για λογαριασμό του παραγγελέα.

Κατά την αποστολή αγαθών από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο πώλησης, εκδίδεται από τον αποστολέα δελτίο αποστολής. Στη συνέχεια, ο παραγγελιοδόχος, για την αποστολή των αγαθών, εκδίδει προς τους πελάτες του τιμολόγια ή αποδείξεις λιανικής πώλησης. Μετά την πώληση των αγαθών, ο πα-

ραγγελιοδόχος εκδίδει στο όνομα του παραγγελέα για τη μεταξύ τους δοσοληπτική κίνηση διπλότυπη εκκαθάριση. Η εκκαθάριση εκδίδεται το αργότερο τη δέκατη ημέρα κάθε μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα και περιλαμβάνει:

- τα πλήρη στοιχεία του παραγγελέα,
- τη συνολική αξία των πωλήσεων κατά συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας και το ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας,
- την προμήθεια που αναλογεί στις πωλήσεις όσο και το ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας των προμηθειών,
- τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του παραγγελέα.

### 6.3.2. Παραγγελιοδοχική εργασία αγοράς

Στην παραγγελιοδοχική εργασία αγοράς εμπλέκονται τα πιο κάτω πρόσωπα:

- ο παραγγελιοδόχος, ο οποίος δέχεται την εντολή αγοράς εμπορευμάτων για λογαριασμό τρίτων,
- ο παραγγελέας, ο οποίος δίνει την εντολή αγοράς εμπορευμάτων στον παραγγελιοδόχο, και
- ο πωλητής των εμπορευμάτων.

Ουσιαστικά, κατά την παραγγελιοδοχική εργασία αγοράς, παραγγελιοδόχος και παραγγελέας συνεργάζονται για την αγορά αγαθών από τον παραγγελιοδόχο για λογαριασμό του παραγγελέα.

Ο παραγγελέας, κατά την παραλαβή της εκκαθάρισης υποβάλλει περιοδική δήλωση ανάλογα με τη κατηγορία των βιβλίων που τηρεί. Στις φορολογητέες εκροές καταχωρεί την αξία πώλησης. Το ποσό των προμηθειών με τον αναλογούντα σε αυτές φόρο καταχωρείται στις φορολογητέες εισροές.

Δεν υπάγονται στο φόρο οι πωλήσεις αυτούσιων γεωργικών προϊόντων που πραγματοποιούν οι συνεταιρικές οργανώσεις για λογαριασμό των αγροτών. Η εξαίρεση αυτή ισχύει με την προϋπόθεση ότι οι πωλήσεις αυτές γίνονται σε υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα εκτός των κεντρικών αγορών διακίνησης αγροτικών προϊόντων. Διευκρινίζεται ότι στις παραγγελιοδοχικές εργασίες πώλησης και αγοράς, η προμήθεια του παραγγελιοδόχου υπάγεται στο φόρο προστιθέμενης αξίας με το συντελεστή που υπάγονται τα πωλούμενα ή αγοραζόμενα αγαθά.

### 6.3.3. Πώληση αγαθών με παρακράτηση της κυριότητας

Ο όρος πώλησης αγαθών με παρακράτηση της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος δεν ασκεί επίδραση στην επιβολή του φόρου και κατά συνέπεια το αγαθό υπόκειται στο φόρο μόλις τεθεί στη διάθεση του λήπτη.

### 6.3.4. Εργολαβική εκτέλεση έργων – εργασίες φασόν

Θεωρείται επίσης ως παράδοση αγαθών η εργολαβική εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης κινητών αγαθών από τον εργολάβο με υλικά που παραδίδονται σε αυτόν από τον εργοδότη. Η φορολογητέα αξία στις περιπτώσεις εργασιών φασόν αποτελείται από το αντίτιμο της αμοιβής του εργολάβου που έχει συμφωνηθεί, καθώς και της αξίας των υλικών, εφόσον χρησιμοποιήσε στις εργασίες δικά του υλικά.

### 6.3.5. Πλειστηριασμοί κινητών αγαθών ή ακινήτων

Η πράξη του πλειστηριασμού αποτελεί παράδοση αγαθού φορολογητέα με τον όρο ότι το αγαθό ανήκει σε υποκείμενο στο φόρο. Η φορολογητέα αξία στην οποία υπολογίζεται ο φόρος, αποτελείται από το εκπλειστηρίασμα που καταβάλλει ο υπερθεματιστής, δηλαδή αυτός που πλειοδότησε για την απόκτηση της κυριότητας του αγαθού.

Ο φόρος βαρύνει τον υπερθεματιστή και καταβάλλεται στο Δημόσιο με έκτακτη δήλωση από το πρόσωπο που είναι υπεύθυνο για τη διενέργεια του πλειστηριασμού. Αν, στη συνέχεια, τα αγαθά που αποκτήθηκαν από τον πλειστηριασμό χρησιμοποιηθούν σε φορολογητέες δραστηριότητες, τότε το ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας που καταβλήθηκε εκπίπτει από το φόρο του υπερθεματιστή επειδή αυτός επέχει θέση αγοραστή των αγαθών. Ως αποδεικτικό στοιχείο για την έκπτωση του φόρου εισροών, απαιτείται αντίγραφο της έκτακτης δήλωσης θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ. που την παρέλαβε. Ειδικά για τα ακίνητα, απαραίτητη επιπλέον προϋπόθεση υπαγωγής του εκπλειστηριασματος στο φόρο είναι να πρόκειται για καινούρια ακίνητα, δηλαδή για ακίνητα των οποίων η άδεια οικοδομής εκδόθηκε μετά την 1.1.1995.

Τέλος, αποτελεί φορολογητέα πράξη υποκείμενη στο φόρο και η εκποίηση αγαθών κατά τη διαδικασία της πτώχευσης. Υπόχρεος προς απόδοση του αναλογούντος φόρου στο Δημόσιο είναι ο σύνδικος της πτώχευσης.

### 6.3.6. Πράξεις που δεν αποτελούν παράδοση αγαθών

Δεν αποτελεί παράδοση, η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από πώληση ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, εφόσον αυτός που αποκτά τα αγαθά συνεχίζει τις εργασίες του προκατόχου του και επομένως είναι υποκείμενος στο φόρο.

Το πρόσωπο που αποκτά την επιχείρηση θεωρείται ότι διαδέχεται το μεταβιβάζοντα τόσο στα δικαιώματα όσο και στις υποχρεώσεις. Ο μεταβιβάζων, για το μέχρι τη μεταβίβαση χρόνο, υποχρεούται να εκπληρώσει όλες τις υποχρεώσεις

του όπως την καταβολή του φόρου, αλλά παράλληλα δικαιούται να ασκήσει αντίστοιχα όσα δικαιώματα του αναγνωρίζονται, όπως η έκπτωση φόρου εισροών.

Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις, κατά το μέρος που δεν ασκήθηκαν ή δεν εκπληρώθηκαν, αποτελούν δικαιώματα ή υποχρεώσεις, κατά περίπτωση, του προσώπου που αποκτά την επιχείρηση. Στην κατηγορία των πιο πάνω μεταβιβάσεων που ο Νόμος δεν θεωρεί παραδόσεις, εντάσσονται οι συγχωνεύσεις και οι απορροφήσεις επιχειρήσεων.

### 6.3.7. Φορολογητέα παράδοση ακινήτων

Συνιστά παράδοση και επομένως φορολογητέα πράξη, η μεταβίβαση από υποκείμενο στο φόρο έναντι ανταλλάγματος της κυριότητας αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων αυτών, καθώς και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά, εφόσον η μεταβίβαση αυτή ενεργείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Αρκετά συνηθισμένη στην πράξη είναι και η περίπτωση ανέγερσης οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής. Ειδικότερα, κατά το σύστημα αυτό, ο οικοπεδούχος ιδιώτης αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση πολυκατοικίας και παίρνει για την αξία του παραχωρούμενου οικοπέδου του έτοιμα διαμερίσματα, γραφεία και άλλα. Στην περίπτωση αυτή τα πωλούμενα από τον οικοπεδούχο διαμερίσματα, τα οποία πήρε με αντιπαροχή από τον εργολάβο, δεν υπόκεινται στο φόρο προστιθέμενης αξίας, γιατί ο οικοπεδούχος δεν είναι υποκείμενος στο φόρο.

Αντίθετα, για την πώληση διαμερισμάτων, καταστημάτων από τον εργολάβο κατασκευαστή, θα υπαχθεί η κανονική αξία των διαμερισμάτων σε φόρο προστιθέμενης αξίας.

Εξομοιώνονται με παράδοση ακινήτων και είναι υποκείμενες στο φόρο προστιθέμενης αξίας οι παρακάτω πράξεις:

- η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας,
- η σύσταση ή παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής δουλειάς, και
- η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας.

Οι πράξεις αυτές συνιστούν παράδοση ακινήτων εφόσον το ακίνητο χαρακτηρίζεται ως καινούριο, η μεταβίβαση γίνεται πριν από την πρώτη εγκατάσταση και το μεταβιβαζόμενο ακίνητο ανήκει σε επιτηδευματία, δηλαδή εργολάβο κατασκευαστή.

## 6.4. Φορολογητέες πράξεις

Όπως έχουμε αναφέρει, οι φορολογητέες πράξεις κατατάσσονται σε 4 κατηγορίες. Μελετήσαμε στο προηγούμενο υποκεφάλαιο την παράδοση αγαθών ως φορολογητέα πράξη. Στο παρόν υποκεφάλαιο, θα αναπτυχθούν ως φορολογητέες πράξεις η παροχή υπηρεσιών, η εισαγωγή αγαθών από τρίτες χώρες και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

### 6.4.1. Η παροχή υπηρεσιών

Οι πράξεις παροχής υπηρεσιών αποτελούν τη δεύτερη σημαντική, μετά την παράδοση αγαθών, κατηγορία φορολογητέων πράξεων στο εσωτερικό της χώρας. Παροχή υπηρεσιών για την επιβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας, θεωρείται κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθών.

Ενδεικτικά, ως πράξεις παροχής υπηρεσιών μπορούμε να διακρίνουμε:

- τις εργασίες των ελεύθερων επαγγελματιών,
- των ελεύθερων τεχνιτών,
- των μεσιτών,
- των μεταφορέων,
- των συμβούλων γενικά,
- των γραφείων μελετών,
- των κομμωτηρίων,
- των διαφημιστικών εταιριών, και
- άλλων.

Η πράξη της παροχής υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται και:

- A)** σε μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, όπως είναι τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, οι άδειες εκμετάλλευσης βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και παρόμοιων δικαιωμάτων, και
- B)** σε υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, όπως είναι για παράδειγμα η ανάληψη υποχρέωσης για μη άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε ορισμένη περιοχή με τον όρο ότι για τις πράξεις αυτές υπάρχει αντάλλαγμα.

Λοιπές πράξεις που θεωρούνται ως παροχή υπηρεσιών είναι οι εξής:

- A)** Η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και άλλων παρόμοιων εγκαταστάσεων.
- B)** Η εκμετάλλευση χώρων στάθμευσης μεταφορικών μέσων.
- Γ)** Η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.
- Δ)** Η μεσολάβηση υποκείμενων στο φόρο για παροχή υπηρεσιών.

Πιο συγκεκριμένα, στην κατηγορία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων περιλαμβάνονται και αυτά που λειτουργούν ως μοτέλ, πανδοχεία, ξενώνες και άλλα.

Για την υπαγωγή στο φόρο προστιθέμενης αξίας των εσόδων από τα παραπάνω καταλύματα, και ιδιαίτερα αυτά που λειτουργούν χωρίς άδεια του Ελληνικού Οργανισμού Τουρισμού, θα πρέπει οι παρεχόμενες υπηρεσίες για την εξυπηρέτηση των πελατών τους να είναι ανάλογες με αυτές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και μάλιστα τέτοιας έκτασης, ώστε το εισόδημα που αποκτούν να εντάσσεται, από άποψη φορολογίας εισοδήματος, στα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις. Η υπαγωγή ή όχι στο φόρο προστιθέμενης αξίας των εσόδων που προέρχονται από την ενοίκιαση δωματίων κατά τους θερινούς μήνες σε παραθεριστές, εξαρτάται από το είδος και την έκταση των παρεχόμενων υπηρεσιών των εκμισθωτών των ακινήτων.



Όσον αφορά την εκμετάλλευση χώρων στάθμευσης μεταφορικών μέσων, θα πρέπει να αναφέρουμε ότι στην κατηγορία αυτή εντάσσονται τα πάρκινγκ και τα γκαράζ. Ο εκμεταλλευτής αυτών των χώρων είναι υποκείμενος σε φόρο προστιθέμενης αξίας.

Όσον αφορά τη μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων, θα ξεκινήσουμε αναφέροντας ότι η υπηρεσία αυτή υπάγεται στο φόρο προστιθέμενης αξίας. Ως βιομηχανοστάσια θεωρούνται τα οικοδομήματα τα οποία έχουν ανεγερθεί ή έχουν ειδικά διαμορφωθεί για τη λειτουργία βιομηχανικών επιχειρήσεων.

Ως βιομηχανοστάσια θεωρούνται και οι εγκαταστάσεις ψύξης, τα ελαιοτριβεία, εκκοκκιστήρια και άλλα παρόμοια. Υπάγεται επίσης στο φόρο προστιθέμενης αξίας η υπηρεσία μίσθωσης χρηματοθυρίδων από τις τράπεζες, επειδή αυτές παρέχουν υπηρεσίες φύλαξης κινητών αξιών όπως είναι τα κοσμήματα. Τέλος, αναφέραμε ότι πράξη παροχής υπηρεσιών αποτελεί και η μεσολάβηση υποκείμενων στο φόρο για παροχή υπηρεσιών. Στην περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο που μεσολαβεί σε παροχή μιας υπηρεσίας, ενεργώντας στο όνομά του για λογαριασμό τρίτων, θεωρείται ότι αποκτά ταυτόχρονα και την ιδιότητα του προσώπου που παρέχει την υπηρεσία και την ιδιότητα του προσώπου που τη δέχεται.

#### 6.4.2. Η εισαγωγή αγαθών

Μία από τις σημαντικότερες φορολογητέες πράξεις υποκείμενες στο φόρο προστιθέμενης αξίας είναι η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών προερχόμενων από τρίτες χώρες. Η εισαγωγή των αγαθών φορολογείται με αντικειμενικό τρόπο, δηλαδή επιβάλλεται φόρος στην πράξη της εισαγωγής χωρίς έρευνα για την ιδιότητα του εισαγωγέα, αν δηλαδή αυτός είναι υποκείμενος ή όχι στο φόρο.

Αντίθετα, οι παραδόσεις που γίνονται στο εσωτερικό της χώρας υπόκεινται στο φόρο, εφόσον τα πρόσωπα που τις πραγματοποιούν είναι υποκείμενα σε αυτόν.

Η εισαγωγή θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, στην περίπτωση που η Ελλάδα είναι ο πρώτος τόπος εισαγωγής στην Ευρωπαϊκή Ένωση από τρίτη χώρα. Έτσι π.χ. η εισαγωγή στην Ελλάδα γίνεται στην περίπτωση που ο εισαγωγέας εισάγει αγαθά από τρίτη χώρα, τα οποία μεταφέρονται απευθείας εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Αν τα εμπορεύματα εισαχθούν σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και στη συνέχεια αποσταλούν στην Ελλάδα, τότε πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση και όχι για εισαγωγή από τρίτη χώρα.

Τα αγαθά που προέρχονται από τρίτες χώρες, θέτονται σε κάποιο ανασταλτικό τελωνειακό καθεστώς και όταν εξέρχονται από το καθεστώς αυτό, τότε η εισαγωγή τους στο εσωτερικό της χώρας θεωρείται ότι έχει συντελεστεί και είναι σε θέση να κυκλοφορήσουν ελεύθερα ή να καταναλωθούν.

### 6.4.3. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Στις συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη μέλη και σε ορισμένες άλλες περιπτώσεις αυτό, η έννοια της εισαγωγής αγαθών στην Ελλάδα από άλλα κράτη μέλη, ως φορολογητέα πράξη αντικαταστάθηκε από την έννοια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών.

Ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών νοείται η πράξη με την οποία αποκτά ένα πρόσωπο το δικαίωμα να κατέχει ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στην Ελλάδα από άλλο κράτος μέλος από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους.

Για την ύπαρξη ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Α)** Να πρόκειται για αγαθά που μεταφέρονται στην Ελλάδα από άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- Β)** Ο αγοραστής να είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί με την ιδιότητα του υποκείμενου στο φόρο. Ως υποκείμενο στο φόρο θεωρείται το πρόσωπο που ενεργεί φορολογητέες πράξεις ή αφορολόγητες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, όπως είναι οι πράξεις των εξαγωγικών επιχειρήσεων, ή πράξεις απαλλασσόμενες, όπως αυτές των εκπαιδευτηρίων, των νοσηλευτικών μονάδων, των ασφαλιστικών επιχειρήσεων και άλλων.
- Γ)** Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο σε άλλο κράτος μέλος, να μην απαλλάσσεται λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων στη χώρα του, ούτε να πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.
- Δ)** Η συναλλαγή να πραγματοποιείται από επαχθή αιτία με αντάλλαγμα και μέσα στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας τόσο του πωλητή όσο και του αγοραστή. Στην έννοια της ενδοκοινοτικής απόκτησης εντάσσεται και η περίπτωση μεταφοράς στην Ελλάδα ετοιμών προϊόντων που κατασκευάστηκαν σε άλλο κράτος μέλος από υλικά που στάλθηκαν από την Ελλάδα στο κράτος αυτό, προκειμένου να υποστούν μεταποίηση στα πλαίσια σύμβασης έργου.

Έστω ότι η επιχείρηση Β με έδρα την Ελλάδα στέλνει στην επιχείρηση Α με έδρα την Ιταλία πρώτες ύλες για την παραγωγή προϊόντων. Η επιχείρηση Α κατασκευάζει τα προϊόντα και τα στέλνει στην επιχείρηση Β στην Ελλάδα. Η πράξη αυτή για την επιχείρηση Α είναι μια παράδοση αγαθών απαλλασσόμενη από το φόρο προστιθέμενης αξίας, ως μη φορολογητέα στην Ιταλία και για την επιχείρηση Β είναι μια ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών φορολογητέα στην Ελλάδα.

Εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η παραλαβή αγαθού από υποκείμενο στο φόρο. Όταν ο υποκείμενος στο φόρο μεταφέρει από κράτος μέλος αγαθά της επιχείρησής του και τα παραλαμβάνει στην Ελλάδα, η παραλαβή αυτή εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική απόκτηση. Παράδειγμα:

Η επιχείρηση Α με επαγγελματική έδρα στην Ελλάδα μεταφέρει από την εγκατάστασή της στη Γαλλία έναν ηλεκτρονικό υπολογιστή, προκειμένου να τον χρησιμοποιήσει στο λογιστήριό της. Η παραλαβή του ηλεκτρονικού υπολογιστή στην Ελλάδα θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση για την οποία οφείλεται φόρος στην Ελλάδα.

Επίσης, εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η παραλαβή αγαθού από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο.

#### 6.4.4. Επικαιροποίηση επελθουσών αλλαγών

Κάθε υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας και προτίθεται να πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές συναλλαγές (ενδοκοινοτική απόκτηση - ενδοκοινοτική παράδοση - ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών - ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών) έχει υποχρέωση πριν την έναρξη της συναλλαγής (τιμολόγησης) να υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. «δήλωση έναρξης - μεταβολής εργασιών φυσικού προσώπου» (έντυπο Μ2) ή «δήλωση έναρξης - μεταβολής εργασιών μη φυσικού προσώπου» (έντυπο Μ3), κατά περίπτωση, για την εγγραφή του στο μητρώο V.I.E.S.

Στη συνέχεια προβαίνει, πριν την έναρξη κάθε συναλλαγής στον έλεγχο εγκυρότητας του κοινοτικού Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. σε σχέση με την επωνυμία του. Ο έλεγχος εγκυρότητας του κοινοτικού Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. πραγματοποιείται στην ηλεκτρονική διεύθυνση «[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/)», καθώς και στην ενότητα «Εγκυρότητα φορολογικών στοιχείων» στην ηλεκτρονική διεύθυνση της Γ.Γ.Π.Σ. «[www.gsis.gr/on\\_line\\_gpiresies/epixiriseis/e-epixiriseis.html](http://www.gsis.gr/on_line_gpiresies/epixiriseis/e-epixiriseis.html)». Για τα κράτη μέλη που δεν είναι δυνατό να γίνει επιβεβαίωση της επωνυμίας μέσω των ηλεκτρονικών αυτών διευθύνσεων, ο έλεγχος εγκυρότητας πραγματοποιείται τηλεφωνικά από το τμήμα Β' της Δ/σης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών στον αριθμό 210-3640076.

Τέλος, προκειμένου για αγαθά, απαραίτητη προϋπόθεση για να θεωρηθεί μια συναλλαγή ως ενδοκοινοτική είναι και η αποδεδειγμένη φυσική διακίνηση των αγαθών μεταξύ διαφορετικών κρατών μελών (βλ. σχετ. Ε.Δ.Υ.Ο. ΠΟΛ.1201/29.10.1999).

Σημειώνεται ότι από 01/01/2010 στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες καταχωρείται και η συνολική αξία των ενδοκοινοτικών παροχών και λήψεων υπηρεσιών εφόσον:

- ο τόπος φορολογίας είναι το κράτος μέλος του λήπτη των υπηρεσιών και υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης των υπηρεσιών (σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 2 περ. α' του Κώδικα ΦΠΑ) και
- οι υπηρεσίες δεν απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις στο κράτος μέλος του λήπτη των υπηρεσιών, δηλαδή δεν δηλώνονται οι πράξεις για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου από το λήπτη.

Σημειώνεται ότι όσον αφορά την ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών, η υποχρέωση εγγραφής στο V.I.E.S. και υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων ισχύει για κάθε υποκείμενο στο φόρο, ανεξάρτητα εάν πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που απαλλάσσεται στο εσωτερικό λόγω μικρού τζίρου (μικρές απαλλασσόμενες επιχειρήσεις), ή οι πράξεις του απαλλάσσονται από το φόρο (πράξεις του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, αγρότες του ειδικού καθεστώτος).

Το ίδιο ισχύει και για τις ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών (υπηρεσίες που φορολογούνται σε άλλο κράτος μέλος, σύμφωνα με το άρθρο 14.2.α του Κώδικα ΦΠΑ), από οποιοδήποτε υποκείμενο στο φόρο.

Ειδικότερα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών η υποχρέωση για την καταβολή του φόρου υφίσταται και η περιοδική δήλωση υποβάλλεται στις περιπτώσεις που:

α) οι συναλλαγές που πραγματοποιούν υπερβαίνουν το όριο των 10.000,00€ (χωρίς το ΦΠΑ) από όλα τα κράτη μέλη, κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο, καθώς και την επόμενη διαχειριστική περίοδο (ανεξάρτητα ύψους αποκτήσεων).

β) τα ανωτέρω πρόσωπα επιλέγουν τη φορολόγησή τους, αποκτώντας ΑΦΜ/ΦΠΑ και κοινοποιώντας τον στον προμηθευτή τους. Η επιλογή αυτή γίνεται με υποβολή δήλωσης μεταβολών - μετάταξης, η οποία ισχύει τουλάχιστον για δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους, μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

### **Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών**

Η υποχρέωση για καταβολή ΦΠΑ για υπηρεσίες που λαμβάνονται από άλλο κράτος μέλος και οι οποίες φορολογούνται στην Ελλάδα, σύμφωνα με το άρθρο 14.2.α του Κώδικα ΦΠΑ, ισχύει για κάθε υποκείμενο στο φόρο, ανεξάρτητα από το ύψος των υπηρεσιών αυτών. Επίσης η υποχρέωση αυτή ισχύει και για τα ΝΠΔΔ, τα οποία διαθέτουν ΑΦΜ για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούν, καθώς και για τα ΝΠΔΔ τα οποία παράλληλα ασκούν δραστηριότητα που υπάγεται στο φόρο ανεξάρτητα από το εάν οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τη φορολογητέα δραστηριότητα ή για τη δραστηριότητα δημόσιας εξουσίας.

Σημειώνεται ότι στις ανωτέρω περιπτώσεις τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης, αντίθετα υποχρεούνται στην υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών και δήλωσης INTRASTAT εφόσον έχουν υπερβεί το στατιστικό κατώφλι εξομίσωσης.

## **6.5. Τόπος παράδοσης αγαθών και χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης**

Για να διαπιστωθεί αν μια συγκεκριμένη περίπτωση παράδοσης αγαθού γίνεται στην Ελλάδα, ώστε να θεμελιώνεται έτσι το δικαίωμα του ελληνικού Δημοσίου

για την επιβολή φόρου, απαιτείται να εξακριβωθεί ποιος είναι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και στη συνέχεια ποια είναι η ειδική θέση του αγαθού κατά το χρόνο αυτό. Αν το αγαθό βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια κατά τον πιο πάνω χρόνο τότε θεωρείται ότι η παράδοση πραγματοποιείται στην Ελλάδα και αρμόδιο για την επιβολή του φόρου είναι το ελληνικό Δημόσιο.

Στην περίπτωση όμως που το αγαθό κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης βρίσκεται εκτός Ελλάδας, τότε θεωρείται ότι η παράδοσή του πραγματοποιείται εκτός Ελλάδας. Όμως, είναι ενδεχόμενο το αγαθό αυτό να φορολογηθεί τελικά στην Ελλάδα, εφόσον η παράδοσή του γίνεται σε λήπτη εγκατεστημένο στην Ελλάδα, ο οποίος στη συνέχεια εισάγει το αγαθό σε αυτή.

### 6.5.1. Τόπος παράδοσης αγαθών

Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται:

α) στο εσωτερικό της χώρας,

β) πάνω σε πλοίο, αεροπλάνο ή τραίνο και παραδίδονται προς επιβάτες κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της Κοινότητας, εφόσον η αναχώρηση πραγματοποιείται από το εσωτερικό της χώρας.

Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου γίνεται η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση.

Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών πριν από την εισαγωγή τους στο εσωτερικό της χώρας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αυτό είναι και ο τόπος του τελικού προορισμού τους.

Ως πώληση από απόσταση θεωρείται η παράδοση αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κράτος μέλος σε άλλο, εφόσον η αποστολή γίνεται με ευθύνη του πωλητή. Οι πωλήσεις αυτές πραγματοποιούνται από προμηθευτές που είναι εγκατεστημένοι σε διαφορετικό κράτος μέλος από τους αγοραστές. Οι αγοραστές είναι πρόσωπα τα οποία δεν έχουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και δεν υποχρεώνονται από άλλες διατάξεις να καταβάλλουν φόρο για τις ενδοκοινοτικές τους αποκτήσεις κατά την άφιξη των αγαθών. Σύμφωνα με το καθεστώς αυτό, τόπος φορολογίας είναι ο τόπος εγκατάστασης του προμηθευτή. Εφόσον όμως πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις, τόπος φορολογίας μπορεί να είναι εκεί που είναι ο αγοραστής.

### 6.5.2. Τόπος παροχής υπηρεσιών

Η παροχή υπηρεσιών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, αυτός που παρέχει τις υπηρε-

σίες έχει στο εσωτερικό της χώρας την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή, αν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του. Κατ' εξαίρεση, ο τόπος παροχής θεωρείται ότι βρίσκεται στην Ελλάδα στις περιπτώσεις που αναφέρονται στις ακόλουθες δραστηριότητες:

- α) Υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα στο εσωτερικό της χώρας, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι υπηρεσίες που παρέχονται από κτηματομεσίτες, εμπειρογνώμονες, μηχανικούς, αρχιτέκτονες και γραφεία επιβλέψεων.
- β) Υπηρεσίες μεταφοράς, εφόσον εκτελούνται στο εσωτερικό της χώρας και προκειμένου για μεταφορές με τόπο αναχώρησης της μεταφοράς το εσωτερικό της χώρας και τόπο άφιξης έδαφος εκτός της Κοινότητας ή αντίστροφα, για το διανυόμενο στο εσωτερικό της χώρας τμήμα της ολικής διαδρομής.
- γ) Υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, καθώς και υπηρεσίες μεσολάβησης για την πραγματοποίηση αυτών των υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, εφόσον ο τόπος αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας και ο τόπος άφιξης της μεταφοράς βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος.
- δ) Υπηρεσίες εγκατάστασης ή συναρμολόγησης αγαθών προερχόμενων από άλλο κράτος, εφόσον οι εργασίες αυτές ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας από τον προμηθευτή των αγαθών, ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας.

Έστω ότι ο ιδιώτης Α, κάτοικος Λονδίνου, δίνει εντολή στο μεσίτη Β που έχει έδρα το Παρίσι, να μεσολαβήσει για την αγορά μιας θερινής κατοικίας στην Ελλάδα. Αποτελούν λοιπόν ενδεχόμενα:

Πρώτον, να βρεθεί ακίνητο στην Ελλάδα που να ικανοποιεί τις απαιτήσεις του Α, ο οποίος πραγματοποιεί τελικά την αγορά. Επειδή το ακίνητο βρίσκεται στην Ελλάδα, τόπος παροχής υπηρεσίας του Β προς τον Α, που είναι συναφής με το ακίνητο, είναι η Ελλάδα. Συνεπώς, τόπος φορολογίας για την αμοιβή του Β είναι η Ελλάδα.

Δεύτερον, να μη βρεθεί κατάλληλο ακίνητο στην Ελλάδα και να ματαιωθεί οριστικά η αγορά. Στην περίπτωση αυτή, ο Β δικαιούται κάποιας αμοιβής για τη μεσολάβησή του με τόπο παροχής για την υπηρεσία του Β να είναι το Παρίσι, δηλαδή ο τόπος μόνιμης εγκατάστασής του.

### 6.5.3. Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών

Πριν προχωρήσουμε στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, να μελετήσουμε κάποιους ορισμούς.

«Ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών» είναι κάθε μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στο εσωτερικό δύο διαφορετικών κρατών μελών. Να σημειωθεί ότι εξομοιώνεται προς ενδοκοινοτική

μεταφορά αγαθών, η μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον η μεταφορά αυτή συνδέεται άμεσα με μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στο έδαφος δύο διαφορετικών κρατών μελών.

«Τόπος αναχώρησης» είναι ο τόπος όπου αρχίζει πραγματικά η μεταφορά των αγαθών, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι πραγματοποιούμενες διαδρομές προς τον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά.

Τέλος, «τόπος άφιξης» είναι ο τόπος όπου περατώνεται πραγματικά η μεταφορά των αγαθών.

Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον τα αγαθά κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας. Επίσης, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον γίνεται από άτομο υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας, ο οποίος δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά απετέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών σε άλλο κράτος μέλος. Να σημειωθεί ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο κράτος μέλος, όπου πραγματοποιήθηκε η άφιξη των αγαθών, εφόσον:

- α) ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή με σκοπό την πραγματοποίηση μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών εντός του άλλου κράτους μέλους και για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου έχει οριστεί ο παραλήπτης των αγαθών, ο οποίος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α. εντός του άλλου κράτους μέλους, και
- β) ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του.

Έστω ότι η επιχείρηση Α η οποία είναι εγκατεστημένη στη Γερμανία, πωλεί αγαθά στην επιχείρηση Β με έδρα την Ελλάδα. Τα ίδια αγαθά η επιχείρηση Β τα πωλεί στην Γ που είναι εγκατεστημένη στην Ιταλία και δίνει εντολή στην Α να αποστείλει απευθείας τα αγαθά από τη Γερμανία στην εγκατάσταση της Γ στην Ιταλία. Στην περίπτωση αυτή πραγματοποιούνται δύο πράξεις. Συγκεκριμένα, πραγματοποιούνται η ενδοκοινοτική απόκτηση του Β και η παράδοση του Β προς τον Γ στο εσωτερικό της Ιταλίας. Υπόχρεος για την καταβολή του φόρου που αναλογεί στη παράδοση αυτή είναι ο αγοραστής Γ, ο οποίος υποχρεούται να συμπεριλάβει την αξία αυτή στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

#### 6.5.4. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης

Ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης διαφέρει ανάλογα με την περίπτωση. Η πρώτη περίπτωση που θα αναλυθεί είναι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών.

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η πα-

ροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

Η δεύτερη περίπτωση που θα αναλυθεί είναι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην εισαγωγή αγαθών.

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η εισαγωγή των αγαθών. Όταν αγαθά τίθενται σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς, σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά στο εσωτερικό της χώρας.

Όταν τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδυνάμου αποτελέσματος, που έχουν θεσπιστεί στα πλαίσια κοινής πολιτικής, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που η φορολογική υποχρέωση γεννάται και γίνονται απαιτητές από το Δημόσιο οι παραπάνω επιβαρύνσεις.

Η τρίτη περίπτωση που θα αναλυθεί αφορά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και το απαιτητό του φόρου.

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή.

## **6.6. Φορολογητέα αξία και συντελεστές Φ.Π.Α.**

Για να υπάρξει φόρος προστιθέμενης αξίας, θα πρέπει να υπάρχει έσοδο, άρα φορολογητέα αξία, από την οποία, με βάση το συντελεστή φορολόγησης, θα προκύπτει ο φόρος. Το αντικείμενο του συγκεκριμένου υποκεφαλαίου είναι η φορολογητέα αξία καθώς και οι διάφοροι συντελεστές φορολόγησης με τις εφαρμογές τους.

Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας ορίζεται σε 23% στη φορολογητέα αξία, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 19 και 20 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), όπως ισχύει. Κατ' εξαίρεση, συγκεκριμένες κατηγορίες αγαθών και υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α. υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ο οποίος από 1.1.2011 είναι 13%.



Στο ίδιο Παράρτημα περιλαμβάνονται αγαθά και υπηρεσίες που υπάγονται στον υπερμειωμένο συντελεστή (από 1.1.2011 6,5%). Στον υπερμειωμένο αυτό συντελεστή υπάγονται:

- τα βιβλία της ΔΚ 4901
- τα βιβλία με εικόνες για παιδιά της ΔΚ 4903 (από 1.1.2011)
- οι εφημερίδες και τα περιοδικά της ΔΚ 4902
- τα φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου, των ΔΚ 3003 και 3004 και τα εμβόλια για την ιατρική του ανθρώπου της ΔΚ 3002 (από 1.1.2011)
- τα εισιτήρια για θεατρικές παραστάσεις
- η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα (από 1.1.2011). Κάθε κατηγορία αγαθών οριοθετείται από τις δασμολογικές κλάσεις (Δ. Κ.) όπως αυτές αναφέρονται στη Συνδυασμένη Ονοματολογία του έτους 1996.

Σημειώνεται ότι από 1.9.2011 στον κανονικό συντελεστή υπάγονται:

- τα παρασκευασμένα φαγητά, τα οποία παραδίδονται έτοιμα προς άμεση κατανάλωση χωρίς καμία περαιτέρω προετοιμασία, από εστιατόρια, ταβέρνες, πιτσαρίες, οινομαγειρεία, ψητοπωλεία, ταχυφαγεία, καφετέριες και συναφή καταστήματα ή τμήματα καταστημάτων που παρασκευάζουν έτοιμα προς άμεση κατανάλωση φαγητά. Εξαιρούνται οι παραδόσεις των ειδών αυτών από κυλικεία που λειτουργούν εντός εκπαιδευτικών ή νοσηλευτικών επιχειρήσεων ή ιδρυμάτων, ή ιδρυμάτων κοινωνικής πρόνοιας. Οι διατάξεις αυτές δεν ισχύουν για τα τυποποιημένα εμπορεύσιμα είδη διατροφής, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι αυτά μπορούν να καταναλωθούν άμεσα χωρίς καμία περαιτέρω προετοιμασία. Ως τυποποιημένα εμπορεύσιμα είδη διατροφής νοούνται τα είδη διατροφής που παρασκευάζονται για ευρεία κατανάλωση και διατίθενται συσκευασμένα στα σημεία πώλησης, καθώς και αυτά που εμπορεύονται σε μεγάλες συσκευασίες ή ποσότητες και παραδίδονται χύμα ή κομμένα σε μικρότερες ποσότητες.
- οι χυμοί φρούτων και λαχανικών που περιλαμβάνονται στη Δ.Κ. 2009, τα έτοιμα ροφήματα και παρόμοια είδη του κεφαλαίου 21 του δασμολογίου όπως είναι ο καφές, το τσάι, η σοκολάτα κλπ., τα αεριούχα νερά, φυσικά ή τεχνητά καθώς και τα αναψυκτικά.
- η εκμετάλλευση καφενείων, καφετεριών, ζαχαροπλαστείων, εστιατορίων, ψητοπωλείων, οινομαγειρείων και λοιπών συναφών προς αυτές επιχειρήσεων, δηλαδή οι υπηρεσίες εστίασης γενικά.

Επισημαίνεται ότι στο μειωμένο συντελεστή (13%) εξακολουθούν να υπάγονται οι παραδόσεις γλυκών σκευασμάτων καθώς και η παράδοση ψωμιού και άλλων αρτοσκευασμάτων (Διευκρινίσεις για τα θέματα αυτά έχουν δοθεί με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.1170/5.8.2011, ΠΟΛ.1182/26.8.2011 και ΠΟΛ.1208/5.10.2011).

Σε ορισμένες περιπτώσεις (γεωγραφικές περιοχές) ισχύουν οι μειωμένοι, κατά 30%, συντελεστές Φ.Π.Α.

Για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο, οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά τριάντα τοις εκατό (30%) και από 1.1.2011 είναι 5%, 9% και 16%.

Οι μειωμένοι συντελεστές Φ.Π.Α. εφαρμόζονται στα αγαθά, με εξαίρεση τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα, εφόσον αυτά:

- α) βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στα νησιά αυτά, ή
- β) πωλούνται με προορισμό τα νησιά αυτά από υποκείμενο στο φόρο, εγκαταστημένο σε οποιοδήποτε μέρος του εσωτερικού της χώρας, προς αγοράστή υποκείμενο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγκαταστημένο στα νησιά αυτά, ή
- γ) αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που είναι εγκαταστημένο στα νησιά αυτά, στα πλαίσια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, ή
- δ) εισάγονται στα νησιά αυτά.

Όσον αφορά στην παροχή υπηρεσιών, οι μειωμένοι συντελεστές Φ.Π.Α. ισχύουν, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής δύο προϋποθέσεις:

- α) Οι υπηρεσίες παρέχονται από υποκείμενους στο φόρο που έχουν την εγκατάστασή τους στις εν λόγω νησιωτικές περιοχές. Στην έννοια της εγκατάστασης περιλαμβάνεται η ύπαρξη της έδρας ή του κεντρικού ή υποκαταστήματος που λειτουργεί μόνιμα και όχι ευκαιριακά, από τα οποία πραγματοποιείται η παροχή των υπηρεσιών.
- β) Η εκτέλεση των υπηρεσιών ολοκληρώνεται υλικά εντός των νησιωτικών αυτών περιοχών.

#### **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ (ΠΟΛ 1017/9/01/14).**

Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.4224/2013 (ΦΕΚ Α΄ 288), για την παράταση εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στην εστίαση.

Κοινοποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 12 του νόμου 4224/31.12.2013 «Κυβερνητικό Συμβούλιο Διαχείρισης Ιδιωτικού Χρέους Ελληνικό Επενδυτικό Ταμείο Αξιοποίησης Περιουσίας του Δημοσίου και άλλες επείγουσες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α΄ 288), σύμφωνα με τις οποίες παρατείνεται, έως 31.12.2014, η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στην παροχή υπηρεσιών εστίασης, καθώς και στις παραδόσεις έτοιμου φαγητού, καφέδων και λοιπών αφεψημάτων, που παρασκευάζονται προς άμεση κατανάλωση από επιχειρήσεις εστίασης, ενώ παραμένουν στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ οι υπηρεσίες των κέντρων διασκέδασης, η διάθεση αλκοολούχων ποτών σε κάθε περίπτωση, καθώς και οι πωλήσεις μη αλκοολούχων ποτών, όπως αναψυκτικών, χυμών και λοιπών συναφών ειδών, τα οποία δεν καταναλώνονται επιτοπίως. Για την ορθή εφαρμογή των ανωτέρω,

ισχύουν οι διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.1189/2013 και ΠΟΛ.1267/2013.

Ο Γεν. Γραμματέας Δημ. Εσόδων

## **ΆΛΛΕΣ ΠΡΟΣΦΑΤΕΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΠΟΛ**

### **ΠΟΛ 1114/23-4-14**

Απαλλαγή ή μη από ΦΠΑ στην παράδοση ρυμουλκών, καθώς και στην παράδοση εφοδίων

### **ΠΟΛ.1081/19.3.2014**

Κατάργηση υποχρέωσης θεώρησης των βιβλίων και των στοιχείων για σκοπούς Φ.Π.Α. που προβλέπονται από Υπουργικές Αποφάσεις

## **6.6.1. Φορολογτέα αξία**

Φορολογτέα αξία, φορολογτέα βάση ή βάση επιβολής του φόρου, είναι το ποσό, πάνω στο οποίο εφαρμόζεται ο συντελεστής που ισχύει για μια συγκεκριμένη φορολογτέα πράξη, προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος που οφείλεται για την πράξη αυτή.

Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογτέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες προς τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

Η έννοια της φορολογτέας αξίας αναφέρεται τόσο στις συναλλαγές τοις μετρητοίς όσο και στις συναλλαγές επί πιστώσει και αφορά τόσο τα καινούρια όσο και τα μεταχειρισμένα αγαθά. Η αντιπαροχή συνίσταται συνήθως σε χρήμα. Μπορεί όμως να αποτελείται, εν όλω ή εν μέρει, από πράγματα ή υπηρεσίες ή ταυτόχρονα από πράγματα και υπηρεσίες.

Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογτέα αξία λαμβάνεται:

- α)** Για τις πράξεις παράδοσης αγαθών, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών.
- β)** Για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών.
- γ)** Για την παροχή υπηρεσιών, για την ανταλλαγή αγαθών, καθώς και για κάθε περίπτωση που η αντιπαροχή δεν συνίσταται σε χρήμα, η κανονική αξία τους.

Ως κανονική αξία θεωρείται το ποσό που θα έπρεπε, κάτω από κανονικές συνθήκες λειτουργίας της αγοράς, να καταβάλει οποιοσδήποτε αγοραστής ή λήπτης για να επιτύχει την απόκτηση του αγαθού ή τη λήψη της υπηρεσίας από έναν

ανεξάρτητο προμηθευτή η από πρόσωπο που παρέχει ανεξάρτητα τις υπηρεσίες αυτές στο εσωτερικό της χώρας.

Έστω ότι ο Γ παραδίδει στον Δ αγαθά αξίας 3.000 με τη συμφωνία ο Δ να επιβαρυνθεί τα μεταφορικά 400. Η μεταφορά γίνεται με μεταφορικό μέσο του Γ. Η φορολογητέα αξία θα είναι  $3.000 + 400 = 3.400$ .

Αν η πιο πάνω μεταφορά πραγματοποιηθεί με μεταφορικό μέσο τρίτου και η φορτωτική εξοφλείται από τον πωλητή, η φορολογητέα αξία της παράδοσης θα είναι επίσης 3.400. Στην περίπτωση όμως που η φορτωτική εξοφλείται από τον αγοραστή, η φορολογητέα αξία της παράδοσης περιορίζεται στο ποσό των 3.000.

Για την εξεύρεση του φόρου που αναλογεί σε κάθε συναλλαγή, τα ποσά που αντιστοιχούν στα έξοδα μεταφοράς προσθέτονται στο ποσό της αντιπαροχής και στο γενικό σύνολο εφαρμόζεται ο συντελεστής στον οποίο υπάγεται το αγαθό που αποτελεί το αντικείμενο της συναλλαγής. Όταν τα έξοδα μεταφοράς ανήκουν από κοινού σε διάφορα αγαθά που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές, γίνεται επιμερισμός των εξόδων, με βάση την αξία των αγαθών.

Στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται:

α) Οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων, καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας.

β) Οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου, με εξαίρεση το Φ.Π.Α.

Όσον αφορά την πρώτη περίπτωση, η φορολογητέα αξία προσαυξάνεται με τους τόκους των πωλήσεων με πίστωση, ανεξάρτητα αν αυτοί αναγράφονται χωριστά στο τιμολόγιο ή σε άλλο στοιχείο όπως το τιμολόγιο τόκων. Επίσης, οι τόκοι που οφείλονται λόγω υπερημερίας, δηλαδή μη έγκαιρης εξόφλησης του τιμήματος, αποτελούν επαύξηση του τιμήματος και συνεπώς υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας. Διευκρινίζεται, ότι ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας των πιο πάνω τόκων είναι αυτός με τον οποίο φορολογούνται οι παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών από τις οποίες προέρχονται.

Όσον αφορά τη δεύτερη περίπτωση, θα μας βοηθήσει το επόμενο παράδειγμα.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας δεν αποτελεί στοιχείο της φορολογητέας αξίας. Όταν η τιμή περιλαμβάνει ήδη το φόρο προστιθέμενης αξίας, για την εξεύρεση του φόρου χρησιμοποιείται ο τύπος:

$$\text{Φ.Π.Α.} = \text{Συνολική αξία} \times (\text{συντελεστής Φ.Π.Α.}) / (100 + \text{συντελεστής Φ.Π.Α.}).$$

Επισημαίνεται ότι η ενσωμάτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας στο τίμημα πώλησης μπορεί να γίνεται μόνο στις λιανικές πωλήσεις. Για την εξεύρεση της φορολογητέας αξίας χρησιμοποιείται ο τύπος:

$$\text{φορολογητέα αξία} = (\text{συνολική αξία} \times 100) / (100 + \text{συντελεστής Φ.Π.Α.})$$

Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

- α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν.
- β) Οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.
- γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον: έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία, τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν. Στην εισαγωγή αγαθών, η φορολογητέα αξία διμορφώνεται:
  - α) Από τη δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις.
  - β) Από τους δασμούς, φόρους, τέλη, εισφορές και δικαιώματα που οφείλονται εκτός του εσωτερικού της χώρας, καθώς και όσα εισπράττονται κατά την εισαγωγή υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, εκτός από το Φ.Π.Α.
  - γ) Από τα παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής αγαθών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, τόκων, συσκευασίας, φόρτωσης, εκφόρτωσης, ασφάλισης και μεταφοράς μέχρι του πρώτου τόπου του προορισμού τους στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον και κατά το μέρος που δεν έχουν συμπεριληφθεί στη δασμολογητέα αξία.

Ως πρώτος τόπος προορισμού νοείται ο τόπος, ο οποίος αναγράφεται στη φορτωτική ή σε οποιοδήποτε έγγραφο με το οποίο εισάγονται τα αγαθά στη χώρα. Αν δεν υπάρχει τέτοια ένδειξη, ως πρώτος τόπος προορισμού θεωρείται ο τόπος της πρώτης εκφόρτωσης των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.

### 6.6.2. Ποιες πράξεις απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α.

Απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. οι πράξεις που απαριθμούνται στο άρθρο 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), οι οποίες πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας με τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο αυτό και αφορούν στην ιατρική και νοσοκομειακή περίθαλψη - διάγνωση, στην κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, στις υπηρεσίες εκπαίδευσης γενικά, στον αθλητισμό, στις υπηρεσίες πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης, στις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, χρηματικές συναλλαγές, μετοχές, μερίδια, ομολογίες, αμοιβαία κεφάλαια, καταθέσεις, μισθώσεις ακινήτων κ.α.

Απαλλάσσονται, επίσης, από το Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του Κώδικα Φ.Π.Α., οι μικρές επιχειρήσεις που δεν

έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων του Κ.Β.Σ. Για τις ανωτέρω πράξεις, ο υποκείμενος στο φόρο δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών του.

Επισημαίνεται ότι από 22.08.2011 καταργήθηκε η απαλλαγή από τον ΦΠΑ στην παροχή νερού μη εμφιαλωμένου και στις υπηρεσίες αποχέτευσης που πραγματοποιούνταν απευθείας από τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή συνδέσμους αυτών, χωρίς τη μεσολάβηση δημοτικών επιχειρήσεων, καθώς και απευθείας από το Δημόσιο και άλλα Ν. Π.Δ.Δ..

Η απαλλαγή εξακολουθεί να ισχύει για τις ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων - Ο. Ε. Β. - (Ειδικοί Οργανισμοί, ΓΟΕΒ, ΤΟΕΒ) στα μέλη τους για την παροχή αρδευτικού ύδατος και τις λοιπές παροχές που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές. Η ανωτέρω απαλλαγή εφαρμόζεται και για την παράδοση αρδευτικού ύδατος από Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (βλ.σχετ. Εγκύκλιο ΠΟΛ.1242/24.11.2011).

Επισημαίνεται ότι από 1.7.2010 καταργήθηκε η απαλλαγή των δικηγόρων, συμβολαιογράφων, άμισθων υποθηκοφυλάκων, δικαστικών επιμελητών και των συγγραφέων, καλλιτεχνών γενικά που παρέχουν υπηρεσίες προς άλλους υποκείμενους στο φόρο.

Επίσης από την ανωτέρω ημερομηνία η απαλλαγή της νοσοκομειακής περίθαλψης περιορίζεται μόνο στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου καθώς και από πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που δεν είναι κερδοσκοπικού χαρακτήρα (διευκρινίσεις έχουν δοθεί με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.1100/24.6.2010 και ΠΟΛ.1118/2.8.2010).

Η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης σε θέματα πληροφορικής, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., ανεξάρτητα από το πρόσωπο στο οποίο απευθύνεται, εφόσον στοχεύει στη μετάδοση γνώσεων γενικά σε θέματα Η/Υ. Αντίθετα, η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης σχετικά με το χειρισμό και τη λειτουργία Η/Υ, που συνδέεται με την πώλησή τους, χωρίς να παρέχεται γενικότερη εκπαίδευση, δεν απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α.

## ΝΕΑ ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕ ΣΥΝΤΟΜΟ ΣΧΟΛΙΑΣΜΟ

Απαλλαγή από τις δηλώσεις υποβολής ΦΠΑ για πάνω από 400.000 ελεύθερους επαγγελματίες και μικρές επιχειρήσεις οι οποίοι θα γλυτώσουν τα πήγαινε έλα σε λογιστές και Εφορία προβλέπει ρύθμιση του υπουργείου Οικονομικών η οποία θα ενταχθεί στο επόμενο φορολογικό νομοσχέδιο που θα έλθει στην Βουλή στις αρχές του καλοκαιριού τρέχοντος έτους 2014.

Το μόνο που μένει να καθοριστεί επακριβώς είναι ο ετήσιο τζίρος κάτω από τον οποίο θα παρέχεται η απαλλαγή. Το βέβαιο είναι ότι θα αφορά επαγγελματίες με τζίρο έως 10.000 ευρώ τον χρόνο ενώ σενάριο που εξετάζει το οικονομικό επιτελείο ανεβάζει τον πήχη στις 20.000 ευρώ ετησίως.

Η πρόταση για εξαίρεση έχει τεθεί εδώ και καιρό από την τρόικα και κυρίως από το ΔΝΤ το οποίο επιμένει στην άμεση εφαρμογή της.

Το σκεπτικό που προβάλλεται είναι ότι το ισχύον καθεστώς προκαλεί απώλει-

ες στο Δημόσιο λόγω των επιστροφών ΦΠΑ στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις και ταυτόχρονα έχει υψηλό κόστος διαχείρισης για τον φοροεισπρακτικό μηχανισμό.

Συγκεκριμένα ο ΦΠΑ επί των εσόδων τους είναι μικρότερος κατά 200 εκατ. ευρώ από τον ΦΠΑ των δαπανών τους με αποτέλεσμα το Δημόσιο να υποχρεούται να τους επιστρέφει κάθε χρόνο ΦΠΑ ύψους 200 εκατ. ευρώ.

Επίσης το 1/3 των απαιτήσεων για επιστροφές ΦΠΑ δημιουργείται από φορολογούμενα πρόσωπα των οποίων ο ετήσιος τζίρος δεν είναι υψηλότερος των 10.000 ευρώ.

Αυτό δημιουργεί σημαντικό διοικητικό βάρος στη φορολογική διοίκηση, για την επεξεργασία, την επικύρωση και τον έλεγχο ενός μεγάλου αριθμού μικρών επιστροφών, καθώς επίσης και για την καταχώρηση και επεξεργασία των πληρωμών.

Θα πρέπει να τονιστεί ότι για την εξαίρεση επιτηδευματιών από το καθεστώς ΦΠΑ υπάρχει σχετική αναφορά και στο επικαιροποιημένο κείμενο του Μνημονίου χωρίς όμως να προσδιορίζεται επακριβώς το όριο.

Πιο αναλυτικά τρόικα και υπουργείο Οικονομικών έχουν σταθμίσει τα δεδομένα για τις αλλαγές που θα προωθηθούν στις δηλώσεις των μικρών επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με πληροφορίες έχουν προκύψει τα ακόλουθα στοιχεία.

-Περίπου το 42% των επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, δηλαδή συνολικά 415.548 φορολογούμενοι υπόχρεοι σε ΦΠΑ, δηλώνουν κατ' έτος μηδενικό τζίρο ή το πολύ μέχρι 10.000 ευρώ. Στο σύνολό τους διεκδικούν επιστροφές πιστωτικών υπολοίπων ΦΠΑ 200 εκατ. ευρώ περίπου κάθε χρόνο έσοδα. Δηλαδή ο ΦΠΑ επί των εσόδων τους είναι μικρότερος κατά 200 εκατ. ευρώ από τον ΦΠΑ των δαπανών τους με αποτέλεσμα το Δημόσιο να υποχρεούται να τους επιστρέφει κάθε χρόνο ΦΠΑ ύψους 200 εκατ. ευρώ.

-Το κόστος διαχείρισης αυτών των μικρών επιχειρήσεων που συμμετέχουν στο σύστημα του ΦΠΑ είναι υψηλό. Το 1/3 των απαιτήσεων για επιστροφές ΦΠΑ δημιουργείται από φορολογούμενα πρόσωπα των οποίων ο ετήσιος τζίρος είναι χαμηλότερος από τις 10.000 ευρώ.

Θα πρέπει να σημειωθεί πως βάσει του άρθρου 287 της Κοινοτικής Οδηγίας 2006/112/ΕΚ για το κοινό σύστημα ΦΠΑ, η Ελλάδα μπορεί να εξαιρεί φορολογούμενους των οποίων ο ετήσιος τζίρος δεν υπερβαίνει τα 10.000 ευρώ. Όμως δεν εφαρμόζει την εξαίρεση αυτή. Μετά όμως και τη συμφωνία με την τρόικα θα προχωρήσει η απαλλαγή από τις δηλώσεις υποβολής ΦΠΑ και το μόνο που μένει να καθοριστεί είναι το ετήσιο ύψος του τζίρου. Αν δηλαδή αυτό θα είναι 10.000 ή 20.000 ευρώ.

Πέρα από την εξαίρεση από το καθεστώς ΦΠΑ το υπουργείο Οικονομικών προετοιμάζει και άλλες φορολογικές παρεμβάσεις οι οποίες περιλαμβάνονται στο κείμενο της επικαιροποιημένης συμφωνίας με την τρόικα:

- Δημιουργία ειδικής μονάδας για την παρακολούθηση των συνολικών επιδόσεων του ΦΠΑ, για την ανάλυση τάσεων και δυνητικών κινδύνων των εσόδων και για την υποβολή εισηγήσεων για ενέργειες βελτίωσης στις επιδόσεις του ΦΠΑ.
- Εκκαθάριση του μητρώου ΦΠΑ από τις ανενεργές επιχειρήσεις.

Δημιουργία ενός αυτοματοποιημένου συστήματος επικύρωσης για την επιστροφή του ΦΠΑ που βασίζεται σε παραμέτρους κινδύνου (risk-based). Το ιστορικό κάθε επιχείρησης θα είναι ο σημαντικός παράγοντας που θα καθορίζει το πότε θα επιστρέφεται ο ΦΠΑ. Όσες επιχειρήσεις με βάση τα αρχεία της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων έχουν «καλό ιστορικό» θα λαμβάνουν άμεσα τον ΦΠΑ χωρίς κανέναν έλεγχο.

(ΠΗΓΗ: <http://www.imerisia.gr/article.asp?catid=27686&subid=2&pubid=113259456>).

## 6.7. Ειδικό καθεστώς ΦΠΑ μικρών επιχειρήσεων

Τα ειδικά καθεστώτα Φ.Π.Α. (Βλ. ΚΩΔΙΚΑΣ Φ.Π.Α.) είναι τα εξής:

- άρθρο 35.α: Παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών από υποκείμενους εγκατεστημένους σε Τρίτη χώρα, προς μη υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους εντός της Κοινότητας.
- άρθρο 39: Μικρές επιχειρήσεις.
- άρθρο 39.α: Καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών
- άρθρο 40: Κατ' αποκοπή καταβολή του φόρου (με βάση το άρθρο αυτό έχουν ορισθεί ετήσια κατ' αποκοπή ποσά Φ.Π.Α. για τους εκμεταλλευτές σκαφών παράκτιας αλιείας μέχρι 12 μέτρα, τους εκμεταλλευτές σκαφών λίμνης Ιωαννίνων και τους εκμεταλλευτές ιππήλατων οχημάτων).
- άρθρα 41 - 42: Αγρότες.
- άρθρο 43: Πρακτορεία ταξιδίων.
- άρθρο 44: Βιομηχανοποιημένα καπνά.
- άρθρο 45: Μεταπωλητές μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας.
- άρθρο 46: Πωλήσεις σε δημοπρασία.
- άρθρο 47: Επενδυτικός χρυσός.

Με τα ίδια άρθρα ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις ένταξης στα ειδικά αυτά καθεστώτα και οι ειδικές διαδικασίες που πρέπει να εφαρμόζουν οι υποκείμενοι στο φόρο που εντάσσονται στα καθεστώτα αυτά.

### Νόμος 4261/14 (ΦΕΚ 107 /05.05.2014), άρθρο 185

#### Άρθρο 185

1. Στον Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, προστίθεται νέο άρθρο 39β, ως εξής:

#### «Άρθρο 39β

Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής

1. Κατά παρέκκλιση των γενικών διατάξεων του παρόντος Κώδικα, των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει τις πεντακόσιες χιλιάδες (500.000)



ευρώ, μπορούν να επιλέξουν την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του παρόντος άρθρου.

**2.** Για τα πρόσωπα που εντάσσονται στο ειδικό αυτό καθεστώς:

- α)** Ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής ή μέρους αυτής που αφορά τις πραγματοποιούμενες από τα πρόσωπα αυτά φορολογητέες πράξεις.
- β)** Ο φόρος εισροών εκπίπτει κατά το χρόνο πληρωμής του τιμήματος ή μέρους αυτού που αφορά τις φορολογητέες πράξεις που λαμβάνουν από άλλους υποκείμενους στο φόρο.

**3.** Οι υποκείμενοι στο φόρο λήπτες παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από τα πρόσωπα που έχουν ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς, εκπίπτουν το φόρο που αναλογεί στις πράξεις αυτές κατά το χρόνο πληρωμής του τιμήματος.

**4.** Στο ειδικό καθεστώς δεν υπάγονται οι ακόλουθες πράξεις:

- α)** Παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 έως 28β.
- β)** Εισαγωγές αγαθών.
- γ)** Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών.
- δ)** Πράξεις για τις οποίες υπόχρεος για την καταβολή του φόρου καθίσταται ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών.
- ε)** Λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών.
- στ)** Πράξεις για τις οποίες ο τόπος φορολόγησης δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

**5.** Η ένταξη στο ειδικό καθεστώς πραγματοποιείται με υποβολή δήλωσης στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης, ισχύει από την έναρξη της επόμενης φορολογικής περιόδου και δεν μπορεί να παύσει πριν τη λήξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

**6.** Στο ειδικό καθεστώς δεν μπορεί να ενταχθεί υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος αποδεδειγμένα κατά τη διάρκεια των δύο προηγούμενων διαχειριστικών περιόδων δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος ή καταστάσεις πελατών - προμηθευτών ή έχει υποπέσει σε φορολογικές παραβάσεις που συνιστούν φοροδιαφυγή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

**7.** Οι υποκείμενοι στο φόρο που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς υποχρεούνται να αναγράφουν στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδουν την ένδειξη «ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής - άρθρο 226.7α Οδηγίας 2006/112/ΕΚ».

**8.** Οι υποκείμενοι στο φόρο που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς υποχρεούνται να τηρούν τα λογιστικά αρχεία τους με τρόπο που να διαπιστώνονται οι εισπράξεις και οι πληρωμές της αντιπαροχής για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούν ή λαμβάνουν και να παρέχουν ηλεκτρονικά πληροφορίες στη Φορολογική Διοίκηση για τις εν λόγω εισπράξεις και πληρωμές. Επίσης οι υποκείμενοι στο φόρο, που λαμβάνουν παραδόσεις αγαθών και παροχές

υπηρεσιών, από υποκείμενους του ειδικού καθεστώτος, υποχρεούνται να τηρούν τα λογιστικά αρχεία τους με τρόπο που να διαπιστώνονται οι πληρωμές που πραγματοποιούν για τις εν λόγω πράξεις και να παρέχουν ηλεκτρονικά πληροφορίες στη Φορολογική Διοίκηση για τις εν λόγω πληρωμές.

9. Ο υποκείμενος στο φόρο δεν μπορεί να παραμείνει στο ειδικό καθεστώς στην περίπτωση που δεν εκπληρώνει τις υποχρεώσεις, όπως ορίζονται από αυτό ή υποπίπτει σε φορολογικές παραβάσεις που συνιστούν φοροδιαφυγή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Στην περίπτωση αυτή η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει εγγράφως και αιτιολογημένα τον υποκείμενο και η έξοδος από το καθεστώς ισχύει από τη φορολογική περίοδο που έπεται της εν λόγω ειδοποίησης.

Επίσης το ειδικό καθεστώς παύει να ισχύει για την επόμενη διαχειριστική περίοδο για υποκείμενους στο φόρο, οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα πάνω από πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ. Ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να ζητήσει την έξοδό του από το ειδικό καθεστώς με δήλωση που υποβάλλει στη Φορολογική Διοίκηση και η έξοδος αυτή θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

10. Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται:

- α) Ο τύπος, το περιεχόμενο και ο χρόνος υποβολής της δήλωσης ένταξης ή εξόδου από το ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου.
- β) Ο τρόπος τήρησης των λογιστικών αρχείων, ώστε να είναι δυνατός ο έλεγχος της είσπραξης ή πληρωμής του οφειλόμενου φόρου, καθώς και ο τρόπος είσπραξης και πληρωμής.
- γ) Ο τρόπος ηλεκτρονικής ενημέρωσης της Φορολογικής Διοίκησης.
- δ) Κάθε άλλο θέμα που απαιτείται για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

## ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΩΝ ΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΟΝ Φ.Π.Α.

Τροπολογία με την οποία εισάγεται κατ' επιλογή ειδικό καθεστώς καταβολής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας κατά το χρόνο είσπραξης του κατέθεσε το υπουργείο Οικονομικών.

Η εφαρμογή του ειδικού αυτού καθεστώτος αναβάλλει τη φορολογική υποχρέωση επί των πωλήσεων ώστε να συμπίπτει χρονικά με την πληρωμή. Κατά συνέπεια, το σημείο στο οποίο οι φορολογούμενοι δικαιούνται να εκπέσουν το ΦΠΑ επί των αγορών αναβάλλεται επίσης, έως ότου ο ΦΠΑ έχει πράγματι καταβληθεί στον προμηθευτή. Ειδικότερα:

Προβλέπεται η δυνατότητα των υποκείμενων στο φόρο των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο δεν έχουν υπερβεί τις 500.000 ευρώ, να επιλέξουν την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος καταβολής, κατά παρέκκλιση των γενικών διατάξεων.

Ως προς τα πρόσωπα που εντάσσονται στο ειδικό αυτό καθεστώς ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής που αφορά τις πραγματοποιούμενες από τα πρόσωπα αυτά φορολογητέες πράξεις. Ο φόρος εισ-

ρών εκπίπτει κατά το χρόνο πληρωμής του τιμήματος που αφορά τις φορολογητέες πράξεις που λαμβάνουν από άλλους υποκείμενους στο φόρο. Ως προς τους υποκείμενους στο φόρο λήπτες παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από τα πρόσωπα που έχουν ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς αυτοί εκπίπτουν το φόρο που αναλογεί στις πράξεις αυτές κατά το χρόνο πληρωμής του τιμήματος.

Δεν υπάγονται σε αυτό το ειδικό καθεστώς οι παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο, τις εισαγωγές αγαθών, της ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, τις πράξεις για τις οποίες υπόχρεος για την καταβολή του φόρου καθίσταται ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών, τις λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και τις πράξεις για τις οποίες ο τόπος φορολόγησης δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

Η ένταξη στο ειδικό καθεστώς, λόγω του προαιρετικού χαρακτήρα της, προϋποθέτει, την υποβολή δήλωσης στην αρμόδια φορολογική αρχή. Ισχύει από την έναρξη της επόμενης φορολογικής περιόδου και δεν μπορεί να παύσει πριν από τη λήξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

### **Ποιοι εξαιρούνται**

Στο ειδικό καθεστώς δεν μπορεί να ενταχθεί υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος αποδεδειγμένα κατά τη διάρκεια των δύο προηγούμενων διαχειριστικών περιόδων δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος ή καταστάσεις πελατών – προμηθευτών ή έχει υποπέσει σε φορολογικές παραβάσεις που συνιστούν φοροδιαφυγή Επίσης δεν μπορεί να ενταχθεί υποκείμενος στο φόρο πριν από την παρέλευση δώδεκα μηνών από την έναρξη της δραστηριότητάς του.

### **Οι διασφαλίσεις**

Προβλέπεται, η υποχρέωση των υποκείμενων στο φόρο που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς να αναγράφουν στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδουν την ένδειξη «ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής», ώστε να είναι γνωστό στον αντισυμβαλλόμενό τους ότι μπορεί να εκπέσει το ΦΠΑ κατά το χρόνο της πληρωμής, όπως επίσης οι υποχρεώσεις τους να τηρούν τα λογιστικά τους αρχεία με τρόπο που να διαπιστώνονται οι εισπράξεις και οι πληρωμές της αντιπαροχής για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούν ή λαμβάνουν και να παρέχουν ηλεκτρονικά πληροφορίες στη Φορολογική Διοίκηση για τις εν λόγω εισπράξεις και πληρωμές. Περαιτέρω, οι υποκείμενοι στο φόρο που λαμβάνουν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, από υποκείμενους του ειδικού καθεστώτος, υποχρεούνται να τηρούν τα λογιστικά τους αρχεία με τρόπο που να διαπιστώνονται οι πληρωμές που πραγματοποιούν για τις εν λόγω πράξεις και να παρέχουν ηλεκτρονικά πληροφορίες στη Φορολογική Διοίκηση για τις εν λόγω πληρωμές.

### **Ποιοι χάνουν την ρύθμιση**

Ο υποκείμενος στο φόρο δεν μπορεί να παραμείνει στο ειδικό καθεστώς στην περίπτωση που δεν εκπληρώνει τις υποχρεώσεις, όπως ορίζονται από αυτό, καθώς

και όταν υποπίπτει σε φορολογικές παραβάσεις που συνιστούν φοροδιαφυγή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55, παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Στην περίπτωση αυτή η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει εγγράφως και αιτιολογημένα τον υποκείμενο και η έξοδος από το καθεστώς ισχύει από τη φορολογική περίοδο που έπεται της εν λόγω ειδοποίησης. Επιπλέον, το ειδικό καθεστώς παύει να ισχύει κατά την επόμενη διαχειριστική περίοδο για υποκείμενους στο φόρο, οι οποίοι κατά την εκάστοτε προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν κύκλο εργασιών πάνω από πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ. Σε κάθε περίπτωση, ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να ζητήσει την έξοδό του από το ειδικό καθεστώς με δήλωση που υποβάλλει στη Φορολογική Διοίκηση, οπότε η έξοδος αυτή θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Τέλος, η παράγραφος 10 παρέχει τη δυνατότητα στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων να καθορίσει με αποφάσεις του κάθε αντικείμενο που απαιτείται για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου και ιδίως ο τύπος, το περιεχόμενο και ο χρόνος υποβολής της δήλωσης ένταξης στο ειδικό καθεστώς και εξόδου από το καθεστώς αυτό, ο τρόπος τήρησης των λογιστικών τους αρχείων, ώστε να είναι δυνατός ο έλεγχος της εξόφλησης του οφειλόμενου φόρου και ο τρόπος ηλεκτρονικής ενημέρωσης της Φορολογικής Διοίκησης.

(Πηγή: [http://www.capital.gr/tax/news\\_tax.asp?id=1999675](http://www.capital.gr/tax/news_tax.asp?id=1999675)).

## ΣΧΟΛΙΟ-ΣΥΖΗΤΗΣΗ

Ένεση ρευστότητας σε εκατοντάδες χιλιάδες μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις αναμένεται να αποτελέσει το νέο ειδικό καθεστώς για την πληρωμή του ΦΠΑ στις συναλλαγές των επιχειρήσεων με ιδιώτες αλλά και το Δημόσιο που προβλέπει τροπολογία που κατατέθηκε στη Βουλή.

Με το νέο σύστημα η καταβολή του ΦΠΑ στο Δημόσιο θα πραγματοποιείται όταν το τιμολόγιο πληρωθεί ανεξάρτητα από την ημερομηνία έκδοσής του. Ειδικότερα σύμφωνα με την τροπολογία:

1. Οι υποκείμενοι στον ΦΠΑ με ετήσιο κύκλο εργασιών κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο έως 500.000 ευρώ μπορούν να επιλέξουν την εφαρμογή του ειδικού καθεστώς απόδοσης ΦΠΑ.
2. Η πληρωμή του ΦΠΑ γίνεται μετά την είσπραξή του. Δηλαδή όταν μία επιχείρηση εκδίδει ένα τιμολόγιο είναι υπόχρεη για την καταβολή του ΦΠΑ μόνο όταν το τιμολόγιο πληρωθεί.
3. Για τα πρόσωπα που εντάσσονται στο ειδικό αυτό καθεστώς:
  - Ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο είσπραξής του
  - Ο φόρος εισροών εκπίπτει κατά τον χρόνο πληρωμής του τιμήματος ή μέρους αυτού που αφορά τις φορολογητέες πράξεις που λαμβάνουν από άλλους υποκείμενους στον φόρο.
4. Οι λήπτες παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών εκπίπτουν τον φόρο που αναλογεί στις πράξεις αυτές κατά τον χρόνο πληρωμής του τιμήματος.

5. Στο ειδικό καθεστώς δεν υπάγονται οι ακόλουθες πράξεις:

- Παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο.  
Εισαγωγές αγαθών και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών.
- Πράξεις για τις οποίες υπόχρεος για την καταβολή του φόρου καθίσταται ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών.
- Λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών
- Πράξεις για τις οποίες ο τόπος φορολόγησης δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

6. Η ένταξη στο ειδικό καθεστώς πραγματοποιείται με υποβολή δήλωσης στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης, ισχύει από την έναρξη της επόμενης φορολογικής περιόδου και δεν μπορεί να παύσει πριν τη λήξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

7. Στο ειδικό καθεστώς δεν μπορεί να ενταχθούν φορολογούμενοι οι οποίοι αποδεδειγμένα κατά τη διάρκεια των δύο προηγούμενων διαχειριστικών περιόδων δεν έχουν υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος ή καταστάσεις πελατών - προμηθευτών ή έχουν υποπέσει σε φορολογικές παραβάσεις.

8. Δεν μπορούν να ενταχθούν στο ειδικό καθεστώς φορολογούμενοι πριν από την παρέλευση 12 μηνών από την έναρξη της δραστηριότητάς τους.

9. Οι υποκείμενοι στον φόρο που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς υποχρεούνται να αναγράφουν στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδουν την ένδειξη «ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά το χρόνο είσπραξης του φόρου».

10. Οι υποκείμενοι στον φόρο που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ υποχρεούνται να τηρούν τα λογιστικά αρχεία τους με τρόπο που να διαπιστώνονται οι εισπράξεις και οι πληρωμές τους της αντιπαροχής για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούν ή λαμβάνουν και να παρέχουν ηλεκτρονικά πληροφορίες στη φορολογική διοίκηση για τις εν λόγω εισπράξεις και πληρωμές.

11. Όσοι επιθυμούν μπορούν να ζητήσουν την έξοδό τους από το ειδικό καθεστώς με δήλωση που υποβάλλουν στη Φορολογική Διοίκηση και η έξοδος αυτή θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

(Πηγή: <http://www.ethnos.gr/entheta.asp?catid=34098&subid=2&pubid=63998922>).

## 6.8. ΟΙ ΕΠΕΛΘΟΥΣΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

1. Ποιοι μπορούν να υπαχθούν στο νέο σύστημα του ΦΠΑ;

ΑΠ. Φορολογούμενοι των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, δεν έχει υπερβεί το όριο των 500.000 ευρώ.

2. Ποια είναι τα βασικά χαρακτηριστικά του νέου συστήματος;

ΑΠ. Ο φόρος πρέπει να αποδοθεί στην εφορία «κατά τον χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής ή μέρους αυτής» όπως αναφέρεται χαρακτηριστικά στη νομοθετική

ρύθμιση. Αυτό ισχύει για αυτόν που εισπράττει τον ΦΠΑ (και κατά συνέπεια πρέπει να τον αποδώσει). Αυτός που αποδίδει τον ΦΠΑ (ο οποίος έχει το δικαίωμα να τον εκπέσει καθώς το τιμολόγιο αποτελεί επαγγελματική δαπάνη) μπορεί να αφαιρέσει το ποσό μόνο «κατά τον χρόνο πληρωμής του τιμήματος ή μέρους αυτού»

**3. Ποιοι συναλλαγές εξαιρούνται από το νέο σύστημα;**

ΑΠ. Στο ειδικό καθεστώς δεν υπάγονται οι ακόλουθες πράξεις:

- α) Παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο
- β) Εισαγωγές αγαθών
- γ) Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών.
- δ) Πράξεις για τις οποίες υπόχρεος για την καταβολή του φόρου καθίσταται ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών.
- ε) Λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών
- στ) Πράξεις για τις οποίες ο τόπος φορολόγησης δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

**4. Ποιοι φορολογούμενοι εξαιρούνται από το νέο σύστημα;**

ΑΠ. Εκτός από αυτούς που δεν πληρούν το κριτήριο τζίρου, εξαιρούνται και οι ακόλουθοι:

- 1. Φορολογούμενοι οι οποίοι αποδεδειγμένα κατά τη διάρκεια των δύο προηγούμενων διαχειριστικών περιόδων δεν έχουν υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ και δήλωση εισοδήματος ή καταστάσεις πελατών προμηθευτών.
- 2. Όσοι έχουν υποπέσει σε φορολογικές παραβάσεις που συνιστούν φοροδιαφυγή.
- 3. Όσοι δεν έχουν συμπληρώσει ένα 12μηνο από την έναρξη της δραστηριότητάς τους.
- 5. Πώς θα γίνεται η ένταξη των ενδιαφερομένων στο νέο σύστημα;

ΑΠ. Με υποβολή σχετικής δήλωσης. Η ένταξη θα ισχύει από την έναρξη της επόμενης φορολογικής περιόδου και δεν θα μπορεί να τερματιστεί πριν τη λήξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου. Δηλαδή, όποιος μπει, δεν θα βγει για χρονικό διάστημα τουλάχιστον ενός έτους.

Στα τιμολόγια όσων ενταχθούν στο νέο σύστημα θα υπάρχει κάποια ένδειξη;

ΑΠ. Ναι. Θα υποχρεούνται να αναγράφουν στα τιμολόγια που εκδίδουν, την ένδειξη «ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής, άρθρο 226.7α Οδηγίας 2006 /112/ΕΚ».

**6. Ποιες υποχρεώσεις, πέραν της αναγραφής της σχετικής ένδειξης, αναλαμβάνει ο φορολογούμενος που θα ενταχθεί στο καθεστώς;**

ΑΠ. Όσοι ενταχθούν, θα υποχρεωθούν «να τηρούν τα λογιστικά αρχεία τους με τρόπο που να διαπιστώνονται οι εισπράξεις και οι πληρωμές της αντιπαροχής για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούν ή λαμβάνουν και να παρέχουν ηλεκτρονικά πληροφορίες στη Φορολογική Διοίκηση για τις εν λόγω εισπράξεις και πληρωμές. Επίσης οι υποκείμενοι στο φόρο που λαμβάνουν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, από υποκείμενους του ειδικού καθεστώ-

τος, υποχρεούνται να τηρούν τα λογιστικά αρχεία τους με τρόπο που να διαπιστώνονται οι πληρωμές που πραγματοποιούν για τις εν λόγω πράξεις και να παρέχουν ηλεκτρονικά πληροφορίες στη Φορολογική Διοίκηση για τις εν λόγω πληρωμές».

**7.** Μπορεί να «αποβληθεί» κάποιος από το ειδικό καθεστώς;

ΑΠ. Ναι, σε περίπτωση που δεν εκπληρώνει τις υποχρεώσεις (π.χ. δεν στέλνει ηλεκτρονικά τα στοιχεία για τις εισπράξεις και τις πληρωμές) ή υποπίπτει σε παραβάσεις που συνιστούν φοροδιαφυγή. Επίσης, το ειδικό καθεστώς παύει να ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο, σε περίπτωση που κάποιος υπερβεί το όριο τζίρου των 500.000 ευρώ

**8.** Μπορεί κάποιος να εξέλθει οικειοθελώς από το ειδικό καθεστώς;

ΑΠ. Ναι, με υποβολή σχετικής δήλωσης. Ωστόσο, η έξοδος αυτή θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

**9.** Δεν είχε ειπωθεί ότι το σύστημα θα ισχύσει και για επιχειρήσεις με έσοδα έως δύο εκατομμύρια ευρώ;

ΑΠ. Δεν υπάρχει τέτοια πρόβλεψη. Αυτό αποτελεί εξαγγελία του πρωθυπουργού η οποία θα υλοποιηθεί αργότερα και εφόσον εξασφαλιστεί σχετική έγκριση από την Κομισιόν

**10.** Το σύστημα θα ισχύσει άμεσα;

ΑΠ. Το σύστημα στην πράξη θα ισχύσει από το 2015. Θα πρέπει να εκδοθούν αποφάσεις του γενικού γραμματέα δημοσίων εσόδων, με τις οποίες θα καθορίζονται:

- α) Ο τύπος, το περιεχόμενο και ο χρόνος υποβολής της δήλωσης ένταξης ή εξόδου από το ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου.
- β) Ο τρόπος τήρησης των λογιστικών αρχείων, ώστε να είναι δυνατός ο έλεγχος της είσπραξης ή πληρωμής του οφειλόμενου φόρου.
- γ) Ο τρόπος ηλεκτρονικής ενημέρωσης της Φορολογικής Διοίκησης.

(ΠΗΓΗ: *newsroom naftemporiki.gr*).

## 6.9. ΣΥΝΟΨΗ ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΛΛΑΓΩΝ 2014

Πολλές και δραστικές αλλαγές γίνονται στα φορολογικά δρώμενα από αυτόν τον χρόνο και χρήζει μεγάλης προσοχής, η κατανόηση τους και η σωστή εφαρμογή τους. Όπως θα φανεί και παρακάτω, ο νομοθέτης είναι πολύ αυστηρός σε αυτούς που δεν θα είναι επιμελείς με τα φορολογικά τους.

### A. Συναλλαγές μέσω τραπεζής (Ν.4172/2013)

Πλέον οι συναλλαγές (B2B) που έχουν τιμολογηθεί στο 2014 με 500 ευρώ και πάνω εξοφλούνται υποχρεωτικά μέσω τραπεζών (επιταγές, πιστωτικές κάρτες, χρέωση τραπεζικού λογαριασμού). Εξαίρεση αποτελούν οι συναλλαγές με ιδιώτες (B2C) για τις οποίες το πλάφόν είναι 1500 ευρώ.

Σε αντίθετη περίπτωση οι πρώτες (B2B) δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη για τον αγοραστή και επιπλέον υπάρχει πρόστιμο εφόσον η συναλλαγή ξεπερνάει τα 3000 ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση για τις δεύτερες (B2C) το πρόστιμο επιβαρύνει την επιχείρηση, όμως όχι τον ιδιώτη.

Σημείωση: Η εξόφληση μπορεί να γίνεται ολικά ή τμηματικά.

Σημείωση: Στις τιμές συμπεριλαμβάνεται ο Φ.Π.Α

## Β. Συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων (B2B)

ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΥΡΩΣΕΙΣ
<500	-
501 – 3000	Απόρριψη Δαπάνης
>3000	Απόρριψη Δαπάνης και Επιβολή Προστίμου

## Συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων και ιδιώτη (B2C)

ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΥΡΩΣΕΙΣ
<1500	-
>1500	Πρόστιμο στον Επαγγελματία

## Γ. Θεωρήσεις Βιβλίων & Στοιχείων (ΚΦΑΣ)

Καταργούνται από 1/1/2014 οι θεωρήσεις για βιβλία και στοιχεία.

- Οι Φορολογικοί Μηχανισμοί και οι Ταμειακές Μηχανές θεωρούνται διαδικτυακά.
- Αθεώρητα εκδίδονταν από 01/01/2013 σε B2B συναλλαγές τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, τιμολόγια πώλησης.
- Καταργείται από την 01/01/2014 σε όλες τις συναλλαγές η υποχρέωση έκδοσης Δελτίου Αποστολής. Συνοδευτικό αποτελεί το τιμολόγιο (B2B) ή η απόδειξη λιανικής (B2C). Εφόσον η τιμολόγηση γίνεται αργότερα συντάσσεται δικαιολογητικό έγγραφο «μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων», το οποίο διατηρείται από τον προμηθευτή και τον αγοραστή μέχρι την έκδοση του τιμολογίου.
- Στις B2C συναλλαγές συνεχίζεται το ίδιο καθεστώς και φέτος.
- Καταργούνται πλήρως η τήρηση πρόσθετων βιβλίων που τηρούσαν:
  - εκμεταλλευτές χώρων διαμονής ή φιλοξενίας
  - τα εκπαιδευτήρια
  - οι κλινικές / θεραπευτήρια
  - τα κέντρα αισθητικής
  - τα γυμναστήρια
  - οι χώροι στάθμευσης
  - οι ιατροί.



Προϋπόθεση να αναγράφεται στην απόδειξη το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη.

#### Δ. Επιχειρηματικές Δαπάνες

ΔΕΝ Εκπίπτουν (από την φορολογία εισοδήματος)

- Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους εκτός από τραπεζικά δάνεια.
- Δαπάνες άνω των 500 ευρώ για των οποίων η εξόφληση δεν έγινε μέσω τραπεζής
- Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές
- Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις
- Το τέλος επιτηδεύματος και οι έκτακτες εισφορές.
- Δαπάνες οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και εορταστικών εκδηλώσεων εφόσον υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ανά άτομο που συμμετέχει και η συνολική ετήσια δαπάνη ξεπερνά το 0,5% του ετήσιου τζίρου της επιχείρησης
- Δαπάνες ψυχαγωγίας
- Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες
- Εκπίπτουν (από την φορολογία εισοδήματος)
- Δαπάνες οι οποίες πραγματοποιούνται για το συμφέρον της επιχείρησης
- Δαπάνες που αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής (βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου)
- Δαπάνες οι οποίες καταχωρούνται στα βιβλία που τηρούν οι επιχειρήσεις και για τις οποίες υπάρχουν τα κατάλληλα δικαιολογητικά για την τεκμηρίωση τους.
- Φόρος υπεραξίας ακινήτων, φόρος ακίνητης περιουσίας, ενιαίο τέλος ακινήτων
- Ειδικό τέλος ιδιόκτητων ηλεκτροδοτούμενων επιφανειών (χαράτσι)

#### Ε. Κλίμακες Φορολογίας Εισοδήματος

Εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις

<b>Φορολογητέο Εισόδημα</b>	<b>Φορολογικός Συντελεστής</b>
< 25.000	22%
25.001 – 42.000	32%
> 42.000	42%

Εισοδήματα από αποζημιώσεις λόγω διακοπής της σχέσης εργασίας

<b>Φορολογτέο Εισόδημα</b>	<b>Φορολογικός Συντελεστής</b>
< 60000	0%
60.001 – 100.000	10%
100.001 – 150.000	20%
> 150.001	30%

Κέρδη ατομικών επιχειρήσεων / προσωπικών εταιριών (ΟΕ, ΕΕ) / Συνεταιρισμών / Κοινωνίες αστικού δικαίου / Αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές / Κοινοπραξίες (τήρηση βιβλίων Β´ κατηγορίας)

<b>Φορολογτέο Εισόδημα</b>	<b>Φορολογικός Συντελεστής</b>
< 50.000	26%
> 50.000	33%

Κέρδη κεφαλαιουχικών εταιριών (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), προσωπικών εταιριών (ΟΕ, ΕΕ) / Συνεταιρισμών / Κοινωνίες αστικού δικαίου / Αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές / Κοινοπραξίες (τήρηση βιβλίων Γ´ κατηγορίας)

<b>Φορολογτέο Εισόδημα</b>	<b>Φορολογικός Συντελεστής</b>
Χωρίς κλίμακες	26%
Μερίσματα	10%

Εισοδήματα από είσπραξη ενοικίων

<b>Φορολογτέο Εισόδημα</b>	<b>Φορολογικός Συντελεστής</b>
< 12.000	11%
> 12.000	33%

Σημείωση: Μόνο για φυσικά πρόσωπα. Τα κέρδη επιχειρήσεων που εκμισθώνουν ακίνητα φορολογούνται μαζί με τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.

**ΣΤ. Συντελεστές Παρακράτησης Φόρου Εισοδήματος**

<b>ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ</b>	<b>ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ</b>
Μερίσματα	10%
Τόκοι	15%
Δικαιώματα (royalties)	20%
Αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή παρόμοιες υπηρεσίες	20%
Αμοιβές για εργολήπτες κατασκευής και ενοικιαστών δημοσίων προσόδων	3%
Υπεραξία από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας που αποκτά φυσικό πρόσωπο	15

**Ζ. Ημερολόγιο Φορολογικών Υποχρεώσεων 2014**

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΕΝΑΡΞΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ</b>	<b>ΛΗΞΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ</b>
Υποβολή Εντύπου Ε1 (ατομική δήλωση φυσικού προσώπου)	20/03/2014	30/06/2014
Υποβολή Εντύπου Ε5 (δήλωση εταιριών ΟΕ, ΕΕ)	03/03/2014	30/04/2014
Υποβολή Εντύπου Φ01 Ο10 & Φ01 Ο13 (Νομικά Πρόσωπα Κερδοσκοπικά)	14/4/2014	30/5/2014
Υποβολή Εντύπου Φ01 Ο12 (Μη Κερδοσκοπικά)	03/02/2014	15/04/2014
Υποβολή Εντύπων Ε2 και Ε3	03/02/2014	30/06/2014
Υποβολή Εντύπου Ε7 (παρακρατήσεις μισθωτών υπηρεσιών)	03/02/2014	30/04/2014
Βεβαιώσεις Αποδοχών	27/01/2014	28/03/2014
Οριστική Δήλωση Παρακρατούμενων Φόρων	17/03/2014	30/04/2014
Ενιαίος Φόρος Ακινήτων	03/04/2014	20/05/2014
Εκκαθαριστική Δήλωση ΦΠΑ (Β' κατηγορίας)	03/01/2014	30/04/2014

Εκκαθαριστική Δήλωση ΦΠΑ (Γ' κατηγορίας)	03/01/2014	30/05/2014
Τέλη Κυκλοφορίας	01/11/2014	31/12/2014

#### Η. Πρόστιμα – Κυρώσεις Φορολογικών Παραβάσεων (2014) Πρόστιμα Παραβάσεων (Βλ. περαιτέρω και Υστατες αλλαγές, τις αλλαγές στο ύψος επιβαλλομένων φορολογικών προστίμων)

<b>ΠΑΡΑΒΑΣΗ</b>	<b>ΠΡΟΣΤΙΜΟ (ΕΥΡΩ)</b>
Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων εκ των οποίων δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση	100
Μη εγγραφή ή καθυστέρηση στην ενημέρωση του φορολογικού μητρώου σε περίπτωση αλλαγών	2500
Λοιπές παραβάσεις από μη υπόχρεους τήρησης βιβλίων	100
Λοιπές παραβάσεις από υπόχρεους τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας (απλογραφικό σύστημα)	1000
Λοιπές παραβάσεις από υπόχρεους τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας (απλογραφικό σύστημα)	2500

Σημείωση: Σε δεύτερη παράβαση για τον ίδιο λόγο εντός πενταετίας τα πρόστιμα διπλασιάζονται και σε τρίτη παράβαση για τον ίδιο λόγο εντός πενταετίας τα πρόστιμα τριπλασιάζονται.

#### Πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής φόρου

<b>2 – 12 ΜΗΝΕΣ</b>	<b>12 – 24 ΜΗΝΕΣ</b>	<b>&gt; 2 ΕΤΗ</b>
10% του φόρου	20% του φόρου	30% του φόρου

Σημείωση: Όταν ο φόρος καταβληθεί στους πρώτους δύο μήνες το φορολογούμενο πρόσωπο επιβαρύνεται μόνο με τόκους και όχι με πρόστιμα.

#### Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

<b>Διαφορά Φόρου 5 – 20%</b>	<b>Διαφορά Φόρου 20 – 50%</b>	<b>Διαφορά φόρου &gt; 50%</b>
10% της διαφοράς	30% της διαφοράς	100% της διαφοράς

### Παραδείγματα

- Επιχείρηση δεν εκδίδει 10 αποδείξεις αξίας 20 ευρώ.  
Υπολογισμός προστίμου:  
Α. Τήρηση βιβλίων με απλογραφικό σύστημα:  $10 \times 1000 = 10.000$  ευρώ  
Β. Τήρηση βιβλίων με διπλογραφικό σύστημα:  $10 \times 2500 = 25.000$  ευρώ
- Προκύπτει Φ.Π.Α 100 ευρώ για τον Ιανουάριο 2014 από λειτουργία ΙΚΕ.  
Α. Το έντυπο αντί για 20/02/2014 υποβάλλεται στις 21/02/2014. Υπολογισμός Προστίμου: 2.500 ευρώ  
Β. Η ίδια εταιρία καθυστερεί να υποβάλει έντυπο ΦΠΑ στο επόμενο έτος (2015) από το οποίο προκύπτει οφειλή 50 ευρώ. Υπολογισμός Προστίμου: 5.000 ευρώ  
Γ. Η ίδια εταιρία καθυστερεί να υποβάλει έντυπο ΦΠΑ στο έτος 2018 από το οποίο προκύπτει οφειλή 10 ευρώ.  
Υπολογισμός Προστίμου: 10.000 ευρώ

### Θ. Λοιπές Αλλαγές από 01/01/2014

- Επανέρχεται το πόθεν έσχες για αγορά ακινήτων, σύσταση εταιριών, αύξηση κεφαλαίων.
- Μειώνεται ο φόρος μεταβίβασης ακινήτου σε 3% (από 10%).
- Μετά από κάθε μεταβολή στην ακίνητη περιουσία υποβάλλεται το έντυπο Ε9 μέσα σε έναν μήνα.
- Απαλλάσσεται από φορολογία το τεκμαρτό εισόδημα από την δωρεάν παραχώρηση κατοικίας έως 200τμ σε ανιόντες ή κατιόντες (συγγενικά πρόσωπα).
- Διαδικτυακά μέσω του συστήματος της ΓΓΠΣ υποβάλλονται πλέον και τα μισθωτήρια συμβόλαια.
- Το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιόχρηση ορίζεται σε 3% επί τα αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.
- Οι επιστροφές φόρου από το Δημόσιο γίνονται εντός 90 ημερών από την ημερομηνία αίτησης για την επιστροφή.
- Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης η φορολογική διοίκηση δύναται να εκδώσει πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.
- Το δημόσιο μπορεί πλέον να ασκήσει προληπτικά μέτρα (δέσμευση του 50% των καταθέσεων, μπλοκάρισμα μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων κλπ.).
- Ορίζεται προθεσμία 5 εργάσιμων ημερών για την ανταπόκριση σε πληροφορίες που ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση.
- Ορίζεται υποχρέωση ενημέρωσης του φορολογικού μητρώου Φυσικών και Νομικών προσώπων εντός 10 ημερών από την αλλαγή.
- Η υποχρέωση διαφύλαξης βιβλίων για τις επιχειρήσεις είναι τα 5 έτη.
- Ξεκινάει η μηνιαία υποβολή για τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών (αντί ετήσιας υποβολής).
- Παύει να ισχύει η υπερδωδεκάμηνη χρήση.

- Οι αποσβέσεις των παγίων ξεκινούν από τον επόμενο μήνα της χρησιμοποίησης τους (που μπορεί να είναι διαφορετικός από αυτόν της αγοράς τους).
- Καταργούνται τα αφορολόγητα αποθεματικά.
- Οι αμοιβές μελών ΔΣ και Εταίρων ΕΠΕ, θεωρούνται πλέον εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες. (Πηγή: <http://www.plantech.gr/news/225-forologikes-allages-2014-ola-osa-prepei-na-gnorizeis.html>).

## **ΥΣΤΑΤΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΥΨΟΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ**

Γενναίες μειώσεις στα πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις- Ακατάσχετο ακινήτων, μισθών και συντάξεων

Γενναίες μειώσεις στα πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις, αλλά και το ακατάσχετο ακινήτων, αλλά και μισθών και συντάξεων προβλέπει το προσχέδιο του νομοσχεδίου του υπουργείου Οικονομικών που δόθηκε σήμερα σε διαβούλευση στα πολιτικά κόμματα

- Αναφορικά με τις αλλαγές στον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων το προσχέδιο προβλέπει ότι για κατασχέσεις ακινήτων και κινητών στα χέρια του οφειλέτη θεσπίζεται ακατάσχετο όριο 500 ευρώ, από 300 ευρώ σήμερα. Ομοίως, θεσπίζεται ακατάσχετο όριο 1.500 ευρώ, ένα 1.000 ευρώ σήμερα, για κατασχέσεις μισθών, συντάξεων και ασφαλιστικών βοηθημάτων. Αν το ποσό του μισθού ή της σύνταξης ξεπερνά τα 1.500 ευρώ, επιτρέπεται από το νόμο να κατασχεθεί το ένα τέταρτο αυτού υπό την προϋπόθεση ότι το ποσό που απομένει μετά την κατάσχεση δεν είναι χαμηλότερο από τα 1.500 ευρώ.
- Βάσει του νομοσχεδίου καταθέσεις σε πιστωτικά ιδρύματα για ατομικό ή κοινό λογαριασμό είναι ακατάσχετες μέχρι του ποσού των 1.500 ευρώ (για κάθε φυσικό πρόσωπο και για ένα μόνο πιστωτικό ίδρυμα), ενώ οι καταθέσεις δεν πειράζονται όταν οι οφειλές ανέρχονται έως τα 50 ευρώ.
- Σημαντικές αλλαγές επέρχονται στα φορολογικά πρόστιμα. Συγκεκριμένα, τα πρόστιμα για επιχειρήσεις και επαγγελματίες που τηρούν απλογραφικά βιβλία μειώνονται από τα 1.000 στα 250 ευρώ ανά παράβαση και για τις επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία μειώνονται από τα 2.500 ευρώ στα 500 ευρώ ανά παράβαση. Το ανώτατο όριο προστίμου που μπορεί να επιβληθεί ανά φορολογικό έλεγχο ορίζεται πλέον στα 30.000 ευρώ όταν πρόκειται για μη έκδοση ή για έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων. Είναι σημαντικό πως με τις νέες διατάξεις δεν επιβάλλονται πρόστιμα σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.
- Ακόμη, με το νομοσχέδιο επεκτείνεται ο συμψηφισμός ΦΠΑ σε όλο το δημόσιο τομέα αποκλειστικά όμως για εμπορικές συναλλαγές. Όπως προβλέπει το νομοσχέδιο ο αναλογών Φόρος Προστιθέμενης Αξίας σε βέβαιη και προσδιορι-

σμέν, από αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο, απαίτηση επί εμπορικών συναλλαγών, κατά του Δημοσίου και των λοιπών φορέων της γενικής κυβέρνησης, συμψηφίζεται με τον ΦΠΑ που αναλογεί στο ίδιο φορολογικό στοιχείο με βάση την υποβαλλόμενη από τον υπόχρεο αρχική εμπρόθεσμη περιοδική δήλωση. Ο συμψηφισμός θα διενεργείται αυτοδικαίως και υποχρεωτικά, με την καταχώριση του σχετικού παραστατικού στοιχείου από τον φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, σε ηλεκτρονική εφαρμογή, το οποίο διασταυρώνεται με τα καταχωρημένα από τον εκδότη του φορολογικού στοιχείου δεδομένα στην ίδια ηλεκτρονική εφαρμογή εφόσον μεσολαβήσει έγγραφη αποδοχή του συμψηφισμού από πλευράς του φορολογούμενου

- Το νομοσχέδιο επιφέρει αλλαγές στην φορολόγηση των αγροτών όπως η απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση τιμολογίων για τους αγρότες με ετήσια ακαθάριστα έσοδα έως 15.000 ευρώ και με επιδοτήσεις έως 5.000 ευρώ. Βάσει των ίδιων διατάξεων ο ΦΠΑ θα επιστρέφεται στους αγρότες κατ' αποκοπή με συντελεστή 6% επί της αξίας των προϊόντων που πωλούν.
- Βάσει του πολυνομοσχεδίου από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εφεξής ο φορολογούμενος υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων εντός 30 ημερών από την ημέρα της σύστασης, απόκτησης και κάθε άλλης μεταβολής στα παραπάνω δικαιώματα. Για τις μεταβολές που πραγματοποιούνται με συμβολαιογραφικό έγγραφο, η δήλωση στοιχείων ακινήτων υποβάλλεται από το συμβολαιογράφο. Στην περίπτωση μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, τα αναλογούντα πρόστιμα και τόκοι βαρύνουν το συμβολαιογράφο.

Ειδικότερα, οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων έτους 2014, που υποβάλλονται προκειμένου να απεικονισθεί η περιουσιακή κατάσταση της 1ης Ιανουαρίου 2014, υποβάλλονται μέχρι και την 30ή Μαΐου 2014. Ειδικά η δήλωση για κάθε σύσταση, απόκτηση και κάθε άλλη μεταβολή από την 1η Ιανουαρίου 2014 μέχρι και τη 13η Απριλίου 2014 υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Μαΐου 2014.

(Πηγή: <http://www.newsbeast.gr/finacial/arthro/659889/oles-oi-allages-pou-fernei-sti-forologia-to-polunomoshedio/>).

### Τι να συγκρατήσετε από αυτό το κεφάλαιο:

- Ο φόρος προστιθέμενης αξίας, γνωστός και ως Φ.Π.Α., είναι ένας έμμεσος γενικός φόρος κατανάλωσης, ο οποίος επιβαρύνει τη συνολική δαπάνη του καταναλωτή για την αγορά αγαθών και τη λήψη υπηρεσιών.
- Πρόκειται για μια αναγκαστική εισφορά με μορφή φόρου που υλοποιείται με αφανή τρόπο, είναι μη αναλογικός και η απόδοσή του είναι συνάρτηση του ύψους της κατανάλωσης.
- Ο Φ.Π.Α. δεν εισπράττεται από το Δημόσιο συνολικά και εφάπαξ. Οι καταβολές είναι τμηματικές και αναλογούν στην αξία που προστίθεται στα αγαθά σε κάθε τους διακίνηση στα πλαίσια της εμπορίας.
- Υποκείμενα στο φόρο είναι τα πρόσωπα που είναι υπεύθυνα έναντι του Δημοσίου για την απόδοση του φόρου που έχουν εισπράξει από άλλα πρόσωπα λόγω των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν με αυτά.
- Οι φορολογητέες πράξεις είναι η παράδοση αγαθών, η παροχή υπηρεσιών, η εισαγωγή αγαθών από τρίτες χώρες και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.
- Φορολογητέα αξία, φορολογητέα βάση ή βάση επιβολής του φόρου είναι το ποσό, πάνω στο οποίο εφαρμόζεται ο συντελεστής που ισχύει για μια συγκεκριμένη φορολογητέα πράξη, προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος που οφείλεται για την πράξη αυτή
- Υπόχρεος στο φόρο είναι το πρόσωπο το οποίο έχει την υποχρέωση να υποβάλλει δηλώσεις και να καταβάλλει στο Δημόσιο το φόρο που αναλογεί στις φορολογητέες πράξεις που ενεργούνται από αυτό.

### Ερωτήσεις

- Ποιοι είναι οι ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές για τη φορολογία μισθών και συντάξεων;
- Ποιοι είναι οι ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές για τη φορολογία επιχειρήσεων;
- Ποιοι φορολογικοί συντελεστές καθιερώνονται για το εισόδημα από κεφάλαιο;
- Ποιες πράξεις απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α.
- Ποιες συναλλαγές μέσω τραπεζής καθιερώνονται βάσει του Ν.4172/2013;





## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική, Δ. Γκίνογλου, Π. Ταχυνάκης, Σ. Μωυσή, Rossili, 2006.

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Grant Thornton, 2006.

Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων με Φ.Π.Α. και Ε.Γ.Λ.Σ., Π. Παπαδέας, Ιδιωτική Έκδοση, 2006.

Λογιστική και Πρακτική Αντιμετώπιση του Φ.Π.Α., Α. Φλώρος, Σύγχρονη Εκδοτική, 2003.

Παραδείγματα Εφαρμογής και Ανάλυσης του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Δ. Καραγιάννης, 2005.

Φορολογία Προστιθέμενης Αξίας 2007, Α. Ρουσάκη, Νομική Βιβλιοθήκη, 2007.



# Φορολογικά θέματα εμπορικής επιχείρησης για μη ειδικούς

ΤΟΜΟΣ Β΄

Στόχος είναι η παροχή  
γνώσεων  
και πληροφοριών για:

Το πρόγραμμα απευθύνεται  
σε επιχειρηματίες –  
αυτοαπασχολούμενους και  
εργοδότες- και σε στελέχη  
εμπορικών επιχειρήσεων,  
οι οποίοι δεν είναι ειδικοί  
στα φορολογικά θέματα και  
ενδιαφέρονται να αποκτήσουν  
γνώσεις για τη διαχείρισή τους.

- Την έννοια της επιχειρηματικότητας και τη συσχέτισή της με το πεδίο δραστηριοτήτων των εκπαιδευομένων
- Τις βασικές αρχές και έννοιες για τη φορολογία βιβλίων και στοιχείων
- Τις βασικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
- Τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων
- Τον ΦΠΑ
- Τους φορολογικούς ελέγχους
- Τη μηχανογραφική τήρηση και ενημέρωση των βιβλίων

ISBN SET 978-618-5126-08-7  
ISBN TOM. Β΄ 978-618-5126-07-0



9 786185 112607 0



Ευρωπαϊκή Ένωση  
Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο



ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΠΑΙΔΕΙΑΣ ΚΑΙ ΘΡΗΣΚΕΥΜΑΤΩΝ  
ΕΙΔΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ

Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης

