

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

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**« ΟΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ & ΤΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ
ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΩΣ ΜΕΣΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ.»**

**ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΩΝ: Αποστολοπούλου Δήμητρα
Τσίρου Μαρία**

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΦΕΙΑΔΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ

ΠΑΤΡΑ 2015



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**« ΟΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ & ΤΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ
ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΩΣ ΜΕΣΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ.»**

**ΤΙΤΛΟΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ (ΑΓΓΛΙΚΑ): THE OBJECTIVE EXPENSES & THE
EVIDENCE OF LIVING AS A WAY OF DETERMINING THE TAXABLE
INCOME IN GREEK ECONOMY.**

**ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΩΝ: Αποστολοπούλου Δήμητρα ΑΜ.: 10146
Τσίρου Μαρία ΑΜ. : 10511**

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΦΕΙΑΔΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ

ΠΑΤΡΑ 2015

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Το συνολικό καθαρό εισόδημα, που αποκτήθηκε από κάθε φυσικό πρόσωπο στο αμέσως προηγούμενο της φορολογίας οικονομικό ή κατά περίπτωση διαχειριστικό ή γεωργικό έτος ,αποτελεί και το αντικείμενο φόρου εισοδήματος.

Το εισόδημα αυτό μπορεί να αποκτήθηκε είτε στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του εισοδηματία, είτε στην αλλοδαπή , αλλά μόνο εφόσον ο εισοδηματίας κατοικεί στην Ελλάδα , ανεξάρτητα αν είναι Έλληνας ή ξένος υπήκοος.

Σήμερα τα εισοδήματα των φυσικών και νομικών προσώπων φορολογούνται όλα μαζί συνολικά (*ενιαίος φόρος*) ο οποίος φόρος είναι προσωπικός και προοδευτικός . Έτσι, ο καθένας καταβάλλει φόρο , ανάλογα με το εισόδημά του (*μεγάλο φόρο αυτός που έχει υψηλά εισοδήματα, μικρό ή καθόλου φόρο αυτός που έχει χαμηλά εισοδήματα*) και επομένως η εισφορά κάθε πολίτη στα δημόσια βάρη είναι ανάλογη με τις δυνάμεις του.

Αντίστοιχα , υπάρχουν και εκπτώσεις από το συνολικό καθαρό εισόδημα ορισμένου ποσού , το οποίο δεν φορολογείται. Το ποσό αυτό ανταποκρίνεται στο ελάχιστο όριο συντηρήσεων , το οποίο προσαυξάνεται ανάλογα με τα οικογενειακά βάρη του φορολογουμένου .

Εκτός από το πραγματικό (*συνολικό καθαρό*)εισόδημα , έχουμε και το **τεκμαρτό εισόδημα**: αυτό το οποίο τεκμαίρεται , που συνεπάγεται ,που δεν αποδεικνύεται.

Τεκμαρτό , είναι το εισόδημα που θεωρεί το κράτος ότι έχει κάποιος, ανεξάρτητα με το εισόδημα που δήλωσε, βάσει των κινητών και ακινήτων που κατέχει κλπ.

Σε αυτό εμπλέκονται και τα **τεκμήρια** που κάνουν τα πράγματα πιο δύσκολα.

Τεκμήριο διαβίωσης είναι μία από τις πολλές κατηγορίες των τεκμηρίων και ισχύει για όλους.

Ουσιαστικά είναι μία μέθοδος που ακολουθεί το κράτος ώστε να υπολογίσει το "πραγματικό" εισόδημα, ανεξάρτητα με αυτό που δηλώσαμε, βάσει των εξόδων **που θεωρεί** ότι έχουμε.

Αν έχουμε πολλά σπίτια, αυτοκίνητα, κλπ, αμέσως , σημαίνει ότι έχουμε και πολλά έξοδα (συν τα προσωπικά μας έξοδα). Οπότε αν κρύβουμε εισόδημα και δηλώνουμε μόνο ένα μικρό ποσό, εδώ τότε έρχεται και μας πιάνει το τεκμήριο διαβίωσης:

Το κράτος υπολογίζει πόσα χρήματα έχουμε ξοδέψει για να συντηρήσουμε τα κινητά και ακίνητά μας και τα έξοδα για να ζήσουμε, κι έτσι μας βγάζει ένα καινούριο ποσό βάσει των παραπάνω, και θεωρεί αυτό ότι είναι το εισόδημά μας.

Έτσι για παράδειγμα αν έχουμε δηλώσει 1000 ευρώ εισόδημα και έχουμε όλα τα παραπάνω, τότε μας πιάνει το **τεκμήριο διαβίωσης** γιατί το κράτος υπολογίζει πως για όλα τα παραπάνω χρειαζόμαστε πχ 20000 ευρώ, κι έτσι αυτόματα θεωρεί ότι έχουμε εισόδημα 20000 και μας φορολογεί για αυτό.

Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος ενός φυσικού ή νομικού προσώπου βάσει των αντικειμενικών δαπανών και των τεκμηρίων διαβίωσης είναι και το θέμα της παρούσης εργασίας.

Δυστυχώς οι φορολογικές διατάξεις , υπόκεινται σε συχνές τροποποιήσεις και μεταβολές. Αυτό σημαίνει ότι και το βιβλίο αυτό από καιρού εις καιρόν θα πρέπει να αναπροσαρμόζεται, ώστε εκτός από την εξυπηρέτηση των αναγκών της πράξεως , *(πτυχιακή εργασία σπουδαστών το έτος 2015)* να ανταποκρίνεται και στην ισχύουσα πραγματικότητα.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Το «συνολικό εισόδημα» του κάθε φορολογούμενου, προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος , που αποκτά ο ίδιος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε..

Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται.

Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του . Με το άρθρο 33 του ν.4172/2013 , ορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Εάν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (*αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων*), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα φορολογηθεί, εκτός και αν καλυφθεί ή περιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζονται στο άρθρο 34 (*ανάλωση κεφαλαίου*).

Ο όρος “τεκμαρτό εισόδημα”, ουσιαστικά έρχεται να αντικαταστήσει τον όρο «αντικειμενικό εισόδημα», το οποίο στον προϊσχύοντα κώδικα φορολογίας, (*του καταργηθέντος από 1-01-2014 Ν. 2238/1994*) προσδιορίζεται με βάση τις ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν.

Σχετικές διατάξεις ,που αναφέρονται σε όλα τα παραπάνω , καθώς και πλήθος από παραδείγματα υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος με βάση την οικογενειακή του κατάσταση , τον διαχωρισμό του σε έγγαμο και άγαμο, καθώς και την ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης και τρόποι για χρήση ανάλωσης κεφαλαίου από περασμένα έτη , αποτελούν τον κύριο κορμό της παρούσης εργασίας.

ABSTRACT

The “total income” each taxed, is determined as the total sum of taxable income, that acquires the himself and his made dependent members from the four categories of crude income that are recognized in the article of 7 K.F.E.

Taxed that beings in tax of income individual it is submitted in alternative minimal taxation when his presumptive income is higher than his total income. In this case in the taxable income is added the difference between the presumptive and real income and this is taxed.

The presumptive income is calculated with base objective expenses of existence and the expenses of acquisition of financial elements of also taxed his made dependent members. With article 33 n.4172/2013, are fixed the cases in which are not applied the annual objective expense and the expense of acquisition of financial elements. If the total declared income, is smaller the presumptive income (*objective expenses and expenses of acquisition of financial elements*), then the difference that will result it will be taxed, except and if it is covered or is limited according to the provisions that are fixed in article 34 (*consumption of chapter*).

The term “presumptive income”, substantially comes replaces the term “objective income”, which in the to be in effect code of taxation, (*suppressed by 1-01-2014 Law 2238/1994*) is determined with base annual objective expenses taxed, his spouse and persons that stay put and burden them.

Relative provisions, that are reported in all more, as well as crowd from examples of calculation of taxable income with base his familial situation, his segregation in married and bachelor, as well as the minimal objective expense of existence and ways on use of consumption of chapter from passed years, constitute the main central subject, of present work.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελ.
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	4
ABSTRACT.....	5
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....	6
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	9
ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΣΤΟ ΤΥΠΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΙΣΧΥΕΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΕΣ ΠΟΥ ΤΗ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΟΥΝ	
1.1 Ιστορική αναδρομή	10
1.2 αντικείμενα φόρου	12
1.3 υποκείμενα φόρου	12
1.4 τι ονομάζεται εισόδημα	14
1.5 το εισόδημα ανάλογα με τη πηγή προέλευσής του.	14
1.6 εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις	15
1.6.1 διακρίσεις εισοδήματος	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο	20
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ν. 4172/2013	
2.1 εισόδημα από Μ.Ε. και συντάξεις	21
2.1.1 παροχές σε είδος	23
2.1.2 απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις	24
2.1.3 φορολογικοί συντελεστές	25
2.2 εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	27
2.2.1 κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	27
2.2.2 εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	33
2.2.3 μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	33
2.2.4 αποσβέσεις	35
2.2.5 αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων	37
2.2.6 επισφαλείς απαιτήσεις	37
2.2.7 μεταφορά ζημιών	39
2.2.8 έμμεση μέθοδος προσδιορισμού κερδών	40
2.2.9 φορολογικοί συντελεστές	41
2.2.10 προκ/λή φ. εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα	41
2.2.11 μείωση προκ/νου φόρου από επιχειρηματική δράση που αποκτούν φυσικά πρόσωπα	45
2.3 το εισόδημα από κεφάλαιο	46
2.3.1 φορολογικοί συντελεστές εισοδημάτων από κεφάλαια	47
2.4 εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίων	48
2.4.1 μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας	48
2.4.2 μεταβίβαση τίτλων	51
2.4.3 φορολογικοί συντελεστές	52
2.4.4 μείωση φόρου εισοδήματος	52
2.4.5 πρόσθετες μειώσεις φόρου για εξαρτημένα μέλη	53
2.4.6 μειώσεις φόρου για ιατρικές δαπάνες	53
2.4.7 μειώσεις φόρου για δωρεές	54

2.4.8 πίστωση φόρου και ρυθμίσεις για φορολογούμενους που δεν έχουν φορολογήσιμη κατοικία στην Ελλάδα	55
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο	56
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΤΗΣΙΑ ΔΑΠΑΝΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ	
3.1 προσδιορισμός του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση την συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου	57
3.2 δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων	63
3.3 μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών	64
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο	67
ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	
4.1 τεκμήρια διαβίωσης	68
4.1.1 κύρια κατοικία	69
4.1.2 δευτερεύουσες κατοικίες	72
4.1.3 αυτοκίνητα	74
4.1.4 ιδιωτικά σχολεία μέσης εκπαίδευσης	78
4.1.5 οικιακοί βοηθοί, οδηγοί αυτοκινήτων, δάσκαλοι και λοιπό προσωπικό	78
4.1.6 σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης κυριότητας ή κατοχής φορολογούμενου	78
4.1.7 αεροσκάφη, ελικόπτερα ανεμόπτερα...	78
4.1.8 εξωτερικές – εσωτερικές δεξαμενές κολύμβησης (πισίνα)	83
4.1.9 ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη	84
4.1.10 γενικά	84
4.2 αμφισβήτηση ετήσιου συνολικού ποσού αντικειμενικής δαπάνης	86
4.2.1 αν δεν υπάρχει πραγματικό εισόδημα	87
4.2.1.1 αποδείξεις	88
4.2.1.2 αν γίνει πώληση περιουσιακών στοιχείων	88
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο	92
ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	
5.1 Ανάλωση κεφαλαίου	92
5.1.1 Υπολογισμός εισοδημάτων	93
5.2 Κατάσταση ανάλωσης κεφαλαίου	95
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ	95
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	119
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	180

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει σε πληρωμές , καθώς και οι συμβολαιογράφοι για τις συναλλαγές της περίπτωσης στ' του άρθρου 62 **υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου** .

Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται.

Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του .

Αυτό είναι και το θέμα διαπραγμάτευσης της παρούσας εργασίας. Στο πρώτο κεφάλαιο , αφού γίνει μια ιστορική αναδρομή του φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα, εξηγούνται και έννοιες , όπως αντικείμενα φόρου, συνολικό εισόδημα, τεκμαρτό εισόδημα, φορολογητέο εισόδημα, κ.λ.π

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύονται οι έννοιες του φορολογητέου εισοδήματος βάσει του Ν. 4172/2013 καθώς επίσης και τι νοείται εισόδημα από μισθωτές εργασίες και συντάξεις , επιχειρηματική δραστηριότητα, εισόδημα από κεφάλαιο και τέλος εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Στα τρίτο και τέταρτο κεφάλαια που αποτελούν και τον κορμό της εργασίας μας, προσδιορίζουμε το εισόδημα με βάση την συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου καθώς επίσης και τα τεκμήρια διαβίωσης . Χαρακτηριστικό είναι το πλήθος των παραδειγμάτων προς κατανόηση των παραπάνω.

Εάν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (*αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων*), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα φορολογηθεί, εκτός και αν **καλυφθεί ή περιορισθεί** (*ανάλωση κεφαλαίου*).Αυτό ακριβώς εξηγεί το πέμπτο κεφάλαιο της εργασίας μας μέσα από την παράθεση πολλών παραδειγμάτων .

Τέλος, γίνεται αναφορά σε άρθρα και νόμους όπως αυτά ισχύουν σήμερα στο παράρτημα του παρόντος , καθώς και οι πηγές άντλησης των γεγραμμένων μας.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

**ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΣΤΟ ΤΥΠΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΙΣΧΥΕΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΕΣ
ΠΟΥ ΤΗ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΟΥΝ**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1.1 Ιστορική αναδρομή στο τύπο της φορολογίας του εισοδήματος που ισχύει στην Ελλάδα .

Για πρώτη φορά στη χώρα μας το 1919 με το νόμο 1640 «περί φορολογίας των καθαρών προσόδων» εισήχθη γενικός φόρος όλων των εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή και αν προέρχονται αυτά και ο όποιος φόρος υπολογιζόταν στο καθαρό εισόδημα.

Με τον νόμο 1640 ίσχυε ο μικτός τύπος φορολογίας του εισοδήματος, δηλαδή επιβάλλονταν φόρος με σταθερό συντελεστή στα επί μέρους εισοδήματα, ανάλογα με την πηγή προέλευσής τους. Έτσι ο συντελεστής π.χ. του φόρου για το καθαρό εισόδημα από οικοδομές ήταν 16% , για τις εκμισθούμενες γαίες ήταν 18% κλπ. Επί πλέον επιβάλλονταν φόρος με προοδευτικό συντελεστή στο συνολικό εισόδημα, εφόσον αυτό υπερέβαινε ορισμένο ποσό. Στην περίπτωση που επιβάλλονταν συμπληρωματικός φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα, από το φόρο αυτό αφαιρούσαν οι φόροι που καταβλήθηκαν αναλυτικά κατά πηγή εισοδήματος .

Το φορολογικό αυτό καθεστώς μεταβλήθηκε με το Νομοθετικό Διάταγμα 3323 του 1955 με το οποίο καθιερώθηκε στην Ελλάδα ο φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα (ενιαίος φόρος) των φυσικών προσώπων.

Αργότερα και συγκεκριμένα το 1958 με το Νομοθετικό Διάταγμα 3843 ο ενιαίος τύπος της φορολογίας επεκτάθηκε και στα εισοδήματα των νομικών προσώπων και έτσι σήμερα τα εισοδήματα των φυσικών και νομικών προσώπων φορολογούνται όλα μαζί συνολικά .

Η μεταρρύθμιση αυτή αποτελεί σταθμό στη φορολογική μας νομοθεσία και είχε ως αποτέλεσμα τη δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών.

Η φορολογία του εισοδήματος των φυσικών προσώπων , διέπεται όπως είπαμε από τις διατάξεις του Ν.Δ 3323/55 οι οποίες μεταγενέστερα τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν.

Τα χαρακτηριστικά του νομοθετήματος αυτού είναι τα εξής:

- § Η επιβολή ενιαίου φόρου στο σύνολο των ετησίων καθαρών εισοδημάτων του φυσικού προσώπου , ο οποίος φόρος είναι προσωπικός και προοδευτικός . Έτσι, ο καθένας καταβάλλει φόρο , ανάλογα με το εισόδημά του (μεγάλο φόρο αυτός που έχει υψηλά εισοδήματα, μικρό ή καθόλου φόρο αυτός που έχει χαμηλά εισοδήματα) και επομένως η εισφορά κάθε πολίτη στα δημόσια βάρη είναι ανάλογη με τις δυνάμεις του.
- § Η έκπτωση από το συνολικό καθαρό εισόδημα ορισμένου ποσού , το οποίο δεν φορολογείται. Το ποσό αυτό ανταποκρίνεται στο ελάχιστο όριο συντηρήσεων , το οποίο προσαυξάνεται ανάλογα με τα οικογενειακά βάρη του φορολογουμένου .
- § Η ιδιαίτερη ευνοϊκή μεταχείριση των εισοδημάτων από εργασία (μισθωτών υπηρεσιών και ελευθερίων επαγγελματιών) για τα οποία

αναγνωρίζονται ειδικές μειώσεις. Έτσι τα εισοδήματα αυτά υφίστανται ελαφρότερη φορολογική επιβάρυνση.

- § Ο περιορισμός των απαλλαγών , με συνέπεια η φορολογία να έχει καθολική ισχύ. Απαλλαγές , αναγνωρίζονται σε ορισμένες περιπτώσεις, που επιβάλλεται από το συμφέρον της πολιτείας και οι περισσότερες από αυτές αποτελούν κίνητρα για την άσκηση κοινωνικής δημογραφικής πολιτικής κ.λπ. ή υποβοηθούν την οικονομική ανάπτυξη της χώρας.
- § Η επίδοση ενιαίας φορολογικής δήλωσης , για όλα τα εισοδήματα του φορολογούμενου, της συζύγου και των ανηλίκων τέκνων του , η οποία υποβάλλεται μια φορά το χρόνο στην Οικονομική Εφορία που ανήκει ο φορολογούμενος ή την Οικονομική Εφορία της εγκαταστάσεως του υπόχρεου. Στη δήλωση αυτή, περιλαμβάνονται τα εισοδήματα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ή κατά περίπτωση διαχειριστικού ή γεωργικού έτους.
- § Η γενίκευση της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος από τον υπόχρεο για τα εισοδήματα που αποκτά μέσα στο διανυόμενο έτος , η προκαταβολή αυτή συμψηφίζεται τελικά με τον φόρο που αναλογεί με βάση τη δήλωση που επιδίδει κάθε χρόνο.
- § Η καθιέρωση του συστήματος της παρακράτησης του φόρου εισοδήματος κατά την κτήση τους (αυτό ισχύει για ορισμένα εισοδήματα, π.χ. μισθωτές υπηρεσίες , κινητές αξίες κ.λπ.). Έτσι αποφεύγεται η φοροδιαφυγή των εισοδημάτων αυτών και επί πλέον περιορίζονται οι δαπάνες του Κράτους για την βεβαίωση και είσπραξη των φόρων που αναλογούν στα εισοδήματα αυτά.

Κάνοντας μια ιστορική αναδρομή, θα σταθούμε στο Ν. 3213/2003 όπως τροποποιήθηκε με επόμενους νόμους και ισχύει , με τον οποίο θεσμοθετήθηκε η υποχρέωση της δήλωσης της περιουσιακής κατάστασης των δημοσίων λειτουργών καθώς και των ιδιοκτητών μέσων μαζικής ενημέρωσης και άλλων κατηγοριών προσώπων και θα καταλήξουμε στην υποχρέωση του κάθε φορολογούμενου , να αποδείξει , είτε την πραγματική πηγή , ή αιτία προέλευσης της προσαύξησης της περιουσίας του (πόθεν έσχες) , εφόσον κληθεί, η οποία θεσμοθετήθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του Ν 3888/2010 και ισχύει από την δημοσίευση του Νόμου, στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως , δηλαδή από 30/09/2010.

Οι διατάξεις του Ν. 3691/2008 για την «Πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας» είναι σταθμός στην νομοθεσία.

Η έννοια της ανάλωσης του κεφαλαίου , ως δυνατότητα του φορολογούμενου να καλύψει τη διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματός του, ή μεταξύ του αντικειμενικού και του συνολικού εισοδήματος σύμφωνα με τον προϊσχύοντα κώδικα, ορίζεται στο άρθρο 30 του Ν. 4172/2013 .

Η δυνατότητα αυτή , θα λέγαμε ότι αποτελεί από μόνη της έναν τρόπο ελέγχου και ταυτόχρονα την απόδειξη του πόθεν έσχες του φορολογούμενου, ειδικά όσον αφορά τις δαπάνες του άρθρου 17 του καταργηθέντος από 1-01-2014 Ν. 2238/1994 και αντίστοιχα του άρθρου 32 του Ν. 4172/2013 οι οποίες

είναι πραγματικές και όχι αντικειμενικές, καθώς δικαιολογεί τον τρόπο απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, με τα νομίμως αποκτηθέντα και δηλωθέντα εισοδήματα των προηγούμενων ετών και τα οποία έχουν ήδη φορολογηθεί ή απαλλάσσονται της φορολογίας.

Επισημαίνουμε πως η ψήφιση του Ν. 4281/2014 (**άρθρο 222**), ο οποίος έχει ισχύ από 1/01/2015 , έγιναν σημαντικές μεταβολές στον Ν. 3213/2003 ,ορίζοντας το θέμα του πόθεν έσχες, στο νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το Ν. 4172/2013 και ασχολείται με την περίπτωση της αδικαιολόγητης προσαύξησης της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη αιτία ή μη διαρκή , ή μη σταθερή πηγή , ή καθώς και του αδικαιολόγητου πλουτισμού.¹ Επισημαίνουμε τις μεταβολές που επήλθαν στην εφαρμογή των τεκμηρίων μετά τη δημοσίευση του «μίνι» φορολογικού νόμου, του Ν. 4330/2015²

1.2 Αντικείμενο φόρου

Αντικείμενο του φόρου εισοδήματος είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα, που αποκτήθηκε από κάθε φυσικό πρόσωπο στο αμέσως προηγούμενο της φορολογίας οικονομικό ή κατά περίπτωση διαχειριστικό ή γεωργικό έτος.

Το εισόδημα αυτό μπορεί να αποκτήθηκε είτε στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του εισοδηματία, είτε στην αλλοδαπή . αλλά μόνο εφόσον ο εισοδηματίας κατοικεί στην Ελλάδα , ανεξάρτητα αν είναι Έλληνας ή ξένος υπήκοος.

Κατά κανόνα , σε φόρο υποβάλλεται το εισόδημα που αποκτήθηκε , δηλαδή εκείνο για το οποίο το φυσικό πρόσωπο έχει δικαίωμα εισπράξεως.

Ετσι π.χ. θα υπαχθούν σε φόρο τα δεδουλευμένα καθαρά έσοδα από ενοίκια μιας οικοδομής που αντιστοιχούν σε ένα ημερολογιακό έτος, ανεξάρτητα αν ο ενοικιαστής τα κατέβαλε ή όχι. Αυτό συμβαίνει επειδή για τα ενοίκια αυτά αποκτήθηκε δικαίωμα εισπράξης . Επίσης θα υπαχθούν σε φόρο τα καθαρά κέρδη μιας επιχείρησης ανεξάρτητα αν οι πωλήσεις από τις οποίες πραγματοποιήθηκαν τα κέρδη αυτά , έγιναν τοις μετρητοίς ή με πίστωση.

1.3 Υποκείμενα του φόρου

Ο φορολογούμενος, όπως προείπαμε, που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

¹ Το **άρθρο 1 του ν. 3213/2003** αντικαθίσταται, με το άρθρο 222 του Ν. 4281 ως αναφέρεται παράρτημα του παρόντος σελ. : 118

² ΦΕΚ Α 59/16/06/2015 Τροποποίηση των Διατάξεων του Κώδικα Φόρου Εισοδήματος και άλλες διατάξεις.

Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη **φορολογική κατοικία** του στην Ελλάδα, υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

- α)** έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή
- β)** είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

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

1.4 Τι ονομάζουμε εισόδημα

Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή, είναι **κάθε εισόδημα** πηγής Ελλάδας και ιδίως:

- α)** το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που παρέχεται στην ημεδαπή,
- β)** το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που παρέχεται στην αλλοδαπή και πληρώνεται από το Ελληνικό Δημόσιο,
- γ)** το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης,
- δ)** το εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην ημεδαπή,
- ε)** το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης
- στ)** το εισόδημα από τη μεταβίβαση παγίων περιουσιακών στοιχείων από αλλοδαπό που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,
- ζ)** το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή,

η) το εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας, η οποία βρίσκεται στην ημεδαπή,

θ) το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση,

ι) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή,

ια) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από τις νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή,

ιβ) το εισόδημα από τόκους καταβληθέντες ή πιστωθέντες που οφείλονται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,

ιγ) το εισόδημα από δικαιώματα που πιστώνεται ή καταβάλλεται από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή.

1.5 Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του

Διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:

A - Β. Εισόδημα από ακίνητα.

Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες.

Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.

ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή³.

Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επιμέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία

³ Έχει γίνει αλλαγή Βάσει του άρθρου 7 του Ν.4172/2013

οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους εισοδημάτων.

Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (**ζημία**) του εισοδήματος από **εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις**, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, **μεταφέρεται** για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς **στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη** κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υποχρέου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (**ζημία**) του εισοδήματος από **εμπορικές επιχειρήσεις** που προκύπτει από επαρκή και ακριβή **βιβλία δεύτερης κατηγορίας** του Κ.Β.Σ., το οποίο **μεταφέρεται** για να συμψηφισθεί διαδοχικώς **στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη**.⁴

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για το αρνητικό στοιχείο (**ζημία**) του εισοδήματος από **ελευθέρια επαγγέλματα**.

1.6 Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις

Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής **εργασιακής σχέσης**.

Για τους σκοπούς του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

- § στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,
- § βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,
- § οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,
- § ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,
- § ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,
- § βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν,

⁴ Forin.gr Analysis

ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του.

Ως **ακαθάριστα εισοδήματα** από μισθωτή εργασία και συντάξεις **θεωρούνται** τα εξής:

- § ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,
- § επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδιού,
- § αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου,
- § παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης,
- § αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης, συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο,
- § το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,
- § κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

1.6.1 Διακρίσεις εισοδήματος

Το εισόδημα διακρίνεται σε:

- **Πραγματικό εισόδημα:** αυτό που πραγματικά αποκτά ο φορολογούμενος .
- **Δηλούμενο εισόδημα:** αυτό που δηλώνει ετησίως στο έντυπο Ε1.
- **Τεκμαρτό εισόδημα:** αυτό το οποίο τεκμαίρεται , που συνεπάγεται ,που δεν αποδεικνύεται. (ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση, δωρεάν παραχώρηση)

Τεκμαρτό , είναι το εισόδημα που θεωρεί το κράτος ότι έχει κάποιος, ανεξάρτητα με το εισόδημα που δήλωσε.

Για **παράδειγμα** αν δήλωσε εισόδημα 3000 ευρώ το χρόνο, αν βάσει των περιουσιακών του στοιχείων και των εξόδων του το κράτος θεωρήσει ότι χρειάστηκε πχ 12000 (τον πιάνει και τεκμήριο) τότε το κράτος θεωρεί ότι το εισόδημά του δεν είναι 3 αλλά 12 χιλιάδες.

Αυτές λοιπόν οι 12000 είναι το τεκμαρτό εισόδημα, που υπολογίστηκε ουσιαστικά από το κράτος, ανεξάρτητα με το δηλωθέν των 3000.

Έτσι ο πολίτης θα φορολογηθεί βάσει του τεκμαρτού εισοδήματος των 12000 ευρώ και θα τον πιάσει και τεκμήριο επειδή είναι νούμερο μεγαλύτερο από το δηλωθέν εισόδημα των 3000.

- **Φορολογητέο εισόδημα:** αυτό που φορολογείται δηλαδή η φορολογητέα ύλη στην οποία επιβάλετε φόρος.
- **Ακαθάριστο εισόδημα:** το πρωτογενές , το αρχικό .
- **Καθαρό εισόδημα:** αυτό που απομένει από το ακαθάριστο μετά την αφαίρεση των εξόδων συντήρησης της πηγής απόκτησης του εισοδήματος .

Το εισόδημα πρέπει να έχει μια **ροή**. (π.χ. όταν κάποιος εργάζεται ως υπάλληλος τραπέζης , τα χρήματα που παίρνει κάθε μήνα ως μισθό , αποτελούν το εισόδημά του . Αυτά τα χρήματα έχουν ροή)

Αν κάποιος πουλήσει ένα σπίτι έναντι του ποσού 50.000 ευρώ , τα χρήματα αυτά δεν είναι εισόδημα, διότι είναι κάτι που έγινε μία φορά. Είναι **έσοδο**. Εάν όμως κάποιος έχει εταιρεία και πουλά σπίτια, τότε για αυτόν είναι εισόδημα. (έσοδο είναι τα χρήματα που παίρνει κάποιος εκτάκτως όταν πουλήσει κάποιο περιουσιακό του στοιχείο, δεν έχουν ροή. Είναι χρήματα που δεν έχουν σχέση με την εργασία του.)

Τεκμαρτό είναι ένας όρος τον οποίο συναντάμε πολύ τον τελευταίο καιρό και σίγουρα πλέον μας αφορά όλους.

Ένα παράδειγμα που αφορά τον όρο **τεκμαρτό** δεν είναι άλλο από το **τεκμαρτό εισόδημα**.

Τι είναι λοιπόν;

Για να το ξεκαθαρίσουμε, θεωρούμε ότι είναι το "υποθετικό".

τεκμαρτό = υποθετικό

Για παράδειγμα το τεκμαρτό εισόδημα είναι το υποθετικό εισόδημα που θεωρεί το κράτος ότι έχουμε, βάσει των κινητών και ακινήτων που κατέχουμε, κλπ.

Σε αυτό εμπλέκονται και τα **τεκμήρια** που κάνουν τα πράγματα πιο δύσκολα.

Τεκμήριο διαβίωσης είναι μία από τις πολλές κατηγορίες των τεκμηρίων και ισχύει για όλους.

Ουσιαστικά είναι μία μέθοδος που ακολουθεί το κράτος ώστε να υπολογίσει το "πραγματικό" εισόδημα, ανεξάρτητα με αυτό που δηλώσαμε, βάσει των εξόδων που θεωρεί ότι έχουμε.

Αν έχουμε πολλά σπίτια, αυτοκίνητα, κλπ, αμέσως , σημαίνει ότι έχουμε και πολλά έξοδα (συν τα προσωπικά μας έξοδα). Οπότε αν κρύβουμε εισόδημα και δηλώνουμε μόνο ένα μικρό ποσό, εδώ τότε έρχεται και μας πιάνει το τεκμήριο διαβίωσης:

Το κράτος υπολογίζει πόσα χρήματα έχουμε ξοδέψει για να συντηρήσουμε τα κινητά και ακίνητά μας και τα έξοδα για να ζήσουμε, κι έτσι μας βγάζει ένα καινούριο ποσό βάσει των παραπάνω, και θεωρεί αυτό ότι είναι το εισόδημά μας.

Έτσι για παράδειγμα αν έχουμε δηλώσει 1000 ευρώ εισόδημα και έχουμε όλα τα παραπάνω, τότε μας πιάνει το **τεκμήριο διαβίωσης** γιατί το κράτος υπολογίζει πως για όλα τα παραπάνω χρειαζόμαστε πχ 20000 ευρώ, κι έτσι αυτόματα θεωρεί ότι έχουμε εισόδημα 20000 και μας φορολογεί για αυτό.

Για την ακρίβεια, το **τεκμήριο** είναι μία μέθοδος βάσει της οποίας μπορεί να καθοριστεί ένα άλλο εισόδημα σε σχέση με το δηλωθέν, και να φορολογηθεί ο πολίτης πάνω σε αυτό.

Επιβάλλεται στα συνολικά εισοδήματα είτε του κάθε πολίτη (ΦΕΦΠ - φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων), είτε των νομικών προσώπων (ΦΕΝΠ - φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων) και εξαρτάται από το ύψος αυτών.

Το κράτος ελέγχει το εισόδημα που δήλωσε κάποιος, σε σχέση με τα έξοδα που έκανε και σε σχέση με την περιουσία που κατέχει και ουσιαστικά αν τα νούμερα δεν είναι ρεαλιστικά (*το εισόδημα είναι μικρότερο απ' όσα χρήματα χρειάζονται για τη συντήρηση ή αγορά των προαναφερθέντων*), τότε αναπροσαρμόζει το εισόδημά του βάσει των προαναφερθέντων.

Αυτό το καινούριο εισόδημα που ορίστηκε εξαιτίας του τεκμηρίου, ονομάζεται **τεκμαρτό εισόδημα**.

Παράδειγμα:

Κάποιος δηλώνει 6000 ευρώ και κατέχει 2 σπίτια, 1 πισίνα και 2 αυτοκίνητα.

Το κράτος λέει με 6000 ευρώ δεν μπορεί να τα συντηρήσει, αλλά θεωρεί ότι μπορεί να τα συντηρήσει με 17000 ευρώ (μαζί με τα έξοδα διαβίωσης του ατόμου).

Έτσι τον πιάνει τεκμήριο (επειδή αυτό που θεώρησε το κράτος - τα 17000, είναι ποσό μεγαλύτερο του δηλωθέντος ποσού) και για την ακρίβεια **τεκμήριο διαβίωσης** και θα φορολογηθεί για εισόδημα 17000 ευρώ.
(*τα ποσά είναι τυχαία*)

Τεκμήριο αυτοκινήτου είναι μία κατηγορία τεκμηρίων, που μπορεί ανήκει ας το πούμε έτσι απλά στη συντήρησή του, ανάλογα με την παλαιότητα, τα κυβικά, κλπ.

Αν έχουμε ένα αυτοκίνητο που έχει πολλά έξοδα συντήρησης (πχ είναι πολλά κυβικά και "καίει" πολύ, είναι παλιό, κλπ) και δηλώσουμε εισόδημα πολύ χαμηλό, τότε μπορεί να μας πιάσει **τεκμήριο αυτοκινήτου** αν το εισόδημά μας, δεν μπορεί να καλύψει θεωρητικά τα έξοδα του αυτοκινήτου.

Για παράδειγμα το κράτος θεωρεί πχ ότι για το αυτοκίνητο των 2000 κυβικών που κατέχουμε, χρειάζονται έξοδα συντήρησης το χρόνο 3000 ευρώ. Αν εμείς δηλώσουμε εισόδημα 1000 ευρώ, τότε θα μας πιάσει τεκμήριο και πολύ απλά το κράτος αυτόματα θα θεωρήσει ότι έχουμε εισόδημα 3000 ευρώ και θα φορολογηθούμε για αυτό το ποσό.

(αυτά φυσικά αθροίζονται και με τα υπόλοιπα έξοδά μας -όχι μόνο του αυτοκινήτου- και αφαιρούνται από το συνολικό δηλωθέν εισόδημα).



ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ν 4172/2013

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2. Τι νοείται φορολογητέο εισόδημα βάσει του Ν 4172/2013

Βάσει του άρθρου 7 του Ν.4172/2013 όπως ισχύει μέχρι σήμερα , ως φορολογητέο εισόδημα νοείται:

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.

Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή,⁵ ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

2.1 Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις⁶

Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

⁵ Άρθρο 9 του Ν4172/2013 (Πίστωση φόρου αλλοδαπής)

⁶ Τα ίδια αναφερόμενα στη σελίδα 14 της παρούσης εργασίας αλλά επαναλαμβάνονται διότι παραμένουν τα ίδια με τα του Ν 2238/1994.

- α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,
- β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,
- γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,
- δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,
- ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,
- στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον οι ετήσιες επιχειρηματικές δαπάνες που θα εξέπιπταν, σύμφωνα με το άρθρο 22, δεν υπερβαίνουν το ποσό των εννέα χιλιάδων διακοσίων πενήντα (9.250) ευρώ.
- Ως ακαθάριστα εισοδήματα⁷ από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:
- α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,
- β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδιού,
- γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου,
- δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης,
- ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης,
- στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο,

⁷ Άρθρο 12 του Ν. 4172/2013

ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,

η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης

2.1.1 Παροχές σε είδος

Οποιοσδήποτε παροχές σε είδος⁸ που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

Η αγοραία αξία της παραχώρησης ενός οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους, υπολογίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του κόστους του οχήματος που εγγράφεται ως δαπάνη στα βιβλία του εργοδότη με τη μορφή της απόσβεσης περιλαμβανομένων των τελών κυκλοφορίας, επισκευών, συντηρήσεων, καθώς και του σχετικού χρηματοδοτικού κόστους που αντιστοιχεί στην αγορά του οχήματος ή του μισθώματος. Σε περίπτωση που το κόστος είναι μηδενικό, η αγοραία αξία της παραχώρησης ορίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) της μέσης δαπάνης ή απόσβεσης κατά τα τελευταία τρία (3) έτη.

Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, όπως ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.

Η αγοραία αξία των παροχών σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασής του και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος.

Η αγοραία αξία της παραχώρησης κατοικίας σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους, αποτιμάται στο ποσό του

⁸ Άρθρο 13 του Ν. 4172/2013

μισθώματος που καταβάλλει η επιχείρηση ή σε περίπτωση ιδιόκτητης κατοικίας σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

2.1.2 Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις

Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται⁹:

α) η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης και η ημερήσια αποζημίωση που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο αποκλειστικά για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη,

β) η αποζημίωση για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται από τον εργοδότη για υπηρεσιακούς λόγους, εφόσον αφορούν έξοδα κίνησης που πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του,

γ) το επίδομα αλλοδαπής που χορηγείται σε υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών,

δ) οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο,

ε) οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο,

στ) η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του Δημοσίου, καθώς και επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στους ασφαλισμένους και τα εξαρτώμενα μέλη του ασφαλισμένου,

ζ) η αξία των διατακτικών σίτισης αξίας έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα,

η) οι παροχές ασήμαντης αξίας μέχρι του ποσού των είκοσι επτά (27) ευρώ ετησίως,

ι) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων και

ια) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργοδότη για την ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη του υπαλληλικού του προσωπικού ή για την κάλυψη του κινδύνου ζωής ή ανικανότητάς του στο πλαίσιο ασφαλιστηρίου συμβολαίου, μέχρι του ποσού των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ ετησίως ανά εργαζόμενο.

⁹ Άρθρο 14 Ν. 2172/2013

Οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις **απαλλάσσονται** από το φόρο:

α) Το εισόδημα που αποκτάται κατά την άσκηση των καθηκόντων τους από αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και από κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.

β) Η διατροφή που λαμβάνει ο/η δικαιούχος, σύμφωνα με δικαστική απόφαση ή συμβολαιογραφική πράξη.

γ) Η σύνταξη που καταβάλλεται σε ανάπηρους πολέμου και σε θύματα ή οικογένειες θυμάτων πολέμου, καθώς και σε ανάπηρους ειρηνικής περιόδου, στρατιωτικούς γενικά, που υπέστησαν βλάβη κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους.

δ) Το εξωϊδρυματικό επίδομα και κάθε συναφές ποσό που καταβάλλεται σε ειδικές κατηγορίες ατόμων με αναπηρίες.

ε) Οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%).

στ) Το επίδομα ανεργίας που καταβάλλει ο Ο.Α.Ε.Δ. στους δικαιούχους ανέργους, εφόσον το άθροισμα των λοιπών εισοδημάτων του φορολογούμενου δεν υπερβαίνει ετησίως τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

ζ) Το επίδομα κοινωνικής αλληλεγγύης συνταξιούχων (Ε. Κ. Α.Σ.) που καταβάλλεται στους δικαιούχους.

η) Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους αναγνωρισμένους πολιτικούς πρόσφυγες, σε αυτούς που διαμένουν προσωρινά στην Ελλάδα για ανθρωπιστικούς λόγους και σε όσους έχουν υποβάλει αίτηση για αναγνώριση προσφυγικής ιδιότητας, η οποία βρίσκεται στο στάδιο εξέτασης από το Υπουργείο Δημόσιας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη, από φορείς που υλοποιούν προγράμματα παροχής οικονομικής ενίσχυσης των προσφύγων, τα οποία χρηματοδοτούνται από την Ύπατη Αρμοστεία του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών (Ο.Η.Ε.) και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

2.1.3 Φορολογικός συντελεστής

Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις¹⁰ υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

¹⁰ Άρθρο 15 Ν. 4172/2013

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

Η προηγούμενη κλίμακα υπολογισμού φόρου εισοδήματος , 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%.

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:

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

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.

2.2 Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Η λέξη «εισόδημα» που όπως είναι γνωστό παραπέμπει σε μικτό (ακαθάριστο) ποσό, όχι δηλαδή φορολογητέο, **αλλά δυνάμει φορολογούμενο**, στο άρθρο 21¹¹ (παρ. 1) κ.ε., όπου αναλύεται η συγκεκριμένη πηγή εισοδήματος, γίνεται ευθέως αναφορά σε *«κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα»*.

Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση τον λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσης», ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, αλλά και στον ΚΦΑΣ.

Με αυτόν τον τρόπο, προσδιορίζεται το λογιστικό αποτέλεσμα μιας επιχείρησης. Είναι δε παγκοίμως γνωστό ότι το λογιστικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) **δεν ταυτίζεται** με το φορολογητέο αποτέλεσμα ¹² Επιπλέον, στο άρθρο 29, ολοκληρώνεται η περιγραφή αυτής της πηγής του εισοδήματος, αναφέρεται ότι **τα κέρδη** από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με βάση την προβλεπόμενη κλίμακα (μέχρι 50.000 ευρώ, με συντελεστή 26% και πάνω από αυτό το ποσό με συντελεστή 33%) και ότι για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία **το κέρδος** προσδιορίζεται και φορολογείται με συντελεστή 26% (άρθρα 47 και 58). Πάλι δηλαδή γίνεται αναφορά σε «κέρδος», το οποίο, αν ακολουθήσουμε την ροή των διατάξεων, είναι το ποσό που προέρχεται από τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης.

Αναφερόμαστε λοιπόν σε **«φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα»** και σε **«φορολογικές ζημιές»** και όχι σε κέρδη ή σε ζημιές που προσδιορίζονται βάσει του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης (όπως αυτός συντάσσεται με την διαδικασία του ΕΓΛΣ), δηλαδή σε λογιστικά αποτελέσματα.

2.2.1 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

¹¹ Αναφέρεται στη σελίδα 123 του παραρτήματος του παρόντος

¹² βλέπε την διαδικασία της φορολογικής αναμόρφωσης σελ . 169 του παραρτήματος.

Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα¹³ 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.

Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

Στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές¹⁴ περιλαμβάνεται κάθε πώληση του στοιχείου του ενεργητικού της επιχείρησης (παρ.1, άρθρο 21). Στο σημείο αυτό σκόπιμο είναι να αναφέρουμε πως όταν ένα φυσικό πρόσωπο μεταβιβάζει μετοχές στα πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, το κέρδος της μεταβίβασης φορολογείται (σύμφωνα με το άρθρο 29) με 26% εφόσον το συνολικό εισόδημα είναι έως 50.000 και 33% εφόσον το ξεπερνάει.

Όταν, όμως, το φυσικό πρόσωπο μεταβιβάζει μετοχές χωρίς να είναι επιτηδευματίας, τότε ο φόρος υπεραξίας (τιμή πώλησης – τιμή αγοράς) είναι 15% (άρθρο 43).

Παράδειγμα 1

Φυσικό πρόσωπο επιτηδευματίας

Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα : 30.000

Κέρδος από μεταβίβαση μετοχών : 5.000

Σύνολο **35.000**

Φόρος 26% 9.100

Παράδειγμα 2

¹³ Άρθρο 21 Ν.4172/2013 Όπως αυτό αναφέρεται στο παράρτημα του παρόντος σελ. : 123

¹⁴ Χριστοδούλου Ματθαίος - Μέλος Επιστημονικής Ομάδας Power-Tax

Φυσικό πρόσωπο μισθωτός

Πώληση μετοχών	15.000
Αγορά μετοχών	<u>12.000</u>
Υπεραξία	3.000
Φόρος 15%	450

Όπως αναφέρθηκε πιο πάνω, η αγροτική δραστηριότητα θεωρείται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Το κέρδος της, όμως, φορολογείται κατ' εξαίρεση με 13%, εφόσον πρόκειται για ιδιοπαραγωγή. Η εμπορία αγροτικών προϊόντων φορολογείται με 26% (για κέρδος έως 50.000) και με 33% (για κέρδος άνω των 50.000). Στην αγροτική δραστηριότητα εντάσσονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. Συμπερασματικά, όλοι οι αγρότες, από 1/1/2014, φορολογούνται με λογιστικό τρόπο (έσοδα – έξοδα) και καταργείται ο τεκμαρτός τρόπος υπολογισμού των κερδών με βάση τον αριθμό των στρεμμάτων, ανεξαρτήτως αν ανήκουν στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ ή όχι.

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, όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης (παρ. 2, άρθρο 21).

Ως επιχειρηματική συναλλαγή θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμππωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές οι οποίες πραγματοποιούνται εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων (παρ. 3, άρθρο 21). Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι τα φυσικά πρόσωπα, που δεν είναι επιτηδευματίες και αμείβονται με τίτλο κτήσης (πρώην Απόδειξη Επαγγελματικής Δαπάνης) από 3 φορές το εξάμηνο και άνω, θεωρούνται επιτηδευματίες. Η φορολόγηση της συγκεκριμένης αμοιβής είναι στο 26%, ανεξαρτήτως του αριθμού των τίτλων κτήσης που θα εκδοθούν σε κάθε έτος.

Η ΠΟΛ. 1105/11-4-2014 θέτει συγκεκριμένα κριτήρια, προκειμένου να διαχωριστεί ο φορολογούμενος, ο οποίος ασχολείται κατ' επάγγελμα με τις χρηματιστηριακές συναλλαγές και επομένως, το εισόδημά του θεωρείται ότι προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα. Για να συμβεί αυτό, θα πρέπει ο φορολογούμενος να πληροί αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια :

1. Πραγματοποίηση 10 χρηματιστηριακών συναλλαγών συνολικής αξίας τουλάχιστον 250.000 €, ανά τρίμηνο, στη διάρκεια των 4 τελευταίων τριμήνων.

2. Η αξία του χαρτοφυλακίου των χρηματιστηριακών τίτλων του φορολογουμένου να υπερβαίνει τις 500.000 € σε μία τουλάχιστον χρονική στιγμή στη διάρκεια των 4 τελευταίων τριμήνων.

Παράδειγμα

Χρηματιστηριακές συναλλαγές

1^ο ΤΡΙΜΗΝΟ : 265.000

2^ο ΤΡΙΜΗΝΟ : 300.000

3^ο ΤΡΙΜΗΝΟ : 250.000

4^ο ΤΡΙΜΗΝΟ: 350.000

Αξία Χαρτοφυλακίου

Καταθέσεις μετρητών + τίτλους : 620.000

Στο παραπάνω παράδειγμα θεωρείται ότι το εισόδημα προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα και θα φορολογηθεί με 26%.

Η παρ. 3, άρθρο 21 διαχωρίζει πότε η πώληση και η αγορά ενός ακινήτου θεωρείται επιχειρηματική συναλλαγή : Όταν πραγματοποιούνται από τον φορολογούμενο 3 ομοειδείς συναλλαγές ακινήτων εντός χρονικού διαστήματος 2 ετών .

Πριν την εφαρμογή του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013), τα κέρδη των οικοδομικών επιχειρήσεων φορολογούντο με τεκμαρτό τρόπο επί των πωλήσεων. Η κατ' εξαίρεση αυτή φορολόγηση έχει καταργηθεί και, πλέον, οι οικοδομικές επιχειρήσεις φορολογούνται με λογιστικό προσδιορισμό (έσοδα – έξοδα).

Η προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα (παρ. 4, άρθρο 21) και φορολογείται με 33% (παρ. 4, άρθρο 29). Η συγκεκριμένη διάταξη μας προβλημάτισε αρκετά καθώς υπάρχουν πολλές περιπτώσεις επιχειρήσεων που στο παρελθόν φορολογήθηκαν υποχρεωτικά με τεκμαρτό τρόπο, με αποτέλεσμα να μην ληφθούν υπόψιν τα πραγματικά εισοδήματά τους που ήταν μεγαλύτερα των τεκμαρτών. Κατά συνέπεια εφόσον έχουν δηλωθεί στη δήλωση εισοδήματος τα τεκμαρτά ποσά, πώς ο ελεγκτής της Δ.Ο.Υ. μπορεί να δεχθεί ποσά που δεν έχουν δηλωθεί ; Το πρόβλημα βέβαια είναι πραγματικό και ο φορολογούμενος, μόνο εφόσον έχει διατηρήσει τα στοιχεία της αμφισβητούμενης χρήσης και δεν τα έχει καταστρέψει νόμιμα, θα μπορεί, ενδεχομένως, να αποδείξει (βάσει των λογιστικών του βιβλίων) ότι τα εισοδήματά του ήταν μεγαλύτερα από τα τεκμαρτά.

Σύμφωνα με το άρθρο 47 (ν. 4172/2013), τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων και οντοτήτων προσδιορίζονται από τα άρθρα 21 – 28, τα οποία αφορούν τα φυσικά πρόσωπα. Η διαφορά που υπάρχει είναι στον τρόπο φορολόγησης, καθώς τα νομικά πρόσωπα φορολογούνται με συντελεστή 26% στα καθαρά κέρδη και 10 % παρακρατούμενο φόρο στα διανεμόμενα κέρδη, ενώ τα φυσικά πρόσωπα φορολογούνται με 26% για εισόδημα έως 50.000 €, ενώ για το υπερβάλλον φορολογούνται με 33%. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 47, κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται και η κεφαλαιοποίηση ή η διανομή κερδών, για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος.

Παράδειγμα κεφαλαιοποίησης αποθεματικών

Ας υποθέσουμε ότι η εταιρεία MEDIA A.E. έχει έκτακτο αποθεματικό ποσού 50.000 €, το οποίο επιθυμεί να κεφαλαιοποιήσει:

41.05.00.00	Έκτακτο αποθεματικό	50.000,00
	Φόρος κεφαλοποιηθέντος αποθεματικού	-
	50.000 * 26%	13.000,00
	Σύνολο αποθεματικών προς κεφαλαιοποίηση	37.000,00

Οι εγγραφές κάλυψης του Μ.Κ. είναι :

33.03.00.00	Μέτοχοι λ/σμοί κάλυψης Μ.Κ.	37.000,00
40.02.00.00	Οφειλ. Μ.Κ. κοινών μετοχών	37.000,00
	Εγγραφή κάλυψης για αύξηση Μ.Κ.	
33.04.00.00	Μέτοχοι οφειλόμενο Μ.Κ.	37.000,00
33.03.00.00	Μέτοχοι λ/σμοί κάλυψης Μ.Κ.	37.000,00
	Μεταφορά λογ. 33.03 στο λογ. 33.04	

Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης με τις παρακάτω εγγραφές :

41.05.00.00	Έκτακτα αποθεματικά	50.000,00
88.07.00.00	Έκτακτα αποθεματικά	50.000,00

Αποθεματικά προς διάθεση		
88.07.00.00	Έκτακτα αποθεματικά	50.000,00
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	50.000,00
Αποθεματικά προς διάθεση		
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	50.000,00
53.01.00.00	Μερίσματα λόγω κεφαλαιοπ. Αποθεματικών	37.000,00
54.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	13.000,00
Αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται		
53.01.00.00	Μερίσματα λόγω κεφαλαιοπ. Αποθεματικών	37.000,00
43.90.00.00	Αποθεματικά προορισμένα για αύξηση Μ.Κ.	37.000,00
Όταν το Δ.Σ. πιστοποιήσει την αύξηση του Μ.Κ. λόγω κεφαλαιοποίησης του αποθεματικού, γίνονται οι εγγραφές:		
43.90.00.00	Αποθεματικά προορισμένα για αύξηση Μ.Κ.	37.000,00
33.04.00.00	Μέτοχοι οφειλόμενο Μ.Κ.	37.000,00
Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών		
40.02.00.00	Οφειλόμενο Μ.Κ.	37.000,00
40.00.00.00	Καταβλημένο Μ.Κ.	37.000,00
Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών		

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ουσιαστικά ενοποίησαν τις προηγούμενες πηγές Δ (Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις), Ε (Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις) και Ζ (Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και λοιπές πηγές) σε μία κατηγορία. Η νέα αυτή κατηγορία εισοδήματος δημιουργήθηκε προκειμένου να φορολογηθούν με κοινούς συντελεστές φόρου όλες οι παλιές κατηγορίες με αποτέλεσμα σε αρκετές συναλλαγές (π.χ. μεταβίβαση μετοχών) να προκύπτει μεγαλύτερο ποσό φόρου σε σχέση με τον προηγούμενο Κ.Φ.Ε. (2238/1994).

Ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την

επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του προηγούμενου εδαφίου είναι δύο (2) έτη.

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.

2.2.2 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών¹⁵, 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.

2.2.3 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες¹⁶ 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 οριζομένων στο άρθρο 26¹⁷,

¹⁵ Άρθρο 22 Ν.4172/2013

¹⁶ Άρθρο 23 Ν. 4172/2013

- 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 εκπιπτόμενες 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.

¹⁷ Όπως αυτό αναφέρεται στη σελίδα 124 του παραρτήματος του παρόντος

2.2.4 Αποσβέσεις

Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι αποσβέσεις¹⁸ των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β' ,

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

Ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης,

β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας,

γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,

δ) κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται,

ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.

Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

¹⁸ Άρθρο 24 Ν. 4172/2013

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)	12
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10

Ο συντελεστής απόσβεσης του προηγούμενου πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το ημίχρονο «1/10» της διάρκειας ζωής δικαιώματος». Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνουσα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος.

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

Η απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της προηγούμενης παραγράφου.

Το ποσό της απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).

Οι νέες επιχειρήσεις δύνανται να αναβάλουν την απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη.

2.2.5 Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων

Τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται¹⁹ σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Ωστόσο, ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφαρμόσε η επιχείρηση.

2.2.6.Επισφαλείς απαιτήσεις

Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων²⁰ και οι διαγραφές αυτών, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

¹⁹ Άρθρο 25 Ν. 4172/2013

²⁰ Άρθρο 26 Ν. 4172/2013

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,

β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
> 12	50
> 18	75
> 24	100

Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων των μετόχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%) και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%), εκτός αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου, ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή σε βάρος του έχει εκκινήσει η διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.

Η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση:

- καταστεί εισπράξιμη ή
- διαγραφεί.

Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,

- έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και
- έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

Οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του ποσού του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους. Τέτοιες χορηγήσεις συνιστούν οι απαιτήσεις κεφαλαίου και οι απαιτήσεις των εγγεγραμμένων τόκων, όχι όμως και επισφαλών ή μη εισπράξιμων τόκων των επισφαλών απαιτήσεων ή απαιτήσεων μη παραγωγικών, τους οποίους οι τράπεζες δικαιούνται να μην εμφανίζουν ή εγγράφουν στα βιβλία τους, υποχρεούμενες να αποδεικνύουν ότι πρόκειται για τέτοιους τόκους, καθώς και η κάλυψη στο σύνολό του ή εν μέρει ομολογιακού δανείου ιδιωτικών επιχειρήσεων ή η απόκτηση μετοχών κατά τη σύσταση ανώνυμης εταιρείας ή αύξηση του κεφαλαίου της, για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο οι τίτλοι των ομολογιών ή μετοχών παραμένουν στο χαρτοφυλάκιο της τράπεζας. Στις χορηγήσεις αυτές δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια γενικά προς το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα δάνεια γενικά για τα οποία δόθηκε εγγύηση του Δημοσίου και οι καταθέσεις σε άλλες τράπεζες. Πέρα από το ποσοστό έκπτωσης που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν από το εισόδημά τους, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης πρόσθετες ειδικές κατά περίπτωση προβλέψεις για την απόσβεση απαιτήσεων κατά πελατών τους, για τις οποίες έχει διακοπεί ο λογισμός τόκων.

Οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό μέχρι δύο τοις εκατό (2%) επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε φορολογικό έτος, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερα φορολογικά έτη και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

Οι εταιρείες παρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) μπορούν να εκπίπτουν μέχρι ενάμιση τοις εκατό (1,5%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών που ο φορέας έχει προεξοφλήσει έναντι απαιτήσεων που έχει αναλάβει να εισπράξει από εξαγωγική δραστηριότητα χωρίς δικαίωμα αναγωγής, καθώς και μέχρι ένα τοις εκατό (1%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών των προεξοφλήσεων έναντι απαιτήσεων με δικαίωμα αναγωγής.

2.2.7 Μεταφορά ζημιών

Εάν με τον προσδιορισμό των επιχειρηματικών κερδών το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται²¹ για να

²¹ Άρθρο 27 Ν. 4172/2013

συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.

Η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενόμενης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει κατά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης.

Ζημίες που προκύπτουν στην αλλοδαπή δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση το εισόδημα που προκύπτει από άλλα κράτη - μέλη της Ε. Ε. ή του Ε.Ο.Χ., το οποίο δεν απαλλάσσεται στη βάση συνθήκης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συνάψει και εφαρμόζει η Ελλάδα.

Εάν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους η άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου μιας επιχείρησης μεταβληθούν σε ποσοστό που υπερβαίνει το τριάντα τρία τοις εκατό (33%) της αξίας ή του αριθμού τους, η μεταφορά σύμφωνα με το παρόν άρθρο παύει να έχει εφαρμογή στις ζημίες που είχε η επιχείρηση αυτή κατά το εν λόγω φορολογικό έτος και τα προηγούμενα πέντε (5) έτη, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

2.2.8 Έμμεση μέθοδος προσδιορισμού κερδών

Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται με έμμεσες μεθόδους ελέγχου²² κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

²² Άρθρο 28 Ν. 4172/2013

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών, εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

2.2.9 Φορολογικός συντελεστής

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται²³ σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Φορολογητέο εισόδημα (ευρώ)	Συντελεστής (%)
≤ 50.000	26%
≥ 18	33%

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

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

Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).

2.2.10 Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα

Με τις διατάξεις του άρθρου 69 ΚΦΕ (Ν. 4172/2013) που ισχύει για εισοδήματα από 1.1.2014 ορίζεται ο τρόπος με τον οποίο βεβαιώνεται η προκαταβολή βάσει της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και βάσει των λοιπών τίτλων βεβαίωσης του φόρου για το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του διανυόμενου φορολογικού έτους. Ως προκαταβολή βεβαιώνεται ποσό ίσο με το 55% του φόρου που προκύπτει μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα του διανυόμενου φορολογικού έτους, αφαιρουμένων παρακρατηθέντων και προκαταβληθέντων φόρων. Δηλαδή, αν ο φορολογούμενος αποκτά φορολογητέο εισόδημα πέραν της επιχειρηματικής δραστηριότητας (π.χ. από μισθωτή εργασία και συντάξεις, κεφάλαιο κ.λπ.) οι φόροι των εισοδημάτων αυτών δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της προκαταβολής. Στη βεβαίωση προκαταβολής κατά τις διατάξεις του

²³ Άρθρο 29 Ν. 4172/2013

άρθρου αυτού, λαμβάνεται υπόψη και το ποσό του φόρου που προκύπτει λόγω τεκμαρτού προσδιορισμού του εισοδήματος. Όταν το φυσικό πρόσωπο που δηλώνει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αλλά φορολογείται βάσει αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών ή δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (τεκμαρτό εισόδημα), φορολογείται με την κλίμακα των μισθωτών (παρ. 1 α άρθρου 34) και δεν υπολογίζεται προκαταβολή. Στις περιπτώσεις όμως φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (θετικό ή αρνητικό) αν φορολογηθούν βάσει τεκμαρτού εισοδήματος με τους φορολογικούς συντελεστές του άρθρου 29 (περ.β' και γ' της παρ.1 του άρθρου 34), επιβάλλεται προκαταβολή για όλο το εισόδημα που φορολογήθηκε με το άρθρο 29.

Για την καλύτερη κατανόηση αυτών παραθέτουμε τα παρακάτω **παραδείγματα:**

i) Έστω, φυσικό πρόσωπο αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις 6.000 ευρώ, από κεφάλαιο (ακίνητη περιουσία) 8.000 ευρώ, αλλά τελικώς φορολογείται με τεκμαρτό εισόδημα 16.000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή, το εισόδημα από μισθωτή εργασία θα φορολογηθεί με την κλίμακα του άρθρου 15, το εισόδημα από κεφάλαιο με την κλίμακα του άρθρου 40 και η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίου 2.000 ευρώ με την κλίμακα του άρθρου 29, επειδή το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία. Στην περίπτωση αυτή βεβαιώνεται προκαταβολή, για το ποσό των 2.000 ευρώ.

ii) Έστω, φυσικό πρόσωπο αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις 9.000 ευρώ, από κεφάλαιο (ακίνητη περιουσία) 1.000 ευρώ, από επιχειρηματική δραστηριότητα 2.000 ευρώ και τελικώς φορολογείται για τεκμαρτό εισόδημα 18.000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή το εισόδημα από μισθωτή εργασία φορολογείται με την κλίμακα του άρθρου 15, το εισόδημα από κεφάλαιο με την κλίμακα του άρθρου 40, το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την κλίμακα του άρθρου 29 και η διαφορά του τεκμαρτού εισοδήματος 6.000 ευρώ με την κλίμακα του άρθρου 15, καθόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων προκύπτει από μισθωτή εργασία ή / και συντάξεις (άρθρο 34 παρ.1 α'). Εν προκειμένω, βεβαιώνεται προκαταβολή μόνο για το ποσό του φόρου που προκύπτει από το πραγματικό εισόδημα της επιχειρηματικής δραστηριότητας, δηλαδή τις 2.000 ευρώ.

iii) Έστω φυσικό πρόσωπο αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα 7.000 ευρώ και φορολογείται για τεκμαρτό εισόδημα 11.000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή το σύνολο του εισοδήματος (*πραγματικό και προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίου*), φορολογείται με τις διατάξεις του άρθρου 29 και βεβαιώνεται προκαταβολή με βάση όλο το ποσό του προκύπτοντος φόρου επί του εισοδήματος των 11.000 ευρώ.

Όταν υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά, το προς βεβαίωση ποσό της προκαταβολής περιορίζεται στο μισό και όταν η προκαταβολή φόρου είναι μέχρι 30 ευρώ δεν βεβαιώνεται. Επίσης, δεν βεβαιώνεται προκαταβολή όταν η δήλωση υποβάλλεται από τους κληρονόμους του θανόντος φορολογούμενου. Η προκαταβολή που βεβαιώνεται, συμψηφίζεται με φόρο

που προκύπτει στο επόμενο φορολογικό έτος, ανεξάρτητα από την κατηγορία του εισοδήματος που προκύπτει ο φόρος αυτός. Αν ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει φορολογική δήλωση, η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει στη βεβαίωση του προκαταβλητέου ποσού φόρου, με βάση την υπάρχουσα εγγραφή για το εγγύτερο, πριν από την παράλειψη υποβολής της δήλωσης φορολογικό έτος, εφόσον διαπιστώνεται ότι ο υπόχρεος εξακολουθεί να αποκτά το εισόδημα.

Επισημαίνεται ότι δεν υπολογίζεται προκαταβολή στην περίπτωση που υποβάλλεται εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου μετά την παρέλευση του φορολογικού έτους για το οποίο αυτή βεβαιώνεται. Για παράδειγμα, αν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (1.1.2014 - 31.12.2014) εκπρόθεσμα μέσα στο φορολογικό έτος 2016 δεν θα υπολογισθεί προκαταβολή φόρου εισοδήματος, γιατί το φορολογικό έτος 2015 έναντι του οποίου θα γινόταν η βεβαίωση της προκαταβολής έχει παρέλθει.

Περαιτέρω, σε προκαταβολή φόρου 4% ή 10% κατά περίπτωση υπόκεινται μόνο οι αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών επί μελετών για τις οποίες προβλέπεται θεώρηση των σχεδίων ή μελετών ή χορήγηση σχετικής άδειας από την αρμόδια Υπηρεσία.

Ο προκαταβλητέος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 4% στο ποσό της συμβατικής αμοιβής των αρχιτεκτόνων και μηχανικών για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αφορούν έργα χωροταξικά (χωροταξικές και ρυθμιστικές μελέτες), πολεοδομικά (πολεοδομικές και ρυμοτομικές μελέτες), συγκοινωνιακά (μελέτες συγκοινωνιακών έργων, οδών, σιδηροδρομικών γραμμών, μικρών τεχνικών έργων, έργων υποδομής αερολιμένων και κυκλοφοριακές), υδραυλικά (μελέτες εγγειοβελτιωτικών έργων, φραγμάτων, υδρεύσεων και αποχετεύσεων, μελέτες οργάνωσης και επιχειρησιακής έρευνας, λιμενικών έργων, γεωργοοικονομικές- γεωργοτεχνικές εγγείων βελτιώσεις, γεωργοκτηνοτροφικού προγραμματισμού, γεωργοκτηνοτροφικών εκμεταλλεύσεων και αλιευτικές) και τοπογραφικά (γεωδαιτικές, φωτογραμμετρικές, χαρτογραφικές, κτηματογραφικές και τοπογραφικές μελέτες).

Ο προκαταβλητέος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 10% επί της συμβατικής αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αφορούν οποιασδήποτε άλλης φύσης έργα (κτιριακά, ηλεκτρομηχανολογικά κ.λπ.) και για την επίβλεψη της εκτέλεσης αυτών, καθώς και των έργων για τα οποία ο προκαταβλητέος φόρος ορίζεται σε 4% και της ενέργειας πραγματογνωμοσύνης κ.λπ. για τα έργα αυτά. Για τις λοιπές περιπτώσεις που δεν προβλέπεται θεώρηση ή χορήγηση σχετικής άδειας, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου αυτού αλλά μόνο οι διατάξεις του άρθρου 64, δηλαδή παρακρατείται φόρος με συντελεστή 20% (σχετ. ΠΟΛ.1120/25.4.2014). Με τις περιπτώσεις α', γ' και δ' της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού, ορίζεται ο προκαταβλητέος φόρος επί των δικηγορικών αμοιβών (15%), οι περιπτώσεις για τις οποίες δεν υπολογίζεται και δεν αποδίδεται προκαταβλητέος φόρος επί των αμοιβών αυτών, η υποχρέωση παρακράτησης και ο υπολογισμός του φόρου κατά την καταβολή μερισμάτων από δικηγορικούς συλλόγους, ταμείο συνεργασίας ή διανεμητικό λογαριασμό σε δικηγόρους, καθώς και η υποβολή

των στοιχείων που αποδεικνύουν το ύψος της δικηγορικής αμοιβής. Ειδικότερα, υπολογίζεται προκαταβολή φόρου με συντελεστή 15% επί των ακαθαρίστων αμοιβών των δικηγόρων, που αναγράφονται επί των γραμματίων προκαταβολής ως ποσά αναφοράς επί των οποίων υπολογίζονται από τους οικείους δικηγορικούς συλλόγους προκαταβολές υπέρ όσων ορίζονται στο άρθρο 61 του ν. 4194/2013 (Κώδικας Δικηγόρων) για τις παραστάσεις που πραγματοποιούν ενώπιον των δικαστηρίων και όπως οι αμοιβές αυτές κάθε φορά ισχύουν με βάση τις διατάξεις του παραρτήματος ΙΙΙ του άρθρου 166 του ίδιου Κώδικα. Η προκαταβολή αυτή του φόρου υποχρεωτικά υπολογίζεται και αποδίδεται από τους οικείους δικηγορικούς συλλόγους με ευθύνη των προέδρων τους. Ο προκαταβλητέος φόρος 15% επί των δικηγορικών αμοιβών δεν οφείλεται στις περιπτώσεις που παρακρατείται φόρος 20% σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64 για κάθε άλλου είδους δικηγορικές αμοιβές (σχετ. ΠΟΛ.1120/25.4.2014).

Επισημαίνεται ότι, όταν καταβάλλονται αμοιβές σε δικηγόρους, παρακρατείται φόρος με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής μετά την αφαίρεση της αμοιβής που αναγράφεται επί του γραμματίου προκαταβολής ως ποσό αναφοράς και εφόσον η καταβαλλόμενη επιπλέον του γραμματίου αμοιβή ξεπερνά το ποσό των 300 ευρώ. Για παράδειγμα, το ποσό αναφοράς που αναγράφεται επί του γραμματίου προκαταβολής του οικείου Δικηγορικού Συλλόγου του δικηγόρου «Χ» για παράστασή του στο Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο, για υπόθεση της Ο.Ε. «Α», ανέρχεται στο ποσό των 250 ευρώ. Η εταιρεία «Α» για τις υπηρεσίες αυτές καταβάλλει στο δικηγόρο αμοιβή ύψους 700 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή, η πιο πάνω εταιρεία κατά το χρόνο καταβολής της αμοιβής θα προβεί σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% επί του ποσού των 450 ευρώ (700 ευρώ μείον 250 ευρώ). Δεν υπολογίζεται προκαταβλητέος φόρος επί των ακαθαρίστων αμοιβών των δικηγόρων που αναγράφονται επί των γραμματίων προκαταβολής ως ποσά αναφοράς για παραστάσεις που πραγματοποιούν ενώπιον των δικαστηρίων, καθώς και για κάθε άλλη νομική υπηρεσία που παρέχουν οι δικηγόροι οι οποίοι συνδέονται με τον εντολέα τους με σύμβαση έμμισθης εντολής και αμείβονται με πάγια αντιμισθία. Σε αυτή την περίπτωση, στο οικείο γραμμάτιο προκαταβολής, εκτός από την ένδειξη «πάγια αντιμισθία», θα αναγράφεται και ο εντολέας του δικηγόρου. Και τούτο καθόσον ως «εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» με βάση τις διατάξεις της παρ. ε' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, θεωρείται και το εισόδημα που αποκτούν οι δικηγόροι ως πάγια αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών, επί του οποίου ενεργείται παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις των άρθρων 15 και 16 του νόμου αυτού. Επίσης, δεν υπολογίζεται και δεν αποδίδεται προκαταβλητέος φόρος επί των ακαθαρίστων αμοιβών των δικηγόρων, που αναγράφονται επί των γραμματίων προκαταβολής ως ποσά αναφοράς για την παράσταση του δικηγόρου σε κάθε είδους συμβολαιογραφικές πράξεις, διότι στην περίπτωση αυτή η αμοιβή του δικηγόρου καθορίζεται ελεύθερα με έγγραφη συμφωνία μεταξύ δικηγόρου και εντολέα, καθώς και επί των ακαθαρίστων αμοιβών των δικηγόρων από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου που περαιώνεται με απόφαση Δικαστηρίου καθόσον στην περίπτωση αυτή η αμοιβή του δικηγόρου επιδικάζεται από το δικαστήριο με την ίδια απόφαση, με την οποία επιδικάζεται και η αποζημίωση του

δικαιούχου. Το ίδιο ισχύει και για τις αμοιβές του δικηγόρου ως συνδίκου στις διαδικασίες πτώχευσης. Περαιτέρω, υπολογίζεται προκαταβλητέος φόρος στις περιπτώσεις που οι δικηγορικές αμοιβές ή το ύψος αυτών συναρτάται άμεσα από το αποτέλεσμα των δικηγορικών υπηρεσιών ή της δίκης, κατόπιν έγγραφης συμφωνίας, όπως π.χ. των εργατικών, αυτοκινητικών, κ.λπ. υποθέσεων όπου ο δικηγόρος αμείβεται με εργολαβικό συμβόλαιο, με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι έχουν υποβληθεί τα στοιχεία της έγγραφης συμφωνίας που αποδεικνύουν το ύψος της αμοιβής κ.λπ. όπως τα στοιχεία αυτά θα καθοριστούν με την έκδοση σχετικής Υπουργικής Απόφασης στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματος του δικηγόρου. Με την περ. ε' και την παρ. 6 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ο τύπος, το περιεχόμενο ο τρόπος υποβολής της δήλωσης και καταβολής του φόρου και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού. (Σχετική η ΠΟΛ.1031/24.1.2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε.)

2.2.11 Μείωση προκαταβλητέου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα

Με τις διατάξεις του άρθρου 70 ΚΦΕ (Ν. 4172/2013), ορίζεται ότι ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει με αίτησή του τη μείωση του προκαταβλητέου φόρου που βεβαιώθηκε με την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος του άρθρου 67,²⁴ για τις περιπτώσεις που προκύψει **μείωση του εισοδήματος άνω του 25%**. Η αίτηση υποβάλλεται μέχρι το τέλος Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους στο οποίο έγινε η βεβαίωση και αφορά μόνο τα ποσά του φόρου που αντιστοιχούν σε μη ληξιπρόθεσμες δόσεις. Ορίζονται επίσης ενδεικτικά τα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να εκτιμηθεί η μείωση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Για τα στοιχεία που προσκομίζονται, το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος και υπόκεινται στον έλεγχο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής. Αίτηση για μείωση της προκαταβολής φόρου υποβάλλεται και όταν ο φορολογούμενος απεβίωσε τη σχετική δε αίτηση πρέπει να υποβάλλουν οι κληρονόμοι του θανόντος στη Δ.Ο.Υ. μέσα στην ίδια προθεσμία του φορολογικού έτους στο οποίο έγινε η βεβαίωση. Η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να απαντήσει εντός τριών (3) μηνών στην αίτηση μείωσης προκαταβολής φόρου. Σε περίπτωση θετικής απάντησης προβαίνει στην έκπτωση ανάλογου με την μείωση των εισοδημάτων φόρου από τις επόμενες δόσεις ενώ προβαίνει σε οριστική εκκαθάριση της δήλωσης. Αν η παραπάνω

²⁴ Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο 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.

"Δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης οι κεκαρμένοι μοναχοί για το καθαρό ποσό της σύνταξης που καταβάλλεται σε αυτούς κατά το χρονικό διάστημα που διατηρούν την ανωτέρω ιδιότητα **εφόσον** αυτό δεν υπερβαίνει το ποσό των εννέα χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ.

προθεσμία περάσει άπρακτη, ο φορολογούμενος μπορεί να καταβάλει τις από τη λήξη της προθεσμίας και μετά, απαιτητές δόσεις του φόρου μειωμένες κατά το ποσοστό της μείωσης των εισοδημάτων του. Ωστόσο, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τυχόν επιπλέον οφειλόμενο φόρο που θα προκύψει κατά τον έλεγχο της δήλωσης και την οριστική εκκαθάρισή της. Όταν υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση και μειώνεται ο φόρος, μειώνεται και η προκαταβολή φόρου. Ωστόσο, όταν γίνεται νέα εκκαθάριση του φόρου μετά το τέλος του φορολογικού έτους για το οποίο αυτή βεβαιώνεται, μειώνεται ο φόρος σε σχέση με την αρχική εκκαθάριση και η προκαταβολή φόρου παραμένει η ίδια που είχε βεβαιωθεί με την εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης.

2.3 Το εισόδημα από κεφάλαιο

Το εισόδημα από κεφάλαιο περιλαμβάνει το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος, με τη μορφή μερισμάτων, τόκων, δικαιωμάτων, καθώς και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

Μια νέα κατηγορία εισοδήματος «*Εισόδημα από Κεφάλαιο*»²⁵ δημιουργείται με τις διατάξεις του ΚΦΕ που τίθενται σε ισχύ από 1/1/2014. Πρόκειται για την ενσωμάτωση δύο «παλαιών» πηγών εισοδήματος, του ανήκοντος πλέον στο παρελθόν Ν 2238/1994, δηλαδή, την Α-Β πηγή (*εισόδημα από Ακίνητα*) και την Γ πηγή (*εισόδημα από Κινητές αξίες*). Συγκεκριμένα, **το εισόδημα από κεφάλαιο** περιλαμβάνει το εισόδημα που αποκτά **ένα φυσικό πρόσωπο**, σε μετρητά ή σε είδος, αφενός μεν, με τη μορφή μερισμάτων, τόκων και δικαιωμάτων, αφετέρου δε, με την μορφή πραγματικών μισθωμάτων από ακίνητα, ή τεκμαρτών από την ιδιοχρησιμοποίηση ή την δωρεάν παραχώρησή τους.

Στην έννοια των ακινήτων περιλαμβάνονται και οι γαίες.

Περαιτέρω, ο όρος «**μερίσματα**» σημαίνει την απόκτηση, μέσω διανομής, του εισοδήματος που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, καθώς και κάθε άλλη διανομή από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα.

Ακολούθως, ο όρος «**τόκοι**» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από καταθέσεις σε τράπεζες, από κρατικά χρεόγραφα, από τίτλους γενικά, ομολογίες ή χρεόγραφα, με ή χωρίς ασφάλεια, καθώς και από κάθε είδους δανειακή σχέση, συμπεριλαμβανομένων τυχόν ωφελημάτων από συμφωνίες επαναγοράς (*repas*). Για την κατηγορία αυτή του εισοδήματος, έχουμε και σχετική απαλλαγή από τον φόρο, μόνο για φυσικά πρόσωπα, εφόσον οι τόκοι προκύπτουν από ομολογιακά δάνεια και έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, ή από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους.

²⁵ (Ν 4172/2013) τίθενται σε ισχύ από 1/1/2014.

Τέλος, ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει το εισόδημα που αποκτάται **ως αντάλλαγμα** για τη χρήση των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, καθώς και πλήθους άλλων δικαιωμάτων που περιγράφονται αναλυτικά στη σχετική διάταξη²⁶.

Υπενθυμίζουμε ότι με τον «παλαιό» ΚΦΕ, το εισόδημα αυτό φορολογούταν άλλοτε ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και άλλοτε ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

Στον νόμο διευκρινίζεται, ότι εάν οι κατηγορίες των παραπάνω εισοδημάτων (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα), υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση **μόνο για τα φυσικά πρόσωπα** και για τα συγκεκριμένα εισοδήματα.

Στη συνέχεια, έχουμε το «**εισόδημα από την ακίνητη περιουσία**». Με τον όρο αυτόν, νοείται το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση, ή την υπεκμίσθωση, ή την ιδιοχρησιμοποίηση, ή την δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Επιπλέον, από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών, καθώς και από την παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων, σε ακίνητα. Επισημαίνεται ότι, με τις νέες διατάξεις, το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση, ως τεκμαρτό, θεωρείται ότι συνίσταται στο **3% της αντικειμενικής αξίας** του ακινήτου, ετησίως.

Υπογραμμίζεται ωστόσο, ότι παραμένει η απαλλαγή από τον φόρο, ως προς το προηγούμενο τεκμαρτό εισόδημα, το οποίο αφορά σε δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι 200 τ.μ., προκειμένου αυτή να χρησιμοποιηθεί **ως κύρια κατοικία**, προς **ανιόντες ή κατιόντες**. Η προηγούμενη διάταξη στον «παλαιό» ΚΦΕ, αναφερόταν σε απαλλαγή: «*από γονέα προς τα τέκνα, ή από τα τέκνα προς τους γονείς*».

Για το εισόδημα από την ακίνητη περιουσία, προβλέπεται σειρά εκπιπτόμενων δαπανών (*επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, ή για πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου*), υπό προϋποθέσεις, προκειμένου να προκύψει το φορολογητέο²⁷. Μάλιστα δε, γίνεται σχετική διάκριση, ως προς το ποσοστό έκπτωσης, σε σχέση με το αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο, ή αν είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, ή ίδρυμα, ή νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Επίσης, εκπίπτει το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης, καθώς και το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου.

2.3.1 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%).

²⁶ παρ. 1, άρθρο 38, Ν 4172/13

²⁷ παρ. 3, άρθρο 39, Ν 4172/2013

3. Τα δικαιώματα φορολογούνται με συντελεστή είκοσι (20%).
4. Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία φορολογείται σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Ενοίκια (ευρώ)	Συντελεστής (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισόδημα (ευρώ)	Φόρος (ευρώ)
≤12.000	11%	1.320	12.000	1.320
>12.001	33%			

Σημειώνεται ότι καταργείται ο συμπληρωματικός φόρος που υπολογιζόταν επί του ακαθάριστου εισοδήματος από ακίνητα (1,5% ή 3%).

2.4 Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου

Το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου περιλαμβάνει:

- το εισόδημα από **μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας** (σε αναστολή από 1.1.2015 έως 31.12.2016) και
- το εισόδημα από **μεταβίβαση τίτλων**.

2.4.1 Μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας

1. Κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας ή ιδανικών μεριδίων αυτής ή εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακίνητης περιουσίας ή ιδανικού μεριδίου αυτού, τα οποία έλκουν άνω του 50% της αξίας τους άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία, και δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Στην έννοια του εισοδήματος, εμπίπτει και η αγοραία αξία του κτίσματος που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου με δαπάνες του μισθωτή και περιέρχεται στην κατοχή του τρίτου με τη λήξη ή διακοπή της μισθωτικής σχέσης.

2. Ως **υπεραξία** νοείται η **διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης** που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της **τιμής πώλησης** που καταβάλλεται σε αυτόν και λαμβάνεται αποπληθωρισμένη. Η τιμή κτήσης είναι το τίμημα που αναγράφεται στο συμβόλαιο. Αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί θεωρείται ότι είναι μηδενική. Η τιμή πώλησης είναι το τίμημα που εισπράττεται ή, εφόσον είναι υψηλότερη, η αγοραία αξία κατά το χρόνο της μεταβίβασης. Τυχόν δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την αγορά ή την πώληση του ακινήτου συμπεριλαμβάνονται στην τιμή κτήσης και την τιμή πώλησης, αντίστοιχα. Στην περίπτωση που περιέρχεται στην κατοχή τρίτου κτίσμα που έχει ανεγερθεί στο έδαφος του με δαπάνες του μισθωτή σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου, ως υπεραξία θεωρείται η αγοραία αξία του κτίσματος, η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από τα 2/3 της αντικειμενικής αξίας του οικοπέδου μαζί με το συστατικό αυτού κτίσμα.

3. Ανεξάρτητα από την παράγραφο 2, σε περίπτωση μεταβίβασης ψιλής κυριότητας ακινήτου, ως τιμή πώλησης που τεκμαίρεται ότι εισπράττει ο φορολογούμενος και ως τιμή κτήσης που τεκμαίρεται ότι καταβάλλει ο ψιλός κύριος νοείται η αγοραία αξία του ακινήτου μειωμένη κατά την αξία της επικαρπίας.

4. Σε περίπτωση κατά την οποία ο προσδιορισμός της υπεραξίας σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους καταλήγει σε αρνητικό ποσό, η εν λόγω ζημία μεταφέρεται επ' αόριστον και συμψηφίζεται μόνο με μελλοντικά κέρδη υπεραξίας, τα οποία υπολογίζονται σύμφωνα με τα παραπάνω.

5. Η υπεραξία που προκύπτει σύμφωνα με τα παραπάνω ,λαμβάνεται απομειούμενη με την εφαρμογή των ακόλουθων συντελεστών απομείωσης²⁸:

Έτη διακράτησης	Συντελεστής απομείωσης
Από 1 έως 5	0,95
Πάνω από 5 έως 10	0,87
Πάνω από 10 έως 15	0,79
Πάνω από 15 έως 20	0,73
Πάνω από 20 έως 25	0,66
Πάνω από 25	0,61

6. Στην έννοια του όρου μεταβίβαση για την εφαρμογή των παραπάνω, περιλαμβάνονται τα εξής:

- α) η μεταβίβαση της πλήρους ή ψιλής κυριότητας, συμπεριλαμβανομένης της πραγματικής δουλείας, ανεξαρτήτως εάν πρόκειται για μεταβίβαση υπό αναβλητική ή διαλυτική αίρεση ή με τον όρο της εξώνησης²⁹,
- β) η σύσταση επικαρπίας, οίκησης ή άλλης δουλείας,
- γ) η παραίτηση από την κυριότητα ακινήτου ή από εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου,
- δ) η μεταβίβαση του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης,
- ε) η απαλλοτρίωση ακινήτου,

²⁸ Μείωση της αξίας περιουσιακών στοιχείων ΔΛΠ 36

²⁹ Με το σύμφωνο της εξώνησης, ο πωλητής έχει δικαίωμα μέσα σε ορισμένη προθεσμία (5 έτη) να πάρει πίσω το πράγμα αντί τιμήματος που έχει συμφωνηθεί.

στ) η εκποίηση ακινήτου συνεπεία εκούσιου ή δικαστικού πλειστηριασμού.

7. Για την πραγματοποίηση των παραπάνω , οι ακόλουθες περιπτώσεις δεν θεωρούνται μεταβιβάσεις ακίνητης περιουσίας:

- η μεταγραφή δικαστικής απόφασης σύμφωνα με το άρθρο 882³⁰ του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας λόγω μη εκτέλεσης προσυμφώνου μεταβίβασης
- η μεταγραφή τελεσίδικης δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα κυριότητας επί ακινήτου στον εντολέα λόγω υπερβάσεως της εντολής από τον εντολοδόχο
- η μεταγραφή δικαστικής απόφασης με την οποία ακυρώνεται λόγω εικονικότητας σύμβαση μεταβίβασης ακινήτου,
- η επικύρωση ανώμαλων δικαιοπραξιών, οι οποίες έχουν ήδη συμπεριληφθεί στις φορολογητέες μεταβιβάσεις της παραγράφου 1,
- η αυτούσια διανομή ή συνένωση ακινήτων.

8. Σε περιπτώσεις μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας αιτία θανάτου , δωρεάς ή γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση προσδιορίζεται κατά το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς ή κατά το χρόνο κατάρτισης του συμβολαίου δωρεάς ή γονικής παροχής.

9. Για τον καθορισμό της αξίας της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της χρησικτησίας, της προσωπικής δουλείας ή άλλης δουλείας επί του ακινήτου, εφαρμόζονται οι διατάξεις³¹ του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία.

10. Η υπεραξία μέχρι του ποσού των εικοσιπέντε χιλιάδων (25.000) ευρώ, απομειούμενη σύμφωνα με την παράγραφο 5, απαλλάσσεται από το φόρο, εφόσον ο φορολογούμενος διακράτησε το ακίνητο για πέντε (5) τουλάχιστον έτη και δεν πραγματοποίησε άλλη μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας εντός της περιόδου διακράτησης.

11. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι τιμές κτήσης και πώλησης, καθώς και κάθε άλλο θέμα για την εφαρμογή των παραπάνω.

³⁰ Γίνεται αναφορά στο παράρτημα σελ. : 153

³¹ των άρθρων 15, 16 και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 του Κώδικα Φορολογίας, Κληρονομιών κ.λ.π.

2.4.2.Μεταβίβαση τίτλων

1. Κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης των ακόλουθων τίτλων, καθώς και μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, εφόσον δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα:

- α) μετοχές σε εταιρεία εισηγμένη ή μη σε χρηματιστηριακή αγορά,
- β) μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες,
- γ) κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα,
- δ) παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.

2. Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα , νοούνται:

α) Τα συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης, τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, οι συμβάσεις ανταλλαγής (swaps), και οι προθεσμιακές συμβάσεις (forwards) που σχετίζονται με υποκείμενους τίτλους και ιδίως με:

- 1. κινητές αξίες ή άλλα περιουσιακά στοιχεία,
- 2. συναλλαγματικές ισοτιμίες,
- 3. επιτόκια ή αποδόσεις,
- 4. χρηματοπιστωτικούς δείκτες ή άλλα χρηματοπιστωτικά μεγέθη,
- 5. εμπορεύματα,
- 6. ναύλους,
- 7. πιστωτική διαβάθμιση ή γεγονός,
- 8. ποσοστά πληθωρισμού ή άλλες επίσημες οικονομικές στατιστικές,
- 9. κλιματικές μεταβλητές,
- 10. εκπομπές ρύπων, η
- 11. μεταβολές στην τιμή οποιουδήποτε οικονομικού, φυσικού, περιβαλλοντολογικού, στατιστικού ή άλλου μεγέθους ή γεγονότος (πλην αθλητικών γεγονότων), ή
- 12. άλλα παράγωγα μέσα,

β) κάθε άλλη σύμβαση που προσιδιάζει στις ανωτέρω, όσον αφορά, μεταξύ άλλων, στο κατά πόσον προσδιορίζεται με αναφορά σε άλλους υποκείμενους τίτλους, είναι διαπραγματεύσιμη σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης (ΠΜΔ), υπόκειται σε εκκαθάριση με μετρητά διαθέσιμα ή φυσική παράδοση (πλην παραδόσεων λόγω αδυναμίας πληρωμής ή άλλου γεγονότος που επιφέρει τη λύση της σύμβασης καθώς και παραδόσεων που

προορίζονται για εμπορικούς σκοπούς) ή διακανονισμό μέσω αναγνωρισμένων γραφείων συμψηφισμού ή σε τακτικές κλήσεις για κάλυψη περιθωρίων.

3. Ως υπεραξία νοείται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της τιμής πώλησης που εισέπραξε. Τυχόν δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την αγορά ή την πώληση των τίτλων συμπεριλαμβάνονται στην τιμή κτήσης και την τιμή πώλησης αντίστοιχα.
4. Σε περίπτωση που οι μεταβιβαζόμενοι τίτλοι είναι εισηγμένοι σε χρηματιστηριακή αγορά, η τιμή κτήσης και η τιμή πώλησης καθορίζονται από τα δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών, τα οποία εκδίδει η χρηματιστηριακή εταιρεία (ή το πιστωτικό ίδρυμα ή όπως δηλώνονται στην εταιρεία «Ελληνικά Χρηματιστήρια Ανώνυμη Εταιρεία» (Ε.Χ.Α.Ε.) κατά την ημέρα διακανονισμού της συναλλαγής. Σε περίπτωση μεταβίβασης μη εισηγμένων τίτλων, η τιμή πώλησης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι υψηλότερο. Η τιμή κτήσης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι χαμηλότερο. Αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί θεωρείται ότι είναι μηδενική.
5. Σε περίπτωση κατά την οποία ο προσδιορισμός της υπεραξίας σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους καταλήγει σε αρνητικό ποσό, η εν λόγω ζημία μεταφέρεται επ' αόριστον και συμψηφίζεται μόνο με μελλοντικά κέρδη υπεραξίας τα οποία υπολογίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος .
6. Τα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου με άλλους τίτλους κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους απαλλάσσονται από το φόρο.

2.4.3.Φορολογικός συντελεστής

Το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου φορολογείται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

2.4.4. Μείωση φόρου εισοδήματος

Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή των παραπάνω, μειώνεται³² 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.

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.

Όταν το φορολογητέο εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των σαράντα δύο χιλιάδων (42.000) ευρώ δεν χορηγείται μείωση φόρου.

2.4.5 Πρόσθετες μειώσεις φόρου για εξαρτώμενα μέλη

Πρόσθετη μείωση φόρου ποσού διακοσίων (200) ευρώ προβλέπεται για τα ακόλουθα εξαρτώμενα μέλη του φορολογούμενου³³:

α) πρόσωπα με τουλάχιστον εξήντα επτά τοις εκατό (67%) αναπηρία βάσει γνωμάτευσης του Κέντρου Πιστοποίησης Αναπηρίας (ΚΕ.Π.Α.) ή της Ανώτατης του Στρατού Υγειονομικής Υπηρεσίας (Α.Σ.Υ.Ε.) για την πιστοποίηση αναπηρίας. Δεν λαμβάνεται υπόψη επαγγελματική ή ασφαλιστική αναπηρία,

β) ανάπηροι αξιωματικοί και οπλίτες, οι οποίοι έχουν αποστρατευτεί ή/και αξιωματικοί, οι οποίοι υπέστησαν τραύμα ή νόσημα που επήλθε λόγω κακουχιών σε πολεμική περίοδο,

γ) θύματα πολέμου ή τρομοκρατικών ενεργειών που δικαιούνται να λαμβάνουν σύνταξη από πολεμική αιτία, συμπεριλαμβανομένων μελών των οικογενειών αξιωματικών και οπλιτών που απεβίωσαν κατά την εκτέλεση διατεταγμένης υπηρεσίας, τα οποία δικαιούνται να λαμβάνουν σύνταξη από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

δ) πρόσωπα που δικαιούνται σύνταξη από το δημόσιο ταμείο ως ανάπηροι ή θύματα εθνικής αντίστασης ή εμφυλίου πολέμου.

2.4.6 Μειώσεις φόρου για ιατρικές δαπάνες

1. Το ποσό του φόρου μειώνεται³⁴ σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) για τα έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης, εφόσον αυτά υπερβαίνουν το πέντε τοις εκατό (5%) του φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου.

³² Άρθρο 16 Ν.4172/2013

³³ Άρθρο 17 Ν. 4172/2013

³⁴ Άρθρο 18 Ν. 4172/2013

Το ποσό της μείωσης ανεξαρτήτως του ποσού των εξόδων δεν μπορεί να υπερβεί τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ.

2. Ως έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης θεωρούνται οι παρακάτω δαπάνες, κατά το μέρος που δεν καλύπτονται από ασφαλιστικά ταμεία ή/και ασφαλιστικές εταιρείες:

α) οι αμοιβές που καταβάλλονται σε ιατρούς και ιατρικά κέντρα, όλων των ειδικοτήτων για ιατρικές επισκέψεις, εξετάσεις και θεραπείες,

β) τα έξοδα νοσηλείας που καταβάλλονται σε νοσηλευτικά ιδρύματα ή ιδιωτικές κλινικές, καθώς και οι δαπάνες που καταβάλλονται για διαρκή κάλυψη ιατρικών αναγκών,

γ) τα έξοδα για ιατρική και φαρμακευτική περίθαλψη γενικά,

δ) οι αμοιβές που καταβάλλονται σε νοσηλευτές για την παροχή υπηρεσιών σε ασθενή κατά τη νοσηλεία του σε νοσοκομείο ή κλινική ή κατ' οίκον,

ε) η δαπάνη για την αντικατάσταση μελών του σώματος με τεχνητά μέλη, καθώς και η δαπάνη για την αγορά ή τοποθέτηση στο σώμα του ασθενούς οργάνων, τα οποία είναι αναγκαία για τη φυσιολογική λειτουργία του ανθρώπινου οργανισμού,

στ) τα έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης των τέκνων με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον σαράντα τοις εκατό (40%) βάσει γνωμάτευσης του ΚΕ.Π.Α. ή της Α.Σ.Υ.Ε., εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημα των τέκνων δεν υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ,

ζ) η δαπάνη για δίδακτρα ή τροφεία σε ειδικές για την πάθησή τους σχολές ή σε ειδικά ιδρύματα ή οργανισμούς που καταβάλλονται για τέκνα με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον σαράντα τοις εκατό (40%) βάσει γνωμάτευσης του ΚΕ.Π.Α. ή της Α.Σ.Υ.Ε., εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημα των τέκνων δεν υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ και

η) ποσό ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) της δαπάνης που καταβάλλεται σε επιχειρήσεις περίθαλψης ηλικιωμένων.

2.4.7 Μειώσεις φόρου για δωρεές

Το ποσό του φόρου μειώνεται³⁵ κατά δέκα τοις εκατό (10%) επί των ποσών δωρεών προς τους φορείς που ορίζονται στην απόφαση της επόμενης παραγράφου, εφόσον οι δωρεές υπερβαίνουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους το ποσό των εκατό (100) ευρώ. Το συνολικό ποσό των δωρεών δεν μπορεί να υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) του φορολογητέου εισοδήματος.

³⁵ Άρθρο 19 Ν.4172/2013

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται οι φορείς με έδρα την ημεδαπή ή άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. που αναγνωρίζονται για το σκοπό του προσδιορισμού της μείωσης φόρου επί του ποσού των χορηγούμενων σε αυτούς δωρεών, σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, εφόσον τα ποσά των δωρεών κατατίθενται σε ειδικούς για το σκοπό αυτόν λογαριασμούς τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ..

2.4.8 Πίστωση φόρου και ρυθμίσεις για τους φορολογούμενους που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα

Οι φορολογούμενοι που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα³⁶ δεν δικαιούνται τις μειώσεις φόρου, σύμφωνα με τα προηγούμενα άρθρα του παρόντος Κεφαλαίου, εκτός εάν: διατηρούν τη φορολογική τους κατοικία σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε. Ο. Χ. και,

α) τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) του παγκόσμιου εισοδήματός τους αποκτάται στην Ελλάδα ή

β) αποδεικνύουν ότι το φορολογητέο εισόδημά τους είναι τόσο χαμηλό ώστε θα δικαιούνταν της μείωσης του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας τους.

³⁶ Άρθρο 20 Ν. 4172/2013



ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΤΗΣΙΑ ΔΑΠΑΝΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

3.1 Προσδιορισμός του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου.

Με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 34³⁷ του ν.4172/2013 θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32. Με το άρθρο 33 ορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Εάν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, το οποίο προσδιορίζεται από τις τέσσερις κατηγορίες (πηγές) ακαθάριστων εισοδημάτων του άρθρου 7 του ΚΦΕ, είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα φορολογηθεί εκτός και αν καλυφθεί ή περιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζονται στο άρθρο 34.

Για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εξήντα πέντε (65) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από εκατόν είκοσι ένα (121) μέχρι και διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εκατόν δέκα (110) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα διακόσια ένα (201) έως τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με διακόσια (200) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και για τα πλέον των τριακοσίων (300) τετραγωνικών μέτρων κύριων χώρων αυτής, με τετρακόσια (400) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο.

Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο.

Τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από 2.800 ευρώ έως 4.999 ευρώ το

³⁷ Βλέπε σελ. 126 του παραρτήματος, ΠΟΛ 1076/2015

τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό σαράντα τις εκατό **(40%)** και για περιοχές με **τιμή ζώνης από 5.000** ευρώ και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό **(70%)**.

Όλα τα παραπάνω ποσά **προσαυξάνονται**, προκειμένου **για μονοκατοικίες**, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό **(20%)**.

β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα **μιας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών**, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών, ορίζεται **στο ένα δεύτερο (1/2)** της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση α'.

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

αα) για τα αυτοκίνητα μέχρι χίλια διακόσια (1.200) κυβικά εκατοστά σε τέσσερις χιλιάδες (4.000) ευρώ,

ββ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των χιλίων διακοσίων (1.200) κυβικών εκατοστών προστίθενται εξακόσια (600) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά μέχρι τα δύο χιλιάδες (2.000) κυβικά εκατοστά,

γγ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των δύο χιλιάδων (2.000) κυβικών εκατοστών προστίθενται εννιακόσια (900) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά και μέχρι τρεις χιλιάδες (3.000) κυβικά εκατοστά και

δδ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα από τρεις χιλιάδες (3.000) κυβικά εκατοστά προστίθενται χίλια διακόσια (1.200) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά.

Τα παραπάνω ποσά ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης από **κάθε αυτοκίνητο μειώνονται ανάλογα με την παλαιότητά του**, η οποία υπολογίζεται από το έτος πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα "ή σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ", κατά ποσοστό ως εξής:

αα) Τριάντα τοις εκατό (30%) για χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) και μέχρι δέκα (10) έτη.

ββ) Πενήντα τοις εκατό (50%) για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη.

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

Ως επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους θεωρούνται εκείνα που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας αρχής για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητική αναπηρία σε ποσοστό τουλάχιστον εξήντα επτά τοις

εκατό (67%) ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνησή τους.

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

i) ομόρρυθμων ή απλών, εκτός των ετερόρρυθμων, εταίρων ή κοινωνιών ή μελών της κοινοπραξίας φυσικών προσώπων, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, προκειμένου περί ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή αστικών εταιριών ή στην κοινωνία ή στην κοινοπραξία,

ii) των φυσικών προσώπων, μελών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών, κατά το ποσοστό συμμετοχής του καθενός στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης, όταν οι διαχειριστές αυτής δεν είναι εταίροι της,

iii) των διαχειριστών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης που είναι και εταίροι της, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης και

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

Αν στις πιο πάνω περιπτώσεις οι εταίροι των ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή αστικών εταιριών, καθώς και των κοινωνιών ή κοινοπραξιών **είναι νομικά πρόσωπα,** η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που έχουν στην κυριότητα ή την κατοχή τους λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των φυσικών προσώπων, που μετέχουν σε αυτά τα νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο.

Για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα, αλλά υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης, καθώς και για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις, το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης που προκύπτει με βάση αυτοκίνητα αυτής της περίπτωσης, ιδιοκτησίας του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή ιδιοκτησίας ή κατοχής γραφείου, υποκαταστήματος ή πρακτορείου της αλλοδαπής επιχείρησης εγκατεστημένου στην Ελλάδα, βαρύνει το πρόσωπο που εκπροσωπεί στην Ελλάδα το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή την αλλοδαπή επιχείρηση ή προΐσταται του γραφείου ή υποκαταστήματος ή πρακτορείου.

Η αντικειμενική αυτή δαπάνη βαρύνει καθένα από τα φυσικά πρόσωπα ,ανεξάρτητα από τον τόπο διαμονής ή κατοικίας τους και **δεν μπορεί για καθένα** από αυτά τα πρόσωπα και για κάθε εταιρία **να είναι ανώτερη από τη**

μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρίας.

Αν ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα προστατευόμενα μέλη είναι κύριοι ή κάτοχοι και άλλων επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει για τα αυτοκίνητα αυτά λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης.

Η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, του οποίου **κύριος ή κάτοχος είναι ανήλικο τέκνο**, λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη του γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα και αν αυτός έχασε τη γονική μέριμνα, του άλλου γονέα.

Αν αποκτηθεί ή μεταβιβασθεί με οποιονδήποτε τρόπο επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης κατά τη διάρκεια του έτους, η αντικειμενική δαπάνη περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες κυριότητας ή κατοχής του αυτοκινήτου. Διάστημα μεγαλύτερο από δέκα πέντε (15) ημέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας. Τα ίδια εφαρμόζονται και σε περίπτωση ακινησίας ή ολοκληρωτικής καταστροφής του αυτοκινήτου από οποιαδήποτε αιτία. Αν μεταβιβασθεί ή αποκτηθεί εικονικά αυτοκίνητο από περισσότερα πρόσωπα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη του ισχύει αυτοτελώς στο σύνολό της για καθέναν από τους συμβαλλομένους. Εικονική θεωρείται η μεταβίβαση ή η κτήση που πραγματοποιείται ιδίως μεταξύ συγγενών εξ αίματος ή εξ αγχιστείας κατ' ευθεία γραμμή ή εκ πλαγίου μέχρι και τον τρίτο βαθμό, επιτρέπεται όμως η ανταπόδειξη. Όταν η συγκυριότητα είναι πραγματική, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιμερίζεται κατά το λόγο των ιδανικών μεριδίων καθενός συγκυρίου.

Προκειμένου για εκπαιδευτές οδηγών αυτοκινήτων, καθώς και για τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, που χρησιμοποιούν για το σκοπό αυτό περισσότερα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη το αυτοκίνητο που δίνει τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη.

Στις περιπτώσεις ενοικίασης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης αυτοκινήτων επιβατικών ιδιωτικής ή μικτής χρήσης, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που αντιστοιχεί στο χρόνο χρησιμοποίησης αυτών, βαρύνει το μισθωτή τους.

δ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης, με εξαίρεση τα εσπερινά γυμνάσια και λύκεια, καθώς και τα ειδικά σχολεία ατόμων με ειδικές ανάγκες, όπως προκύπτει από σχετικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

ε) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό, η οποία ορίζεται στο εκάστοτε κατώτατο όριο αμοιβών όπως αυτό προσδιορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις για την αντίστοιχη κατηγορία εργαζομένων. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται όταν ο φορολογούμενος απασχολεί έναν μόνο οικιακό βοηθό ή όταν ο ίδιος ή πρόσωπο που συνοικεί με αυτόν και τον βαρύνει έχει αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό και πάνω

(67%) ή είναι ηλικίας άνω των εξήντα πέντε ετών (65) και απασχολεί ένα νοσοκόμο.

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

αα) για μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου, ταχύπλοα και μη, ολικού μήκους μέχρι πέντε (5) μέτρα, στο ποσό των τεσσάρων χιλιάδων (4.000) ευρώ, ενώ για τα πάνω από πέντε (5) μέτρα το ποσό αυτό αυξάνεται κατά δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ το μέτρο.

ββ) για ιστιοφόρα ή μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη με χώρο ενδιαίτησης, ολικού μήκους μέχρι και επτά (7) μέτρα, δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, πάνω από επτά (7) και μέχρι δέκα (10) μέτρα προστίθενται τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δέκα (10) και μέχρι δώδεκα (12) μέτρα προστίθενται επτά χιλιάδες πεντακόσια (7.500) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δώδεκα (12) και μέχρι δεκαπέντε (15) μέτρα δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δεκαπέντε (15) και μέχρι δεκαοκτώ (18) μέτρα είκοσι δύο χιλιάδες πεντακόσια (22.500) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δεκαοκτώ (18) και μέχρι είκοσι δύο (22) μέτρα τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους και πάνω από είκοσι δύο (22) μέτρα προστίθενται πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους.

Η τεκμαρτή δαπάνη από κάθε σκάφος μειώνεται ανάλογα με την παλαιότητά του κατά ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) έτη και μέχρι δέκα (10) έτη από το έτος που νηολογήθηκε για πρώτη φορά και τριάντα τοις εκατό (30%) αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη.

Για σκάφη με μόνιμο πλήρωμα ναυτολογημένο για ολόκληρο ή μέρος του έτους, στην παραπάνω δαπάνη προστίθεται και η αμοιβή του πληρώματος. Τα σκάφη επαγγελματικής χρήσης δεν λαμβάνονται υπόψη για την αντικειμενική δαπάνη. Οι διατάξεις της περίπτωσης γ', εκτός αυτών που αναφέρονται στην παλαιότητα των αυτοκινήτων, εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση αυτή.

ζ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του ή των προσώπων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν, η οποία ορίζεται ως εξής:

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

ββ) Για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης και στροβιλοελικοφόρα, καθώς και ελικόπτερα στο ποσό των εξήντα πέντε χιλιάδων (65.000) ευρώ για τους εκατόν πενήντα (150) πρώτους ίππους

ισχύος του κινητήρα τους, που προσ αυξάνεται με το πόσο των πεντακοσίων (500) ευρώ για κάθε ίππο πάνω από τους εκατόν πενήντα (150) ίππους.

γγ) Για αεροσκάφη αεριοπρωθούμενα (JET) στο ποσό των διακοσίων (200) ευρώ για κάθε λίμπρα ώθησης.

Οι διατάξεις της περίπτωσης γ', εκτός της ακινησίας και παλαιότητας, εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση αυτή.

δδ) Για τις υπερελαφρές πτητικές αθλητικές μηχανές (Υ.Π.Α.Μ.) που υπάγονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 4 του υπ' αριθμ. Δ2/26314/8802/27-7-2010 Κανονισμού υπερελαφρών πτητικών αθλητικών μηχανών (ΦΕΚ Β' 1360), στο ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου ισχύει από 1.1.2011 και μετά.

η) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, εξωτερικής δεξαμενής κολύμβησης που προκύπτει για τον κύριο ή κάτοχο αυτής, ορίζεται, ανάλογα με την επιφάνειά της, ανά κλίμακα, σε εκατόν εξήντα **(160) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο μέχρι** τα εξήντα **(60) τετραγωνικά μέτρα** και σε τριακόσια είκοσι **(320) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο** για επιφάνεια άνω των εξήντα **(60) τετραγωνικών μέτρων**. Προκειμένου για **εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης** τα παραπάνω ποσά διπλασιάζονται.

θ) Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου ορίζεται σε τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα.

2. Το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, **μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο** όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογούμενου και των μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία. Τέτοια περιστατικά συντρέχουν ιδίως στο πρόσωπο των υπόχρεων, οι οποίοι:

α) υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις,

β) είναι φυλακισμένοι,

γ) νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική,

δ) είναι άνεργοι και δικαιούνται βοήθημα ανεργίας,

ε) συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, λόγω αποδεδειγμένης συμβολής στις δαπάνες αυτές των συγγενών τους με την προϋπόθεση ότι οι τελευταίοι αυτοί έχουν εισόδημα από εμφανείς πηγές,

στ) είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους και

ζ) προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι για λόγους ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την αντικειμενική.

Όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις αυτές, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωσή του και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του φορολογουμένου και μειώνει ανάλογα την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, στην οποία αναφέρονται οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία.

Στις πιο πάνω α' και ε' περιπτώσεις, η διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής δαπάνης και της πραγματικής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης του γονέα ή του τέκνου που συμβάλλει στις δαπάνες διαβίωσης του υπόχρεου. Αν πρόκειται για τους γονείς, η διαφορά αντικειμενικής δαπάνης καταλογίζεται σε εκείνον που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα.

3.2 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

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

Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας νοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ . Αν η αξία κάθε πράγματος είναι μικρότερη του ποσού αυτού, τα αγορασθέντα όμως πράγματα αποτελούν κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις ενιαίο σύνολο, τότε για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η αξία όλων αυτών των πραγμάτων, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης **δεν λαμβάνονται υπόψη τα χρηματικά ποσά που διατίθενται για την αγορά κινητών πραγμάτων που αποτελούν το άμεσο αντικείμενο της ασκούμενης εμπορικής δραστηριότητας.**

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του

άρθρου 41 του ν. 1249/1982.³⁸ Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται:

αα) Το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.

ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία, που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και τα προνοιακά ιδρύματα του ευρύτερου δημόσιου τομέα (κρατικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου), ως και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται τουλάχιστον κατά εβδομήντα τοις εκατό (70%) με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Ομοίως, εξαιρούνται οι δωρεές ή χορηγίες προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.

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

3.3 Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται:

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

³⁸ Όπως αυτό αναφέρεται στη σελ.: 139 του παραρτήματος

β) προκειμένου για αλλοδαπό προσωπικό που δε διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα ή ημεδαπό προσωπικό που διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολείται αποκλειστικά σε επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ Α' 132), του α.ν. 378/1968 (ΦΕΚ Α' 82) και του άρθρου 25 του ν. 27/1975 (ΦΕΚ Α' 77), για το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή της κατοικίας.

γ) προκειμένου για επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων που έχουν υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του άρθρου 45 του ν. 2859/2000, για την αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει βάσει των επιβατικών αυτοκινήτων που έχουν αγορασθεί για μεταπώληση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 2859/2000³⁹, εφόσον η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας του μεταβιβαζόμενου αυτοκινήτου οχήματος έχουν παραμείνει στη ΔΟΥ στην οποία έγινε η μεταβίβαση του αυτοκινήτου προς την επιχείρηση μεταπώλησης μέχρι και την ημερομηνία μεταπώλησης από αυτή σε τρίτο και το αυτοκίνητο κατά το χρονικό αυτό διάστημα δεν κυκλοφόρησε παράνομα. Για τις μεταπωλήσεις αυτής της περίπτωσης δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 10 μέχρι και 14 του άρθρου 81. Οι μεταπωλήτριες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση μαζί με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος να συνυποβάλουν υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, στην οποία να αναγράφουν τα πιο πάνω αυτοκίνητα που αγόρασαν ή πώλησαν στο οικείο έτος.

Προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων της περίπτωσης αυτής, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από τα προς πώληση οχήματα, όταν δεν κατατεθούν η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας τους στη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν μπορεί να υπερβαίνει τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της επιχείρησης. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν εφαρμογή για δαπάνες που προκύπτουν από 1.1.2010 και μετά.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται κάθε άλλο θέμα για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.

δ) προκειμένου για αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής μόνιμων κατοίκων εξωτερικού.

ε) προκειμένου για αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν εμπορική ή γεωργική επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα.

στ) προκειμένου για αγορά επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, ειδικά διασκευασμένων για πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητικές αναπηρίες που υπερβαίνουν σε ποσοστό το εξήντα επτά τοις εκατό (67%).

³⁹ Όπως αυτό αναφέρεται στη σελ.: 143 του παρόντος παραρτήματος.

Ως επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης ειδικά διασκευασμένα για κινητικά ανάπηρους **θεωρούνται** εκείνα που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας αρχής για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητική αναπηρία με ποσοστό πάνω από εξήντα επτά τοις εκατό (67%) ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνησή τους.

ζ) Ελάχιστη ετήσια δαπάνη διαβίωσης.

- 3.000 €, για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο
- 5.000 ευρώ, για συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση.

Τέλος οι παραπάνω αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης εφαρμόζονται μειωμένες κατά 30% για συνταξιούχους οι οποίοι έχουν υπερβεί το 65ο έτος της ηλικίας τους.

η) Προκειμένου για αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 16 φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική του κατοικία στην αλλοδαπή.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ
ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

4.1 Τεκμήρια διαβίωσης

Τα τεκμήρια διαβίωσης, τα οποία ονομάζονται πλέον «αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης», είναι, όπως προείπαμε, ποσά τα οποία, σύμφωνα με τη λογική του υπουργείου Οικονομικών, αντιπροσωπεύουν τις ελάχιστες ετήσιες δαπάνες χρήσης και συντήρησης περιουσιακών στοιχείων, όπως κατοικίες, αυτοκίνητα, σκάφη αναψυχής, αεροσκάφη και πισίνες, αλλά και ποσά που, σύμφωνα με το υπουργείο, αντιπροσωπεύουν τα ελάχιστα ετήσια έξοδα του φορολογούμενου για την ατομική του συντήρηση.

Τεκμήριο είναι μία τακτική που χρησιμοποιείται από το κράτος για την εμφάνιση των πραγματικών εισοδημάτων των πολιτών και την μερικώς πάταξη της φοροδιαφυγής.

Για την ακρίβεια, το **τεκμήριο** είναι μία μέθοδος βάσει της οποίας μπορεί να καθοριστεί ένα άλλο εισόδημα σε σχέση με το δηλωθέν, και να φορολογηθεί ο πολίτης πάνω σε αυτό.

Με το άρθρο 16 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 3986/2011,⁴⁰ ορίζονται τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης των φορολογουμένων. Τα τεκμήρια, όπως ίσχυαν για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) *(και εξακολουθούν να ισχύουν έως και σήμερα)*, είναι τα ακόλουθα:

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

Με το άρθρο 28 του ν.3986/2011, πραγματοποιήθηκαν αλλαγές στον τρόπο υπολογισμού των ετησίων αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης για τις κύριες και τις δευτερεύουσες κατοικίες, για τα επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ., για τα σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης καθώς και για τις εξωτερικές και εσωτερικές δεξαμενές κολύμβησης (πισίνες). Σημειώνεται ότι στις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης στις οποίες έχουν πραγματοποιηθεί μεταβολές,⁴¹ θα παρατίθενται και τα περσινά δεδομένα (οικ. έτος 2011) για συγκριτικούς σκοπούς.

⁴⁰ Επείγοντα μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012-2015

⁴¹ (και εξακολουθούν να ισχύουν έως και σήμερα),

4.1.1Κύρια κατοικία.

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται, μετά τις τροποποιήσεις που πραγματοποιήθηκαν στο άρθρο 16 του Κ.Φ.Ε. από το ν. 3986/2011, κλιμακωτά ως εξής:

Κύρια κατοικία		
Τετραγωνικά μέτρα	α'Ισχύουσα ετήσια αντικειμενική δαπάνη - Οικ. έτος 2012	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη - Οικ. έτος 2011
κατοικίας		
Μέχρι 80 τ.μ.	40 € το τ.μ.	30 € το τ.μ.
81-120 τ.μ.	65 € το τ.μ.	50 € το τ.μ.
121-200 τ.μ.	110 € το τ.μ.	80 € το τ.μ.
201 - 300 τ.μ.	200 € το τ.μ.	150 € το τ.μ.
300 τ.μ. και άνω	400 € το τ.μ.	300 € το τ.μ.

Παραθέτουμε ακολούθως ορισμένα **παραδείγματα** ούτως ώστε να γίνει σαφής ο τρόπος υπολογισμού των ετησίων αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης.

- Για κύρια κατοικία 70 τ.μ., η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης υπολογίζεται ως εξής: $70 \text{ τ.μ.} \times 40 \text{ €/τ.μ.} = 2.800 \text{ €}$
- Για κύρια κατοικία 90 τ.μ., η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης υπολογίζεται ως εξής: $80 \text{ τ.μ.} \times 40 \text{ €/τ.μ.} + 10 \text{ τ.μ.} \times 65 \text{ €/τ.μ.} = 3.200 + 650 = 3.850 \text{ €}$
- Για κύρια κατοικία 135 τ.μ., η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης υπολογίζεται ως εξής: $80 \text{ τ.μ.} \times 40 \text{ €/τ.μ.} + 40 \text{ τ.μ.} \times 65 \text{ €/τ.μ.} + 15 \text{ τ.μ.} \times 110 \text{ €/τ.μ.} = 3.200 + 2.600 + 1.650 = 7.450 \text{ €}$
- Για κύρια κατοικία 250 τ.μ., η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης υπολογίζεται ως εξής: $80 \text{ τ.μ.} \times 40 \text{ €/τ.μ.} + 40 \text{ τ.μ.} \times 65 \text{ €/τ.μ.} + 80 \text{ τ.μ.} \times 110 \text{ €/τ.μ.} + 50 \text{ τ.μ.} \times 200 \text{ €/τ.μ.} = 3.200 + 2.600 + 8.800 + 10.000 = 24.600$
- Για κύρια κατοικία 330 τ.μ., η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης υπολογίζεται ως εξής: $80 \text{ τ.μ.} \times 40 \text{ €/τ.μ.} + 40 \text{ τ.μ.} \times 65 \text{ €/τ.μ.} + 80 \text{ τ.μ.} \times 110 \text{ €/τ.μ.} + 100 \text{ τ.μ.} \times 200 \text{ €/τ.μ.} + 30 \text{ τ.μ.} \times 400 \text{ €/τ.μ.} = 3.200 + 2.600 + 8.800 + 20.000 + 12.000 = 46.600$

Στο τέλος της υποενότητας "Κύρια Κατοικία", τρέχουσα σελίδα 72, παρατίθενται αναλυτικοί πίνακες με τις ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης που αντιστοιχούν σε διαφόρων επιφανειών κύριες κατοικίες.

Βοηθητικοί χώροι κύριας κατοικίας

Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται πλέον ποσό σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, σύμφωνα με το άρθρο 16 § 1 περ. α' του Κ.Φ.Ε., όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28 § 1 του ν. 3986/2011.

Έτσι, για **παράδειγμα** ένα διαμέρισμα 135 τ.μ. με 50 τ.μ. βοηθητικούς χώρους θα έχει τεκμήριο: 7.450 ευρώ (η κύρια κατοικία) + [50 τ.μ. x 40 ευρώ/τ.μ.] = 7.450 + 2000 = 9.450 ευρώ.

Τιμές ζώνης

Τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από 2.800 ευρώ έως 4.999 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) και για περιοχές με τιμή ζώνης από 5.000 ευρώ και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%).

Έτσι, για **παράδειγμα** εάν το ακίνητο του παραδείγματος μας βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης 2.800 ευρώ έως 4.999 ευρώ το τ.μ., τότε η αντικειμενική ετήσια δαπάνη προσαυξάνεται κατά 40% ως εξής:

$$7.450 \text{ ευρώ} + 7.450 \text{ ευρώ} \times 40\% = 7.450 + 2.980 = 10.430 \text{ ευρώ}$$

Αντίστοιχα, εάν το ακίνητο του παραδείγματος μας βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης από 5.000 ευρώ το τ.μ. και άνω, τότε η αντικειμενική ετήσια δαπάνη προσαυξάνεται κατά 70% ως εξής:

$$7.450 \text{ ευρώ} + 7.450 \text{ ευρώ} \times 70\% = 7.450 + 5.215 = \mathbf{12.665 \text{ ευρώ}}$$

Προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από δύο χιλιάδες οχτακόσια ευρώ (2.800) έως τέσσερις χιλιάδες εννιακόσια ενενήντα εννέα ευρώ (4.999) το τετραγωνικό μέτρο, τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) και για περιοχές με τιμή ζώνης από πέντε χιλιάδες ευρώ (5.000) και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%). Για τα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων θα λαμβάνεται υπόψη η τιμή εκκίνησης. Όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%). Διευκρινίζεται ότι μονοκατοικία είναι το κτίσμα που αποτελεί λειτουργικά μία μόνο κατοικία με τους βοηθητικούς χώρους (αποθήκες, θέσεις στάθμευσης κτλ.), η οποία μπορεί να είναι σε ένα όροφο ή σε περισσότερους ορόφους και δεν εφάπτεται με άλλο κτίσμα είτε οριζόντια είτε κάθετα.

Οι περιπτώσεις όπως διώροφος οικοδομή με ισόγειο κατάστημα και 1ο όροφο κατοικία, ισόγειο διαμέρισμα που βρίσκεται σε επαφή με άλλο ισόγειο, ισόγεια επαγγελματική στέγη που βρίσκεται σε επαφή με άλλη μονοκατοικία, δεν χαρακτηρίζονται μονοκατοικίες. Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα αν έχει συσταθεί πράξη οριζόντιας ιδιοκτησίας. Μονοκατοικίες θεωρούνται επίσης και κτίσματα σε επαφή με άλλα, που ανήκουν όμως σε διαφορετικές κάθετες ιδιοκτησίες και πληρούν κατά τα λοιπά τις παραπάνω προϋποθέσεις.

β) Ιδιοκατοικούμενες ή μισθωμένες ή δωρεάν παραχωρηθείσες δευτερεύουσες κατοικίες.

Με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μιας ή περισσοτέρων ιδιοκατοικιών ή μισθωμένων ή δωρεάν παραχωρούμενων δευτερευουσών κατοικιών καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών, ορίζεται στο ήμισυ (1/2) της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης όπως αυτή προκύπτει όταν έχουμε κύρια κατοικία μαζί με το βοηθητικό χώρο της.

Αν η κατοικία μισθώνεται ορισμένους μήνες μέσα στο έτος, τα ετήσια ποσά της αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης τόσο για την κύρια όσο και για την δευτερεύουσα κατοικία θα επιμερίζονται με βάση τους μήνες που διαρκεί η μίσθωση. Διάστημα μεγαλύτερο από 15 ημέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας. Το ίδιο ισχύει και εάν η κατοικία αυτή αποκτήθηκε ή μεταβιβάστηκε μέσα στο έτος.

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

Σε περίπτωση συνιδιοκτησίας του ακινήτου, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης θα υπολογίζεται με βάση τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας και στη συνέχεια θα γίνεται ο επιμερισμός της, μεταξύ των συνιδιοκτητών, με βάση τα ποσοστά συνιδιοκτησίας τους. Διευκρινίζεται ότι, σε περίπτωση συνιδιοκτησίας μιας κατοικίας π.χ. από δύο συνιδιοκτήτες όπου ο ένας έχει παραχωρήσει το ποσοστό ιδιοκτησίας του στον άλλο προκειμένου ο τελευταίος να χρησιμοποιήσει την κατοικία στο σύνολό της, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης που προκύπτει από τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας θα βαρύνει τον ιδιοκτήτη που χρησιμοποιεί την κατοικία αυτή. Επιπλέον, τα τέκνα που φιλοξενούνται από τους γονείς τους στην κατοικία των γονέων δεν επιβαρύνονται με την αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης της κατοικίας στην οποία μένουν.

Επισημαίνεται ότι όταν το ποσοστό της συνιδιοκτησίας ή το ποσοστό του ενοικίου σε περίπτωση μισθωμένης κατοικίας, δεν καταλήγει σε ακέραιο ποσοστό τότε θα γίνεται στρογγυλοποίηση προς την πλησιέστερη μονάδα. Το ίδιο ισχύει και για τους βοηθητικούς χώρους.

Μονοκατοικίες

Τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%).

Εάν, για παράδειγμα, στο αρχικό παράδειγμα, επρόκειτο για μονοκατοικία, τα 7.450 ευρώ προσαυξάνονται κατά 20% ως εξής: 7.450 ευρώ + 7.450 ευρώ x 20% = 7.450 + 1.490 = 8.940 ευρώ

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε το ακόλουθο

παράδειγμα:

Για μονοκατοικία με επιφάνεια κύριων χώρων 120τ.μ., βοηθητικούς χώρους 20 τ.μ. ευρισκόμενη σε περιοχή με τιμή ζώνης τρεις χιλιάδες ευρώ (3000), η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης υπολογίζεται ως εξής:

Για τα πρώτα 80 τ.μ., $80 \times 40 = 3200$ ευρώ

Για τα επόμενα 40 τ.μ., $40 \times 65 = 2600$ ευρώ

Για τους βοηθητικούς χώρους $20 \times 40 = 800$ ευρώ

ΣΥΝΟΛΟ: $(3200 + 2600 + 800) = 6600$ ευρώ

$6600 \times 1,40 = 9240$ ευρώ (προσαύξηση λόγω τιμής ζώνης)

$9240 \times 1,20 = 11088$ ευρώ (προσαύξηση λόγω μονοκατοικίας)

Συνολική αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης: **11088 ευρώ**

4.1.2 Δευτερεύουσες κατοικίες

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μιας ή περισσοτέρων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών, ορίζεται στο ένα δεύτερο (1/2) της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση της κύριας κατοικίας. (*ΠΡΟΣΟΧΗ : για τις δευτερεύουσες εξοχικές κατοικίες δεν ισχύει ο περιορισμός της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης που προκύπτει από αυτές, πχ.τρεις μήνες το έτος*)

Κατοικίες που βρίσκονται εκτός συστήματος αντικειμενικών αξιών, λαμβάνεται υπόψη η ισχύουσα τιμή εκκίνησης ελαχίστου κόστους κατασκευής ανά τετραγωνικό μέτρο.

Για Μισθωμένη κατοικία , το ετήσιο ποσό επιμερίζεται με βάση τους μήνες που διαρκεί η μίσθωση.

Αν υπάρχει συνιδιοκτησία του ακινήτου, θα γίνεται ο επιμερισμός της, μεταξύ των συνιδιοκτητών, με βάση τα ποσοστά συνιδιοκτησίας τους

Εάν για παράδειγμα στο προηγούμενο παράδειγμα της κύριας κατοικίας, μιλούσαμε για δευτερεύουσα κατοικία του φορολογούμενου, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη θα μειωνόταν στο 50% ως εξής: $7.450 \text{ ευρώ} \times 50\% = 3.725 \text{ ευρώ}$.

Στους ακόλουθους πίνακες παρατίθενται αναλυτικά τα τεκμήρια για συγκεκριμένα τ.μ. επιφάνειας για κατοικίες (διαμερίσματα, μονοκατοικίες, εξοχικά) σε περιοχές όλων των τιμών ζώνης.

Αναλυτικοί πίνακες υπολογισμού της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης για τις κύριες και τις δευτερεύουσες κατοικίες:

Επιφάνεια	Κατοικίες σε περιοχές με τιμή ζώνης έως 2.799 €/ τ.μ.		
	Διαμέρισμα	Μονοκατοικία	Εξοχικό
60	2.400,00 €	2.880,00 €	1.200,00 €
70	2.800,00 €	3.360,00 €	1.400,00 €
80	3.200,00 €	3.840,00 €	1.600,00 €
90	3.850,00 €	4.620,00 €	1.925,00 €
100	4.500,00 €	5.400,00 €	2.250,00 €
110	5.150,00 €	6.180,00 €	2.575,00 €
120	5.800,00 €	6.960,00 €	2.900,00 €
130	6.900,00 €	8.280,00 €	3.450,00 €
140	8.000,00 €	9.600,00 €	4.000,00 €
150	9.100,00 €	10.920,00 €	4.550,00 €
200	14.600,00 €	17.520,00 €	7.300,00 €
250	24.600,00 €	29.520,00 €	12.300,00 €
300	34.600,00 €	41.520,00 €	17.300,00 €
330	46.600,00 €	55.920,00 €	23.300,00 €

Επιφάνεια / τ.μ.	Κατοικίες σε περιοχές με τιμή ζώνης από 2.800 €/ τ.μ. έως 4.999 €		
	Διαμέρισμα	Μονοκατοικία	Εξοχικό
60	3.360,00 €	4.032,00 €	1.680,00 €
70	3.920,00 €	4.704,00 €	1.960,00 €
80	4.480,00 €	5.376,00 €	2.240,00 €
90	5.390,00 €	6.468,00 €	2.695,00 €
100	6.300,00 €	7.560,00 €	3.150,00 €
110	7.210,00 €	8.652,00 €	3.605,00 €
120	8.120,00 €	9.744,00 €	4.060,00 €
130	9.660,00 €	11.592,00 €	4.830,00 €
140	11.200,00 €	13.440,00 €	5.600,00 €
150	12.740,00 €	15.288,00 €	6.370,00 €
200	20.440,00 €	24.528,00 €	10.220,00 €
250	34.440,00 €	41.328,00 €	17.220,00 €
300	48.440,00 €	58.128,00 €	24.220,00 €
330	65.240,00 €	78.288,00 €	32.620,00 €

Επιφάνεια	Κατοικίες σε περιοχές με τιμή ζώνης άνω των 5.000 €/ τ.μ.		
	Διαμέρισμα	Μονοκατοικία	Εξοχικό
60	4.080,00 €	4.896,00 €	2.040,00 €
70	4.760,00 €	5.712,00 €	2.380,00 €
80	5.440,00 €	6.528,00 €	2.720,00 €
90	6.545,00 €	7.854,00 €	3.272,50 €
100	7.650,00 €	9.180,00 €	3.825,00 €
110	8.755,00 €	10.506,00 €	4.377,50 €

120	9.860,00 €	11.832,00 €	4.930,00 €
130	11.730,00 €	14.076,00 €	5.865,00 €
140	13.600,00 €	16.320,00 €	6.800,00 €
150	15.470,00 €	18.564,00 €	7.735,00 €
200	24.820,00 €	29.784,00 €	12.410,00 €
250	41.820,00 €	50.184,00 €	20.910,00 €
300	58.820,00 €	70.584,00 €	29.410,00 €
330	79.220,00 €	95.064,00 €	39.610,00 €

4.1.3 Επιβατικά αυτοκίνητα ΙΧ

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, μετά τις τροποποιήσεις του ν. 3986/2011, στο άρθρο 16 του Κ.Φ.Ε., ορίζεται ως εξής (παρατίθενται για συγκριτικούς σκοπούς και τα περσινά μεγέθη στην τρίτη στήλη):

Κυβικά εκατοστά Ι.Χ.	Ισχύουσα αντικειμενική Οικ. έτος 2012	ετήσια δαπάνη	Ετήσια δαπάνη - Οικ. έτος 2011
Μέχρι 1.200 εκατοστά	κυβικά 4.000 €		3.000 €
1200 - 2.000 εκατοστά	κυβικά + 600 €/100 κ.ε.		+ 300 €/100 κ.ε.
2.000 - 3.000 εκατοστά	κυβικά + 900 €/100 κ.ε.		+ 500 €/100 κ.ε.
3.000 κυβικά εκατοστά και άνω	+ 1200 €/100 κ.ε.		+ 700 €/100 κ.ε.

Παρατηρείται ότι μέχρι 1.200 κυβικά εκατοστά η ετήσια αντικειμενική δαπάνη είναι σταθερή, ενώ άνω των 1.200 κυβικών εκατοστών αυτή αυξάνεται κλιμακωτά όπως φαίνεται στον παραπάνω πίνακα. Έτσι, για παράδειγμα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για ένα αυτοκίνητο 1.600 κυβικών εκατοστών είναι : 4.000 ευρώ + 600 ευρώ x 4 = 6.400 ευρώ.

Παλαιότητα Ι.Χ.

Τα παραπάνω ποσά ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης από κάθε αυτοκίνητο μειώνονται ανάλογα με την παλαιότητα του, η οποία υπολογίζεται από το έτος πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα, κατά ποσοστό ως εξής:

Από 5 έως 10 έτη	30%
Πάνω από 10 έτη	50%

Έτσι, για παράδειγμα, εάν το αυτοκίνητο του παραδείγματος μας είναι 6 ετών, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη μειώνεται κατά 30% ως εξής: 6.400 – 6.400 x 30% = 4.480 ευρώ.

Παρατίθενται αναλυτικά στη συνέχεια τα τεκμήρια για Ι.Χ. με κυβισμό από 1000 έως 3500 κυβικά σε συνάρτηση με την παλαιότητα τους. Τονίζεται ότι στη δεύτερη γραμμή αναγράφονται αναλυτικά τα έτη πρώτης κυκλοφορίας .

Κυβικά εκατοστά	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη Ευρώ		
	Μέχρι και 5 έτη	Από 5 έτη έως 10	Πάνω από 10 έτη
1000	4.000,00	2.800,00	2.000,00
1200	4.000,00	2.800,00	2.000,00
1400	5.200,00	3.640,00	2.600,00
1500	5.800,00	4.060,00	2.900,00
1600	6.400,00	4.480,00	3.200,00
1700	7.000,00	4.900,00	3.500,00
1800	7.600,00	5.320,00	3.800,00
1900	8.200,00	5.740,00	4.100,00
2000	8.800,00	6.160,00	4.400,00
2500	13.300,00	9.310,00	6.650,00
3000	17.800,00	12.460,00	8.900,00
3500	23.800,00	16.660,00	11.900,00

Αντίκες και αναπηρικά αυτοκίνητα

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

Ως επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους θεωρούνται εκείνα που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας αρχής ,για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητική αναπηρία σε ποσοστό τουλάχιστον εξήντα επτά τοις εκατό (67%) ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνηση τους.

Αντικειμενική δαπάνη των Ι.Χ. εταιρειών

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

i) ομόρρυθμων ή απλών, εκτός των ετερόρρυθμων, εταιρων ή κοινωνιών ή μελών της κοινοπραξίας φυσικών προσώπων, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών

κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, προκειμένου περί ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή αστικών εταιριών ή στην κοινωνία ή στην κοινοπραξία, ii) των φυσικών προσώπων, μελών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών, κατά το ποσοστό συμμετοχής του καθενός στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης, όταν οι διαχειριστές αυτής δεν είναι εταίροι της, iii) των διαχειριστών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης που είναι και εταίροι της, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης και iv) των διευθυνόντων και εντεταλμένων συμβούλων, διοικητών ανωνύμων εταιριών και προέδρων των διοικητικών συμβουλίων τους, επιμεριζόμενη ισομερώς μεταξύ τους.

Αν στις πιο πάνω περιπτώσεις οι εταίροι των ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή αστικών εταιριών, καθώς και των κοινωνιών ή κοινοπραξιών είναι νομικά πρόσωπα, η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που έχουν στην κυριότητα ή την κατοχή τους λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των φυσικών προσώπων, που μετέχουν σε αυτά τα νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με όσα ορίζονται στα προηγούμενα.

Αλλοδαπά νομικά πρόσωπα

Για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα, αλλά υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης με βάση την παράγραφο 1 του άρθρου 107, καθώς και για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις, το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης που προκύπτει με βάση αυτοκίνητα αυτής της περίπτωσης, ιδιοκτησίας του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή ιδιοκτησίας ή κατοχής γραφείου, υποκαταστήματος ή πρακτορείου της αλλοδαπής επιχείρησης εγκατεστημένου στην Ελλάδα, βαρύνει το πρόσωπο που εκπροσωπεί στην Ελλάδα το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή την αλλοδαπή επιχείρηση ή προΐσταται του γραφείου ή υποκαταστήματος ή πρακτορείου. Η αντικειμενική αυτή δαπάνη βαρύνει καθένα από τα φυσικά πρόσωπα που ορίζονται από τις διατάξεις αυτής της παραγράφου ανεξάρτητα από τον τόπο διαμονής ή κατοικίας τους και δεν μπορεί για καθένα από αυτά τα πρόσωπα και για κάθε εταιρία να είναι ανώτερη από τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρίας.

Σύζυγος και προστατευόμενα μέλη

Αν ο φορολογούμενος, η σύζυγος του και τα προστατευόμενα μέλη είναι κύριοι ή κάτοχοι και άλλων επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει για τα αυτοκίνητα αυτά λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης.

Ανήλικος κάτοχος ΙΧ

Η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, του οποίου κύριος ή κάτοχος είναι ανήλικο τέκνο, λογίζεται

ως αντικειμενική δαπάνη του γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα και αν αυτός έχασε τη γονική μέριμνα, του άλλου γονέα.

Μεταβίβαση ΙΧ κατά τη διάρκεια του έτους

Αν αποκτηθεί ή μεταβιβασθεί με οποιονδήποτε τρόπο επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης κατά τη διάρκεια του έτους, η αντικειμενική δαπάνη περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες κυριότητας ή κατοχής του αυτοκινήτου. Διάστημα μεγαλύτερο από δεκαπέντε (15) ημέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας. Τα ίδια εφαρμόζονται και σε περίπτωση ακινησίας ή ολοκληρωτικής καταστροφής του αυτοκινήτου από οποιαδήποτε αιτία.

Εικονική μεταβίβαση

Αν μεταβιβασθεί ή αποκτηθεί εικονικά αυτοκίνητο από περισσότερα πρόσωπα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη του ισχύει αυτοτελώς στο σύνολο της για καθέναν από τους συμβαλλομένους. Εικονική θεωρείται η μεταβίβαση ή η κτήση που πραγματοποιείται ιδίως μεταξύ συγγενών εξ αίματος ή εξ αγχιστείας κατ' ευθεία γραμμή ή εκ πλαγίου μέχρι και τον τρίτο βαθμό, επιτρέπεται όμως η ανταπόδειξη.

Συγκυριότητα

Όταν η συγκυριότητα είναι πραγματική, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιμερίζεται κατά το λόγο των ιδανικών μεριδίων καθενός συγκυρίου.

Εκπαιδευτές οδηγών – Επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων

Προκειμένου για εκπαιδευτές οδηγών αυτοκινήτων, καθώς και για τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, που χρησιμοποιούν για το σκοπό αυτόν περισσότερα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη το αυτοκίνητο που δίνει τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη.

Ενοικίαση ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων ιδιωτικής ή μικτής χρήσης

Στις περιπτώσεις ενοικίασης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης αυτοκινήτων επιβατικών ιδιωτικής ή μικτής χρήσης, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που αντιστοιχεί στο χρόνο χρησιμοποίησής αυτών, βαρύνει το μισθωτή τους. Οι διατάξεις για τα επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. εφαρμόζονται ανάλογα και για τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των αυτοκινήτων μικτής χρήσης και των αυτοκινήτων τύπου JEEP.

4.1.4 Ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης, με εξαίρεση τα εσπερινά γυμνάσια και λύκεια, καθώς και τα ειδικά σχολεία ατόμων με ειδικές ανάγκες, ορίζεται όπως προκύπτει από τις σχετικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών. Σημειώνεται ότι στη συγκεκριμένη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης δε σημειώθηκε καμία μεταβολή με το ν.3986/2011.

4.1.5 Οικιακοί βοηθοί, οδηγοί αυτοκινήτων, δάσκαλοι και λοιπό προσωπικό.

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό ορίζεται στο εκάστοτε κατώτατο όριο αμοιβών όπως αυτό προσδιορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις για την αντίστοιχη κατηγορία εργαζομένων. Σημειώνεται επίσης ότι στη συγκεκριμένη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης δε σημειώθηκε καμία μεταβολή με το ν.3986/2011.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται όταν ο φορολογούμενος απασχολεί έναν μόνο οικιακό βοηθό ή όταν ο ίδιος ή πρόσωπο που συνοικεί με αυτόν και τον βαρύνει έχει αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό και πάνω (67%) από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή είναι ηλικίας άνω των εξήντα πέντε (65) ετών και απασχολεί ένα νοσοκόμο.

4.1.6 Σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής του φορολογούμενου

Γενικά

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

6α. Μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου, ταχύπλοα και μη

Ολικό μήκος	<u>Ισχύουσα</u> ετήσια αντικειμενική δαπάνη - Οικ. έτος 2012	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη - Οικ. έτος 2011
Μέχρι 5 μέτρα	4.000 €	3.000 ευρώ
Πάνω από 5 μέτρα	+ 2.000 € το μέτρο	4.000 ευρώ

Παρατηρείται ότι η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για τα μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου υπολογίζεται πλέον κλιμακωτά πάνω από τα 5 μέτρα και για κάθε επιπλέον των 5 μέτρο, σε αντίθεση με τα όσα ίσχυσαν κατά την περσινή χρονιά.

Έτσι, για **παράδειγμα**, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για το οικονομικό έτος 2012 για ένα ταχύπλοο 4 μέτρων θα είναι 4.000 ευρώ, για ένα ταχύπλοο 6 μέτρων θα είναι 6.000 ευρώ (4.000 + 1 x 2.000) ενώ για ένα ταχύπλοο 10 μέτρων θα είναι 14.000 ευρώ (4.000 + 5 x 2.000).

Αναλυτικά, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη των μηχανοκίνητων σκαφών ανοικτού τύπου με βάση το ολικό μήκος έχει ως εξής:

Μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου, ταχύπλοα και μη	
Ολικό μήκος	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη
4	4.000,00 €
5	4.000,00 €
6	6.000,00 €
7	8.000,00 €
8	10.000,00 €
9	12.000,00 €
10	14.000,00 €

6β. Μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη (ιστιοφόρα και μηχανοκίνητα) με χώρο ενδιαίτησης

Ολικό μήκος	<u>Ισχύουσα</u> αντικειμενική δαπάνη Οικ. έτος 2012	Ετήσια δαπάνη	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη - Οικ. έτος 2011
Μέχρι 7 μέτρα	12.000 €		8.000 ευρώ
Πάνω από 7 μέτρα έως 10 μέτρα	3.000 € ανά μέτρο μήκους	επιπλέον	+2.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους
Πάνω από 10 μέτρα έως 12 μέτρα	7.500 € ανά μέτρο μήκους	επιπλέον	+5.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους
Πάνω από 12 μέτρα μέχρι 15 μέτρα	15.000 € ανά μέτρο μήκους	επιπλέον	+10.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους
Πάνω από 15 μέτρα έως 18 μέτρα	22.500 € ανά μέτρο μήκους	επιπλέον	+15.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους
Πάνω από 18 μέτρα έως 22 μέτρα	30.000 € ανά μέτρο μήκους	επιπλέον	+20.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους
Πάνω από 22 μέτρα	50.000 € ανά μέτρο μήκους	επιπλέον	+35.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους

Επιτρέπεται η ακινησία για τα σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης με βεβαίωση της αρμόδιας Λιμενικής Αρχής.

Παρατηρείται ότι για ιστιοφόρα ή μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη μέχρι επτά μέτρα η ετήσια αντικειμενική δαπάνη είναι σταθερή και ίση με 8.000 ευρώ. Από 7 μέτρα και άνω, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαμορφώνεται κλιμακωτά.

Έτσι, για **παράδειγμα**, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για ένα μηχανοκίνητο σκάφος με χώρο ενδιαίτησης με ολικό μήκος 11 μέτρα είναι: 8.000 ευρώ + 2.000 ευρώ/μέτρο x 3 μέτρα + 5.000 ευρώ/μέτρο x 1 μέτρο = 19.000 ευρώ.

Ιστιοφόρα σκάφη

Τα ποσά της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης αυτής της υποπερίπτωσης μειώνονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) προκειμένου για ιστιοφόρα σκάφη.

Πλοία αναψυχής από ξύλο που κατασκευάζονται ή έχουν κατασκευασθεί στην Ελλάδα

Κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) μειώνεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και για πλοία αναψυχής που έχουν κατασκευασθεί ή κατασκευάζονται στην Ελλάδα εξ ολοκλήρου από ξύλο, τύπων "τρεχαντήρι", "βαρκαλάς", "πέραμα", "τσερνίκι" και "λίμπερτυ", που προέρχονται από την ελληνική ναυτική παράδοση.

Παλαιότητα σκαφών

Η τεκμαρτή δαπάνη από κάθε σκάφος μειώνεται ανάλογα με την παλαιότητα του κατά ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) έτη και μέχρι δέκα (10) έτη από το έτος που νηολογήθηκε για πρώτη φορά και τριάντα τοις εκατό (30%) αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη.

Έτσι, **στο παράδειγμα** του μηχανοκίνητου σκάφους με χώρο ενδιαίτησης με ολικό μήκος 11 μέτρα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη μειώνεται από 19.000 ευρώ σε ευρώ, αν το σκάφος αυτό ήταν 7 ετών, αφού $19.000 - 19.000 \cdot 15\% = 19.000 - 2.850 = 16150$ ευρώ.

Μόνιμο πλήρωμα

Για σκάφη με μόνιμο πλήρωμα ναυτολογημένο για ολόκληρο ή μέρος του έτους, στην παραπάνω δαπάνη προστίθεται και η αμοιβή του πληρώματος.

Σκάφη επαγγελματικής χρήσης

Τα σκάφη επαγγελματικής χρήσης δεν λαμβάνονται υπόψη για την αντικειμενική δαπάνη. Οι διατάξεις για τα επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ., εκτός αυτών που αναφέρονται στην παλαιότητα των αυτοκινήτων, εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση αυτή.

Ορισμοί σκαφών σύμφωνα με το ν. 2743/1999

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 2743/1999, ως «πλοίο αναψυχής» θεωρείται κάθε σκάφος ολικού μήκους άνω των επτά (7) μέτρων, το οποίο, είτε διαθέτει είτε όχι χώρους ενδιαίτησης, έχει τη δυνατότητα, από τη γενική κατασκευή του, να χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εκτέλεση ταξιδιών αναψυχής ή και περιήγησης.

«Επαγγελματικό πλοίο αναψυχής» είναι το πλοίο αναψυχής, που έχει μεταφορική ικανότητα μέχρι και σαράντα εννέα (49) επιβατών, το οποίο διαθέτει χώρους ενδιαίτησης, πέραν αυτών του πληρώματος, και χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εκτέλεση ταξιδιών αναψυχής ή και περιήγησης με ολική ναύλωση.

"Ιδιωτικό πλοίο αναψυχής" είναι το πλοίο αναψυχής που δεν είναι επαγγελματικό σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού.

Ορίζεται, επίσης, από το άρθρο 1 του ν. 2743/1999 ότι ιστιοφόρο πλοίο αναψυχής είναι το πλοίο αναψυχής, το οποίο διαθέτει επαρκή ιστιοφορία, ως κύριο μέσο πρόωσης, φέρει βοηθητικό κινητήρα πρόωσης και συγκεντρώνει τα κριτήρια καθορισμού του ως ιστιοφόρου, όπως αυτά ισχύουν.

«Μηχανοκίνητο πλοίο αναψυχής» είναι το πλοίο αναψυχής το οποίο διαθέτει μηχανή, ως κύριο μέσο πρόωσης για ναυσιπλοΐα, και βοηθητικό μέσο πρόωσης, εάν αυτό απαιτείται από τις κείμενες διατάξεις, το οποίο και αναφέρεται στο πιστοποιητικό ασφαλείας.

Τέλος, αναφέρεται ρητά ότι οι χώροι ενδιαίτησης είναι οι κλειστοί χώροι διαμονής, σίτισης και υγιεινής του πλοίου.

Αναλυτικά, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη των μηχανοκίνητων ή μικτών σκαφών με χώρο ενδιαίτησης βάσει του ολικού μήκους αλλά και του έτους νηολόγησης, έχει ως εξής:

Ολικό μήκος	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης		
	Έτος 2011, 2010, 2009, 2008, 2007	νηολόγησης Έτος 2006, 2005, 2004, 2003, 2002	νηολόγησης Έτος 2001 και πριν
5 μέτρα	12.000 €	10.200 €	8.400 €
6 μέτρα	12.000 €	10.200 €	8.400 €
7 μέτρα	12.000 €	10.200 €	8.400 €
8 μέτρα	15.000 €	12.750 €	10.500 €
9 μέτρα	18.000 €	15.300 €	12.600 €
10 μέτρα	21.000 €	17.850 €	14.700 €
11 μέτρα	28.500 €	24.225 €	19.950 €
12 μέτρα	36.000 €	30.600 €	25.200 €
13 μέτρα	51.000 €	43.350 €	35.700 €
14 μέτρα	66.000 €	56.100 €	46.200 €
15 μέτρα	81.000 €	68.850 €	56.700 €
16 μέτρα	103.500 €	87.975 €	72.450 €
17 μέτρα	126.000 €	107.100 €	88.200 €
18 μέτρα	148.500 €	126.225 €	103.950 €
19 μέτρα	178.500 €	151.725 €	124.950 €
20 μέτρα	208.500 €	177.225 €	145.950 €
21 μέτρα	238.500 €	202.725 €	166.950 €
22 μέτρα	268.500 €	228.225 €	187.950 €
23 μέτρα	318.500 €	270.725 €	222.950 €
24 μέτρα	368.500 €	313.225 €	257.950 €
25 μέτρα	418.500 €	355.725 €	292.950 €

ΠΡΟΣΟΧΗ: Όταν το μήκος του σκάφους δεν είναι ακέραιος αριθμός μέτρων, τότε υπολογίζεται η αντικειμενική δαπάνη με βάση τον αμέσως επόμενο ακέραιο αριθμό μέτρων, όπως ορίζεται στην Εγκ. ΠΟΛ.1110/1997.

Για παράδειγμα, σύμφωνα με τις οδηγίες του Υπ. Οικονομικών, για ένα σκάφος μήκους 7,2 μέτρων, η αντικειμενική δαπάνη θα υπολογιστεί με ολικό μήκος σκάφους 8 μέτρα.

4.1.7 Αεροσκάφη, ελικόπτερα, ανεμόπτερα κυριότητας ή κατοχής του φορολογούμενου

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα κυριότητας ή κατοχής του φορολογούμενου, της συζύγου του ή των προσώπων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν, η οποία ορίζεται ως εξής:

Ανεμόπτερα

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

Αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης και στροβιλοελικοφόρα καθώς και ελικόπτερα

Ίππους ισχύος κινητήρα	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη
0-150	65.000 ευρώ
150 και άνω	500 ευρώ για κάθε ίππο

Παρατηρείται ότι, για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης και στροβιλοελικοφόρα καθώς και ελικόπτερα με ισχύ κινητήρα μέχρι 150 ίππους η ετήσια αντικειμενική δαπάνη είναι σταθερή και ίση με 65.000 ευρώ. Από 150 ίππους και άνω, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαμορφώνεται κλιμακωτά.

Έτσι, για **παράδειγμα**, για ένα αεροσκάφος με ισχύ κινητήρα 140 ίππους, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη είναι 65.000 ευρώ ενώ για ένα αεροσκάφος με ισχύ κινητήρα 162 ίππους, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη είναι 65.000 ευρώ + (500 ευρώ/ίππο x 12 ίππους) = 65.000 ευρώ + 6000 ευρώ = 71.000 ευρώ.

Αεριοπρωθούμενα (JET)

Για αεροσκάφη αεριοπρωθούμενα (JET) στο ποσό των διακοσίων (200) ευρώ για κάθε λίμπρα ώθησης.

Οι διατάξεις για τα επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ., εκτός της ακινησίας και παλαιότητας, εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση αυτή.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Φ.Ε⁴² που αφορούν αεροσκάφη, ελικόπτερα κ.λπ. δε μεταβλήθηκαν με το ν.3986/2011

4.1.8 Εξωτερική – εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης (πισίνα)

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, εξωτερικής δεξαμενής κολύμβησης που προκύπτει για τον κύριο ή κάτοχο αυτής, ορίζεται, ανάλογα με την επιφάνεια της, ανά κλίμακα, ως εξής:

⁴² Κ.Φ.Ε. Ν. 2238/94 Άρθρο 16 Τεκμήριο δαπανών διαβίωσης

Εξωτερική δεξαμενή κολύμβησης (πισίνα)

Τετραγωνικά μέτρα	Ισχύουσα ετήσια δαπάνη - Οικ. έτος 2012	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη - Οικ. έτος 2011
0-60	160 € το τ.μ.	100 € το τ.μ.
60 και άνω	320 € το τ.μ.	200 € το τ.μ.

Παρατηρείται ότι η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για τις εξωτερικές πισίνες υπολογίζεται κλιμακωτά ανάλογα με την επιφάνεια τους. Για παράδειγμα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για μία εξωτερική πισίνα 65 τ.μ. είναι 60 τ.μ. x 160 ευρώ + 5 τ.μ. x 320 ευρώ = 9.600 + 1.600 = 11.200 €

Προκειμένου για εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης τα παραπάνω ποσά διπλασιάζονται.

Εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης

Τετραγωνικά μέτρα	Ισχύουσα ετήσια δαπάνη - Οικ. έτος 2012	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη - Οικ. έτος 2011
0-60	320 € το τ.μ.	200 € το τ.μ.
60 και άνω	640 € το τ.μ.	400 € το τ.μ.

Όμοια, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για μία εσωτερική πισίνα 65 τ.μ. είναι 60 τ.μ. x 200 ευρώ + 5 τ.μ. x 400 ευρώ = 12.000 + 2.000 = 14.000 ευρώ.

4.1.9 Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη

Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογουμένου ορίζεται σε τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση.

4.1.10 Γενικά

Συνταξιούχοι - Μείωση ετησίων αντικειμενικών δαπανών κατά 30%

Σύμφωνα με το άρθρο 18 περ. ζ' του Κ.Φ.Ε.⁴³ "Οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες που υπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 16 του ΚΦΕ προκειμένου για συνταξιούχους που έχουν υπερβεί το εξηκοστό πέμπτο έτος (65^ο) της ηλικίας τους εφαρμόζονται μειωμένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των όσων προκύπτουν σύμφωνα με τις προηγούμενες διατάξεις."

Κάτοικοι εξωτερικού

⁴³ ζ) η δαπάνη για δίδακτρα ή τροφεία σε ειδικές για την πάθησή τους σχολές ή σε ειδικά ιδρύματα ή οργανισμούς που καταβάλλονται για τέκνα με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον σαράντα τοις εκατό (40%) βάσει γνωμάτευσης του ΚΕ.Π.Α. ή της Α.Σ.Υ.Ε., εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημα των τέκνων δεν υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ

Με την περ. η' του άρθρου 33⁴⁴ του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 4330/2015⁴⁵ (έναρξη ισχύος σύμφωνα με την παρ. 6 του ίδιου άρθρου και νόμου, για το φορολογικό έτος 2014 και εξής), ορίζεται πλέον ότι:

- Δεν εφαρμόζονται οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31 προκειμένου για φυσικά πρόσωπα που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην αλλοδαπή και
- Δεν εφαρμόζονται οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 προκειμένου για φυσικά πρόσωπα που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην αλλοδαπή **εφόσον** δεν αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα

Πρόκειται για ουσιαστική μεταβολή στον τρόπο εφαρμογής των τεκμηρίων για τους κατοίκους του εξωτερικού, δεδομένου ότι πλέον τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης (π.χ. τεκμήριο δευτερεύουσας κατοικίας, τεκμήριο Ι.Χ., ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη κ.λπ.) δεν εφαρμόζονται ακόμα και στην περίπτωση που τα πρόσωπα αυτά αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα. Αντίθετα, για τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων εξακολουθούν να ισχύουν όσα ίσχυαν και με την αντικατασταθείσα διάταξη. Οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων εφαρμόζονται, δηλαδή, εφόσον ο κάτοικος αλλοδαπής αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα.

Παράδειγμα:

Έστω, λοιπόν, κάτοικος εξωτερικού, άγαμος, ο οποίος διαθέτει μία δευτερεύουσα κατοικία (διαμέρισμα) 100 τ.μ. σε περιοχή με τιμή ζώνης έως 2.800 και ένα αυτοκίνητο Ι.Χ. 1400 κ.ε. με έτος πρώτης κυκλοφορίας το 2012. Ο κάτοικος αυτός αγόρασε μέσα στο 2014 και ένα ακίνητο (γη) αξίας 30.000 ευρώ. Διακρίνουμε πλέον **δύο περιπτώσεις** ανάλογα με την ύπαρξη ή μη πραγματικού εισοδήματος. Αναλυτικότερα:

Εισόδημα	Περίπτωση 1	Περίπτωση 2
	Δεν αποκτά πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα	Αποκτά πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα
Τεκμήριο Δευτερεύουσας Κατοικίας	0	0
Τεκμήριο Αυτοκινήτου Ι.Χ.	0	0
Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη	0	0
Τεκμήριο Αγοράς ακινήτου	0	30.000
Σύνολο τεκμαρτού εισοδήματος	0	30.000
Υποχρέωση Υποβολής δήλωσης	Όχι	Ναι

⁴⁴ Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 4172/2013 που ισχύει για εισοδήματα από 1/01/2014

⁴⁵ Ν. 4330/2015 ,ΦΕΚ 59/16-06-2015 Τροποποίηση Διατάξεων Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και άλλες Διατάξεις.

Για την υποχρέωση υποβολής δήλωσης από τους κατοίκους εξωτερικού, μπορούμε να ανατρέξουμε σε όσα σχετικά αναφέρει στην εγκ. ΠΟΛ. 1067/2015⁴⁶.

4.2 Αμφισβήτηση ετήσιου συνολικού ποσού αντικειμενικής δαπάνης

Το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογουμένου και των μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία.

Τέτοια περιστατικά συντρέχουν ιδίως στο πρόσωπο των υπόχρεων, οι οποίοι:

- α) υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις,
- β) είναι φυλακισμένοι,
- γ) νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική,
- δ) είναι άνεργοι και δικαιούνται βοήθημα ανεργίας,
- ε) συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, λόγω αποδεδειγμένης συμβολής στις δαπάνες αυτές των συγγενών τους με την προϋπόθεση ότι οι τελευταίοι αυτοί έχουν εισόδημα από εμφανείς πηγές,
- στ) είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητα τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους και
- ζ) προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι για λόγους ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την αντικειμενική.

Όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις αυτές, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωση του και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του φορολογουμένου και μειώνει ανάλογα την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, στην οποία αναφέρονται οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία.

Στις πιο πάνω α` και ε` περιπτώσεις, η διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής

⁴⁶ ΠΟΛ. 1067/20-03-2015 Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9,67,69,70 του Ν. 4172/2013. σελ. : 147 του Παραρτήματος

δαπάνης και της πραγματικής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης του γονέα ή του τέκνου που συμβάλλει στις δαπάνες διαβίωσης του υπόχρεου. Αν πρόκειται για τους γονείς, η διαφορά αντικειμενικής δαπάνης καταλογίζεται σε εκείνον που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα.

4.2 Τεκμήρια διαβίωσης και τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και προσδιορισμός τους

Τα ποσά αυτά, τα οποία προστίθενται στις «αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης», ονομάζονται «τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων». Το άθροισμα των «αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης» και των «τεκμηρίων απόκτησης περιουσιακών στοιχείων», προσδιορίζει, για κάθε φορολογούμενο, το ελάχιστο όριο του τεκμαρτού ετησίου εισοδήματος που πρέπει να υπαχθεί σε φόρο.

Αν το εισόδημα που θα δηλώσει ο φορολογούμενος είναι μικρότερο από το τεκμαρτό ετήσιο εισόδημα, που προσδιορίζουν αθροιστικά οι «αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης» και τα «τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων», τότε ο φόρος θα υπολογιστεί επί του τεκμαρτού εισοδήματος και θα είναι σημαντικά αυξημένος, εκτός εάν η πρόσθετη διαφορά μεταξύ δηλωθέντος και τεκμαρτού εισοδήματος καλυφθεί με εισοδήματα παλαιότερων ετών ή με άλλους νόμιμους τρόπους (εισοδήματα αυτοτελώς φορολογηθέντα ή απαλλαγθέντα από το φόρο, υπεραξίες από πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων κ.λπ.).

Σε περίπτωση που η πρόσθετη διαφορά μεταξύ (χαμηλότερου) δηλωθέντος και (υψηλότερου) τεκμαρτού εισοδήματος δεν μπορεί να καλυφθεί με εισοδήματα παλαιότερων ετών ή με άλλους νόμιμους τρόπους, ο φόρος που θα επιβληθεί στο συνολικό τεκμαρτό εισόδημα θα υπολογιστεί με βάση την φορολογική κλίμακα που αντιστοιχεί στην πηγή εισοδήματος με το μεγαλύτερο δηλωθέν ποσό.

Παράδειγμα:

Εάν ένας φορολογούμενος δηλώσει εισόδημα 5.000 ευρώ από ατομική εμπορική επιχείρηση και 3.000 ευρώ από ακίνητα, αλλά το συνολικό εισόδημα που θα του προσδιορίσουν τα τεκμήρια είναι 10.000 ευρώ, τότε ολόκληρο το ποσό των 10.000 ευρώ θα φορολογηθεί με την κλίμακα φόρου των αυτοαπασχολούμενων δηλαδή με 26% από το πρώτο ευρώ! Αντιθέτως αν ο φορολογούμενος δηλώσει εισόδημα 3.000 ευρώ από εμπορική επιχείρηση και 5.000 ευρώ από ακίνητα, τότε για το τεκμαρτό ποσό των 10.000 ευρώ θα φορολογηθεί με την κλίμακα φόρου των εισοδημάτων από ακίνητα, δηλαδή με 10% από το πρώτο ευρώ.

4.2.1 Αν δεν υπάρχει πραγματικό εισόδημα

Σε περίπτωση φορολογούμενου που δεν απέκτησε εισόδημα το 2013, από καμία πηγή, το τεκμαρτό ποσό εισοδήματος που θα προσδιοριστεί γι' αυτόν με βάση τα τεκμήρια θα φορολογηθεί με την κλίμακα φόρου των μισθωτών και

των συνταξιούχων, στην οποία ισχύει αφορολόγητο όριο 9.550 ευρώ. Αν λοιπόν το τεκμαρτό εισόδημα είναι χαμηλότερο των 9.550 ευρώ, τότε ο φορολογούμενος δεν θα πληρώσει καθόλου φόρο.

Σύμφωνα εξάλλου με τις διατάξεις για τις «αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης» και για τα «τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων»:

Αποδείξεις και για το τεκμαρτό εισόδημα

1) Σε περίπτωση που η διαφορά μεταξύ υψηλότερου τεκμαρτού εισοδήματος και χαμηλότερου δηλωθέντος παραμένει ακάλυπτη, ο φορολογούμενος θα υποχρεωθεί να πληρώσει αυξημένο φόρο και λόγω της μη πλήρους κάλυψης του απαιτούμενου ποσού αποδείξεων.

Αυτό θα συμβεί επειδή στο (υψηλότερο) τεκμαρτό εισόδημα, που θα λάβει υπόψη η Εφορία για τον υπολογισμό του φόρου, θα αντιστοιχεί συνολική αξία προσκομιστέων αποδείξεων μεγαλύτερη από την αξία αποδείξεων που θα έχει συγκεντρώσει ο φορολογούμενος. Δηλαδή, ο φορολογούμενος νομίζοντας ότι θα φορολογηθεί με βάση τα όσα δήλωσε, είναι πολύ πιθανό να έχει μαζέψει αποδείξεις αξίας ίσης με το 25% του δηλωθέντος εισοδήματός του, κι όχι αποδείξεις αξίας ίσης με το 25% του τεκμαρτού εισοδήματός του, που είναι υψηλότερο του δηλωθέντος.

Αν πουληθούν περιουσιακά στοιχεία

2) Τα έσοδα που εισέπραξε ο φορολογούμενος το 2013 από την εκποίηση περιουσιακών στοιχείων του, δηλαδή από πωλήσεις ακινήτων, ΙΧ αυτοκινήτων, σκαφών, μοτοσικλετών κ.λπ., δεν λαμβάνονται υπόψη στο σύνολό τους για την κάλυψη της διαφοράς μεταξύ δηλωθέντος και τεκμαρτού εισοδήματος αλλά μειώνονται κατά τα ποσά του κόστους απόκτησής τους.

Υπολογίζεται μόνο η υπεραξία, δηλαδή εάν το 2013 πουλήσατε ένα ΙΧ φθηνότερα από ότι το αγοράσατε, τότε δεν υπάρχει υπεραξία και δεν μπορείτε να χρησιμοποιήσετε το ποσό για να καλύψετε το τεκμαρτό εισόδημα.

Αυτό σημαίνει ότι ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλεστεί το συνολικό τίμημα που τυχόν εισέπραξε το 2013 από την πώληση ενός ακινήτου ή ενός ΙΧ αυτοκινήτου ή ενός οποιουδήποτε άλλου περιουσιακού του στοιχείου.

Το ποσό που μπορεί να χρησιμοποιήσει ο φορολογούμενος είναι μόνο η υπεραξία από την πώληση των περιουσιακών του στοιχείων. Αυτό σημαίνει ότι σε περίπτωση είσπραξης τιμήματος από την πώληση ενός ακινήτου ή ενός αυτοκινήτου εντός του 2013 ο φορολογούμενος ενδέχεται να μην μπορεί να χρησιμοποιήσει ούτε ένα ευρώ από το ποσό του τιμήματος αυτού για να καλύψει το την πρόσθετη διαφορά εισοδήματος που προσδιορίζουν οι «αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης» και οι «δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων».

Κι αυτό διότι υπάρχει πιθανότητα το ποσό που είχε δαπανήσει πριν από κάποια χρόνια για την απόκτηση του πωληθέντος ακινήτου ή αυτοκινήτου να

είναι υψηλότερο από το τίμημα που εισέπραξε το 2013 κατά την πώλησή του. Μπορεί δηλαδή το κόστος κτήσης του ακινήτου ή του αυτοκινήτου να είναι μεγαλύτερο από το τίμημα της πώλησης, οπότε, στην περίπτωση αυτή δεν θα προκύψει υπεραξία και η κάλυψη της διαφοράς μεταξύ δηλωθέντος και τεκμαρτού εισοδήματος με το έσοδο από την πώληση του ακινήτου ή του αυτοκινήτου θα είναι αδύνατη.

Ελάχιστο φορολογητέο εισόδημα

3) Σε κάθε φορολογούμενο που το προηγούμενο έτος, απέκτησε οποιοδήποτε ύψους εισόδημα (ακόμη και 0,01 ευρώ) ή χρησιμοποίησε κάποια κατοικία για τη διαμονή του – ανεξαρτήτως του εάν κατείχε ή όχι περιουσιακά στοιχεία - το σύστημα των «αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης» προσδιορίζει ένα ελάχιστο φορολογητέο εισόδημα, το οποίο ανέρχεται στο ποσό των 3.000 ευρώ για τον άγαμο και των 5.000 ευρώ για τον έγγαμο.

Στο ποσό αυτό προστίθενται τα ποσά των υπολοίπων «αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης» που τυχόν βαρύνουν τον φορολογούμενο, λόγω χρήσης κατοικιών, αυτοκινήτων κ.λπ.

Τεκμήριο και οι ενοικιαζόμενες ή παραχωρηθείσες κατοικίες

4) Στα τεκμήρια διαβίωσης (στις «αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης») υπάγονται όλες ανεξαιρέτως οι κατοικίες στις οποίες διαμένουν οι φορολογούμενοι. Ακόμη και όσοι φορολογούμενοι δεν έχουν κατοικίες στο όνομά τους αλλά είναι ενοικιαστές, ακόμη κι αυτοί που διαμένουν σε σπίτια που τούς έχουν παραχωρήσει δωρεάν οι γονείς τους ή τα παιδιά τους βαρύνονται πλέον με συγκεκριμένα ποσά τεκμηρίων για τα ακίνητα στα οποία διαμένουν.

Στις «αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης» υπάγονται, συγκεκριμένα, όλες οι ιδιοκατοικούμενες ή μισθωμένες ή δωρεάν παραχωρηθείσες κύριες και δευτερεύουσες κατοικίες. Το τεκμήριο βαρύνει τον εκάστοτε χρήστη της κατοικίας, είτε αυτός είναι ιδιοκτήτης (ιδιοκατοικούμενη κατοικία), είτε ενοικιαστής (μισθωμένη κατοικία), είτε απλός φιλοξενούμενος (δωρεάν παραχωρηθείσα κατοικία). Ακόμη λοιπόν κι ένας χαμηλοσυνταξιούχος που διαμένει σε μια γκαρσονιέρα καταβάλλοντας ενοίκιο και δεν πληρώνει ποτέ μέχρι τώρα φόρο εισοδήματος, κινδυνεύει για πρώτη φορά να πληρώσει φόρο, καθώς υπάρχει πιθανότητα το τεκμήριο της κατοικίας αθροιζόμενο με το ατομικό τεκμήριο των 3.000 ευρώ ή των 5.000 ευρώ να του προσδιορίσουν εισόδημα μεγαλύτερο απ' αυτό που δηλώνει.

Όλα τα αυτοκίνητα και τα σκάφη

5) Στα τεκμήρια διαβίωσης υπάγονται επίσης και όλα ανεξαιρέτως τα ΙΧ αυτοκίνητα. Υπάγονται ακόμη και οι μικρές βάρκες μήκους 3 έως 5 μέτρων, καθώς και όλα τα σκάφη μήκους μέχρι 10 μέτρων.

Υποχρεωτική ηλεκτρονική υποβολή- αμφισβήτηση τεκμηρίων

6) Από το έτος 2014 που οι δηλώσεις πρέπει να υποβληθούν υποχρεωτικά ηλεκτρονικά από όλα τα φυσικά πρόσωπα, ο φορολογούμενος που θέλει να **αμφισβητήσει τα τεκμήρια** θα πρέπει να περιμένει πρώτα να γίνει η εκκαθάριση της δήλωσής του. Στη συνέχεια μαζί με το εκκαθαριστικό σημείωμα που έχει λάβει και με τα απαραίτητα δικαιολογητικά που θα επικαλεστεί πρέπει να μεταβεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου ν' αμφισβητήσει τα ποσά των τεκμηρίων διαβίωσης. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., αφού ελέγξει τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά, μπορεί να μειώσει ανάλογα ή και να διαγράψει πλήρως τα τεκμήρια διαβίωσης και να προβεί σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης.

Αγορά ή χτίσιμο σπιτιού

7) Κάθε δαπάνη αγοράς ακινήτου ή ανέγερσης κατοικίας που πραγματοποιήθηκε το 2013 δεν υπάγεται στις «δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων».

Τόκοι δανείων

8) Ως «τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων» λαμβάνονται υπόψη και τα έξοδα του φορολογούμενου:

- ο για την αποπληρωμή τόκων και χρεολυσίων δανείων τα οποία έλαβε για αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας.
- ο για την καταβολή του τοκοχρεολυσίου για αγορά εξοπλισμού γεωργικής επιχείρησης

Λαμβάνονται επίσης υπόψη και τα ποσά που έχει καταβάλει ο φορολογούμενος το 2013 για τη χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.

Από τα προηγούμενα χρόνια γνωρίζαμε ότι οι παρακάτω **Δαπάνες Απόκτησης Περιουσιακών Στοιχείων**, συνυπολογίζονται στα συνολικά Τεκμήρια, μαζί με τις **Αντικειμενικές Δαπάνες Διαβίωσης**.

α) Δαπάνη για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτου, δίτροχου κλπ οχήματος.

β) Δαπάνη για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση πλοίων αναψυχής κλπ σκαφών αναψυχής και αεροσκαφών.

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

δ) Δαπάνη για δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ

ε) Δαπάνη για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων και πιστώσεων.

στ) Δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης οποιουδήποτε ακινήτου ή κολυμβητικής δεξαμενής

Από την **01-01-2014** έχουμε άλλες 2 κατηγορίες Δαπανών **Απόκτησης Περιουσιακών Στοιχείων** :

1. Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρίας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς. Η διάταξη αυτή αναφέρεται στον Ν.4172/2013 , άρθρο 32 και ισχύει για δαπάνες που πραγματοποιούνται από την 01.01.2014 και μετά, σε ότι αφορά την αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων κ.λπ., **(Το Τεκμήριο αυτό είχε καταργηθεί από το 2002)**

2 Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. **είχε ανασταλεί από 17.12.2010 μέχρι και 31.12.2013** (Παράγραφος 6 άρθρου 28 Ν. 3986/2011 ΠΟΛ. 1165/29.7.2011).

Το θετικό εδώ είναι ότι με το νόμο, δεν συνδέεται , από 31.10.2014, το τεκμήριο απόκτησης ενός ακινήτου από την αντικειμενική αξία. Δηλαδή **το τεκμήριο και το «πόθεν έσχες» απόκτησης ακινήτου, θα εφαρμόζεται όχι στην αντικειμενική αξία του ακινήτου όπως ισχύει μέχρι 31.10.2014, αλλά στην πραγματική τιμή πώλησης του ακινήτου.** Με τη διάταξη αυτή , η εφορία αποδέχεται το ποσόν της συναλλαγής που θα αναγράφει ο αγοραστής στο συμβόλαιο αγοράς, όποιο και αν είναι αυτό, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την αντικειμενική αξία.

Άρα ως τίμημα αγοράς, λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από το συμβόλαιο αγοράς (τίμημα αγοράς, + φόροι , + λοιπά έξοδα που επιβαρύνουν τον αγοραστή) εκτός αν κατόπιν ελέγχου θα προκύψει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη το ποσό αυτό.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ
ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

5.1 Ανάλωση κεφαλαίου

Τα τεκμήρια της Εφορίας συχνά προσδιορίζουν σε εξωπραγματικά ύψη τα ετήσια φορολογητέα εισοδήματα των φυσικών προσώπων, οδηγώντας σε υπερφορολόγηση και προκαλώντας την απώλεια του δικαιώματος είσπραξης διαφόρων κοινωνικών επιδομάτων. Ο πιο αποτελεσματικός και εύκολος τρόπος ... «απενεργοποίησης» των τεκμηρίων, είναι η χρήση της μεθόδου της «ανάλωσης κεφαλαίου παρελθόντων ετών».

Με την «ανάλωση κεφαλαίου», οι φορολογούμενοι μπορούν να καλύψουν την όποια πρόσθετη διαφορά φορολογητέου εισοδήματος έχει προκύψει λόγω της εφαρμογής των τεκμηρίων, (εφόσον το τεκμαρτό εισόδημα που προσδιορίζεται από την Εφορία με βάση τα τεκμήρια διαβίωσης και τα τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων είναι μεγαλύτερο από το δηλωθέν εισόδημα), επικαλούμενοι εισοδήματα και έσοδα δηλωθέντα ακόμη και πριν από 10, 20 ή 30 χρόνια! Μπορούν ειδικότερα να ανατρέξουν στις φορολογικές δηλώσεις προηγούμενων συνεχόμενων ετών (όσων ετών θέλουν) και να προβούν στις ακόλουθες ενέργειες:

5.1.1 Υπολογισμός εισοδημάτων

- Να αθροίσουν τα ποσά των πάσης φύσεως εισοδημάτων (από μισθούς, συντάξεις, ενοίκια, επιχειρήσεις, τόκους καταθέσεων, μερίσματα, υπεραξίες από πώληση μετοχών κ.λπ.) και τα ποσά των εσόδων από πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, τα οποία έχουν αναγράψει στις δηλώσεις των παρελθόντων ετών

- Από το άθροισμα εισοδημάτων και εσόδων προηγούμενων ετών, που θα προκύψει, να αφαιρέσουν τα ποσά που ελήφθησαν υπόψη στις ίδιες φορολογικές δηλώσεις ως τεκμήρια διαβίωσης (για κατοικίες, ΙΧ αυτοκίνητα, πισίνες, σκάφη, υπηρετικό προσωπικό κ.λπ.) καθώς και τα ποσά που δήλωσαν στις ίδιες δηλώσεις ότι δαπάνησαν για να αποκτήσουν περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, ΙΧ αυτοκίνητα, σκάφη, κινητά αντικείμενα μεγάλης αξίας κ.λπ.).

Το καθαρό ποσό που θα προκύψει από τις παραπάνω μαθηματικές πράξεις είναι το «κεφάλαιο» των προηγούμενων ετών που μπορούν όλοι οι φορολογούμενοι να «σχηματίσουν» και να εμφανίσουν στην Εφορία ως προϊόν αποταμίευσης. Από κει και πέρα, σε κάθε περίπτωση, από το «κεφάλαιο» που θα σχηματιστεί με τον τρόπο αυτό, ο κάθε φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιήσει ένα μέρος για να καλύψει την πρόσθετη διαφορά εισοδήματος που του προσδιορίζουν τα τεκμήρια στη φετινή του δήλωση. Μπορεί δηλαδή να ισχυριστεί ότι η πρόσθετη διαφορά τεκμαρτού εισοδήματος της φορολογικής του δήλωσης καλύφθηκε με «ανάλωση» ενός μέρους του «κεφαλαίου» το οποίο τού περίσσεψε από τα προηγούμενα έτη και το οποίο

προκύπτει με βάση τις δηλώσεις των προηγούμενων ετών, όπως περιγράψαμε προηγουμένως.

Πού θα δηλωθεί το αναλωθέν κεφάλαιο

Ο φορολογούμενος μπορεί απλά να δηλώσει το «αναλωθέν» αυτό «κεφάλαιο» στον πίνακα 6 της φορολογικής δήλωσης, είτε στον κωδικό 787 (που αφορά τον ίδιο) είτε στον κωδικό 788 (που αφορά τη σύζυγο), και με τον τρόπο αυτό να υπερκαλύψει την πρόσθετη διαφορά τεκμαρτού εισοδήματος που προκύπτει με βάση τα τεκμήρια, οπότε στην περίπτωση αυτή ως φορολογητέο εισόδημα δεν θα ληφθεί υπόψη από την Εφορία το τεκμαρτό αλλά το πολύ πιο χαμηλό δηλωθέν εισόδημά του. (Το ποσό που θα αναγραφεί σε ένα από τους κωδικούς αυτούς θα πρέπει να είναι μεγαλύτερο από την πρόσθετη διαφορά εισοδήματος λόγω τεκμηρίων, ώστε να καλυφθούν πλήρως τα τεκμήρια).

Σε περίπτωση κάλυψης των τεκμηρίων με τη μέθοδο της «ανάλωσης κεφαλαίου»:

Τι κερδίζουμε

1) Ο φόρος εισοδήματος θα υπολογιστεί όχι επί τεκμαρτού αλλά επί του δηλωθέντος εισοδήματος, που είναι χαμηλότερο, οπότε η τελική επιβάρυνση του φορολογούμενου θα είναι μικρότερη.

2) Αν φορολογούμενος έχει προστατευόμενα τέκνα, τότε ο ΟΓΑ κατά την επεξεργασία του εντύπου Α21 που αυτός θα υποβάλει αμέσως μετά τη φορολογική δήλωση, θα λάβει υπόψη του ως ετήσιο οικογενειακό φορολογητέο εισόδημα για την καταβολή του οικογενειακού επιδόματος όχι το τεκμαρτό αλλά το πολύ πιο χαμηλό ετήσιο δηλωθέν εισόδημα του ίδιου του φορολογούμενου και της συζύγου του, οπότε υπάρχει πιθανότητα να τον κατατάξει σε χαμηλότερη εισοδηματική κλίμακα και να του χορηγήσει μεγαλύτερο ποσό επιδόματος!

3) Αν το δηλωθέν εισόδημα είναι χαμηλότερο από το ισχύον εισοδηματικό όριο που προβλέπεται για την καταβολή του «κοινωνικού μερίσματος», αλλά το τεκμαρτό εισόδημά του (το εισόδημα που του προσδιορίζουν τα τεκμήρια) είναι υψηλότερο από το εισοδηματικό όριο για το μέρισμα, ο φορολογούμενος δεν θα χάσει το δικαίωμα εισπράξης του «μερίσματος». Κι αυτό θα συμβεί επειδή θα έχει καλύψει τα τεκμήρια, οπότε για να κριθεί αν δικαιούται το «μέρισμα» θα ληφθεί υπόψη το δηλωθέν κι όχι το τεκμαρτό εισόδημα. Συνεπώς, θα καταφέρει να εισπράξει το «μέρισμα»!

Για το ορθό τρόπο «σχηματισμού» του «κεφαλαίου» από τις φορολογικές δηλώσεις των προηγούμενων ετών οι φορολογούμενοι θα πρέπει να γνωρίζουν, ειδικότερα, τα ακόλουθα:

Χωρίς χρονικό περιορισμό

Για τον προσδιορισμό του «κεφαλαίου» με βάση τη φορολογική δήλωση κάθε προηγούμενου έτους, πρέπει να αθροίζονται τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα χρηματικά ποσά που έχουν αποκτηθεί αλλά δεν θεωρούνται εισόδημα, τα χρηματικά ποσά που προέρχονται από την πώληση περιουσιακών στοιχείων, από την εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό, από δάνεια, δωρεές, γονικές παροχές κτλ καθώς και οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί. Από το άθροισμα όλων αυτών των ποσών εισοδημάτων και εισόδων πρέπει να αφαιρούνται τα ποσά των τεκμηρίων διαβίωσης για κατοικίες, ΙΧ, σκάφη, πισίνες, υπηρετικό προσωπικό και δίδακτρα ιδιωτικών σχολείων, καθώς επίσης και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, για δωρεές ή γονικές παροχών χρηματικών ποσών και για την αποπληρωμή δανείων. Το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση των παραπάνω δαπανών είναι το «μη αναλωθέν κεφάλαιο» που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος για το κάθε έτος.

Δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την κάλυψη των τεκμηρίων με «ανάλωση κεφαλαίου». Συνεπώς, για την κάλυψη τεκμηρίων μπορεί να γίνει επίκληση «ανάλωσης κεφαλαίου» οσωνδήποτε προηγούμενων ετών (σ.σ. δηλαδή 5, 10, 20, 25 ή ακόμη και 30 ετών), εφόσον βέβαια είναι δυνατό να διασταυρωθούν οι σχετικοί ισχυρισμοί του φορολογουμένου με τα στοιχεία που τηρούνται στις Δ.Ο.Υ.

5.2 Κατάσταση ανάλωσης κεφαλαίου

Για τον «σχηματισμό» του «κεφαλαίου», ο φορολογούμενος θα πρέπει να συντάξει σε χαρτί μια «κατάσταση ανάλωσης κεφαλαίου», μια μορφή πίνακα με τρεις τουλάχιστον στήλες και με αριθμό σειρών ίσο με τον αριθμό των παρελθόντων ετών στα οποία ανατρέχει. Στην αριστερή στήλη κάθε σειράς αναγράφονται τα εισοδήματα και τα έσοδα που αναγράφηκαν στη φορολογική δήλωση του κάθε έτους, στη μεσαία στήλη τα ποσά των τεκμηρίων του ίδιου έτους τα οποία αφαιρούνται και στη δεξιά στήλη το υπόλοιπο εναπομένειν «κεφάλαιο» που μπορεί να επικαλεστεί φορολογούμενος για το ίδιο έτος. Στην τελευταία σειρά του πίνακα θα πρέπει να αναγράφονται, ως αθροίσματα, τα συνολικά ποσά εισοδημάτων και εισόδων όλων των παρελθόντων ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος, τα συνολικά ποσά τεκμηρίων που εκπίπτουν από τα εισοδήματα και έσοδα και το συνολικό εναπομένειν «κεφάλαιο προς ανάλωση» από όλα τα παρελθόντα έτη.

Παράδειγμα 1^{ον}:

Πώς δικαιολογούνται τα τεκμήρια με «ανάλωση κεφαλαίου» που σχηματίστηκε τα προηγούμενα έτη:

Έστω ότι άγαμος φορολογούμενος απέκτησε το 2013 εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες μόλις 7.000 ευρώ. Το ίδιο έτος διέμεινε σε ιδιόκτητο διαμέρισμα 80 τ.μ., για το οποίο ισχύει τεκμήριο διαβίωσης 3.200 ευρώ. Επιπλέον, το 2013 ο συγκεκριμένος φορολογούμενος κατείχε αυτοκίνητο 1.500 κυβικών εκατοστών

4ετίας, το οποίο έχει τεκμήριο 5.800 ευρώ. Το ελάχιστο τεκμήριο διαβίωσης για άγαμο φορολογούμενο είναι 3.000 ευρώ.

Ο φορολογούμενος αυτός κατά το οικονομικό έτος 2014 κινδυνεύει να φορολογηθεί για το τεκμαρτό εισόδημα που του προσδιορίζουν τα τεκμήρια διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και όχι για το πραγματικό δηλωθέν εισόδημά του. Κι αυτό επειδή το τεκμαρτό εισόδημα είναι πολύ μεγαλύτερο από το δηλωθέν.

Το τεκμαρτό εισόδημα για τον συγκεκριμένο φορολογούμενο προκύπτει ως εξής:

-Ελάχιστο τεκμήριο διαβίωσης:.....3.000 ευρώ.

-Τεκμήριο διαβίωσης διαμερίσματος:.....3.200 ευρώ.

-Τεκμήριο διαβίωσης αυτοκινήτου:.....5.800 ευρώ.

Σύνολο εισοδήματος βάσει τεκμηρίων:...**12.000** ευρώ

Ο φορολογούμενος **θα φορολογηθεί για το πολύ ψηλότερο τεκμαρτό εισόδημα των 12.000 ευρώ κι όχι για το πραγματικό δηλωθέν εισόδημα των 7.000 ευρώ**, εκτός αν δικαιολογήσει τη διαφορά των 5.000 ευρώ.

Το 2012 ο πιο πάνω φορολογούμενος δήλωσε εισόδημα από μισθούς 22.000 ευρώ.

Μπορεί κατά συνέπεια ο φορολογούμενος να δικαιολογήσει την πιο πάνω διαφορά επικαλούμενος «ανάλωση κεφαλαίου» που «σχηματίστηκε» το 2012 και το οποίο ανέρχεται σε:

22.000 ευρώ – 12.000 ευρώ (τεκμήριο διαβίωσης έτους 2012 για το διαμέρισμα 3.200 ευρώ συν τεκμήριο αυτοκινήτου 5.800 ευρώ συν ελάχιστο τεκμήριο 3.000 ευρώ) = 10.000 ευρώ.

Από το «κεφάλαιο» των 10.000 ευρώ, ο φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιήσει τα 5.000 ευρώ ως «αναλωθέν κεφάλαιο» και με αυτό να καλύψει την διαφορά των 5.000 ευρώ μεταξύ δηλωθέντος και τεκμαρτού εισοδήματός του. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος θα πρέπει να αναγράψει στον κωδικό 787 της φορολογικής δήλωσης (του εντύπου Ε1) το ποσό των 5.000 ευρώ κι όχι το ποσό των 10.000 ευρώ, που προέκυψε από την «κατάσταση ανάλωσης κεφαλαίου».

Παράδειγμα 2^{ον}:

Έστω, έγγαμος φορολογούμενος στο τέλος της χρήσης **2013 φ**, παρουσιάζει τα ακόλουθα δεδομένα:

Ø Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα : 9.500 ευρώ.

∅ Ετήσια αντικειμενική δαπάνη ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας 100τμ. Σε περιοχή με τιμή ζώνης κάτω των 2.800 ευρώ:

80τμ.* 40ευρώ = 3.200 ευρώ
20τμ.* 65 ευρώ = 1.300 ευρώ
Σύνολο: **5.500 ευρώ**

∅ Έτησια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης 1.800 κυβικών εκατοστών, με έτος πρώτης κυκλοφορίας το 2007 και εργοστασιακής αξίας μικρότερης των 50.000 ευρώ : 7.600 ευρώ , -30% λόγω παλαιότητας (2.280) = **5.320 ευρώ**.

∅ Τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων : **4.000 ευρώ**.

∅ Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη έγγαμου : **5.000 ευρώ** .

Από τα παραπάνω , προκύπτει ότι η συνολική ετήσια αντικειμενική του δαπάνη είναι **19.820 ευρώ (= 5.500+5.320+4.000+5.000)**.

Η διαφορά που προκύπτει δηλαδή, είναι **10.320 ευρώ** (19.820 – 9.500). Προκειμένου να μη φορολογηθεί για το τεκμαρτό αυτό εισόδημα, επιλέγει να επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου.

Τα εισοδήματά του , τα χρηματικά ποσά που απαλλάσσονται από το φόρο κ.λ.π. κατά τα προηγούμενα έτη , έχουν ως εξής:

Έτος	Εισοδήματα	Ποσά
2009	Καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	20.500
	Τόκοι καταθέσεων	500
	Σύνολο έτους	21.500
2010	Καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	17.000
	Σύνολο έτους	17.000
2011	Καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	16.500
	Σύνολο έτους	16.500
2012	Καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	9.000
	Δάνειο	8.000
	Σύνολο έτους	17.000

Υπολογισμός τεκμηρίων προηγούμενων ετών:

Έτος 2009 :

Για το έτος 2009 σύμφωνα με το άρθρο 19 όπως ίσχυε με το Ν. 3763/2009 , προβλέπεται ότι για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί, ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών , από τα χρηματικά ποσά, τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β.γ.δ.ε. και στ. και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει

εισπραχθεί , εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, εφόσον εμπίπτουν στις διατάξεις περί εφαρμογής του τεκμηρίου.

Κύρια κατοικία .

Δεδομένου ότι η κύρια κατοικία του είναι μικρότερη από 200τμ. Απαλλάσσεται από την εφαρμογή του τεκμηρίου για το έτος αυτό⁴⁷.

Αυτόκίνητο :

Δεδομένου ότι η εργοστασιακή του αξία είναι μικρότερη από 50.000 ευρώ , απαλλάσσεται από την εφαρμογή του τεκμηρίου για το έτος αυτό.⁴⁸

Για το έτος 2009 , δεν υπάρχουν άλλα τεκμήρια , (π.χ. ιδιωτικά σχολεία, τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων κ.λ.π.) , και επομένως από το καθαρό εισόδημα του φορολογούμενου, θα αφαιρεθεί μόνο το ποσό των 2.900 ευρώ⁴⁹.

Συνεπώς , το κεφάλαιο που απομένει για να επικαλεστεί ο φορολογούμενος για το έτος αυτό είναι:

21.000 ευρώ – 2.900 ευρώ = **18.100 ευρώ.**

Δεδομένου όμως ότι τα έτη που επικαλείται ο φορολογούμενος για ανάλωση κεφαλαίου, πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους, δεν μπορεί να επικαλεστεί το συγκεκριμένο κεφάλαιο αυθαίρετα, αλλά θα πρέπει να προσδιοριστούν και τα κεφάλαια των ενδιαμέσων ετών:

Έτος 2010:

Κύρια κατοικία:

80τμ * 30 ευρώ = 2.400 ευρώ
20τμ * 50 ευρώ = 1.000 ευρώ
Σύνολο: **3.400 ευρώ**⁵⁰

Αυτοκίνητο:

1.800 κ.ε. = **4.800 ευρώ**⁵¹.

Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη εγγαμου : 5.000 ευρώ⁵².

Από τα παραπάνω , προκύπτει ότι η συνολική ετήσια αντικειμενική του δαπάνη είναι **13.200 ευρώ (= 3.400+4.800=5.000).**

⁴⁷ Περ. α' παρ.1 άρθρο 16, Ν 2238/1994

⁴⁸ Περ.1 άρθρο 18, Ν 2238/1994

⁴⁹ Περ.ζ' παρ. 2, άρθρο 19 Ν 2238/1994

⁵⁰ Περ.α' παρ 1. άρθρο 16 , Ν 2238/1994

⁵¹ Περ.γ' παρ 1. άρθρο 16 , Ν 2238/1994

⁵² Περ.θ' παρ 1. άρθρο 16 , Ν 2238/1994

Συνεπώς, το κεφάλαιο που απομένει για να επικαλεστεί ο φορολογούμενος για το έτος αυτό είναι: $17.000 - 13.200 = 3.800$ ευρώ.

Έτος 2011:

Κύρια κατοικία :

80τμ. * 40 ευρώ = 3.200 ευρώ
20τμ. * 65 ευρώ = 1.300 ευρώ
Σύνολο : **5.500 ευρώ**⁵³

Αυτοκίνητο:

1.800 κ.ε = **7.600 ευρώ**⁵⁴ .

Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη έγγαμου : **5.000 ευρώ**⁵⁵.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι : η συνολική ετήσια αντικειμενική του δαπάνη είναι: **18.100 ευρώ (= 5.500 + 7.600 + 5.000)**.

Συνεπώς , το κεφάλαιο που απομένει για να επικαλεστεί ο φορολογούμενος για το έτος αυτό είναι:

$16.500 - 18.100 = - 1.600$ ευρώ.

Συνεπώς και το έτος 2011 , ο φορολογούμενος παρουσίασε διαφορά τεκμηρίων αλλά επέλεξε να μην κάνει ανάλωση κεφαλαίου και να φορολογηθεί για τη διαφορά αυτή.

Όπως ορίζεται αν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση τα τεκμήρια , τότε θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών . Αν όμως, σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο από δαπάνες των άρθρων 16 και 17 του ΚΦΕ , οι οποίες απαλλάσσονται της εφαρμογής του τεκμηρίου, τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών.⁵⁶

Έτος 2012:

Κύρια κατοικία:

80τμ. * 40 ευρώ = 3.200 ευρώ
20τμ. * 65 ευρώ = 1.300 ευρώ
Σύνολο : **5.500 ευρώ.**

Αυτοκίνητο:

⁵³ Περ.α' παρ 1. άρθρο 16 , Ν 2238/1994

⁵⁴ Περ.γ' παρ 1. άρθρο 16 , Ν 2238/1994

⁵⁵ Περ.θ' παρ 1. άρθρο 16 , Ν 2238/1994

⁵⁶ Σχετ. Εγγ. Δ 12 Α 1051611 ΕΞ 2013/22-03-2013.

1.800 κ.ε. = **5.320 ευρώ.**
7.600 – 30% μείωση λόγω 5ετίας⁵⁷

⁵⁷ Περ.γ'. παρ. 1 άρθρο 16 Ν. 2238/1994

Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη έγγαμου : **5.000 ευρώ.**

Το έτος αυτό (2012) έχει πληρώσει και 1.000 ευρώ, για την τοκοχρεολυτική απόσβεση του δανείου του.

Από τα παραπάνω , προκύπτει ότι η συνολική ετήσια αντικειμενική του δαπάνη είναι **16.820 ευρώ. (=5.500 + 5.320 + 5.000 + 1.000)**

Συνεπώς το κεφάλαιο που απομένει για να επικαλεστεί ο φορολογούμενος για το έτος αυτό είναι :

$$17.000 - 16.820 = 180 \text{ ευρώ.}$$

Άρα συνοψίζοντας έχουμε την κάτωθι εικόνα :

ΈΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ	ΔΑΠΑΝΕΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΟΣ ΑΝΑΛΩΣΗ
2009	21.500	2.900	18.100
2010	17.000	13.200	3.800
2011	16.500	18.100	0
2012	17.000	16.820	180
		ΣΥΝΟΛΟ	22.080

ΕΠΟΜΕΝΩΣ : για το έτος 2013 , ο φορολογούμενος που έχει επιλέξει να κάνει ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών , θα χρησιμοποιήσει 10.320 ευρώ και θα του απομείνουν από τα συγκεκριμένα έτη 11.760 ευρώ , που μπορεί να χρησιμοποιήσει σε επόμενα έτη.

Παράδειγμα 3^{ον} :

Έστω , άγαμος φορολογούμενος που δηλώνει φιλοξενούμενος στους γονείς του, στη λήξη της **χρήσης 2013** παρουσιάζει τα ακόλουθα δεδομένα:

- Ø Το συνολικό πραγματικό του εισόδημα για το έτος 2013 προκύπτει από ατομική επιχείρηση και είναι ίσο με **1.000 ευρώ.**
- Ø Στις 25 Σεπτεμβρίου του 2013 αγόρασε μεταχειρισμένο αυτοκίνητο 1.600 κ.ε .με έτος πρώτης κυκλοφορίας το 2006 έναντι 1.500 ευρώ.

Υπολογισμός αντικειμενικής δαπάνης

Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη άγαμου: **3.000 ευρώ**

Αυτοκίνητο: 1.600 κ.ε. = **1.120 ευρώ .**

- 6.400 – 30% μείωση λόγω 5ετίας
- $4.480/12 * 3 = 1.120$. Εφόσον αγοράστηκε κατά την διάρκεια του έτους, η αντικειμενική δαπάνη περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι

μήνες κυριότητας ή κατοχής του αυτοκινήτου. Διάστημα μεγαλύτερο από δεκαπέντε ημέρες (15) λογίζεται ως ολόκληρος μήνας.

Από τα παραπάνω , προκύπτει ότι η συνολική ετήσια δαπάνη , είναι **5.620 ευρώ. (= 1.500 + 3.000 + 1.120).**

Η διαφορά που προκύπτει δηλαδή , είναι **4.620** ευρώ.

Προκειμένου να μη φορολογηθεί για το τεκμαρτό αυτό εισόδημα, επιλέγει να επικαλεστεί , ανάλωση κεφαλαίου.

Τα χρηματικά ποσά που έχει δηλώσει κατά τα τρία τελευταία χρόνια, από τότε που ξεκίνησε την δραστηριότητά του είναι:

Έτος	εισοδήματα	Ποσά
2010	Καθαρό εισόδημα από ατομική επιχείρηση	7.000
	Σύνολο έτους	7.000
2011	Καθαρό εισόδημα από ατομική επιχείρηση	3.500
	Σύνολο έτους	3.500
2012	Ζημία από ατομική επιχείρηση	-2.500
	Γονική παροχή	1.500
	Σύνολο έτους	1.500

Υπολογισμός τεκμηρίων προηγούμενων ετών :

Έτος 2010

Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη άγαμου : **3.000 ευρώ.**

Από τα παραπάνω , προκύπτει ότι η συνολική ετήσια αντικειμενική του δαπάνη είναι **3.000 ευρώ.**

Συνεπώς το κεφάλαιο που απομένει για να επικαλεστεί ο φορολογούμενος για το έτος αυτό είναι :

7.000 – 3.000 = 4.000 ευρώ.

Έτος 2011

Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη άγαμου : **3.000 ευρώ**

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η συνολική ετήσια αντικειμενική του δαπάνη είναι **3.000** ευρώ .

Συνεπώς το κεφάλαιο που απομένει για να επικαλεστεί ο φορολογούμενος για το έτος αυτό είναι : **3.500 – 3.000 = 500 ευρώ.**

Έτος 2012

Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη άγαμου : **3.000 ευρώ.**

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η συνολική ετήσια αντικειμενική του δαπάνη είναι : **3.000 ευρώ** .

Συνεπώς το κεφάλαιο που απομένει , για να επικαλεστεί ο φορολογούμενος για το έτος αυτό είναι :

$$1.500 - 3.000 = - 1.500 \text{ ευρώ} .$$

Για τη γονική παροχή θα πρέπει η οικεία φορολογική δήλωση να έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους.

Δεδομένου ότι η ζημιά του ίδιου οικονομικού έτους ή και των προηγούμενων , δεν εκπίπτει και ούτε μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη, το σύνολο του κεφαλαίου για το 2012 είναι **1.500**

Άρα συνοψίζοντας, έχουμε την κάτωθι εικόνα :

ΈΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ	ΔΑΠΑΝΕΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΟΣ ΑΝΑΛΩΣΗ
2010	7.000	3.000	4.000
2011	3.500	3.000	500
2012	1.500	3.000	- 1.500

Το 2012 , είχε διαφορά τεκμηρίων 1.500 ευρώ και για το λόγο αυτό έκανε επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου 1.500 ευρώ ώστε να μη φορολογηθεί για αυτό.

Επομένως , για το έτος 2013 το υπόλοιπο που του απομένει είναι 3.000 ευρώ το οποίο δεν καλύπτει ολόκληρη τη διαφορά.

Η δυνατότητα που έχει, είναι να καλύψει μέρος της διαφορά , ενώ για την υπόλοιπη διαφορά ύψους 1.620 ευρώ, θα φορολογηθεί με το συντελεστή της επιχειρηματικής δραστηριότητας⁵⁸.

Επομένως , σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν 2238/1994 του ίδιου νόμου:

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
			εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
50.000	26%	13.000	50.000	13.000
υπερβάλλον	33%			

Άρα : για τα 1.620 ευρώ θα φορολογηθεί με συντελεστή 26% και ο φόρος που θα αναλογεί στο ποσό αυτό είναι 421,20 ευρώ.

Παράδειγμα 4^ο:

Έστω έγγαμος φορολογούμενος που το 2013 δηλώνει τα ακόλουθα ποσά:

Ø Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα: **21.640**

Ø Τόκοι καταθέσεων (μετά την αφαίρεση των φόρων) : **1.500**

Σύνολο : 23.140

⁵⁸ Παρ. 1, άρθρο 19 Ν. 2238/1994

Ø Έχει στην κατοχή του σε ποσοστό 100% :

- i. Κύρια κατοικία 210 τμ. Κύριους χώρους και 20 τμ. Βοηθητικούς χώρους σε περιοχή με τιμή ζώνης 2.000 ευρώ.
- ii. Δευτερεύουσα κατοικία 100 τμ. Με εξωτερική δεξαμενή κολύμβησης 10 τμ. Σε περιοχή με τιμή ζώνης < 2.800 ευρώ.
- iii. Αυτοκίνητο 2.500 κ.ε. το οποίο αγόρασε καινούριο, στις 20 Μαρτίου 2009 και εργοστασιακής αξίας **65.000 ευρώ**.

Υπολογισμός τεκμηρίων:

Κύρια κατοικία:

Κύριοι χώροι:

80τμ. * 40 ευρώ = 3.200 ευρώ

40τμ. * 65 ευρώ = 2.600 ευρώ

80τμ. * 110 ευρώ = 8.800 ευρώ

10τμ. * 200 ευρώ = 2.000 ευρώ

Σύνολο : **16.600 ευρώ**

Βοηθητικοί χώροι:

20τμ. * 40 ευρώ = **800 ευρώ**

Συνολική ετήσια αντικειμενική δαπάνη κύριας κατοικίας : **17.400 ευρώ**

Δευτερεύουσα κατοικία :

80τμ. * 40 ευρώ = 3.200 ευρώ

20τμ. * 65 ευρώ = 1.300 ευρώ

Σύνολο : **4.500 ευρώ**

Μείωση στο ½ : $4.500 * \frac{1}{2} = 2.250$ ευρώ.

Συνολική ετήσια αντικειμενική δαπάνη δευτερεύουσας κατοικίας : **2.250 ευρώ**

Αυτοκίνητο:

Μέχρι 1.200 κ.ε. : 4.000

Για τα επόμενα 800κ.ε. : 4.800

Για τα επόμενα 500κ.ε. : 4.500

Συνολική ετήσια αντικειμενική δαπάνη αυτοκινήτου : **13.300 ευρώ**.

Εξωτερική δεξαμενή κολύμβησης :

10τμ. * 160 ευρώ = **1600 ευρώ**⁵⁹

Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη έγγαμου : **5.000 ευρώ**

Από τα παραπάνω, προκύπτει ότι η συνολική ετήσια αντικειμενική του δαπάνη είναι **39.550 ευρώ (= 17.400 + 2.250 + 13.300 + 1.600 + 5.000)**.

⁵⁹ Περ. η΄, παρ. 1, άρθρο 16, Ν. 2238/1994

Συνεπώς , το κεφάλαιο που απομένει για να επικαλεστεί ο φορολογούμενος για το έτος αυτό , είναι :

23.140 39.550 = **-16.410 ευρώ .**

Κατά τα προηγούμενα έτη, τα δηλωθέντα ποσά έχουν ως ακολούθως:

ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ
2012	39.678
2011	41.564
2010	32.352
2009	75.806
2008	95.206

Υπολογισμός τεκμηρίων προηγούμενων ετών :

Έτος 2012:

Δεδομένου ότι, τα τεκμήρια για τη χρήση 2013 δεν μεταβλήθηκαν σε σχέση με τη χρήση 2012 , σύμφωνα με τον παραπάνω υπολογισμό , το ύψος των τεκμηρίων για τη χρήση του 2012 είναι **39.550 ευρώ .**

Συνεπώς το κεφάλαιο που απομένει για να επικαλεστεί ο φορολογούμενος για το έτος αυτό είναι :

41.564 – 39.550 = **128 ευρώ .**

Έτος 2011:

Δεδομένου ότι τα τεκμήρια για τη χρήση 2012 δεν μεταβλήθηκαν σε σχέση με την χρήση 2011 σύμφωνα με τον ανωτέρω υπολογισμό , το ύψος των τεκμηρίων για τη χρήση του 2011 είναι **39.550 ευρώ.**

Συνεπώς το κεφάλαιο που απομένει για να επικαλεστεί ο φορολογούμενος για το έτος αυτό είναι :

39.678 – 39.550 = **2.014 ευρώ.**

Έτος 2010:

Κύρια κατοικία:

Κύριοι χώροι:

80τμ . * 30 ευρώ = 2.400 ευρώ

40τμ. * 50 ευρώ = 2.000 ευρώ

80τμ. * 80 ευρώ = 6.400 ευρώ

10τμ. * 150 ευρώ = 1.500 ευρώ

Σύνολο : **12.300 ευρώ**

Βοηθητικοί χώροι:

20τμ. * 430 ευρώ = **600 ευρώ**

Συνολική ετήσια αντικειμενική δαπάνη κύριας κατοικίας : **12.900 ευρώ**

Δευτερεύουσα κατοικία :

80τμ. * 30 ευρώ = 2.400 ευρώ

20τμ. * 50 ευρώ = 1.000 ευρώ

Σύνολο : **3.400 ευρώ**

Μείωση στο ½ : $3.400 * \frac{1}{2} = 1.700$ ευρώ

Αυτοκίνητο :

Συνολική ετήσια αντικειμενική δαπάνη αυτοκινήτου : **7.900 ευρώ** .

Εξωτερική δεξαμενή κολύμβησης :

10τμ. * 100 ευρώ = **1000 ευρώ** .

Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη έγγαμου : **5.000 ευρώ** .

Από τα παραπάνω , προκύπτει ότι η συνολική ετήσια αντικειμενική του δαπάνη είναι **28.500 ευρώ (= 12.900 + 1.700 + 7.900 + 1.000 + 5.000)**.

Συνεπώς

Το κεφάλαιο που απομένει για να επικαλεστεί ο φορολογούμενος για το έτος αυτό είναι : $32.352 - 28.500 = 3.852$ ευρώ.

Έτος 2009:

Κύρια κατοικία :

Για το έτος 2009 , η κύρια κατοικία εμπίπτει στις διατάξεις περί εφαρμογής τεκμηρίου , διότι είναι μεγαλύτερη από 200 τμ. Ενώ αντίθετα , η δευτερεύουσα , δεν εμπίπτει , καθώς είναι μικρότερη από 150 τμ.

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 22 του Ν. 2238/1994⁶⁰

Σε περίπτωση που η οικοδομή κατοικήθηκε από τον ιδιοκτήτη της , το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα αυτής , δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάνμισι του εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου , όπως αυτή προσδιορίζεται ως το γινόμενο των εξής παραγόντων:

- i. **Της κύριας επιφάνειας** της οικοδομής στην οποία προστίθεται και ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) της επιφάνειας των αποθηκευτικών χώρων , καθώς και των χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων που ενδεχόμενα υπάρχουν , στην οικοδομή – κατοικία .
- ii. **Της τιμής ζώνης** για τις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή της τιμής εκκίνησης για τις λοιπές περιοχές, οι οποίες ισχύουν κατά την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους, όπως αυτές ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41^α του 1249/1982⁶¹ (ΦΕΚ 43 Α΄)

⁶⁰ Όπως αυτό αναφέρεται στο παράρτημα σελ. : 147

⁶¹ καθορισμός τιμών εκκίνησης και συντελεστών αυξομείωσης τους για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές εντός 4.489 οικισμών των

- iii. **Του διορθωτικού συντελεστή** , ο οποίος ανάλογα με την τιμή ζώνης ή εκκίνησης του ακινήτου ορίζεται ως ακολούθως:

Τιμή ζώνης ή εκκίνησης για κάθε τ.μ.	Συντελεστής
Μέχρι 440 ευρώ	1,10
Πάνω από 440 ευρώ και έως 734 ευρώ	1,20
Πάνω από 734 ευρώ και έως 1.174 ευρώ	1,30
Πάνω από 1.174 ευρώ	1,40

- iv. **Του συντελεστή παλαιότητας** . Ως συντελεστή παλαιότητας λαμβάνεται αυτός που ισχύει κάθε φορά στη φορολογία κεφαλαίου για τον προσδιορισμό της αξίας κτιρίων με βάση την τιμή ζώνης.

Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ⁶².

Προκειμένου να υπολογιστεί η αξία του ακινήτου για το έτος 2009 πρέπει να ληφθούν υπόψη τα ακόλουθα:

Κύρια επιφάνεια κατοικίας :

210 τμ. Κύριοι χώροι + 20 τμ. Βοηθητικοί χώροι = 230 τμ.

Τιμή ζώνης : 2.000 ευρώ

Διορθωτικός συντελεστής κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 22 του Ν. 2238/1994 όπως αναφέρεται στον παραπάνω πίνακα : 1,40 (πάνω από 1.174 ευρώ) .

Συντελεστής παλαιότητας κατά τα οριζόμενα στην Φορολογία Κεφαλαίου :

Παλαιότητα	Συντελεστής
1-5 έτη	0,9
6-10 έτη	0,80
11-15 έτη	0,75

Νομών Δράμας, Καβάλας, Ξάνθης, Ροδόπης, Πέλλας, Πιερίας, Χαλκιδικής, Κοζάνης, Ιωαννίνων, Λάρισας, Μαγνησίας, Βοιωτίας, Ευρυτανίας, Φθιώτιδας, Φωκίδας, Αργολίδας, Αρκαδίας, Λακωνίας, Μεσσηνίας, Λέσβου, Κυκλάδων, Ηρακλείου, Λασιθίου, Ρεθύμνου και Χανίων».

⁶² Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν. 2238/1994 ΚΦΕ το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για ιδιοκατοικούμενη ή μισθωμένη κατοικία άνω των 200 τμ. Από 1/1/2003 και μετά , αποτελεί στοιχείο προσδιορισμού της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του φορολογούμενου , της συζύγου του και των προσώπων που τον βαρύνουν . Το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για την κύρια κατοικία, πολλαπλασιάζεται με συντελεστή 2. Επιπλέον σύμφωνα με την ΠΟΛ 1207/1991 Διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών , για τον υπολογισμό της συνολικής επιφάνειας της κατοικίας προκειμένου να προσδιοριστεί αν υπάρχει απαλλαγή τεκμηρίου ή όχι, περιλαμβάνεται για τον υπολογισμό της ακέραιη και η επιφάνεια των βοηθητικών χώρων που βρίσκονται σε λειτουργική ενότητα με αυτή. (αποθήκη, χώρος στάθμευσης, λεβητοστάσιο, αποθήκη καυσίμων κ.λ.π.) εφόσον οι χώροι αυτοί δεν είναι κοινόχρηστοι . Εξάλλου , όπως αναφέρει η ΠΟΛ 1047/17-02-1998 Διαταγή για τον υπολογισμό της αξίας του ακινήτου , στην επιφάνεια της ιδιοκατοικούμενης οικοδομής περιλαμβάνεται η επιφάνεια των κύριων χώρων και το 20% της επιφάνειας της αποθήκης και του χώρου στάθμευσης . (ΣΧΕΤ. Εγγ. 1002741/55/A 0012/4-3-2008)

16-20 έτη	0,70
21-25 έτη	0,65
26 έτη και πάνω	0,60

Έστω ότι για το παράδειγμά μας , ο συντελεστής παλαιότητας είναι 0,70 .
Η αξία του ακινήτου υπολογίζεται ως ακολούθως:

$230 \text{ τμ.} * 2.000 \text{ (τ.ζ.)} * 1,40 \text{ (δ.σ.)} * 0,70 \text{ (σ.π.)} = 450.800$
Επομένως, το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα ορίζεται ως ακολούθως:
 $450.800 * 3,5 \% = 15.778$
 $15.779 * 2 = \mathbf{31.556 \text{ ευρώ} .}$

Αυτοκίνητο :

Φορολογήσιμοι ίππτοι: $2.500 \text{ κ.ε.} * 0,007 = 17,5$ το οποίο στρογγυλοποιείται σε **18**.

Το τεκμήριο για τα 18 φορολογήσιμους ίππους είναι 49.500

Δεδομένου ότι το αυτοκίνητο αγοράστηκε στις 20 Μαρτίου 2009 , το τεκμήριο για τη χρήση 2009 , ανέρχεται σε $49.500/12*3= \mathbf{37.125 \text{ ευρώ} .}$

Επιπλέον , θα πρέπει να συμπεριλάβει και τη δαπάνη αγοράς το αυτοκινήτου δηλαδή ποσό **65.000 ευρώ**.

Δεξαμενή κολύμβησης :

Για τη δεξαμενή κολύμβησης δεν υπολογίζεται τεκμήριο εφόσον είναι μικρότερη των 25 τ.μ.

Από τα παραπάνω , προκύπτει ότι η συνολική ετήσια αντικειμενική του δαπάνη είναι **133.681 ευρώ (= 31.556 + 37.125 + 65.000) .**

Συνεπώς , το κεφάλαιο που απομένει για να επικαλεστεί ο φορολογούμενος για το έτος αυτό είναι :

$75.806 - 133.681 = \mathbf{57.875 \text{ ευρώ} .}$

Έτος 2008 :

Το έτος 2008 , έχει υποχρέωση να αφαιρέσει μόνο το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα, το οποίο είναι ίδιο με τη χρήση του 2009 , δηλαδή **31.556 ευρώ**.

Από τα παραπάνω , προκύπτει ότι η συνολική ετήσια αντικειμενική δαπάνη είναι : **31.556 ευρώ**.

Συνεπώς το κεφάλαιο που απομένει για να επικαλεστεί ο φορολογούμενος για το έτος αυτό είναι :

$95.206 - 31.556 = \mathbf{57.875 \text{ ευρώ} .}$

Άρα , συνοψίζοντας έχουμε την κάτωθι εικόνα :

ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ	ΔΑΠΑΝΕΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΟΣ ΑΝΑΛΩΣΗ
2012	39.678	39.550	128
2011	41.564	39.550	2.014

2010	32.352	28.500	3.852
2009	75.806	133.681	-57.875
2008	95.206	31.556	63.650

Δεδομένου ότι το 2009 επικαλέστηκε ανάλωση κεφαλαίου προκειμένου να καλύψει τη διαφορά των 57.875 ευρώ, αθροίζοντας τα κεφάλαια που του απομένουν για το 2013 έχουμε τα ακόλουθα:

Έτος	Υπόλοιπο κεφαλαίου έτους	Ανάλωση κεφαλαίου έτους	Προοδευτικό υπόλοιπο προς ανάλωση
2008	63.650	0	63.650
2009	0	57.875	5.775
2010	3.852	0	9.627
2011	2.014	0	11.641
2012	128	0	11.769

Συνεπώς, για το έτος 2013, τα κεφάλαια των πέντε τελευταίων ετών ανέρχονται σε 11.769 ευρώ και δεν επαρκούν ώστε να καλύψει το σύνολο της διαφοράς που ανέρχεται σε 16.410 ευρώ.

Επομένως, θα πρέπει είτε να ανατρέξει και σε προηγούμενα έτη για επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου, καθώς έχει το δικαίωμα, είτε να φορολογηθεί για το υπόλοιπο της διαφοράς.

Παράδειγμα : 5^ο

Φορολογούμενος έγγαμος το έτος 2013 παρουσιάζει διαφορά τεκμηρίων ύψους 8.000 ευρώ.

Η σύζυγός του έχει εισοδήματα ύψους 12.000 ευρώ.

Συνεπώς, ο συγκεκριμένος φορολογούμενος, δεν χρειάζεται να επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου, τουλάχιστον για το έτος 2013, καθώς με την ΠΟΛ 1167/2011 έχει γίνει δεκτό ότι στην περίπτωση υποβολής κοινής δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του ΚΦΕ, εφόσον η ετήσια αντικειμενική δαπάνη του ενός συζύγου είναι μεγαλύτερη από το εισόδημα που δηλώθηκε από αυτόν, τότε η διαφορά αυτή μπορεί να καλυφθεί από τα πραγματικά εισοδήματα του άλλου συζύγου.

Παράδειγμα:6ον

Ζεύγος φορολογούμενων με έναρξη της έγγαμης συμβίωσης το 2011, διαμένει σε μισθωμένη κατοικία 80τμ. σε περιοχή με τιμή ζώνης < 2.800 ευρώ, της οποίας το μισθωτήριο συμβόλαιο έχει συναφθεί στο όνομα του συζύγου. Επίσης ο σύζυγος έχει στο όνομά του αυτοκίνητο 1.400 κ.ε. με έτος πρώτης κυκλοφορίας το Μάρτιο του 2008.

Κατά την έναρξη της έγγαμης συμβίωσης , εργάζεται μόνο ο σύζυγος , ενώ η σύζυγος εργαζόταν κατά το παρελθόν .

Στις 5 Οκτωβρίου 2013 αγοράζουν δεύτερο αυτοκίνητο αξίας 7.500 ευρώ, και 1.200 κ.ε. , με έτος πρώτης κυκλοφορίας το 2013 , σε ποσοστό 50% ο καθένας.

Τα ποσά που έχουν δηλώσει τα δύο τελευταία χρόνια στην κοινή τους δήλωση είναι τα ακόλουθα :

Έτος	Δηλωθέντα ποσά
2012	14.532
2011	14.920

Τα τεκμήριά τους για το έτος 2013 έχουν ως εξής:

Μισθωμένη κατοικία:

80τμ. * 40 ευρώ = **3.200 ευρώ**

Αυτοκίνητο 1 :

1600 κ.ε. = 7.600 – 30% λόγω παλαιότητας = **5.320 ευρώ**.

Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη έγγαμου: 5.000 ευρώ .

Μέχρι εδώ η ετήσια αντικειμενική δαπάνη τους ανέρχεται στα **13.520 ευρώ** και είναι η ίδια με αυτή των ετών 2012 και 2011.

Για το έτος 2013, θα πρέπει στο ανωτέρω ποσό να προστεθεί η δαπάνη αγοράς και αντικειμενική δαπάνη για το δεύτερο αυτοκίνητο , όπου έχουμε:

Αυτοκίνητο 2:

Αγορά : **7.500 ευρώ**.

Αντικειμενική δαπάνη : $4.000/12 * 3 = 1.000$ ευρώ .

Συνεπώς , η επιπλέον ετήσια αντικειμενική δαπάνη για το έτος 2013 συνολικά , ανέρχεται σε 8.500 ευρώ, ενώ για τον κάθε σύζυγο ξεχωριστά :

Αγορά αυτοκινήτου: $7500/2 = 3.750$

Ετήσια αντικειμενική δαπάνη αυτοκινήτου : $4.000/12 * 3 = 1.000$

Σύνολο : **4.750 ευρώ**.

Από τις κοινές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί , προκύπτουν τα ακόλουθα:

Έτος	Δηλωθέντα ποσά	Δαπάνες	Υπόλοιπο κεφαλαίου
2012	14.532	13.520	1.012
2011	14.920	13.520	1.400

Συνεπώς το κεφάλαιο που τους απομένει από τις κοινές δηλώσεις , είναι 2.412 ευρώ που δεν επαρκεί για να καλύψουν την διαφορά των 8.500 ευρώ.

Η διαφορά που μένει ακάλυπτη είναι 6.088 ευρώ και βαρύνει και τους δύο ισόποσα κατά 3.044 ευρώ.

Προκειμένου να μην φορολογηθούν για αυτή, θα πρέπει να επικαλεστεί ο κάθε ένας ξεχωριστά, ανάλωση κεφαλαίου ύψους 3.044 ευρώ από τις δηλώσεις που έχουν υποβάλλει ατομικά πριν την έναρξη της έγγαμης συμβίωσης, καθώς με την ΠΟΛ.1094/1989 έχει διευκρινιστεί ότι τα κεφάλαια που έχουν αποκτηθεί σε έτη προγενέστερα της έγγαμης συμβίωσης, κατά τα οποία ο κάθε σύζυγος έχει υποβάλλει χωριστή δήλωση, μπορούν να καλύψουν ή να μειώσουν μόνο την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων του εκείνου που τα έχει δηλώσει πριν την έναρξη της έγγαμης συμβίωσης.

Παράδειγμα: 7^ο

Φορολογούμενος, άγαμος, μέλος ομόρρυθμης εταιρείας με ποσοστό συμμετοχής 25%, δεν δηλώνει εισοδήματα κατά το έτος 2013, καθώς η εταιρεία παρουσίασε ζημιά.

Η εταιρεία, έχει στην κυριότητά της δύο επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης 1.400 και 1.600 κ.ε. με έτος πρώτης κυκλοφορίας το 2009.

Σύμφωνα με το άρθρο **16 του Ν. 2238/1994:**

Στις περιπτώσεις εταιρειών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων, ή περιορισμένης ευθύνης ή ανωνύμων ή αστικών, καθώς και των κοινωνιών και κοινοπραξιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι οποίες έχουν στην κυριότητά ή στην κατοχή τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε αυτά λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των ομόρρυθμων ή απλών, εκτός των ετερόρρυθμων, εταίρων ή κοινωνιών ή μελών της κοινοπραξίας φυσικών προσώπων, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία, προκειμένου περί ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή αστικών εταιρειών ή στην κοινωνία ή στην κοινοπραξία.

Επομένως, ο συγκεκριμένος φορολογούμενος εκτός από την ετήσια ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη των 3.000 ευρώ, θα επιβαρυνθεί και με την ετήσια αντικειμενική δαπάνη των αυτοκινήτων της εταιρείας σε ποσοστό ίσο με το ποσοστό συμμετοχής του. Δηλαδή:

Για το πρώτο αυτοκίνητο των 1.400 κ.ε :

$$5.200 * 25\% = 1.300 \text{ ευρώ .}$$

Για το δεύτερο αυτοκίνητο των 1.600 κ.ε :

$$6.400 * 25\% = 1.600 \text{ ευρώ.}$$

Επομένως, το σύνολο της διαφοράς που προκύπτει για το φορολογούμενο είναι 5.900 ευρώ και στην περίπτωση που δεν μπορεί να κάνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου, θα φορολογηθεί για τη διαφορά αυτή με συντελεστή 26%.

Ο φόρος δε, που του αναλογεί είναι: $5.900 * 26\% = 1.534 \text{ ευρώ.}$

Παράδειγμα: 8^ο

Φορολογούμενος έγγαμος με κύρια κατοικία 120 τμ. σε περιοχή με τιμή ζώνης 3.000 ευρώ, ομόρρυθμος εταίρος , για το έτος 2013 έχει ως μοναδικό εισόδημα 3.000 ευρώ από ενοίκια , καθώς η εταιρεία στην οποία συμμετέχει, παρουσιάζει ζημιογόνο αποτέλεσμα.

Κύρια κατοικία :

80 τμ. * 56 ευρώ = 4.480 ευρώ

40 τμ. * 91 ευρώ = 3.640 ευρώ

Σύνολο : **8.120 ευρώ**

Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη έγγαμου : **5.000 ευρώ** .

Λόγω έλλειψης ταμειακής ρευστότητας της εταιρείας του , αποφασίζει να **χορηγήσει δάνειο** προς την εταιρεία ύψους **5.000 ευρώ**.

Συνεπώς η συνολική ετήσια αντικειμενική του δαπάνη για το έτος 2013 είναι **18.120 ευρώ**.

Επομένως θα πρέπει να επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών ύψους 15.120 ευρώ , διαφορετικά θα φορολογηθεί για τη διαφορά αυτή με συντελεστή 26%.

Παράδειγμα: 9^ο (Αφορά τη χρήση 2014 και επόμενες)

Φορολογούμενος , μισθωτός , άγαμος , που δηλώνει φιλοξενούμενος από τους γονείς του, έχει σκοπό μέσα στο έτος 2014 να αγοράσει επιχείρηση έναντι τιμήματος 25.000 ευρώ.

Ο φορολογούμενος στη φορολογική δήλωση του έτους 2014 , θα κληθεί να αποδείξει που βρήκε τα χρήματα για την αγορά της επιχείρησης, αλλιώς θα φορολογηθεί με τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας του άρθρου 30 του Ν 4172/2013⁶³.

Για το λόγο αυτό θα επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Τα δεδομένα του κατά τα προηγούμενα χρόνια της αγοράς , έχουν ως ακολούθως.

Έτος	Δηλωθέντα ποσά	Τεκμήρια	Υπόλοιπο κεφαλαίου προς ανάλωση
2008	9.000	2.900	6.100
2009	10.500	2.900	7.600
2012	10.200	8.500	1.700
2013	9.800	7.000	2.800
Σύνολο :			18.200

⁶³ Περ. β' , άρθρο 32 Ν. 4172/2014

Παρατηρούμε ότι τα έτη που θα επικαλεστεί για ανάλωση κεφαλαίου **δεν** είναι συνεχόμενα. Αυτό συμβαίνει διότι κατά τα έτη 2010 και 2011 ήταν προστατευόμενο μέλος καθώς ήταν εγγεγραμμένος στα μητρώα ανέργων του Ο.Α.Ε.Δ. και η ηλικία του ήταν μικρότερη των 27 ετών⁶⁴.

Επομένως, δεν είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης και σε αυτή την περίπτωση έχει εφαρμογή το υπ. Αριθμ. 087172/1642/Α 0012/25-10-2005 έγγραφο της Δ/σης φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με το οποίο, τα έτη που επικαλείται ο φορολογούμενος για ανάλωση κεφαλαίου, πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Τα παραπάνω **δεν ισχύουν** κατά τα έτη που ο φορολογούμενος αποδεδειγμένα δεν ήταν υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, βάσει των κείμενων διατάξεων.

Το 2012 τα τεκμήριά του προκύπτουν από αγορά αυτοκινήτου 1.200 κ.ε. στις 10/01/2012, με έτος πρώτης κυκλοφορίας το 2010, έναντι του ποσού των 1.500 ευρώ, καθώς και από την ετήσια αντικειμενική δαπάνη του αυτοκινήτου, που είναι 4.000 και την ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη των 3.000 ευρώ.

Το 2013 τα τεκμήριά του προκύπτουν από την ετήσια αντικειμενική δαπάνη του αυτοκινήτου που είναι 4.000 ευρώ και την ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη των 3.000 ευρώ.

Για το 2014 τα τεκμήριά του θα είναι σίγουρα οι 7.000 ευρώ που προκύπτουν από την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του αυτοκινήτου και την ελάχιστη ετήσια τεκμαρτή δαπάνη και επιπλέον το ποσό των 25.000 ευρώ για την αγορά της επιχείρησης.

Σύνολο τεκμηρίων **32.000 ευρώ**.

Από τα προηγούμενα έτη θα επικαλεστεί το ποσό των 18.200 ευρώ.

Αν τα εισοδήματά του κατά το έτος 2014 δεν επαρκούν για να καλύψει την υπόλοιπη διαφορά των 13.800 ευρώ, θα φορολογηθεί για το ποσό που δεν θα καταφέρει να καλύψει.

Εδώ διακρίνουμε δύο περιπτώσεις:

1^η περίπτωση :

Εάν για κάποιο διάστημα του έτους, εξακολουθεί να εργάζεται ως μισθωτός πριν ξεκινήσει την επιχειρηματική του δραστηριότητα, ή και παράλληλα με αυτήν και το εισόδημά του από τη μισθωτή εργασία είναι μεγαλύτερο από αυτό της επιχειρηματικής δραστηριότητας,

- η διαφορά μεταξύ τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος η οποία προστίθεται στο συνολικό εισόδημα, φορολογείται με το συντελεστή που αντιστοιχεί στο εισόδημα από μισθωτή εργασία⁶⁵.

Δηλαδή με τον παρακάτω πίνακα φορολογητέου εισοδήματος⁶⁶

Φορολογητέο εισόδημα (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής(%)
------------------------------------	-----------------------------------

⁶⁴ Περ. γ' άρθρο 7 του Ν. 2238/1994

⁶⁵ Περίπτωση α), Παράγραφος 1 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013

⁶⁶ Παράγραφος 1 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013

< 25.000	22%
25.000,01 έως και 42.000	32%
>42.000	42%

2^η περίπτωση :

Στην περίπτωση όμως που το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματός του , κατά το έτος 2014 προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα, η διαφορά μεταξύ τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος η οποία προστίθεται στο συνολικό εισόδημα, φορολογείται με το συντελεστή που αντιστοιχεί στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα⁶⁷.

Δηλαδή σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Φορολογητέο εισόδημα (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής (%)
< 50.000	26%
> 50.000	33%

Παράδειγμα: 10^ο

(Υπολογισμός τεκμηρίων 2014. Ν. 4172/2013).

Έστω φορολογούμενος έγγαμος συνταξιούχος άνω των 65 ετών, ο οποίος έχει στη κατοχή του σε ποσοστό 100% τα κάτωθι για την χρήση 2014:

- Κύρια κατοικία 120τ.μ. σε περιοχή με τιμή ζώνης άνω των 5.000 ανά τ.μ.
- Αυτοκίνητο 1.400 κ.ε. με έτος πρώτης κυκλοφορίας το 2005.

Υπολογισμός αντικειμενικής δαπάνης:

Κύρια κατοικία :

80τμ. * 40 ευρώ = 3.200 ευρώ

40τμ. * 65 ευρώ = 2.600 ευρώ

5.800 ευρώ.

5.800 * 70% = 4.060

Σύνολο : = **9.860 ευρώ**

Άρα τεκμήριο ακινήτων : **9.860 ευρώ**

Αυτοκίνητο:

Για 1.400 κ.ε. = 5.200

Για παλαιότητα από 5 έως 10 έτη = 5.200 * 30% = 1.560

Σύνολο: 5.200 - 1.560 = **3.640**

Άρα Τεκμήριο αυτοκινήτου: **3.640 ευρώ.**

Ελάχιστη δαπάνη λόγω της οικογενειακής κατάστασης : **5.000 ευρώ .**

Σύνολο : 9.860 + 3.640 + 5.000 = **18.500 ευρώ.**

Έκπτωση 30% λόγω συνταξιούχου : 18.500 * 30% = **5.550 ευρώ.**

⁶⁷ Περίπτωση β' παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013

ΑΡΑ: συνολική αντικειμενική δαπάνη για το 2014 : **12.950 ευρώ.**

Παράδειγμα: 11^ο (υπολογισμός τεκμηρίων 2014. Ν. 4172/2013)

Έστω , φορολογούμενος έγγαμος , για τον οποίο ισχύουν τα ακόλουθα δεδομένα για την χρήση του 2014:

Ø Έχει στη κατοχή του σε ποσοστό 100% τα κάτωθι:

- Κύρια κατοικία 100 τμ. σε περιοχή με τιμή ζώνης από 2.800 έως 4.999 ευρώ ανά τ.μ. , και επιπλέον 20 τ.μ. βοηθητικούς χώρους.
- Αυτοκίνητο 1.400 κ.ε. με έτος κυκλοφορίας το 2010.

Ø Έχει δαπανήσει για πληρωμή διδάκτρων ιδιωτικών σχολείων , το ποσό των 6.000 ευρώ.

Υπολογισμός αντικειμενικής δαπάνης

Κύρια κατοικία :

80τμ. * 40 ευρώ = 3.200 ευρώ.

20τμ. * 65 ευρώ = 1.300 ευρώ.

4.500

4.500 * 40% = 1.800

Σύνολο : = **6.300 ευρώ.**

Βοηθητικοί χώροι :

20τμ. * 40 ευρώ = 800

800ευρώ * 40% = 320

Σύνολο = **1.120 ευρώ .**

Άρα τεκμήριο ακινήτων : 6.300 + 1.120 = **7.420 ευρώ .**

Αυτοκίνητο:

Για 1.400 κ.ε. = 5.200

Αρα τεκμήριο αυτοκινήτων : **5.200 ευρώ.**

Δίδακτρα σχολείων

Για τα δίδακτρα ιδιωτικών σχολείων μέσα στο 2014 ποσό 6.000 ευρώ.

Αρα: λοιπά τεκμήρια: **6.000 ευρώ.**

Ελάχιστη δαπάνη λόγω της οικογενειακής κατάστασης : **5.000 ευρώ.**

ΑΡΑ: σύνολο των παραπάνω(7.420 + 5.200 + 6.000 + 5.000) = **23.620 ευρώ.**

Παράδειγμα : 12^ο (υπολογισμός τεκμηρίων 2014. Ν. 4172/2013)

Έστω φορολογούμενος άγαμος , ο οποίος στην χρήση του 2014 , έχει στην κατοχή του σε ποσοστό 100% τα κάτωθι:

- Ø Κύρια κατοικία , 80 τμ. σε περιοχή με τιμή ζώνης από 2.800 έως και 4.999 ευρώ , ανά τ.μ. και η οποία είναι μονοκατοικία .
- Ø Αυτοκίνητο 1.200 κ.ε. με έτος κυκλοφορίας το 2001.

Υπολογισμός αντικειμενικής δαπάνης .

Κύρια κατοικία :
 80τμ. * 40 ευρώ = 3.200
 3.200 * 40% = 1.280
 Σύνολο : = 4.480
 4.480 * 20% = 896
 Σύνολο = **5.376 ευρώ .**

Άρα: τεκμήριο ακινήτων : **5.376 ευρώ .**

Αυτοκίνητο:

Για 1.200 κ.ε. = 4.000 ευρώ.
 Για παλαιότητα πάνω από 10 έτη : 4.000 * 50% = 2.000 ευρώ.

Άρα : τεκμήριο αυτοκινήτων : 4.000 – 2.000 = **2.000 ευρώ.**

Ελάχιστη δαπάνη λόγω οικογενειακής κατάστασης : **3.000 ευρώ.**

ΑΡΑ: συνολική αντικειμενική δαπάνη για το έτος 2014 είναι : (5.376 + 2.000 + 3.000) = **10.376 ευρώ.**

Παράδειγμα : 13^ο

Έστω φορολογούμενος άγαμος, ο οποίος στην χρήση του 2014 , έχει στη κατοχή του σε ποσοστό 100% τα κάτωθι:

- Ø **Κύρια κατοικία** 95 τμ. σε περιοχή με τιμή ζώνης από 2.800 έως 4.999 ανά τμ. και επι πλέον 25 τμ. βοηθητικούς χώρους .
- Ø **Δευτερεύουσα κατοικία** 70 τμ. σε περιοχή με τιμή ζώνης 2.800 έως 4.999 ευρώ , ανά τμ., η οποία είναι μονοκατοικία .
- Ø **Αυτοκίνητο** 1.600 κ.ε. με έτος κυκλοφορίας το 2007 .
- Ø **Σκάφος** 7 μέτρων με έτος κατασκευής το 1995 .
- Ø Επίσης ο φορολογούμενος δαπάνησε κατά το 2014 το ποσό των 4.000 ευρώ για κατασκευή **πισίνας.**

Υπολογισμός αντικειμενικής δαπάνης

Κατοικίες :

Κύρια κατοικία :
 Κύριοι χώροι:
 80 τμ. * 40 ευρώ = 3.200
 15 τμ. * 65 ευρώ = 975
 4.175
 4.175 * 40% = 1.670
 Σύνολο : 5.845 ευρώ
 Βοηθητικοί χώροι :

25τμ. * 40 ευρώ = 1.000 ευρώ
1.000 * 40% = 400
Σύνολο : 1.400 ευρώ.

Δευτερεύουσα κατοικία :

70 τμ. * 20 ευρώ = 1.400
1.400 * 20% = 280
Σύνολο: 1.680

ΑΡΑ: Τεκμήριο ακινήτων (5.845 + 1.400 + 1.680 =) **8.925 ευρώ.**

Αυτοκίνητο :

Για 1.600κ.ε. = 6.400 ευρώ.
Για παλαιότητα από 5 έως 10 έτη : 6.400 * 30% = 1.920
ΑΡΑ : Τεκμήριο αυτοκινήτου : 6.400 – 1.920 = **4.480 ευρώ.**

Σκάφος :

Για σκάφος 7 μέτρων = 8.000 ευρώ.
Για παλαιότητα πάνω από 10 έτη : 8000 * 30 % = 2.400 ευρώ
ΑΡΑ: Τεκμήριο σκαφών : 8.000 – 2.400 = **5.600 ευρώ.**

Κατασκευή πισίνας:

Για κατασκευή πισίνας μέσα στο 2014 , ποσό 4.000 ευρώ.
ΑΡΑ: Λοιπά Τεκμήρια: **4.000 ευρώ.**

Ελάχιστη δαπάνη λόγω οικογενειακής κατάστασης : **5.000 ευρώ.**

Συνεπώς : συνολική αντικειμενική δαπάνη για το έτος 2014 = **28.005 ευρώ**
(8.925 + 4.480 + 5.600 + 4.000 + 5.000).

Παράδειγμα: 14^ο

Εστω φορολογούμενος έγγαμος, συνταξιούχος άνω των 65 ετών, για τον οποίο ισχύουν τα παρακάτω δεδομένα για την χρήση του 2014.

- Ø Κατέχει σε ποσοστό 50% (συνιδιοκτησία) κατοικία 95 τμ. σε περιοχή με τιμή ζώνης από 2.800 έως 4.999 ευρώ ανα τ.μ.
- Ø Κατέχει σε ποσοστό 100% αυτοκίνητο 1.800 κ.ε. με έτος κυκλοφορίας το 2010.
- Ø Κατά την διάρκεια του 2014, δαπάνησε ποσό 10.000 ως γονική παροχή.

Υπολογισμός αντικειμενικής δαπάνης

Κύρια κατοικία :

80 τμ. * 40 ευρώ = 3.200
15 τμ. * 65 ευρώ = 975
4.175
4.175 * 40% = 1.670
Σύνολο : 5.845 ευρώ
Λόγω συνιδιοκτησίας 50% : 5.845/2 = **2.922,5 ευρώ**

ΑΡΑ Τεκμήριο ακινήτων: **2.922,5 ευρώ** .

Αυτοκίνητο:

Για τα 1.800 κ.ε = 7.600 ευρώ.

ΑΡΑ: Τεκμήριο αυτοκινήτων : **7.600 ευρώ**.

Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη:

Έλάχιστη αντικειμενική δαπάνη λόγω οικογενειακής κατάστασης : **5.000 ευρώ**.

Γονική παροχή :

Για γονική παροχή κατά το έτος 2014 ποσού : **10.000 ευρώ**.

ΑΡΑ : Λοιπά Τεκμήρια : **10.000 ευρώ**.

Έκπτωση λόγω συνταξιούχου 30% .

$(2.922,5 + 7.600 + 5.000) = 15.522,5 * 30\% = 4.656,75 \text{ ευρώ} .$

Συνεπώς : συνολική αντικειμενική δαπάνη για το έτος 2014 : **20.865,75 ευρώ**. $(2.922,5 + 7.600 + 5.000 + 10.000 - 4.656,75)$.

Παράδειγμα : 15^ο

Έστω φορολογούμενος έγγαμος , ο οποίος έχει στην κατοχή του σε ποσοστό 100% τα παρακάτω:

- Ø **Κύρια κατοικία** 130 τμ. με βοηθητικούς χώρους 25 τμ. και βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης άνω των 5.000 ευρώ ανά τμ.
- Ø **Δευτερεύουσα** κατοικία 90 τμ. μονοκατοικία σε περιοχή ζώνης έως 2.799 ευρώ ανά τμ.
- Ø **Αυτοκίνητο** 1.600 κ.ε με έτος κυκλοφορίας το 2010.
- Ø **Αυτοκίνητο** 1.000 κ.ε. με έτος κυκλοφορίας το 2008 .
- Ø **Πισίνα** εξωτερική 18 τμ.

Υπολογισμός αντικειμενικής δαπάνης .

Κύρια κατοικία .

Κύριοι χώροι:

80τμ. * 40 ευρώ = 3.200

40 τμ. * 65 ευρώ = 2.600

10 τμ. * 110 ευρώ = 1.100

Σύνολο : 6.900

6.900 * 70% = 4.830

Σύνολο: = **11.730 ευρώ** .

Βοηθητικοί χώροι:

25τμ. * 40 ευρώ = 1.000

1.000 * 70 % = 700

Σύνολο : = **1.700 ευρώ**.

Δευτερεύουσα κατοικία.

80τμ. * 40 ευρώ * 1/2 = 1.600.

$$\begin{aligned} 10\text{τμ.} * 65 \text{ ευρώ} * 1/2 &= \underline{325} \\ \text{Σύνολο :} &= 1.925 \\ 1.925 * 20 \% &= \underline{385} \\ \text{Σύνολο:} &= \mathbf{2.310 \text{ ευρώ.}} \end{aligned}$$

ΑΡΑ: Τεκμήριο ακινήτων : (11.730 + 1.700 + 2.310) = **15.740 ευρώ.**

Αυτοκίνητα:

Για το αυτοκίνητο με 1.600 κ.ε το τεκμήριο είναι :6.400

Για το αυτοκίνητο με 1.000 κ.ε το τεκμήριο είναι :4.000

ΑΡΑ: Τεκμήριο αυτοκινήτων : (6.400 + 4000) = **10.400 ευρώ .**

Πισίνα εξωτερική :

Για εξωτερική πισίνα 18τμ. το τεκμήριο είναι : 18τμ. * 160 ευρώ = **2.880 ευρώ**

Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη :

Έλάχιστη αντικειμενική δαπάνη λόγω οικογενειακής κατάστασης (έγγαμο) : **5.000 ευρώ.**

Συνεπώς : η συνολική αντικειμενική δαπάνη για τον φορολογούμενο κατά το έτος 2014 είναι : (15.740 + 10.400 + 2.880 + 5.000) = **34.020 ευρώ.**

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Άρθρο 222 του Ν. 4281

Το άρθρο 1 του ν. 3213/2003 αντικαθίσταται ως αναφέρεται : Υπόχρεοι σε δήλωση

1. Δήλωση της περιουσιακής τους κατάστασης, των συζύγων τους και των ανήλικων τέκνων τους υποβάλλουν:

α. Ο Πρωθυπουργός.

β. Οι Αρχηγοί των πολιτικών κομμάτων που εκπροσωπούνται στο Εθνικό ή το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, καθώς και όσων λαμβάνουν κρατική χρηματοδότηση.

γ. Οι Υπουργοί, οι αναπληρωτές Υπουργοί και οι Υφυπουργοί.

δ. Οι βουλευτές και οι ευρωβουλευτές, ε. Όσοι διαχειρίζονται τα οικονομικά των πολιτικών κομμάτων της περίπτωσης β'.

στ. Οι γενικοί και ειδικοί γραμματείς της Βουλής και της Γενικής Κυβέρνησης, καθώς και οι υπάλληλοι ή σύμβουλοι ειδικών θέσεων και οι μετακλητοί υπάλληλοι, οι οποίοι τοποθετούνται από μονομελές ή συλλογικό κυβερνητικό όργανο.

ζ. Ο διοικητής και οι υποδιοικητές της Εθνικής Υπηρεσίας Πληροφοριών (ΕΥΠ) και της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας (ΥΠΑ).

η. Οι Γενικοί Γραμματείς των αποκεντρωμένων διοικήσεων, οι Περιφερειάρχες, οι Αντιπεριφερειάρχες, οι Πρόεδροι και τα μέλη των περιφερειακών συμβουλίων, καθώς και οι προϊστάμενοι των γενικών διευθύνσεων και διευθύνσεων των περιφερειών.

θ. Οι Δήμαρχοι, οι Αντιδήμαρχοι, οι Πρόεδροι και τα μέλη, τακτικά και αναπληρωματικά, των επιτροπών των Δήμων, οι Πρόεδροι και τα μέλη, των δημοτικών συμβουλίων, οι Πρόεδροι, οι διευθύνοντες σύμβουλοι και τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων και οι Γενικοί Διευθυντές των δημοτικών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, των αμιγών ή μεικτών δημοτικών επιχειρήσεων των ανωτέρω Ο.Τ.Α. και των συνδέσμων δήμων, καθώς και οι προϊστάμενοι των γενικών διευθύνσεων και διευθύνσεων των Δήμων.

ι. Οι Πρόεδροι, οι Αντιπρόεδροι, οι Διοικητές, οι Υποδιοικητές, τα εκτελεστικά μέλη, οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι σύμβουλοι και οι Γενικοί Διευθυντές νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, δημοσίων επιχειρήσεων, δημοσίων οργανισμών, καθώς και νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, που ανήκουν στο κράτος ή επιχορηγούνται, τακτικώς, από κρατικούς πόρους κατά 50% τουλάχιστον του ετήσιου προϋπολογισμού τους ή τη διοίκηση των οποίων ορίζει άμεσα ή έμμεσα το Δημόσιο με διοικητική πράξη ή ως μέτοχος.

ια. Οι Πρόεδροι, τα τακτικά και αναπληρωματικά μέλη όλων των επιτροπών διαγωνισμών προμηθειών και παροχής υπηρεσιών των κρατικών υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων και των ενόπλων δυνάμεων, των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, που ανήκουν στο κράτος ή επιχορηγούνται, τακτικώς, από κρατικούς πόρους κατά 50% τουλάχιστον του ετήσιου προϋπολογισμού τους ή τη διοίκηση των οποίων ορίζει άμεσα ή έμμεσα το Δημόσιο με διοικητική πράξη ή ως μέτοχος, των δημοσίων επιχειρήσεων και των δημοσίων οργανισμών, εφόσον υπερβαίνουν το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ ανά διαγωνισμό, καθώς επίσης ο Γενικός Διευθυντής και Διευθυντές της Γενικής Διεύθυνσης Κρατικών Προμηθειών και οι κατέχοντες θέσεις προϊσταμένων οποιουδήποτε οργανωτικού επιπέδου οργανικών μονάδων προμηθειών στο Δημόσιο και στα ανωτέρω νομικά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου,

στις δημόσιες επιχειρήσεις και τους δημόσιους οργανισμούς. Την ίδια υποχρέωση υπέχουν ο πρόεδρος και τα μέλη όλων των επιτροπών διαγωνισμού έργων των ανωτέρω φορέων, οι οποίοι διέπονται από τις διατάξεις του ν. 1418/1984 (Α' 23) και του π.δ. 609/1985 (Α' 223), εφόσον ο προϋπολογισμός του έργου υπερβαίνει τις τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ.

ιβ. Οι Δικαστικοί και οι Εισαγγελικοί λειτουργοί και τα μέλη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

ιγ. Ο Διοικητής, οι Υποδιοικητές, οι εντεταλμένοι σύμβουλοι και οι διευθυντές της Τράπεζας της Ελλάδος.

ιδ. Οι Πρόεδροι, οι Αντιπρόεδροι, οι Διευθύνοντες σύμβουλοι, οι Διοικητές, οι Υποδιοικητές, τα εκτελεστικά μέλη Δ.Σ. και οι γενικοί διευθυντές πιστωτικών ιδρυμάτων και χρηματοπιστωτικών οργανισμών, καθώς και επιχειρήσεων παροχής επενδυτικών υπηρεσιών.

ιε. Ο Πρόεδρος και τα εκτελεστικά μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της Ελληνικά Χρηματιστήρια ΑΕ (ΕΧΑΕ) και οι κατέχοντες διευθυντική θέση στην εταιρία αυτή σύμφωνα με τον εκάστοτε ισχύοντα οργανισμό της ή σύμφωνα με απόφαση του Διοικητικού της Συμβουλίου.

ιστ. Ο Πρόεδρος και τα εκτελεστικά μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου των ελεγχόμενων από της Ελληνικά Χρηματιστήρια ΑΕ (ΕΧΑΕ) ανωνύμων εταιριών και οι κατέχοντες διευθυντική θέση στις εταιρίες αυτές σύμφωνα με τον εκάστοτε ισχύοντα κανονισμό της εταιρίας ή σύμφωνα με απόφαση του Διοικητικού της Συμβουλίου.

ιζ. Ο Πρόεδρος και τα εκτελεστικά μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου κάθε άλλου φορέα οργανωμένης χρηματιστηριακής αγοράς που λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα και οι κατέχοντες διευθυντική θέση σε αυτόν σύμφωνα με τον εκάστοτε ισχύοντα κανονισμό του ή σύμφωνα με απόφαση του Διοικητικού του Συμβουλίου.

ιη. Οι ιδιοκτήτες, οι μέτοχοι, οι εταίροι, οι πρόεδροι, οι διευθύνοντες σύμβουλοι και τα εκτελεστικά μέλη του Δ.Σ., οι διαχειριστές, καθώς και οι γενικοί διευθυντές και οι διευθυντές ειδήσεων και ενημέρωσης κάθε μορφής επιχειρήσεων ή εταιρειών, που κατέχουν άδεια λειτουργίας ή εν γένει έχουν την εκμετάλλευση τηλεοπτικών σταθμών, ελεύθερης λήψης ή παροχής κάθε μορφής συνδρομητικών τηλεοπτικών υπηρεσιών, καθώς και ραδιοφωνικών σταθμών, όπως και των βασικών μετόχων αυτών.

ιθ. Οι ιδιοκτήτες, οι μέτοχοι, οι εταίροι, οι πρόεδροι, οι διευθύνοντες σύμβουλοι και τα εκτελεστικά μέλη του Δ.Σ., οι διαχειριστές, καθώς και οι γενικοί διευθυντές και οι διευθυντές ειδήσεων και ενημέρωσης κάθε μορφής επιχειρήσεων ή εταιρειών, που εκμεταλλεύονται διαδικτυακά ενημερωτικά μέσα ή εκδίδουν ημερήσια ή περιοδικά έντυπα πανελληνίας ή τοπικής κυκλοφορίας, όπως και των βασικών μετόχων αυτών.

κ. Οι δημοσιογράφοι μέλη των οικείων ενώσεων συντακτών, καθώς και όσοι παρέχουν δημοσιογραφικές υπηρεσίες σε επιχειρήσεις έκδοσης εντύπων και σε ραδιοτηλεοπτικά ή διαδικτυακά μέσα ενημέρωσης με σύμβαση εργασίας ή έργου.

κα. Οι ιατροί Διευθυντές και Συντονιστές Διευθυντές που υπηρετούν στα νοσοκομεία και τα Κέντρα Υγείας του Εθνικού Συστήματος Υγείας (ΕΣΥ), στα στρατιωτικά νοσοκομεία, σε πανεπιστημιακά νοσοκομεία, κλινικές και εργαστήρια, καθώς και στο Πρωτοβάθμιο Εθνικό Δίκτυο Υγείας (ΠΕΔΥ).

κβ. Οι πρόεδροι, τα μέλη και οι προϊστάμενοι υπηρεσιακών μονάδων επιπέδου Γενικής Διεύθυνσης και Διεύθυνσης όλων των Ανεξάρτητων Αρχών, συμπεριλαμβανομένων των ανεξάρτητων διοικητικών και ρυθμιστικών Αρχών, της Επιτροπής Ανταγωνισμού, της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, καθώς και ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης και οι βοηθοί του.

κγ. Οι Αρχηγοί, Υπαρχηγοί, διευθυντές κλάδων του Γενικού Επιτελείου Εθνικής Άμυνας, των Γενικών Επιτελείων Στρατού, Ναυτικού και Αεροπορίας, οι δικαστικοί λειτουργοί του δικαστικού σώματος των Ενόπλων Δυνάμεων, καθώς και ο Γενικός Διευθυντής και ο Αναπληρωτής Γενικός Διευθυντής της Γενικής Διεύθυνσης Αμυντικών Εξοπλισμών και Επενδύσεων του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας.

κδ. Οι αρχηγοί και οι υπαρχηγοί της Ελληνικής Αστυνομίας, του Λιμενικού Σώματος-Ελληνικής Ακτοφυλακής και του Πυροσβεστικού Σώματος.

κε. Το αστυνομικό προσωπικό, οι συνοριακοί φύλακες, οι ειδικοί φρουροί και το πολιτικό προσωπικό που υπηρετούν στην Ελληνική Αστυνομία, καθώς και το προσωπικό του Πυροσβεστικού Σώματος.

κστ. Το προσωπικό του Λιμενικού Σώματος Ελληνικής Ακτοφυλακής, καθώς και το πολιτικό προσωπικό του Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας και Αιγαίου.

κζ. Το προσωπικό της υπηρεσίας Εσωτερικών Υποθέσεων της Ελληνικής Αστυνομίας και του Λιμενικού Σώματος Ελληνικής Ακτοφυλακής.

κη. Οι Σωφρονιστικοί υπάλληλοι και οι εξωτερικοί φρουροί των καταστημάτων κράτησης.

κθ. Οι προϊστάμενοι των Δασαρχείων και των Δασονομείων.

λ. Τα μέλη όλων των Σωμάτων Επιθεώρησης και Ελέγχου του Δημοσίου, οι προϊστάμενοι οργανικών μονάδων οποιοσδήποτε Υπηρεσίας Επιθεώρησης, Εσωτερικού Ελέγχου ή Εσωτερικών Υποθέσεων του Δημοσίου, των Ν.Π.Δ.Δ. και των Ο.Τ.Α. Α' και Β' βαθμού, καθώς και οι υπάλληλοι των φορέων αυτών που ασκούν οποιαδήποτε ελεγκτικά καθήκοντα.

λα. Οι Γενικοί Διευθυντές του Υπουργείου Οικονομικών, οι Προϊστάμενοι Διευθύνσεων των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.), των Διαπεριφερειακών Ελεγκτικών Κέντρων (Δ.Ε.Κ.) του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.), του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), οι Προϊστάμενοι των Τμημάτων Ελέγχου και όλοι οι υπάλληλοι που υπηρετούν στα Τμήματα Ελέγχου των παραπάνω υπηρεσιών, καθώς και όλοι οι υπάλληλοι που ασκούν ελεγκτικά καθήκοντα και υπηρετούν στις υπηρεσίες αυτές, ο Προϊστάμενος Διεύθυνσης της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης, οι Προϊστάμενοι Διευθύνσεων των Τελωνείων, οι Προϊστάμενοι των Τμημάτων Γενικών Θεμάτων και Τελωνειακών Διαδικασιών των Τελωνείων, όλοι οι υπάλληλοι των Τελωνείων που ασκούν ελεγκτικά καθήκοντα, οι Προϊστάμενοι Διευθύνσεων και Τμημάτων, καθώς και οι υπάλληλοι των Ελεγκτικών Υπηρεσιών Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) και της Διεύθυνσης Παρακολούθησης και Ελέγχου Ανασταλτικών Καθεστώτων (ΔΙ.Π.Ε.Α.Κ). καθώς και οι Προϊστάμενοι των οργανικών μονάδων των Κτηματικών Υπηρεσιών του Δημοσίου.

λβ. Οι Προϊστάμενοι των Επιχειρησιακών Διευθύνσεων Ειδικών Υποθέσεων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ), οι Προϊστάμενοι των Περιφερειακών Διευθύνσεων και Τμημάτων ελέγχου-δράσης αυτών, καθώς και οι υπάλληλοι -ελεγκτές που υπηρετούν στις παραπάνω υπηρεσίες.

λγ. Οι προϊστάμενοι και οι υπάλληλοι των οργανικών μονάδων δόμησης οποιοσδήποτε οργανωτικού επιπέδου των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

λδ. Το προσωπικό της Ειδικής Γραμματείας Συμπράξεων Δημοσίου και Ιδιωτικού Τομέα, καθώς και οι Πρόεδροι, Διευθύνοντες Σύμβουλοι ή διαχειριστές των εταιριών του ιδιωτικού τομέα που μετέχουν σε τέτοιου είδους συμπράξεις.

λε. Ο Πρόεδρος και τα μέλη ΔΣ Αθλητικών Ομοσπονδιών και τα πρόσωπα που είναι μέλη Διοίκησης Αθλητικών Ανωνύμων Εταιριών (Α.Α.Ε.) ή Τμημάτων Αμειβόμενων Αθλητών (Τ.Α.Α.) ή τους έχει ανατεθεί η διαχείριση Τ.Α.Α. ή είναι μέτοχοι Α.Α.Ε. με συνολικό ποσοστό μεγαλύτερο του 1% του μετοχικού της κεφαλαίου. Σε περίπτωση που το εν λόγω ποσοστό

συμμετοχής ανήκει σε νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου ή εταιρία, η υποχρέωση υποβολής δήλωσης περιουσιακής κατάστασης βαρύνει τον πρόεδρο και τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου αυτών.

λστ. Οι αξιολογημένοι διαιτητές, βοηθοί διαιτητές και παρατηρητές διαιτησίας πρωταθλημάτων επαγγελματικού αθλητισμού και όσοι μετέχουν στα αντίστοιχα όργανα ή τις επιτροπές διαιτησίας, καθώς και ο Πρόεδρος, τα μέλη της Επιτροπής Επαγγελματικού Αθλητισμού και οι αναπληρωτές αυτών λζ. Οι Πρόεδροι, Διευθύνοντες Σύμβουλοι, οι εντεταλμένοι σύμβουλοι και Γενικοί Διευθυντές των αναφερόμενων στις περιπτώσεις ε' και στ' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 2190/1994 (ΦΕΚ 280 Α) όπως αυτές ισχύουν, νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, εφόσον τα νομικά αυτά πρόσωπα είναι φορείς ανάθεσης και εκτέλεσης δημόσιων έργων ή ανάθεσης και εκπόνησης μελετών δημόσιων έργων.

λη. Οι Προϊστάμενοι Γενικών Διευθύνσεων, Διευθύνσεων και Τμημάτων της Γενικής Γραμματείας Δημόσιων Έργων του Υπουργείου Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων ως και οι σύμφωνα με τα άρθρα 28 του π.δ. 609/1985 (Α' 223) και 15 του ν. 716/1977 (Α' 205) ασκούντες καθήκοντα επιβλεπόντων μηχανικών δημόσιων έργων και μελετών δημοσίων έργων. Οι κατέχοντες αντίστοιχες θέσεις στο Δημόσιο, στα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και στα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, εφόσον κατά το νόμο ή τον οργανισμό του οικείου Υπουργείου ή του νομικού προσώπου έχουν αρμοδιότητες σχετικές με την ανάθεση δημόσιων έργων ή μελετών δημόσιων έργων ή ασκούν καθήκοντα επιβλεπόντων μηχανικών δημόσιων έργων ή μελετών.

λθ. Ο Ιδιοκτήτης, οι Εταίροι, οι Βασικοί Μέτοχοι, τα εκτελεστικά μέλη οργάνου διοίκησης και τα διευθυντικά στελέχη ελληνικών επιχειρήσεων που συνάπτουν δημόσιες συμβάσεις, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία έχουν τη μόνιμη κατοικία τους στην Ελλάδα και φέρουν οποιαδήποτε από τις ανωτέρω ιδιότητες σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που συνάπτουν δημόσιες συμβάσεις, εφόσον το αντικείμενό τους υπερβαίνει τα αναφερόμενα στην περίπτωση ια' ποσά ανά περίπτωση.

λι. Τα μέλη και οι εισηγητές των γνωμοδοτικών επιτροπών, τα μέλη των οργάνων ελέγχου τα επιφορτισμένα με την εκταμίευση των ενισχύσεων όργανα, τα μέλη των οργάνων αξιολόγησης και εξέτασης των επενδυτικών σχεδίων, ελέγχου επενδύσεων και εκταμίευσης των παρεχόμενων ενισχύσεων του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας.

μ. Οι προϊστάμενοι των Διευθύνσεων Αλλοδαπών των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων μα. Τα μέλη των Επιτροπών Εξετάσεων Υποψηφίων Οδηγών.

μβ. Ο Πρόεδρος και τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της Κοινωνίας της Πληροφορίας, οι Διευθυντές και οι Αναπληρωτές Διευθυντές των Επιχειρησιακών Μονάδων. Τα μέλη του Μητρώου Αξιολογητών Δράσεων Κρατικών Ενισχύσεων και άλλοι εξωτερικοί συνεργάτες που έχουν συμμετάσχει σε αξιολογήσεις, Γνωμοδοτικές Επιτροπές και Επιτροπές Προσφυγών Δράσεων Κρατικών Ενισχύσεων, οι Πρόεδροι και τα Μέλη Επιτροπών Αξιολόγησης Προσφορών κάθε βαθμού, καθώς και Επιτροπών Προσφυγών έργων Δημοσίου Τομέα, οι Πρόεδροι και τα Μέλη των επιτροπών Παρακολούθησης και Παραλαβής Έργων Δημοσίου Τομέα, οι Υπεύθυνοι Έργων Δημοσίου Τομέα και Δράσεων Κρατικών Ενισχύσεων. Οι Προϊστάμενοι, οι αναπληρωτές Προϊστάμενοι και οι Προϊστάμενοι Μονάδων όλων των Ειδικών Υπηρεσιών και των λοιπών φορέων που ασκούν καθήκοντα ή και αρμοδιότητες διαχείρισης, εφαρμογής, συντονισμού και ελέγχου, στο πλαίσιο των συγχρηματοδοτούμενων δράσεων της Προγραμματικής Περιόδου 2007 2013 και 2014 2020.

μγ. Οι προϊστάμενοι των Υπηρεσιών Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

μδ. Οι προϊστάμενοι Διευθύνσεων των Υπηρεσιών Δημοσιονομικού Ελέγχου (Υ.Δ.Ε.) του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.

με. Ο πρόεδρος, τα μέλη και οι υπάλληλοι της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

μστ. Ο πρόεδρος και οι διαχειριστές Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων (Μ.Κ.Ο.) που επιχορηγούνται από το κράτος.

μζ. Το προσωπικό του Εθνικού Οργανισμού Φαρμάκων (ΕΟΦ), του Ενιαίου Φορέα Ελέγχου Τροφίμων (ΕΦΕΤ), του Ελληνικού Οργανισμού Τουρισμού (ΕΟΤ) και του Οργανισμού Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (ΟΠΕΚΕΠΕ) που ασκεί καθήκοντα ελεγκτικής μορφής ή χορήγησης αδειών κάθε μορφής και οι προϊστάμενοι των παραπάνω υπηρεσιών.

μη. Κάθε άλλο πρόσωπο για το οποίο προβλέπεται υποχρέωση υποβολής δήλωσης από ειδική διάταξη νόμου.

2. Η δήλωση της παραγράφου 1 υποβάλλεται από τους υπόχρεους μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την απόκτηση της ιδιότητάς τους (αρχική δήλωση). Τα μετέπειτα έτη, η δήλωση υποβάλλεται κάθε χρόνο κατά το διάστημα της θητείας, της άσκησης της δραστηριότητας ή της διατήρησης της ιδιότητας των υπόχρεων και για ένα (1) έτος, ειδικά δε για τους υπόχρεους των περιπτώσεων α' έως ε' της παραγράφου 1 για τρία (3) έτη, μετά από την απώλεια ή τη λήξη της, και το αργότερο τρεις (3) μήνες μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

3. Το μήνα Φεβρουάριο κάθε έτους διαβιβάζεται, κατά περίπτωση, στα αρμόδια όργανα ελέγχου κατάλογος των ελεγχόμενων προσώπων. Ο κατάλογος συντάσσεται από τον Πρόεδρο της Βουλής για τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' έως και ε' της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου και από τον αρμόδιο Υπουργό, τον γενικό γραμματέα αποκεντρωμένης διοίκησης ή το όργανο διοίκησης του νομικού προσώπου για τα πρόσωπα που υπάγονται στο φορέα αυτόν ή από τον οποίο εποπτεύονται και σε κάθε άλλη περίπτωση από τα όργανα διοίκησης του οικείου φορέα. Το αρμόδιο όργανο ελέγχου μπορεί να ζητά από οποιαδήποτε υπηρεσία, φορέα ή νομικό ή φυσικό πρόσωπο που διαθέτει στοιχεία για πρόσωπα που υπάγονται στις περιπτώσεις της παραγράφου 1, κατάλογο των οικείων προσώπων.

4. Αμφισβητήσεις ως προς την ιδιότητα του υπόχρεου επιλύονται με πράξη των κατά περίπτωση αρμοδίων οργάνων ελέγχου, η οποία εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την υποβολή σχετικής αίτησης του ενδιαφερομένου ή των οργάνων, που είναι αρμόδια να υποβάλλουν την κατά την προηγούμενη παράγραφο, του παρόντος άρθρου, κατάσταση υπόχρεων.»

Άρθρο 21 Ν. 4172/2013 «κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα»

Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. 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, "πτηνοτροφικών", κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

"Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, οι αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις που χορηγούνται στα πλαίσια της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα μόνο κατά το μέρος των ενισχύσεων και επιδοτήσεων που υπερβαίνει τα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι δε αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολό τους, δεν συνυπολογίζονται."

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.

Άρθρο 26 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013) που ισχύει για εισοδήματα από 1.1.2014

1. Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 του παρόντος άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,

β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
>12	50
>18	75
>24	100

2. Ανεξάρτητα από την παράγραφο 1, ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων "κατά" των μετόχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%) και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%), εκτός αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου, ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή σε βάρος του έχει εκκινήσει η διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης. **Επίσης, δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.**

3. Η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1, ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση:

α) καταστεί εισπραξιμη ή

β) διαγραφεί.

4. Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,

β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και

γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

5. Οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του ποσού του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους. Τέτοιες χορηγήσεις συνιστούν οι απαιτήσεις κεφαλαίου και οι απαιτήσεις των εγγεγραμμένων τόκων, όχι όμως και επισφαλών ή μη εισπραξιμων τόκων των επισφαλών απαιτήσεων ή απαιτήσεων μη παραγωγικών, τους οποίους οι τράπεζες δικαιούνται να μην εμφανίζουν ή εγγράφουν στα βιβλία τους, υποχρεούμενες να αποδεικνύουν ότι πρόκειται για τέτοιους τόκους, καθώς και η κάλυψη στο σύνολό του ή εν μέρει ομολογιακού δανείου ιδιωτικών επιχειρήσεων ή η απόκτηση μετοχών κατά τη σύσταση ανώνυμης εταιρείας ή αύξηση του κεφαλαίου της, για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο οι τίτλοι των ομολογιών ή μετοχών παραμένουν στο χαρτοφυλάκιο της τράπεζας. Στις χορηγήσεις αυτές δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια γενικά προς το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα δάνεια γενικά για τα οποία δόθηκε εγγύηση του Δημοσίου και οι καταθέσεις σε άλλες τράπεζες. Πέρα από το ποσοστό έκπτωσης που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν από το εισόδημά τους, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης πρόσθετες ειδικές κατά περίπτωση προβλέψεις για την απόσβεση απαιτήσεων κατά πελατών τους, για τις οποίες έχει διακοπεί ο λογισμός τόκων.

6. Οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό μέχρι δύο τοις εκατό (2%) επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε φορολογικό έτος, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερα φορολογικά έτη και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

7. Οι εταιρείες παρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) μπορούν να εκπίπτουν μέχρι ενάμιση τοις εκατό (1,5%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών που ο φορέας έχει προεξοφλήσει έναντι απαιτήσεων που έχει αναλάβει να εισπράξει από εξαγωγική δραστηριότητα χωρίς δικαίωμα αναγωγής, καθώς και μέχρι ένα τοις εκατό (1%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών των προεξοφλήσεων έναντι απαιτήσεων με δικαίωμα αναγωγής.

ΠΟΛ 1076/2015 ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)

Άρθρο 30 Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας Οι διατάξεις του άρθρου αυτού διατυπώνονται με σαφήνεια και για την εφαρμογή τους δεν χρειάζονται περαιτέρω οδηγίες. Άρθρο 31 Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες 1. Με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού προσδιορίζονται οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη οι ακόλουθες αντικειμενικές δαπάνες : α) Ιδιοκατοικούμενες ή μισθωμένες ή δωρεάν παραχωρηθείσες κύριες κατοικίες. Ειδικότερα, με την περίπτ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 ορίζεται ότι η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας υπολογίζεται κλιμακωτά ως ακολούθως: -μέχρι και τα 80 τ.μ. κύριοι χώροι, 40 ευρώ ανά τ.μ. -από 81 τ.μ. μέχρι και 120 τ.μ. κύριοι χώροι, 65 ευρώ ανά τ.μ. -από 121 τ.μ. μέχρι και 200 τ.μ. κύριοι χώροι, 110 ευρώ ανά τ.μ. -από 201 τ.μ. μέχρι και 300 τ.μ. κύριοι χώροι, 200 ευρώ ανά τ.μ. -από 301 τ.μ. και άνω κύριοι χώροι, 400 ευρώ ανά τ.μ. Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας, ορίζεται ποσό σαράντα ευρώ (40) το τετραγωνικό μέτρο ανεξάρτητα από το μέγεθος της επιφάνειας. Προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από δύο χιλιάδες οχτακόσια ευρώ (2.800) έως τέσσερις χιλιάδες εννιακόσια ενενήντα εννέα ευρώ (4.999) το τετραγωνικό μέτρο, τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) και για περιοχές με τιμή ζώνης από πέντε χιλιάδες ευρώ (5.000) και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%). Για τα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων θα λαμβάνεται υπόψη η τιμή εκκίνησης. Όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%). Διευκρινίζεται ότι μονοκατοικία είναι το κτίσμα που αποτελεί λειτουργικά μία μόνο κατοικία με τους βοηθητικούς χώρους (αποθήκες, θέσεις στάθμευσης κτλ.), η οποία μπορεί να είναι σε ένα όροφο ή σε περισσότερους ορόφους και δεν εφάπτεται με άλλο κτίσμα είτε οριζόντια είτε κάθετα. Οι περιπτώσεις όπως δώροφος οικοδομή με ισόγειο κατάστημα και 1ο όροφο κατοικία, ισόγειο διαμέρισμα που βρίσκεται σε επαφή με άλλο ισόγειο, ισόγεια επαγγελματική στέγη που βρίσκεται σε επαφή με άλλη μονοκατοικία, δεν χαρακτηρίζονται μονοκατοικίες. Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα αν έχει συσταθεί πράξη οριζόντιας ιδιοκτησίας. Μονοκατοικίες θεωρούνται επίσης και κτίσματα σε επαφή με άλλα, που ανήκουν όμως σε διαφορετικές κάθετες ιδιοκτησίες και πληρούν κατά τα λοιπά τις παραπάνω προϋποθέσεις. β) Ιδιοκατοικούμενες ή μισθωμένες ή δωρεάν παραχωρηθείσες δευτερεύουσες κατοικίες. Με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μιας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων ή δωρεάν παραχωρούμενων δευτερευουσών κατοικιών καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών, ορίζεται στο ήμισυ (1/2) της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης όπως αυτή προκύπτει όταν έχουμε κύρια κατοικία μαζί με το βοηθητικό χώρο της. Αν η κατοικία μισθώνεται ορισμένους μήνες μέσα στο έτος, τα ετήσια ποσά της αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης τόσο για την κύρια όσο και για την δευτερεύουσα κατοικία θα επιμερίζονται με βάση τους μήνες που διαρκεί η μίσθωση. Διάστημα μεγαλύτερο από 15 ημέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας. Το ίδιο ισχύει και εάν η κατοικία αυτή αποκτήθηκε ή μεταβιβάσθηκε μέσα στο έτος. Δεν υπολογίζεται ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης στις περιπτώσεις των κενών κατοικιών. Προκειμένου για κατοικίες που παραμένουν κενές για διάστημα μεγαλύτερο των έξι μηνών, απαιτείται η προσκόμιση φωτοαντίγραφων λογαριασμών της ΔΕΗ ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο (π.χ. λογαριασμοί ύδρευσης, κοινοχρήστων) από το οποίο να αποδεικνύεται ότι το ακίνητο ήταν κενό για όλο το υπόψη διάστημα. Σε περίπτωση συνιδιοκτησίας του ακινήτου, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης θα υπολογίζεται με βάση τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας και στη συνέχεια θα γίνεται ο επιμερισμός της, μεταξύ των συνιδιοκτητών, με βάση τα ποσοστά συνιδιοκτησίας τους. Διευκρινίζεται ότι, σε περίπτωση συνιδιοκτησίας μιας κατοικίας π.χ. από δύο

συνιδιοκτήτες όπου ο ένας έχει παραχωρήσει το ποσοστό ιδιοκτησίας του στον άλλο προκειμένου ο τελευταίος να χρησιμοποιήσει την κατοικία στο σύνολό της, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης που προκύπτει από τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας θα βαρύνει τον ιδιοκτήτη που χρησιμοποιεί την κατοικία αυτή. Επιπλέον, τα τέκνα που φιλοξενούνται από τους γονείς τους στην κατοικία των γονέων δεν επιβαρύνονται με την αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης της κατοικίας στην οποία μένουν. Επισημαίνεται ότι όταν το ποσοστό της συνιδιοκτησίας ή το ποσοστό του ενοικίου σε περίπτωση μισθωμένης κατοικίας, δεν καταλήγει σε ακέραιο ποσοστό τότε θα γίνεται στρογγυλοποίηση προς την πλησιέστερη μονάδα. Το ίδιο ισχύει και για τους βοηθητικούς χώρους. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα: Για μονοκατοικία με επιφάνεια κύριων χώρων 120τ.μ., βοηθητικούς χώρους 20 τ.μ. ευρισκόμενη σε περιοχή με τιμή ζώνης τρεις χιλιάδες ευρώ (3000), η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης υπολογίζεται ως εξής: Για τα πρώτα 80 τ.μ., $80 \times 40 = 3200 \text{ €}$ Για τα επόμενα 40 τ.μ., $40 \times 65 = 2600 \text{ €}$ Για τους βοηθητικούς χώρους $20 \times 40 = 800 \text{ €}$ ΣΥΝΟΛΟ: $3200 + 2600 + 800 = 6600 \text{ €}$ $6600 \times 1,40 = 9240 \text{ €}$ (προσαύξηση λόγω τιμής ζώνης) $9240 \times 1,20 = 11088 \text{ €}$ (προσαύξηση λόγω μονοκατοικίας) Συνολική αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης: 11088€. γ) Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης Με την περίπτ. γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης ορίζεται ως εξής: α) Για αυτοκίνητα μέχρι χίλια διακόσια (1.200) κ.ε. σε τέσσερις χιλιάδες (4.000) ευρώ, β) Για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των χιλίων διακοσίων (1.200) κ.ε. προστίθενται εξακόσια (600) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά μέχρι και τα δύο χιλιάδες (2.000) κ.ε., γ) Για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των δύο χιλιάδων (2.000) κ.ε. προστίθενται εννιακόσια (900) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά και μέχρι τρεις χιλιάδες (3.000) κ.ε. και δ) Για αυτοκίνητα μεγαλύτερα από τρεις χιλιάδες (3.000) κ.ε. προστίθενται χίλια διακόσια (1.200) ευρώ ανά εκατό (100) κ.ε. Τα ανωτέρω ποσά της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης μειώνονται ανάλογα με την παλαιότητα του αυτοκινήτου, η οποία υπολογίζεται από το έτος πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα ή σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) για χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) και μέχρι δέκα (10) έτη και κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη. Επισημαίνεται ότι, για τα επιβατικά ιδιωτικής χρήσης αυτοκίνητα που αγοράστηκαν μεταχειρισμένα από τον ΟΔΔΥ, ως έτος πρώτης κυκλοφορίας για τον υπολογισμό της παλαιότητας θεωρείται ο χρόνος που τέθηκαν για πρώτη φορά σε κυκλοφορία στην Ελλάδα ή σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ προ πώλησης τους από τον ΟΔΔΥ, εφόσον αποδεικνύεται, διαφορετικά θεωρείται αυτό που αναγράφεται στην άδεια κυκλοφορίας που χορηγήθηκε μετά την μεταβίβασή τους από τον ΟΔΔΥ. Παραθέτουμε πίνακα με ορισμένες κατηγορίες αυτοκινήτων και τις αντίστοιχες αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης, για πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω: Ετήσια αντικειμενική δαπάνη € Κυβικά εκατοστά

Μέχρι και 5 έτη	Από 5 έτη έως 10	Πάνω από 10 έτη	1000	4.000,00	2.800,00	2.000,00	1200	4.000,00	2.800,00	2.000,00	1400	5.200,00	3.640,00	2.600,00	1500	5.800,00	4.060,00
			1600	6.400,00	4.480,00	3.200,00	1700	7.000,00	4.900,00	3.500,00	1800	7.600,00	5.320,00	3.800,00	1900	8.200,00	5.740,00
			2000	8.800,00	6.160,00	4.400,00	2500	13.300,00	9.310,00	6.650,00	3000	17.800,00	12.460,00	8.900,00	3500	23.800,00	16.660,00
				11.900,00													

Αν ο κυβισμός του αυτοκινήτου δεν καταλήγει σε πλήρη εκατοντάδα (π.χ. 1240, 1290κ.ε.) τότε θα γίνεται στρογγυλοποίηση προς την πλησιέστερη εκατοντάδα (Μέχρι 50 κ.ε. προς την αμέσως προηγούμενη και πάνω από 50 κ.ε. προς την αμέσως επόμενη). Σε περίπτωση απόκτησης ή μεταβίβασης με οποιοδήποτε τρόπο Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου κατά τη διάρκεια του έτους η αντικειμενική δαπάνη μερίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες κυριότητας ή κατοχής του αυτοκινήτου. Διάστημα μεγαλύτερο από 15 ημέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας. Τα ίδια εφαρμόζονται και στην περίπτωση ακινησίας ή ολοκληρωτικής καταστροφής του αυτοκινήτου από οποιαδήποτε αίτια. Οι διατάξεις που αναφέρονται στον περιορισμό της αντικειμενικής δαπάνης αυτοκινήτου λόγω ακινησίας εφαρμόζονται και στα αυτοκίνητα με ξένους αριθμούς κυκλοφορίας, εφόσον αποδεικνύεται η ακινησία τους από σχετική βεβαίωση της αρμόδιας τελωνειακής αρχής. Σε περίπτωση που ιδιοκτήτες Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων θέτουν περισσότερες από μία φορές το χρόνο τα αυτοκίνητά τους σε ακινησία από 16 ημέρες το μήνα και πάνω και τα κυκλοφορούν τις υπόλοιπες ημέρες, για τον υπολογισμό της αντικειμενικής δαπάνης του αυτοκινήτου μέσα στο χρόνο θα αθροίζονται οι μέρες κυκλοφορίας του αυτοκινήτου μέσα στο χρόνο και το άθροισμά τους θα διαιρείται με τον αριθμό 30. Το πηλίκο αυτής της διαίρεσης θα δίνει τους μήνες κυκλοφορίας με βάση τους οποίους θα γίνεται ο υπολογισμός της αντικειμενικής δαπάνης από την κυριότητα ή την κατοχή του Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου. Η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο του οποίου κύριος ή κάτοχος είναι ανήλικο τέκνο λογίζεται ως αντικειμενική

δαπάνη του γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα και αν αυτός έχασε τη γονική μέριμνα, του άλλου γονέα, ανεξάρτητα από το εάν για το τέκνο αυτό υπάρχει υποχρέωση υποβολής ξεχωριστής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Στην περίπτωση που οι γονείς έχουν ίσο εισόδημα ή που κανείς από τους γονείς δεν έχει εισόδημα, η αντικειμενική αυτή δαπάνη λογίζεται ως δαπάνη του πατέρα. Σε περίπτωση εικονικής μεταβίβασης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου με σκοπό την απόκτηση αυτού από περισσότερα πρόσωπα, η αντικειμενική δαπάνη με βάση το αυτοκίνητο αυτό ισχύει αυτοτελώς στο σύνολό της για κάθε ένα από τους συμβαλλομένους. Ως εικονική θεωρείται η μεταβίβαση ή η απόκτηση όταν πραγματοποιείται ιδίως μεταξύ συγγενών εξ' αίματος ή εξ' αγχιστείας κατευθείαν γραμμή ή εκ πλαγίου μέχρι και τον τρίτο βαθμό, δηλαδή μεταξύ γονέων και παιδιών, μεταξύ πάππων και εγγονών, μεταξύ προπάππων και δισέγγονων, μεταξύ αδελφών, μεταξύ πρώτων ανιψιών και πρώτων θείων (τα ανίψια θα είναι τα παιδιά των αδελφών του φορολογουμένου και οι θείοι ή οι θείες τα αδέρφια των γονέων του φορολογουμένου). Σημειώνεται ότι οι συγγενείς εξ' αίματος του ενός από τους συζύγους είναι συγγενείς εξ' αγχιστείας του άλλου συζύγου στην ίδια γραμμή και τον ίδιο βαθμό (Α.Κ. 1464). Αντίθετα οι σύζυγοι δεν θεωρούνται μεταξύ τους συγγενείς εξ' αίματος ή εξ' αγχιστείας. Πάντως σε κάθε περίπτωση οι φορολογούμενοι έχουν δικαίωμα ανταπόδειξης, δηλαδή μπορούν να προσκομίσουν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι δεν είναι εικονική η μεταβίβαση του αυτοκινήτου ή η απόκτηση του ή η συγκυριότητα τους σε αυτό. Στην περίπτωση που η συγκυριότητα είναι πραγματική η αντικειμενική δαπάνη μερίζεται κατά το λόγο των ιδανικών μεριδίων κάθε ενός συγκυρίου. Διευκρινίζεται ότι η μεταβίβαση του Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου λόγω κληρονομιάς δεν θεωρείται εικονική και κατά συνέπεια η αντικειμενική δαπάνη θα υπολογιστεί με βάση το ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του αυτοκινήτου που ανήκει στον φορολογούμενο. Προκειμένου για εκπαιδευτές αυτοκινήτων καθώς και για τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων που χρησιμοποιούν για το σκοπό αυτό περισσότερα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, για τον υπολογισμό της αντικειμενικής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη το αυτοκίνητο που δίνει τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος (ο σύζυγος ή η σύζυγος) έχει ατομική επιχείρηση, η οποία χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της επιβατικά ή μικτής χρήσης αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, για τον υπολογισμό της αντικειμενικής δαπάνης λαμβάνονται υπόψη όλα αυτά τα αυτοκίνητα της ατομικής επιχείρησης. Διευκρινίζεται ότι η αντικειμενική δαπάνη βαρύνει εκτός από τον κύριο και τον κάτοχο των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης ή των αυτοκινήτων μικτής χρήσης, για το χρονικό διάστημα της κατοχής εφόσον αυτή διαρκεί περισσότερο του ενός μήνα. Διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ολόκληρος μήνας. Στις περιπτώσεις ενοικίασης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης Ε.Ι.Χ. ή μικτής χρήσης, βαρύνει και τους μισθωτές αυτού του είδους των αυτοκινήτων, είτε η ενοικίαση είναι απλή, είτε είναι κατά το σύστημα Leasing. Με αυτή την έννοια εάν κάτοικος Ελλάδος ενοικιάσει εντός του έτους περισσότερα του ενός αυτοκίνητα, όλα θα ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής δαπάνης αυτοκινήτων για το διάστημα που χρησιμοποιήθηκαν. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης δεν εφαρμόζεται: -για επιβατικά ιδιωτικής χρήσης τα οποία είναι ειδικά διασκευασμένα για πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητικές αναπηρίες τουλάχιστον σε ποσοστό το εξήντα επτά τοις εκατό (67%). Ως επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους θεωρούνται εκείνα που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας αρχής για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητική αναπηρία με ποσοστό πάνω από εξήντα επτά τοις εκατό (67%) ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνησή τους καθώς και -για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που διαθέτουν πιστοποιητικό αυθεντικότητας το οποίο εκδίδεται από διεθνή ή ημεδαπό φορέα που έχει αρμοδιότητα να εκδίδει τέτοιο πιστοποιητικό και φέρει χαρακτηριστικές αριθμημένες πινακίδες που εκδίδονται από τα αρμόδια εξουσιοδοτημένα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με την υπ. αριθ. Α-οικ. 61041 / 5235 / 28-11-2013 Απόφαση του Υφυπουργού Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων. Διευκρινίζεται ότι η ανωτέρω απαλλαγή δεν εφαρμόζεται σε αυτοκίνητα που διαθέτουν μεν πιστοποιητικό αυθεντικότητας αλλά φέρουν συμβατικές πινακίδες. - οι νεκροφόρες παρότι χαρακτηρίζονται ως επιβατικά ιδιωτικής χρήσης αυτοκίνητα, γίνεται δεκτό να μην λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό των αντικειμενικών δαπανών των Ε.Ι.Χ. Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ. εταιρειών Στις περιπτώσεις εταιριών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιριών ή ανωνύμων ή αστικών, καθώς και των κοινωνιών και κοινοπραξιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι οποίες έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά ΙΧ αυτοκίνητα, η συνολική ετήσια αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε αυτά λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των: i.Ομόρρυθμων ή απλών, εκτός των ετερόρρυθμων,

εταίρων ή κοινωνών ή μελών της κοινοπραξίας φυσικών προσώπων, μεριζόμενη της συνολικής δαπάνης μεταξύ αυτών, κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία προκειμένου περί ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή αστικών εταιρειών ή στην κοινωνία ή στην κοινοπραξία. Εδώ διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που μέσα στη χρήση γίνει αλλαγή στα ποσοστά ή τα πρόσωπα των ομόρρυθμων εταίρων, τότε ο υπολογισμός της αντικειμενικής δαπάνης για κάθε ομόρρυθμο γίνεται για κάθε τμήμα της χρήσης κατά τη διάρκεια του οποίου είχε το ίδιο ποσοστό. ii. Των φυσικών προσώπων, μελών της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, μεριζόμενη της συνολικής δαπάνης μεταξύ αυτών, κατά το ποσοστό συμμετοχής του καθενός στην εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, όταν οι διαχειριστές αυτής δεν είναι εταίροι της. iii. Των διαχειριστών της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης που είναι και εταίροι της, μεριζόμενη της συνολικής δαπάνης μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην Ε.Π.Ε. Συνεπώς για τις περ. ii και iii θα υπολογιστεί το άθροισμα της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης όλων των αυτοκινήτων που έχει η εταιρεία στην κυριότητα της και το άθροισμα που θα προκύψει θα επιμεριστεί μεταξύ των μελών της Ε.Π.Ε ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους. Η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε κάθε εταίρο δεν μπορεί να είναι ανώτερη από τη μεγαλύτερη τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρείας. iv. Των διευθυνόντων και εντεταλμένων συμβούλων, διοικητών ανωνύμων εταιρειών και προέδρων των διοικητικών συμβουλίων τους, μεριζόμενη της συνολικής ετήσιας δαπάνης ισομερώς μεταξύ τους. Συνεπώς, η συνολική αντικειμενική δαπάνη με βάση τα αυτοκίνητα της εταιρείας θα κατανομηθεί ισομερώς μεταξύ των εντεταλμένων, διευθυνόντων συμβούλων, διοικητών και προέδρων Δ.Σ. ανεξάρτητα από το αν τα πρόσωπα αυτά ασκούν πραγματική διοίκηση. Και στην προκειμένη περίπτωση η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί για καθένα από αυτά τα πρόσωπα δεν μπορεί να είναι ανώτερη από τη μεγαλύτερη τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της Α.Ε. Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που η πράξη διορισμού διευθύνοντος συμβούλου Α.Ε. δεν δημοσιεύθηκε στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, ο υπόψη διευθύνων σύμβουλος δεν λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή της αντικειμενικής δαπάνης των αυτοκινήτων που ανήκουν στην κυριότητα της Α.Ε. και της Ε.Π.Ε. Στην περίπτωση που τη θέση του προέδρου του Δ.Σ. Α.Ε. δεν κατέχει το ίδιο πρόσωπο σε όλη τη διάρκεια της κρινόμενης περιόδου, αλλά τα πρόσωπα που κατείχαν αυτή τη θέση διαδέχτηκαν το ένα το άλλο, το ετήσιο τεκμήριο που αντιστοιχεί στη θέση θα επιμερισθεί σε κάθε πρόσωπο ανάλογα με τους μήνες που την υπηρέτησε. Συνεπώς στην περίπτωση κατά την οποία ο πρόεδρος του Δ.Σ. Α.Ε., ο οποίος έστω ότι είναι και διευθύνων σύμβουλος, κατά τη διάρκεια του έτους αλλάξει, η συνολική αντικειμενική δαπάνη, αφού περιορισθεί στο ύψος της μεγαλύτερης αντικειμενικής δαπάνης που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρείας θα μεριστεί στα δύο πρόσωπα που κατείχαν διαδοχικά τη θέση του προέδρου - διευθύνοντα συμβούλου της Α.Ε. ανάλογα με τους μήνες που κατείχε τη θέση αυτή ο καθένας. Όταν υπάρχουν περισσότεροι του ενός διευθύνοντες σύμβουλοι, το τεκμήριο των αυτοκινήτων της Α.Ε. μερίζεται σε όλους ισομερώς. Εάν στις πιο πάνω περιπτώσεις όλοι οι εταίροι των Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή αστικών εταιρειών καθώς και των κοινωνιών ή κοινοπραξιών είναι νομικά πρόσωπα, η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση τα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα που έχουν στην κατοχή τους ή στην κυριότητά τους οι υπόψη εταιρείες ή κοινωνίες ή κοινοπραξίες λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των φυσικών προσώπων που μετέχουν σε αυτά τα νομικά πρόσωπα. Στην περίπτωση που όλα τα μέλη των ανωτέρω εταιρειών είναι νομικά πρόσωπα τότε: α) Εάν μεταξύ αυτών των νομικών προσώπων, περιλαμβάνονται και αλλοδαπές Α.Ε. ή μόνο αλλοδαπές Α.Ε., βαρύνονται με την υπόψη αντικειμενική δαπάνη και οι διευθύνοντες και εντεταλμένοι σύμβουλοι, οι διοικητές των Α.Ε. και πρόεδροι των διοικητικών συμβουλίων αυτών, εφ' όσον αυτοί είναι κάτοικοι Ελλάδος ή κάτοικοι αλλοδαπής που αποκτούν πραγματικό εισόδημα στην ημεδαπή και οι αλλοδαπές εταιρείες έχουν εγκατάσταση και υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα. β) Εάν όλα αυτά τα νομικά πρόσωπα είναι αλλοδαπά που έχουν εγκατάσταση και υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα, θα ελεγχθούν τα μέλη και αυτών των αλλοδαπών νομικών προσώπων για να βρεθεί φυσικό πρόσωπο που να βαρύνεται με ποσά της υπόψη αντικειμενικής δαπάνης. Στην περίπτωση που όλα τα μέλη των ανωτέρω εταιρειών (ΟΕ ή ΕΕ ή ΕΠΕ ή αστικών εταιρειών, κοινωνιών, κοινοπραξιών) είναι νομικά πρόσωπα και όλα τα μέλη των νομικών αυτών προσώπων είναι επίσης νομικά πρόσωπα, δεν θα πρέπει να συνεχιστεί και η εξέταση των μελών και αυτών των νομικών προσώπων μέχρι να ανευρεθεί φυσικό πρόσωπο που να βαρύνεται με την αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης με βάση τα αυτοκίνητα της αρχικής εταιρείας κτλ. Περαιτέρω για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλά υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης καθώς και για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις η αντικειμενική δαπάνη η οποία προκύπτει με βάση αυτοκίνητα

αυτής της περίπτωσης, ιδιοκτησίας του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή ιδιοκτησίας ή κατοχής γραφείου, υποκαταστήματος ή πρακτορείου της αλλοδαπής επιχείρησης εγκατεστημένου στην Ελλάδα, βαρύνει το πρόσωπο που εκπροσωπεί στην Ελλάδα το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή την αλλοδαπή επιχείρηση ή προΐσταται του γραφείου ή υποκαταστήματος ή πρακτορείου. Η αντικειμενική δαπάνη βαρύνει καθένα από τα φυσικά πρόσωπα που ορίζονται από τις ανωτέρω διατάξεις ανεξάρτητα από τον τόπο διαμονής ή κατοικίας τους εφόσον αποκτούν πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα και δεν μπορεί για καθένα από αυτά τα πρόσωπα και για κάθε εταιρεία να είναι ανώτερη από τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρείας. Τα ανωτέρω καταλαμβάνουν και τα αυτοκίνητα μεικτής χρήσης καθώς και τα αυτοκίνητα τύπου Jeep. Από τα ανωτέρω δεν εξαιρούνται τα αυτοκινούμενα τροχόσπιτα λόγω του ότι υπάγονται στην έννοια των Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων. δ) Ετήσια αντικειμενική δαπάνη ιδιωτικών σχολείων Για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης, λαμβάνεται υπόψη η ετήσια δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης, όπως αυτή προκύπτει από τις σχετικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών. Εξαιρούνται οι δαπάνες που καταβάλλονται σε εσπερινά γυμνάσια και λύκεια, καθώς και στα ειδικά σχολεία απόρων με ειδικές ανάγκες. Στην περίπτωση διαζευγμένων γονέων όπου άλλος γονέας βαρύνεται με τα τέκνα και άλλος καταβάλλει τις δαπάνες διδασκτρων των τέκνων, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης θα βαρύνει τον γονέα που καταβάλλει τις δαπάνες αυτές. Εάν τα διδάκτρα κλπ καταβάλλονται από εταιρεία που εργάζεται γονέας, η αντικειμενική δαπάνη εξακολουθεί να επιβαρύνει τον γονέα αυτόν. ε) Αντικειμενική δαπάνη οικιακών βοηθών, οδηγών αυτοκινήτων κλπ Με τις διατάξεις της περίπτωσης ε', λαμβάνεται υπόψη η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται σε οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό, η οποία ορίζεται στο κατώτατο όριο αμοιβών όπως αυτό προσδιορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις για την αντίστοιχη κατηγορία εργαζομένων. Εξαιρούνται οι δαπάνες που καταβάλλονται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος απασχολεί έναν μόνο οικιακό βοηθό καθώς και οι δαπάνες που καταβάλλονται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος ή πρόσωπο που συνοικεί με αυτόν και τον βαρύνει έχει αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και πάνω από διανοητική καθυστέρηση, ή φυσική αναπηρία, ή είναι ηλικίας άνω των εξήντα πέντε (65) ετών και απασχολεί ένα νοσοκόμο. στ) Δαπάνες σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης. Με την περιπτ. στ' της παρ.1 του άρθρου 31 ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης με βάση τα σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής του φορολογούμενου, της συζύγου του ή των προσώπων που τους βαρύνουν και εκτιμάται με βάση το κόστος τελών ελλιμενισμού, ασφαλίσεων, καυσίμων, συντήρησης και πρακτορέυσης και ορίζεται, ανάλογα με τα μέτρα ολικού μήκους του σκάφους, ως εξής: α) Προκειμένου για μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου (χωρίς χώρο ενδιάιτησης), ταχύπλοα και μη, ολικού μήκους μέχρι 5 μέτρα, στο ποσό των τεσσάρων χιλιάδων ευρώ (4.000). Για τα πάνω από 5 μέτρα το ποσό αυτό αυξάνεται κατά δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ το μέτρο. β) Προκειμένου για ιστιοφόρα ή μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη με χώρους ενδιάιτησης, ολικού μήκους μέχρι και επτά (7) μέτρα, στο ποσό των δώδεκα χιλιάδων ευρώ (12.000). Για τα ίδια σκάφη άνω των επτά (7) και μέχρι δέκα (10) μέτρα προστίθενται τρεις χιλιάδες ευρώ (3.000) για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των δέκα (10) μέτρων και μέχρι δώδεκα (12) μέτρα, προστίθενται επτά χιλιάδες πεντακόσια ευρώ (7.500) ανά επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των δώδεκα (12) μέτρων και μέχρι δεκαπέντε (15) μέτρα, προστίθενται δέκα πέντε χιλιάδες ευρώ (15.000) για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των δεκαπέντε (15) μέτρων και μέχρι δεκαοκτώ (18) μέτρα, προστίθενται είκοσι δύο χιλιάδες πεντακόσια ευρώ (22.500) για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των δεκαοκτώ (18) και μέχρι είκοσι δύο (22) μέτρα, προστίθενται τριάντα χιλιάδες ευρώ (30.000) για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Τέλος, για σκάφη πάνω από είκοσι δύο (22) μέτρα, προστίθενται πενήντα χιλιάδες ευρώ (50.000) για κάθε επιπλέον μέτρο μήκους. Επίσης, τα ποσά της περίπτωσης αυτής μειώνονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) προκειμένου για ιστιοφόρα σκάφη καθώς και για τα πλοία αναψυχής που έχουν κατασκευαστεί ή κατασκευάζονται στην Ελλάδα εξ' ολοκλήρου από ξύλο, τύπων «τρεχαντήρι», «βαρκαλάς», «πέραμα», «τερνίκι» και «λίμπερτυ», που προέρχονται από την ελληνική ναυτική παράδοση. Η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης από κάθε σκάφος μειώνεται ανάλογα με την παλαιότητα του κατά ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αν έχει παρέλθει χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) και μέχρι δέκα έτη (10) από το έτος που νηολογήθηκε για πρώτη φορά και τριάντα τοις εκατό (30%) αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από δέκα έτη (10). Παραθέτουμε πίνακα με περιπτώσεις μηχανοκίνητων ή μικτών σκαφών με χώρους διαίτησης, για πληρέστερη

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

Για σκάφη με μόνιμο ναυτολογημένο πλήρωμα για ολόκληρο ή μέρος του έτους, στην παραπάνω δαπάνη προστίθεται και η αμοιβή του πληρώματος, ενώ τα σκάφη επαγγελματικής χρήσης δεν λαμβάνονται υπόψη για την τεκμαρτή δαπάνη. Τα σκάφη επαγγελματικής χρήσης δεν λαμβάνονται υπόψη για την αντικειμενική δαπάνη εφόσον βέβαια πληρούν τις προϋποθέσεις κατάταξής τους ως επαγγελματικών. Οι διατάξεις της περιπτ. γ' του άρθρου 31, εκτός της παλαιότητας, ισχύουν και για την αντικειμενική δαπάνη σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης. Επιπλέον διευκρινίζουμε ότι: -Στις επιχειρήσεις ενοικίασης σκαφών για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη μόνο το σκάφος με τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη και μόνο κατά το χρόνο που δεν είναι εκμισθωμένο σε τρίτους. -Η αντικειμενική δαπάνη για τα σκάφη αναψυχής βαρύνει τον κύριο ή τον κάτοχο που είναι κάτοικος Ελλάδος ανεξάρτητα από την εθνικότητα της χώρας στο νηολόγιο της οποίας έχει καταχωρηθεί. Επομένως εφόσον φυσικό πρόσωπο είναι μόνιμος κάτοικος Ελλάδος και έχει στην κυριότητα του ή στην κατοχή του σκάφος με ξένη σημαία το οποίο είτε πλέει στα ελληνικά ύδατα είτε είναι ελλιμενισμένο, είτε εκτελεί συνήθεις πλόες στην αλλοδαπή βαρύνεται με την αντικειμενική δαπάνη. Η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης ισχύει και για σκάφη ερασιτεχνικής αλιείας καθώς και για τα jet ski. Επίσης, αναγνωρίζεται πλέον η ακινησία για τα σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης. Για την απόδειξη του χρόνου ακινησίας πρέπει να υποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος βεβαίωση της αρμόδιας Λιμενικής Αρχής για το ακριβές χρονικό διάστημα (χρόνος έναρξης και λήξης ακινησίας ή συνέχιση της ακινησίας κατά την 31η Δεκεμβρίου του έτους), που θα προκύπτει από τις αντίστοιχες καταχωρήσεις σε σχετικό βιβλίο που θα τηρείται από αυτή. ζ) Δαπάνες αεροσκαφών, ελικοπτέρων, ανεμόπτερων Με την περίπτωση ζ' ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της αντικειμενικής δαπάνης για τα αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου και των εξαρτώμενων μελών του ως εξής: α) Για ανεμόπτερα στο ποσό των οκτώ χιλιάδων (8.000) ευρώ. β) Για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης και στροβιλοελικοφόρα, καθώς και ελικόπτερα, στο ποσό των εξήντα πέντε χιλιάδων (65.000) ευρώ για τους εκατόν πενήντα (150) πρώτους ίππους ισχύος του κινητήρα τους που προσαυξάνεται με το ποσό των πεντακοσίων (500) ευρώ για κάθε ίππο πάνω από τους εκατόν πενήντα (150) ίππους. γ) Για αεροσκάφη αεριοπρωθούμενα (JET) στο ποσό των διακοσίων (200) ευρώ για κάθε λίμπρα ώθησης. Οι διατάξεις της περίπτωσης γ', εκτός της ακινησίας και παλαιότητας, εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση αυτή. δ) Για τις υπερελαφρές πτητικές αθλητικές μηχανές (ΥΠΑΜ) που υπάγονται στην παρ.1 του άρθρου 4 του υπ' αριθμ. Δ2/26314/8802/27.7.2010 Κανονισμού υπερελαφρών πτητικών αθλητικών μηχανών (B'1360), στο ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου ισχύει από 1.1.2011 και μετά. Επιπλέον διευκρινίζουμε ότι: -Δεν λαμβάνεται υπόψη η αντικειμενική δαπάνη για τα αεροσκάφη και τα ελικόπτερα επαγγελματικής χρήσης εφόσον αυτά πληρούν τις προϋποθέσεις κατάταξής τους ως επαγγελματικά από την Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας, ήτοι να πληρούν τις προϋποθέσεις αδειοδότησης που ορίζει η Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας ως εταιρείες παροχής αεροπορικών υπηρεσιών. -Η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για τις περιπτώσεις που έχει παραχωρηθεί η χρήση αεροσκάφους, ελικοπτέρου και ανεμοπτέρου με χρησηδάνειο, βαρύνουν εξ ολοκλήρου τον χρήστη Το ίδιο ισχύει και για τα σκάφη αναψυχής. η) Δαπάνες δεξαμενών κολύμβησης Με την περίπτωση η' οι δεξαμενές κολύμβησης εξακολουθούν να λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης. Η δαπάνη αυτή ορίζεται κλιμακωτά ως εξής: Σε εκατόν εξήντα (160) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο μέχρι και τα εξήντα (60) τετραγωνικά μέτρα και σε τριακόσια είκοσι (320) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για επιφάνεια άνω των εξήντα (60) τετραγωνικών μέτρων. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν η δεξαμενή είναι συναρμολογούμενη αφού ο νόμος δεν κάνει καμία διάκριση. Προκειμένου για εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης, τα παραπάνω ποσά αυτής της περίπτωσης διπλασιάζονται. Η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για τις δεξαμενές κολύμβησης υπολογίζεται για όλο το έτος χωρίς να περιορίζεται σε μήνες χρήσης είτε

πρόκειται για κύρια κατοικία είτε για δευτερεύουσα. Στις περιπτώσεις θανάτου ή μεταβίβασης/απόκτησης κατοικίας μέσα στο έτος, η αντικειμενική δαπάνη υπολογίζεται στους μήνες χρήσης. Προκειμένου για κοινόχρηστες πισίνες που βρίσκονται σε συγκροτήματα πολυκατοικιών, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης επιμερίζεται στους ιδιοκτήτες και ενοικιαστές των ακινήτων με βάση τα χιλιοστά κάθε διαμερίσματος στο οικόπεδο. Επίσης, αν η δεξαμενή κολύμβησης (πισίνα) χρησιμοποιείται από τους ενοίκους επιπλωμένων δωματίων ή ξενοδοχείων (ατομικές επιχειρήσεις), από την εκμετάλλευση των οποίων αποκτάται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, η αντικειμενική δαπάνη αυτής δεν βαρύνει τον επιχειρηματία. Διευκρινίζεται ότι η μη χρήση πισίνας αποδεικνύεται με πιστοποιητικό καταστροφής της. θ) Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης Με την περίπτωση θ' της παραγράφου 1 θα λαμβάνεται υπόψη κάθε χρόνο ένα ποσό ως ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης που ορίζεται στο ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και στο ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα. Δεν εφαρμόζεται η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη εφόσον ο φορολογούμενος ή τα εξαρτώμενα μέλη αποκτούν εισόδημα μόνο από τόκους και ακίνητα σύμφωνα με την περ. ε' του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. 2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 31 προβλέπεται ότι το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία. Τέτοια περιστατικά συντρέχουν ιδίως στο πρόσωπο των υπόχρεων, οι οποίοι: α) υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις, β) είναι φυλακισμένοι, γ) νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική, δ) είναι άνεργοι και δικαιούνται βοήθημα ανεργίας, ε) συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, λόγω αποδεδειγμένης συμβολής στις δαπάνες αυτές των συγγενών τους με την προϋπόθεση ότι οι τελευταίοι αυτοί έχουν εισόδημα από εμφανείς πηγές, στ) είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους και ζ) προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι για λόγους ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την αντικειμενική. Όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις αυτές, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωσή του και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Η Φορολογική Διοίκηση ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του φορολογούμενου και μειώνει ανάλογα την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, στην οποία αναφέρονται οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία. Στις πιο πάνω α' και ε' περιπτώσεις, η διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής δαπάνης και της πραγματικής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης του γονέα ή του τέκνου που συμβάλλει στις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης του υπόχρεου. Προκειμένου για αντικειμενικές δαπάνες των τέκνων, η διαφορά αντικειμενικής δαπάνης καταλογίζεται σε εκείνον τον γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα. Άρθρο 32 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προσδιορίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος. Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται μόνο όταν τις οικείες δαπάνες πραγματοποιούν φυσικά πρόσωπα, ως ιδιώτες και όχι στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας όπου οι σχετικές αγορές έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά τους αρχεία. Επίσης λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ποσά που πραγματικά καταβάλλονται στο φορολογικό έτος (ποσό δόσης, προκαταβολής κ.τ.λ.) και όχι το συνολικό ποσό της αγοράς που πιθανόν μέρος του να καταβληθεί σε επόμενο φορολογικό έτος. Σημειώνεται ότι ο φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής με πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα που πραγματοποιεί δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στην Ελλάδα εάν αποδείξει, προσκομίζοντας τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, ότι το τίμημα της απόκτησης καταβλήθηκε στην αλλοδαπή δεν προσμετράται η δαπάνη αυτή. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται, για: α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτ/νων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας. Στην κατηγορία αυτή υπάγονται και οι δαπάνες αγοράς ελικόπτερων, ανεμόπτερων και υπερελαφρών πτητικών αθλητικών μηχανών. Μεγάλης αξίας

θεωρούνται τα κινητά πράγματα, η αξία των οποίων υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. όπως πίνακες ζωγραφικής, πολύτιμοι λίθοι, κοσμήματα, έπιπλα, έργα τέχνης κ.λπ. Αν η αξία κάθε πράγματος είναι μικρότερη του ποσού αυτού, τα αγορασθέντα όμως πράγματα αποτελούν κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις ενιαίο σύνολο, τότε για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η αξία όλων αυτών των πραγμάτων εφόσον υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Οι ανωτέρω δαπάνες λαμβάνονται υπόψη για τον τεκμαρτό προσδιορισμό του εισοδήματος είτε η αγορά των περιουσιακών στοιχείων γίνεται στην Ελλάδα είτε στο εξωτερικό. β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς. Η διατύπωση της διάταξης αυτής είναι γενική και καταλαμβάνει επομένως κάθε περίπτωση δαπάνης για συμμετοχή σε οποιαδήποτε μορφής εταιρία. Υπάγονται κατ' ακολουθία όλα τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται, ως εισφορά σε νεοϊδρυόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ως κεφάλαιο για την ίδρυση ατομικής επιχείρησης καθώς και τα ποσά για αύξηση κεφαλαίου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Η ίδια διάταξη ορίζει σαν τεκμαρτή δαπάνη τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται και για την αγορά χρεογράφων γενικά. Διευκρινίζεται ότι στην έννοια των χρεογράφων συμπεριλαμβάνονται οι ομολογίες, τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, τα ομόλογα τραπεζών, τα προθεσμιακά συμβόλαια, τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, τα συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης, τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, οι μετοχές και γενικά προϊόντα που μπορούν να διαπραγματεύονται στα χρηματιστήρια και στις αγορές. γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Στην αγορά ακινήτων ως ποσό τεκμαρτής δαπάνης λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό. Στο τίμημα αυτό θα προστεθούν και τα ποσά των Φ.Μ.Α., συμβολαιογραφικά και λοιπά έξοδα και φόροι. Κρίσιμος χρόνος για να υπολογιστεί το ποσόν της τεκμαρτής δαπάνης είναι ο χρόνος σύνταξης του συμβολαίου μεταβίβασης του ακινήτου εφόσον καταβληθεί ολόκληρο το τίμημα και παραδοθεί η χρήση και η κυριότητα του ακινήτου διαφορετικά, το ποσό της δαπάνης θα κατανέμεται στα φορολογικά έτη που καταβάλλονται οι δόσεις. Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση σύνταξης προσυμφώνου αγοράς. Σε ανέγερση οικοδομής εφόσον η ανέγερση διαρκέσει περισσότερο του ενός έτους, σε κάθε έτος σαν ποσό δαπάνης θα ληφθεί το αντίστοιχο του κόστους ανέγερσης στο ίδιο έτος, εκτός εάν χρόνος καταβολής έχει ορισθεί ο χρόνος αποπεράτωσης της οικοδομής. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται για επισκευή και συντήρηση κατοικίας δεν υπολογίζονται ως δαπάνη απόκτησης περιουσιακού στοιχείου. Αν όμως πρόκειται για προσθήκες, επεκτάσεις, τότε τίθεται θέμα δαπάνης απόκτησης. Σε περίπτωση αγοράς ακινήτου με συνιδιοκτησία ή σε περίπτωση που περισσότεροι από κοινού ανεγείρουν οικοδομή, σε κάθε έναν αναλογεί ποσό δαπάνης όσο το ποσοστό συμμετοχής του. Σε περίπτωση όπου από διαφορετικό πρόσωπο αγοράζεται η ψιλή κυριότητα και από άλλο η επικαρπία ακινήτου, σε καθέναν θα υπολογισθεί ποσό δαπάνης απόκτησης που του αναλογεί επιμεριστικά κατά το ποσοστό που προβλέπεται από τη φορολογία κληρονομιών. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που ανεγείρεται οικοδομή σε οικόπεδο στο οποίο άλλο πρόσωπο είναι ψιλός κύριος και άλλο επικαρπωτής δηλαδή η δαπάνη ανέγερσης επιμερίζεται στους δύο κατά τα ποσοστά που προβλέπονται από τη φορολογία κληρονομιών ανεξάρτητα σε ποιου το όνομα εκδίδεται η άδεια ανέγερσης οικοδομής. Περαιτέρω, σε περίπτωση ανέγερσης οικοδομής από μισθωτή με δικές του δαπάνες σε έδαφος του εκμισθωτή η δαπάνη ανέγερσης βαρύνει το μισθωτή ο οποίος αναλαμβάνει την ανέγερση και ο οποίος πραγματικά καταβάλλει τα χρηματικά ποσά της εν λόγω δαπάνης. Επίσης, η αξία αγοράς ακινήτου που λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της δαπάνης απόκτησης, όταν το ακίνητο αποκτάται με αναγκαστικό πλειστηριασμό, είναι το ποσό του εκπλειστηριασματος και κάθε άλλο ποσό (π.χ. φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά) που πραγματικά κατέβαλε ο υπερθεματιστής εκτός βέβαια εάν από κάποιο άλλο στοιχείο προκύψει εικονικότητα του πλειστηριασμού ή συμφωνία για καταβολή ενός επιπλέον ποσού. Σε ιδιωτικό πλειστηριασμό για τον προσδιορισμό της δαπάνης λαμβάνεται το τίμημα που πραγματικά καταβλήθηκε. Στην περίπτωση που κατά τη διανομή ακινήτων ο δικαιούχος ιδανικής μερίδας λαμβάνει φυσική μερίδα ισάξια της ιδανικής και επιβάλλεται ο φόρος που προβλέπεται για την διανομή, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ούτε και της περίπτωσης ε' του ίδιου άρθρου εφόσον δεν καταβάλλονται για την υπόψη δικαιοπραξία χρηματικά ποσά. Αν όμως λάβει μεγαλύτερη φυσική μερίδα από την ιδανική εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης

αυτής για το μέρος της φυσικής μερίδας του ακινήτου για το οποίο κατέβαλε χρήματα. δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε. Τα δάνεια που χορηγούνται από φυσικό πρόσωπο σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και για οποιοδήποτε λόγο εμπίπτουν στο άρθρο 32. Επομένως, εμπίπτουν και τα δάνεια και χρηματικές διευκολύνσεις που χορηγούν εταίροι, μέλη ή μέτοχοι στις εταιρίες που συμμετέχουν. ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες Δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων λογίζεται η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία, που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και τα προνοιακά ιδρύματα του ευρύτερου δημόσιου τομέα (κρατικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου), ως και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται τουλάχιστον κατά εβδομήντα τοις εκατό (70%) με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό. Εξαιρούνται οι δωρεές ή χορηγίες προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που έχουν συσταθεί νόμιμα και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που έχουν συσταθεί νόμιμα, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς. στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας. Η απόσβεση δανείων και πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής θεωρείται δαπάνη απόκτησης που βαρύνει τον λήπτη του δανείου. Σε κάθε περίπτωση εξετάζεται το γεγονός του ποιος πραγματικά καταβάλλει τα σχετικά ποσά. Άρθρο 33 Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών Με τις διατάξεις του άρθρου 33 προσδιορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Η μη εφαρμογή αυτής της δαπάνης διασφαλίζει τη μη εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου προσδιορισμού της ελάχιστης φορολογίας στις περιπτώσεις αυτές. Με βάση τις νέες διατάξεις τα άρθρα 31 και 32 δεν έχουν εφαρμογή: α) Για την αντικειμενική δαπάνη, η οποία προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης αναπήρου, το οποίο απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας. β) Για το αλλοδαπό προσωπικό που δεν διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα ή για τους Έλληνες που διαμένουν μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολούνται αποκλειστικά σε γραφεία επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένα στη χώρα μας με βάση τους νόμους α.ν.89/1967, α.ν.378/1968 και του άρθρου 25 του ν.27/1975, για το ποσό που προκύπτει με βάση το επιβατικό αυτοκίνητο ΙΧ ή της κατοικίας. γ) Για τις επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων που έχουν υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του άρθρου 45 του ν.2859/2000, και για την αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει βάσει των επιβατικών αυτοκινήτων που έχουν αγοραστεί για μεταπώληση με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν.2859/2000, με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από αυτές, εφόσον δηλαδή η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας του μεταβιβαζόμενου αυτοκινήτου οχήματος έχουν παραμείνει στη ΔΟΥ στην οποία έγινε η μεταβίβαση του αυτοκινήτου προς την επιχείρηση μεταπώλησης μέχρι και την ημερομηνία μεταπώλησης από αυτή σε τρίτο και εφόσον βέβαια το αυτοκίνητο κατά το χρονικό διάστημα δεν κυκλοφόρησε παράνομα. Οι μεταπωλήτριες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση μαζί με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος να συνυποβάλλουν υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/1986, στην οποία να αναγράφουν τα πιο πάνω αυτοκίνητα που αγόρασαν ή πούλησαν στο οικείο έτος. Περαιτέρω, προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων της περίπτωσης αυτής, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από τα προς πώληση οχήματα, όταν δεν κατατεθούν η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας τους στη Δ.Ο.Υ. δεν μπορεί να υπερβαίνει τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της επιχείρησης. Ισχύει για δαπάνες που προκύπτουν από 1.1.2010 και μετά. δ) Για την αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, ανεξάρτητα από το μήκος και αν χρησιμοποιούν ή όχι προσωπικό. Η απαλλαγή αφορά φυσικά πρόσωπα που είναι μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού. ε) Για την αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Στην έννοια του πάγιου εξοπλισμού περιλαμβάνονται μηχανήματα, υπολογιστές, έπιπλα, σκευή, Φ.Δ.Χ. αυτοκίνητα, Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητα, Ε.Δ.Χ. αυτοκίνητα, Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα, μοτοποδήλατα, μοτοσυκλέτες, σκάφη, αεροσκάφη που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την άσκηση επιχείρησης ή ελεύθεριου επαγγέλματος. στ) Για αγορά επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, ειδικά διασκευασμένων για πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητικές αναπηρίες που υπερβαίνουν σε ποσοστό το εξήντα επτά τοις εκατό (67%). Ως επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής

χρήσης ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους θεωρούνται εκείνα που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας αρχής για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητική αναπηρία με ποσοστό πάνω από εξήντα επτά τοις εκατό (67%) ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα με τη μετακίνησή τους. ζ) Οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες που υπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 31 του παρόντος κώδικα προκειμένου για συνταξιούχους που έχουν υπερβεί το 65ο έτος της ηλικίας τους εφαρμόζονται μειωμένες κατά ποσοστό 30% των όσων προκύπτουν σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις. η) Για φυσικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή, εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα. Άρθρο 34 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής Προσαύξηση φορολογητέου εισοδήματος με τη διαφορά λόγω αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και δαπανών απόκτησης Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 η διαφορά μεταξύ του συνολικού εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη και του τεκμαρτού εισοδήματος των άρθρων 31 και 32, όπως η διαφορά αυτή αναμορφώνεται ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, φορολογείται κατά περίπτωση με α) τη φορολογική κλίμακα της παρ. 1 άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε. εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία. β) τη φορολογική κλίμακα παρ. 1 άρθρου 29 του Κ.Φ.Ε. εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις. γ) το φορολογικό συντελεστή δέκα τρία τοις εκατό (13%) εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση. δ) τη φορολογική κλίμακα παρ. 1 άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε. εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του Ο.Α.Ε.Δ το κρινόμενο φορολογικό έτος. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι αν ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από περισσότερες της μίας κατηγορίας εισοδήματος και υπάρχει ισότητα μεταξύ τους τότε η διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και αντικειμενικών δαπανών απόκτησης και διαβίωσης φορολογείται με τη φορολογική κλίμακα της παρ. 1 άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε. Μείωση της διαφοράς Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος. Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. Τονίζεται ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία. Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή αναγνωρίζονται εφόσον έχουν φορολογηθεί στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από τη φορολόγηση αυτή. Προς απόδειξη της φορολογίας ή της νόμιμης απαλλαγής πρέπει τα εισοδήματα αυτά να έχουν περιληφθεί σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος εφ' όσον υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στην περίπτωση που αγορά περιουσιακού στοιχείου (όπως π.χ. αυτοκινήτου) γίνει στο εξωτερικό από φυσικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος τότε στον υπολογισμό της δαπάνης απόκτησης λαμβάνεται υπόψη το τίμημα που καταβλήθηκε στο εξωτερικό. Αν για την κάλυψη της δαπάνης αυτής που έγινε στο εξωτερικό γίνει επίκληση εισοδήματος που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή θα αναγνωρισθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω εφόσον έχει περιληφθεί σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, εφ' όσον βέβαια υπήρχε υποχρέωση. Διευκρινίζεται ότι οι κάτοικοι της αλλοδαπής που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα και πραγματοποιούν δαπάνες στην αλλοδαπή, δεν υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 32 ανεξάρτητα του αν αποκτούν πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα. β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις

και αποκτήθηκαν από το φορολογούμενο. γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει ο φορολογούμενος που επικαλείται τίμημα από διάθεση περιουσιακού στοιχείου να αποδεικνύει με επίσημα στοιχεία ότι αυτός είναι ο κύριος του περιουσιακού στοιχείου, καθώς και το τίμημα της πώλησης του στοιχείου αυτού. δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέο στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. Για τα ποσά που εισάγονται, απαιτείται πρωτότυπο παραστατικό που εκδίδει η τράπεζα με το οποίο θα μπορεί να εξακριβωθεί ότι ο φορολογούμενος είναι ο δικαιούχος του εισαγόμενου χρηματικού κεφαλαίου, το ύψος του εισαγόμενου ποσού, το νόμισμα, η ευρωποίηση του και η χώρα προέλευσης. Όταν ως δικαιούχος του ποσού που εισάγεται εμφανίζεται άλλο πρόσωπο από τον αγοραστή του συναλλάγματος, η βεβαίωση εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από την αλλοδαπή μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο από τον δικαιούχο του ποσού. Αν η εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων γίνει χωρίς ευρωποίηση μπορεί να ευρωποιηθεί μεταγενέστερα και να περιληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους κατά το οποίο έγινε η ευρωποίηση. Όλα τα παραπάνω εφαρμόζονται ανάλογα και για χρηματικά κεφάλαια σε ευρώ. Επίσης, όταν πρόκειται για κάλυψη δαπάνης απόκτησης περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32 πρέπει να αποδεικνύεται ότι η εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων και η ευρωποίησή τους, αν είναι σε ξένο νόμισμα, έγινε πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης. Επισημαίνεται ότι το Μοναδικό Δελτίο εισαγόμενων μετρητών και αξιών που εκδίδεται από το Τμήμα Ασφαλείας αερολιμένων - τελωνείων της ΕΛΑΣ δεν αποτελεί πλέον αποδεικτικό στοιχείο εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων στην Ελλάδα για κάλυψη δαπανών. Για τη δικαιολόγηση της απόκτησης των εισαγόμενων χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό απαιτούνται επίσημα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η απόκτησή τους, όπως π.χ. η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής της αλλοδαπής, αντίγραφα φορολογικών δηλώσεων που είχαν υποβληθεί κ.τ.λ. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό για τα πρόσωπα: α) που είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους, β) που είχαν διαμείνει τουλάχιστον επί τρία (3) χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό γίνεται μέσα σε 2 χρόνια από τη μετοικεσία τους, γ) που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και τα επικαλούμενα χρηματικά κεφάλαια από το εξωτερικό προέρχονται από καταθέσεις στο όνομά τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τραπεζικό λογαριασμό ανοιγμένο σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ ή σε υποκατάστημα Ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους μέσα σε 1 χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς τα χρηματικά κεφάλαια αυτά να έχουν επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής των εισαγόμενων χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο των εισαγόμενων χρηματικών κεφαλαίων που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή των άρθρων 32 ή 34 (δηλαδή έχει ληφθεί υπόψη προκειμένου να κριθεί εάν θα φορολογηθεί με βάση τη συνολική τεκμαρτή δαπάνη). Επισημαίνεται ότι διευκρινίσεις σχετικά με ειδικότερα θέματα της περίπτωσης αυτής έχουν δοθεί με τις ΠΟΛ.1106/14.4.2014 και ΠΟΛ.1228/15.10.2014 οι οποίες δεν θίγονται. ε) Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία ότι φέρουν βέβαιη χρονολογία. Απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό έγγραφο με βέβαιη χρονολογία, που να αποδεικνύει τη σύναψη δανείου και την καταβολή των χρηματικών ποσών που καταβλήθηκαν το κρίσιμο φορολογικό έτος. Σύμβαση δανείου που έχει καταρτιστεί στο εξωτερικό, απαιτείται επίσημη μετάφρασή της στα ελληνικά. Επίσης, απαιτείται βεβαίωση εισαγωγής συναλλάγματος για τα εν λόγω ποσά και πιστοποιητικό ευρωποίησης αν είναι σε ξένο νόμισμα. Επίσης, όταν πρόκειται για κάλυψη δαπάνης απόκτησης περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32 πρέπει να αποδεικνύεται ότι το δάνειο λήφθηκε πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης. Αν η σύναψη δανείου προκύπτει από λογιστικά βιβλία, τότε απαιτείται σχετική βεβαίωση από την επιχείρηση. στ) Δωρεά χρηματικών ποσών ή γονική παροχή χρημάτων για τις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση (δωρεάς ή γονικής παροχής) έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη. ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο. Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34, καθώς και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο

αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ΚΦΕ, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Σημειώνουμε ότι δεν υπάγονται οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει ο φορολογούμενος λόγω υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο για πραγματοποίηση επενδύσεων. Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 πρέπει να γίνεται έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά (π.χ. ανάπηρος για τη δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου, που απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, αγορά επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ., ειδικά διασκευασμένου από πρόσωπο με κινητική αναπηρία άνω του 67%). Διευκρινίζεται ότι τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Αν σε κάποιο έτος ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση την τεκμαρτή δαπάνη τότε θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και υπάρξει απαλλαγή από τις αντικειμενικές δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του Κ.Φ.Ε. τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες του άρθρου 31 ή αυτές που υπάρχουν είναι μικρότερες των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000), προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000), προκειμένου για συζύγους, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών θα αφαιρούνται ποσά που θα προσδιορίζονται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης. Τα ποσά αυτά σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερα των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000) αντίστοιχα. Περαιτέρω, με τις ισχύουσες διατάξεις δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την κάλυψη των δαπανών με ανάλωση κεφαλαίου, συνεπώς για την κάλυψη της διαφοράς μπορεί να γίνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου οσωνδήποτε προηγούμενων ετών. Τα εκκαθαριστικά σημειώματα για φορολογικά έτη για τα οποία έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση λοιπών δικαιολογητικών. Τα δεδομένα φορολογικών δηλώσεων που δεν αναγράφονται στο εκκαθαριστικό λαμβάνονται υπ' όψη μόνο μετά από διασταύρωση. Επίσης, στην περίπτωση που φορολογούμενος επικαλείται κεφάλαια προηγούμενων φορολογικών ετών με σκοπό την ανάλωση και τελικά δεν χρησιμοποιηθούν ή χρησιμοποιηθεί ένα μέρος αυτών, θεωρούνται αδιάθετα και μπορούν να χρησιμοποιηθούν μελλοντικά ως κεφάλαια για κάλυψη προσπιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου. Μείωση των ποσών κεφαλαίου με δαπάνες απόκτησής τους. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων που αναφέρονται στις περιπτώσεις της ίδιας παραγράφου τα μειώνει και το υπόλοιπο που προκύπτει είναι αυτό που περιορίζει ή καλύπτει τη συνολική ετήσια δαπάνη. Για παράδειγμα, το έσοδο από την πώληση αυτοκινήτου θα πρέπει να είναι μειωμένο με το κόστος αγοράς του αν είχε αγοραστεί ή με το φόρο δωρεάς αν είχε αποκτηθεί από δωρεά ή το φόρο κληρονομιάς αν είχε αποκτηθεί με κληρονομιά. Θεμελιώδης αρχή για την κάλυψη ή τον περιορισμό δαπάνης με χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων είναι να μη γίνεται ξανά επίκληση κάποιου ποσού. Εξαιρούνται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες το κόστος απόκτησης των εσόδων αυτών είχε ληφθεί υπόψη ως τεκμήριο κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκε και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού. Για παράδειγμα, αν ένας φορολογούμενος πουλάει τη χρήση 2014 ένα αυτοκίνητο το οποίο απέκτησε τη χρήση 2010 και επικαλείται το έσοδο από την πώληση του αυτοκινήτου αυτού, για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, θα πρέπει από το έσοδο της πώλησης να αφαιρέσει το κόστος αγοράς του, εκτός αν ο φορολογούμενος επικαλείται εκτός από το έσοδο της πώλησης το 2014 και ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών στα οποία συμπεριλαμβάνεται και το έτος αγοράς 2010. Περαιτέρω επισημαίνεται ότι στην περίπτωση πώλησης περιουσιακών στοιχείων τα οποία έχουν περιέλθει στο φορολογούμενο από χαριστική αιτία ή κληρονομιά λαμβάνεται υπόψη ολόκληρο το τίμημα της πώλησης, αφαιρουμένου του τυχόν επιβληθέντος φόρου (π.χ. αν πρόκειται για δωρεά του φόρου δωρεάς κ.λπ.). Προαιρετική δήλωση περιουσιακών στοιχείων, που είχαν στην κυριότητα τους οι φορολογούμενοι την 1/1/1992, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.2019/1992 (Α'34) Όπως είναι γνωστό με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2019/1992, εξαιρετικώς για το οικονομικό έτος 1992, δόθηκε η ευχέρεια σε όσους είχαν υποχρέωση να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού

έτους 1992, να υποβάλουν μαζί με αυτή τη δήλωση εμπρόθεσμα, εφόσον ήθελαν (προαιρετικά), και δήλωση των κινητών τους περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είχαν στην κυριότητα τους την 1η Ιανουαρίου 1991, που έγινε υποχρεωτικά δεκτή από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ, χωρίς να αναζητηθεί από αυτόν, η προέλευση, ο τρόπος και ο χρόνος απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων που αναφέρονται σ' αυτή, όσον αφορά την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματος. Στην περίπτωση που είχε υποβληθεί νόμιμα η πιο πάνω δήλωση περιουσιακών στοιχείων, τότε ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεσθεί μόνο για την κάλυψη πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 31.12.1993 ανάλωση των μετρητών που είχε αναγράψει στην υπόψη δήλωση ή να επικαλεσθεί και να αποδείξει το τίμημα που εισέπραξε από την εκποίηση κινητών περιουσιακών στοιχείων που ανέγραφε στη δήλωση αυτή. Επομένως, σήμερα δεν μπορεί να επικαλεσθεί την ανάλωση κεφαλαίου που σχηματίστηκε κατά τις χρήσεις 1990 και τις προηγούμενες αυτής, ή την ανάλωση τιμήματος που εισέπραξε από την εκποίηση κινητών περιουσιακών στοιχείων που είχε στην κατοχή του την 1/1/1991 και τα είχε αναγράψει στο ειδικό έντυπο Ε6. Χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που, τυχόν, υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν. 2019/1992, για την κάλυψη ή τον περιορισμό διαφοράς δαπάνης οικον. ετών 1992 μέχρι και 1994 (χρήσεις 1991 έως και 1993), μειώνουν τα ποσά των κεφαλαίων των αντίστοιχων ετών, όπως αυτά προσδιορίζονταν με βάση τα όσα ορίζονταν στις διατάξεις που ίσχυαν κατά τα οικεία οικονομικά έτη. Η ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει ούτε μεταφέρεται Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 34 ορίζεται ότι, στην περίπτωση προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση την ετήσια δαπάνη αυτού του άρθρου, η ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και η ζημιά των προηγούμενων ετών μηδενίζεται και δεν εκπίπτει ούτε μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη. Επομένως, εάν κατά το κρίσιμο φορολογικό έτος, για ένα φορολογούμενο προέκυψε ζημιά που προέρχεται από ατομική επιχείρηση και ο φορολογούμενος αυτός έχει πραγματοποιήσει δαπάνες των άρθρων 31 και 32 τότε η ζημιά του φορολογούμενου μηδενίζεται και ο ίδιος φορολογείται με βάση την συνολικές του δαπάνες ενώ η ζημιά δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα έτη. Αντίθετα, αν ο φορολογούμενος καλύψει το τεκμαρτό του εισόδημα με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, οπότε και δεν φορολογηθεί με βάση τις δαπάνες, θα μπορέσει να μεταφέρει τη ζημιά του στο επόμενο έτος. Προσδιορισμός του εισοδήματος συζύγων με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου 34. Αν και οι δύο σύζυγοι έχουν τεκμαρτή δαπάνη, η οποία συνολικά και για τους δύο συζύγους υπερβαίνει το φορολογούμενο εισόδημα, στην περίπτωση που η συνολική δαπάνη του ενός συζύγου είναι μεγαλύτερη από το εισόδημα που δηλώθηκε από αυτόν και τα εξαρτώμενα μέλη του και η διαφορά που προκύπτει δεν καλύπτεται με τα ποσά της παραγράφου 2 του άρθρου 34 που δηλώνονται από τον ίδιο σύζυγο, τότε η διαφορά αυτή ή το υπόλοιπο αυτής μπορεί να καλυφθεί με τα ποσά της ίδιας παραγράφου 2 του άλλου συζύγου. Όταν και στους δύο συζύγους η διαφορά δεν καλύπτεται, τότε για τον καθένα σύζυγο λαμβάνεται υπόψη η διαφορά που προκύπτει από τις δαπάνες του. Κυρώσεις για την ανακριβή αναγραφή στοιχείων σχετικά με τον με τον προσδιορισμό, περιορισμό, ή κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματος. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 ορίζεται ότι σε περίπτωση ανακριβούς αναγραφής των στοιχείων που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος, προβλέπονται κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Άρθρο 41 του ν. 1249/1982 Προσδιορισμός αξίας ακινήτων .

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαβαίνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάσταση, αγρόκτημα και άλλα.

"Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα".

***Το δεύτερο εδάφιο αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν. 1473/1984 (Α 127).

Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση Επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Δημοσίων Εργων, εκπροσώπους της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Προεδρίας Κυβερνήσεως και Οικονομικών.

"Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο, ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 του παρόντος αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών".

***Το εντός " " τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με την παρ. 18 του άρθρου 14 του Ν. 1882/1990 ΦΕΚ Α 43 (διόρθ.σφαλμ. στο ΦΕΚ Α 51).

2. Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζονται:

α) η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομειώσής τους σε πίνακες και η συσχέτισή τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες,

β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

"Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος άρθρου σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία τούτων".

***Το εντός " " τελευταίο εδάφιο της παρ.2 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 8 του άρθρου 24 του Ν. 1828/1989 (Α 2).

"γ) Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων".

***Η εντός " " περ. γ' προστέθηκε ως άνω με την παρ. 11 του άρθρου 14 του Ν. 1882/1990 (ΦΕΚ Α 43).

"3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των

προεδρικών διαταγμάτων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων".

"Κατεξάιρηση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο το τίμημα ή επί αναγκαστικού ή εκούσιου πλειστηριασμού το εκπλειστηρίασμα, είναι μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα ή το εκπλειστηρίασμα αντίστοιχα."

*** Η παρ. 3 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν. 1473/1984 (Α 127), το δε εντός " " τελευταίο εδάφιο αυτής που προστέθηκε με την παρ.10 άρθρου 14 Ν. 1882/1990 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 3 άρθρ.13 Ν.2579/1998 Α 31/17.2.1998.

4. Στα μέλη των επιτροπών της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου που δεν είναι δημόσιοι ή δημοτικοί υπάλληλοι καταβάλλεται αποζημίωση η οποία καθορίζεται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών.

5. Ο Υπουργός των Οικονομικών καθορίζει, εγκρίνει και δίνει εντολές με αποφάσεις του, για κάθε δαπάνη που είναι αναγκαία για την εκτέλεση και εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, η οποία καταλογίζεται στα έξοδα βεβαίωσης των άμεσων φόρων.

"6. Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση την κατά τις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου οριζόμενη αξία τους, με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί. Αν ο υπόχρεος σε φόρο θεωρεί την προκαθορισμένη αξία μεγαλύτερη από την αγοραία έχει το δικαίωμα, μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσής του, να ζητήσει με προσφυγή τον προσδιορισμό της αξίας, από το αρμόδιο Διοικητικό Πρωτοδικείο.

Αν ασκηθεί προσφυγή, ο Οικονομικός Εφορος διενεργεί έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου και συντάσσει σχετική έκθεση, αντίγραφο της οποίας κοινοποιεί στο φορολογούμενο είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δικάσιμο. Η έκθεση αυτή επισυνάπτεται στην έκθεση του άρθρου 82 του κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, στην οποία περιλαμβάνεται και αίτημα προς το Διοικητικό Δικαστήριο για προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου.

Εφόσον το διοικητικό δικαστήριο προσδιορίσει αξία του ακινήτου μεγαλύτερη από την προκαθορισμένη, επιβάλλεται εκτός από τον κύριο φόρο την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος και πρόσθετος φόρος, ίσος με ποσοστό εξήντα τα εκατό (60%) της διαφοράς του φόρου.

Σε περίπτωση που δεν αμφισβητηθεί η προκαθορισμένη αξία, ο Οικονομικός Εφορος ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων μόνο όσον αφορά τα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων σύμφωνα με τα οποία διαμορφώνεται η αξία τους. Αν διαπιστωθεί ανακρίβεια των στοιχείων τούτων, εκδίδεται πράξη με την οποία καταλογίζεται ο φόρος, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος με την ανακρίβεια καθώς και ο πρόσθετος φόρος ίσος με ποσοστό διακόσια σαράντα τα εκατό (240%) της διαφοράς του φόρου.

***ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Κατά το άρθρο 36 παρ. 1 του Ν. 2065/1992 (Α 113):

"Το ποσοστό 240% του πρόσθετου φόρου, για το οποίο προβλέπει το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 14 του ν. 1473/84, ορίζεται σε εκατό τοις εκατό (100%)".

Για κάθε θέμα που δε ρυθμίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις των φορολογικών μεταβίβασης ακινήτων, κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προίκων, όπως κάθε φορά ισχύουν, καθώς και οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας".

"Μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσης ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, χωρίς φορολογική επιβάρυνση, εφ' όσον διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε

λογιστικό λάθος κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσης τους, να υποβάλει νέα δήλωση και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου, εφ' όσον δεν καταρτίσθηκε οριστικό συμβόλαιο με βάση την αρχική δήλωση. Στην περίπτωση αυτήν, εάν ο φόρος που προκύπτει με τη νέα δήλωση είναι μεγαλύτερος συμψηφίζεται με τον καταβληθέντα, εάν είναι μικρότερος η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται. Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στην προθεσμία του 20ημέρου από της υποβολής της δήλωσης διαπιστώσει εσφαλμένο υπολογισμό του φόρου, από υπαιτιότητα της υπηρεσίας, δύναται να προσκαλέσει το φορολογούμενο για την υποβολή, μέσα στην ίδια 20ήμερη προθεσμία συμπληρωματικής δήλωσης και επαναπροσδιορισμό του φόρου".

*** Η παρ. 6 προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν. 1473/1984 (Α' 127), το δε τελευταίο εδάφιο αυτής προστέθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 24 του Ν. 1828/1989 (Α 2).

***ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Κατά το άρθρο μόνο του ΠΔ 586/1984 (Α 210):

"Η ισχύς των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν. 1249/82 (ΦΕΚ 43 τ. Α'), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 1473/84 (ΦΕΚ 127 τ. Α'), για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας, των περιοχών της τέως Διοίκησης Πρωτεύουσας και των Κοινοτήτων Ζεφυρίου και Ανω Λιοσίων Αττικής, πλην των ακινήτων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλης, αρχίζει από 1^η Ιανουαρίου 1985".

***ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Κατά το άρθρο μόνο του Π.Δ. 355/1986 (Α 156):

"Η ισχύς των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν. 1249/82 (ΦΕΚ 43 Α'), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 1473/1984 (ΦΕΚ 127 Α'), για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας αρχίζει από της 10ης Οκτωβρίου 1986, για τα ακίνητα που βρίσκονται εντός σχεδίου της πόλης Λάρισας".

***ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Κατά το άρθρο μόνο του ΠΔ 64/1988 (Α 27):

"Η ισχύς των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α'), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 1473/ 1984 (ΦΕΚ. 127 Α'), για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας, αρχίζει από τη 15η Φεβρουαρίου 1988, για τα ακίνητα που βρίσκονται εντός σχεδίου στο δήμο Χανίων και στην κοινότητα Κουνουπιδιανών".

***ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Κατά το άρθρο 1 της Υ.Α.1026895/411/0013 (Οικονομικών) της 23.2/2.3.1989 (Β 154):

" Η ισχύς των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43/Α'), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 1473/1984 (ΦΕΚ 127/Α') και της παραγράφου 8 του άρθρου 24 του Ν. 1828/1989 (ΦΕΚ 2/Α'), για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας, αρχίζει από τις 6 Μαρτίου 1989, για τα εντός σχεδίου ακίνητα που βρίσκονται στους δήμους Αργοστολίου, Λευκάδας, Ζακύνθου και Καρδίτσας και στην κοινότητα Γαϊτανίου Ζακύνθου."

***ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Η παρ. 6 του άρθρου 15 του Ν. 1882/1990 (ΦΕΚ Α 43), του οποίου η ισχύς αρχίζει από 1 Ιανουαρίου 1990 ορίζει ότι:

"Οι διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ Α' 43), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 1473/1984 (ΦΕΚ Α' 127) και ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων στη φορολογία της ακίνητης περιουσίας." (Ισχύς από 1.1.1991).

***ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Σχετική η Υ.Α. 1098376/953/Γ0013 (ΟΙΚ) για την έναρξη ισχύος των διατάξεων των άρθρων 41 ν. 1249/1982 και 14 ν. 1473/1984 και τον καθορισμό των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσής τους για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και βρίσκονται στο δήμο Ναυπάκτου (Β' 911).

***ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Σύμφωνα με την υπ'αριθμ. 1007984/33/A0013 απόφαση του Υπ.Οικονομικών της 19-21/1/1993 (ΦΕΚ Β'13) η ισχύς των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν.1249/1982 αρχίζει από τις 21/1/1993 για τα εντός σχεδίου ακίνητα που βρίσκονται στους δήμους Υδρας, Σπετσών, Μεσσήνης, Μυκόνου, Αριδαίας, και Αλμυρού Βόλου.

"7. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται αναλόγως και για τον προσδιορισμό της εισφοράς του ν. 960/1979 (ΦΕΚ Α' 194)".

***Η παρ. 7 προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν. 1914/1990 (ΦΕΚ Α 178)

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Η παρ.2 του άρθρου 6 του Ν.1914/1990 (ΦΕΚ Α 178) ορίζει ότι: "Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται αναλόγως και στις υποθέσεις, για τις οποίες η υποχρέωση καταβολής της εισφοράς γεννήθηκε μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, εφ' όσον, κατ' αυτήν, εκκρεμούν στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.). Για την περαίωση υποβάλλεται από τον υπόχρεο, μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία έξι (6) μηνών από την έναρξη ισχύος του νόμου, συμπληρωματική δήλωση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, όπως ισχύουν, και χρόνο εκείνον της αρχικής δήλωσης ή, αν αυτός είναι προγενέστερος του χρόνου της πρώτης εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος στην περιοχή του ακινήτου, το χρόνο της πρώτης εφαρμογής τούτου στην περιοχή.

Η εισφορά που θα προκύψει με βάση τη συμπληρωματική δήλωση μειώνεται κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) και καταβάλλεται χωρίς την επιβολή πρόσθετου φόρου, προσαύξησης ή άλλης κύρωσης."

***ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Κατά το άρθρο 2, παρ.2, εδ.δ', ε' και στ' του Ν.1953/1991 "δ) Στις μισθώσεις που το μίσθιο βρίσκεται σε περιοχές όπου δεν έχει επεκταθεί η εφαρμογή του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 14 του ν. 1473/1984, ο μισθωτής υποχρεούται από 1.7.1991 να καταβάλλει το κατά την 30.6.1991 νόμιμα καταβαλλόμενο μηνιαίο μίσθωμα προσαυξημένο κατά ποσοστό 12 %. Το μίσθωμα αυτό από 1.7.1992 προσαυξάνεται κατά 8 %.

ε) Για τις μισθώσεις που ο χρόνος λήξης τους επέρχεται μετά την 1.7.1991 το κατά τα εδάφια α, β' και δ' της παραγράφου αυτής καθοριζόμενο μίσθωμα καταβάλλεται μετά τη λήξη τους.

στ) Στις μισθώσεις, που συνάπτονται μετά την 1.7.1991 σε περιοχές που δεν έχει επεκταθεί η εφαρμογή του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 και δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις του άρθρου 3 του παρόντος, εφαρμόζεται το άρθρο 7 παρ. 2 του ν. 1703/1987".

Νόμος 2859/2000 - Άρθρο 45 Κωδικοποιημένος σύμφωνα με τον Ν. 3052/2002.

Άρθρο 45 Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας

1. Η παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών, όπως αυτά ορίζονται με τις διατάξεις της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 8 του άρθρου 46, καθώς και αντικείμενων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, υπάγεται σε ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

2. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, ως παράδοση αγαθών που εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς, θεωρείται η παράδοση των αγαθών αυτών, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, κατά την έννοια της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 8 του άρθρου 46, εφόσον τα αγαθά αυτά του παραδόθηκαν:

Στο εσωτερικό της Κοινότητας, από:

- Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο ή

- Πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, εφόσον πρόκειται για παράδοση η οποία απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης κθ΄ της παραγράφου 1 του [1](#) άρθρου 22 ή αντίστοιχης διάταξης άλλου κράτους μέλους ή.

- Πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, το οποίο υπάγεται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 39, εφόσον πρόκειται για αγαθά που αποτελούσαν γι'αυτόν αγαθά επένδυσης, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 33, ή αντίστοιχης διάταξης άλλου κράτους μέλους ή

- Άλλον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, εφόσον η παράδοση του αγαθού από αυτόν έχει υπαχθεί στο φόρο, σύμφωνα με το ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους του παρόντος άρθρου ή αντίστοιχης διάταξης άλλου κράτους - μέλους.

3. Φορολογητέα αξία της παράδοσης αγαθών είναι το περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής.

- Ως περιθώριο κέρδους λαμβάνεται η θετική διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αγαθού από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή και της τιμής αγοράς του, μειωμένο με το φόρο προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στη θετική αυτή διαφορά και ο οποίος εξευρίσκεται με τους κανόνες της εσωτερικής υφαίρεσης.

Σε περίπτωση που η τιμή πώλησης του αγαθού είναι μικρότερη από την τιμή αγοράς του, η αρνητική αυτή διαφορά δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τη θετική διαφορά που προκύπτει από άλλες παραδόσεις αγαθών, του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή.

- Ως τιμή πώλησης λαμβάνεται, το σύνολο του αντιτίμου που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής από τον αγοραστή, όπως αυτό προσδιορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 19, περιλαμβανομένου και του φόρου προστιθέμενης αξίας.

- Ως τιμή αγοράς λαμβάνεται, το σύνολο του αντιτίμου που κατέβαλε ή θα καταβάλει ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής στον προμηθευτή του.

4. Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής μπορεί να επιλέξει την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του άρθρου αυτού και στις παρακάτω παραδόσεις:

α) Αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, τα οποία εισήγαγε ο ίδιος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10.

β) Αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που του παραδόθηκαν από τον ίδιο το δημιουργό τους ή τους διαδόχους του.

γ) Αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που του παραδόθηκαν από άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, εκτός του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή, εφόσον η παράδοση από το άλλο αυτό πρόσωπο φορολογήθηκε με το μειωμένο συντελεστή που προβλέπεται για τα αγαθά αυτά ή παρασχέθηκε στον υποκείμενο πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Η παραπάνω επιλογή γίνεται με υποβολή δήλωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου στην οποία υποβάλλεται. Η 2 δήλωση αυτή ισχύει τουλάχιστον για δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Σε περίπτωση άσκησης της επιλογής της παρούσας παραγράφου, προκειμένου να υπολογιστεί το περιθώριο κέρδους, κατά την έννοια της παραγράφου 3, ως τιμή αγοράς λαμβάνεται η φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 ή η φορολογητέα αξία της παράδοσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19, κατά περίπτωση, προσαυξημένη με το φόρο προστιθέμενης αξίας με τον οποίο επιβαρύνθηκαν

5. Απαλλάσσονται από το φόρο οι παραδόσεις αγαθών της παραγράφου 1, π.κ. πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 27, για τις οποίες φορολογητέα αξία υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3. οι πράξεις αυτές.

6. Ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 3, δεν δικαιούται να εκπέμπει από το φόρο τον οποίο οφείλει, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί τα αγαθά της παραγράφου 1, εφόσον πρόκειται για αγαθά που παραδόθηκαν σε αυτόν από υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, ο οποίος εφήρμοσε το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού.

7. Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής, που εφαρμόζει το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού, δεν μπορεί να εκπέμπει από το φόρο που οφείλει για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, το φόρο προστιθέμενης αξίας που κατέβαλε ή πρόκειται να καταβάλλει για απόκτηση αντικειμένων σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4.

8. Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής, που εφαρμόζει το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού, υποχρεούται:

α) Να τηρεί ειδικό βιβλίο, στο οποίο να καταχωρεί την ημερομηνία, το είδος του παραστατικού, το είδος, την ποσότητα και την αξία, κατά την απόκτηση και κατά την πώληση των αγαθών για παραδόσεις αγαθών που φορολογούνται σύμφωνα με τις 4

διατάξεις της παρ. 3.

Σε περίπτωση συγκεντρωτικών αγορών ή πωλήσεων, υποχρεούται να επιμερίζει την αξία των αγαθών, στο βαθμό που κρίνεται απαραίτητο, για τον προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους εκάστης παράδοσης.

β) Στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, να ενσωματώνει, στην τιμή, το φόρο που αναλογεί στις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες φορολογούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3.

9. Σε περίπτωση, κατά την οποία, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής πραγματοποιεί παράλληλα πράξεις, τόσο του άρθρου αυτού, όσο και του κανονικού καθεστώτος, υποχρεούται να καταχωρεί σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα από αυτόν βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τις πράξεις που υπάγονται σε καθένα από τα δύο αυτά καθεστάτα.

10. Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις της παραγράφου 3, στις περιπτώσεις όπου είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το περιθώριο κέρδους για κάθε παράδοση χωριστά, λόγω κυρίως συγκεντρωτικών αγορών ή πωλήσεων ή μικρής αξίας αγαθών, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται συνολικά ανά φορολογική περίοδο.

Στην περίπτωση εφαρμογής του προηγούμενου εδαφίου, η φορολογητέα αξία, για παραδόσεις αγαθών που υπάγονται στον ίδιο συντελεστή Φ.Π.Α., είναι το συνολικό περιθώριο κέρδους, που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής κατά τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο.

Το συνολικό περιθώριο κέρδους ισούται με τη διαφορά μεταξύ των συνολικών τιμών πωλήσεων και των συνολικών τιμών αγορών που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου, για κάθε συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας χωριστά, μειωμένη κατά το ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στο συνολικό αυτό περιθώριο κέρδους, το οποίο βρίσκεται με τους κανόνες της εσωτερικής υπαίρεσης.

Σε περίπτωση που η διαφορά μεταξύ των συνολικών τιμών πωλήσεων και συνολικών τιμών αγορών, σε μία φορολογική περίοδο είναι αρνητική, η διαφορά αυτή προσαυξάνει τις αγορές της επόμενης φορολογικής περιόδου, και συμψηφίζεται με τυχόν θετική διαφορά επόμενης φορολογικής περιόδου, μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Τυχόν προκύπτουσα αρνητική διαφορά στην τελευταία φορολογική περίοδο, δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό σε επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Όταν η φορολογητέα αξία υπολογίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής δεν δικαιούται επιστροφής του φόρου που προκύπτει από αρνητικό περιθώριο στη συγκεκριμένη φορολογική ή διαχειριστική περίοδο.

Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής που υπάγεται στο καθεστώς της παραγράφου αυτής μπορεί να επιλέξει, για ορισμένες παραδόσεις που πραγματοποιεί, να υπαχθεί στις γενικές διατάξεις του φόρου.

Στην περίπτωση που κάνει χρήση της ευχέρειας του προηγούμενου εδαφίου, καθώς και σε κάθε περίπτωση πραγματοποίησης πράξεων που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 5 του παρόντος άρθρου, η αξία κήσης των εν λόγω αγαθών που διατίθενται για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών, αφαιρείται από τις συνολικές αγορές της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου, κατά την οποία πραγματοποιούνται οι παραπάνω πράξεις, προκειμένου να εξευρεθεί το συνολικό περιθώριο κέρδους της φορολογικής αυτής περιόδου.

Οι παραδόσεις κάθε είδους μεταχειρισμένων μεταφορικών μέσων δεν μπορούν να υπαχθούν στο απλοποιημένο καθεστώς της παραγράφου αυτής.

11. Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής μπορεί να εφαρμόζει το κανονικό καθεστώς φορολογίας για παραδόσεις αγαθών της παραγράφου 1, έστω και αν πληρούνται οι προϋποθέσεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου αυτού, για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους. Στην περίπτωση αυτή, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής δύναται να εκπίπτει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, το φόρο που επιβάρυνε τα αγαθά σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου.

Το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 και 17.

12. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται προκειμένου, για παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων, κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης γ' της παρ. 4 του άρθρου 11, εφόσον πραγματοποιούνται κατά τις διατάξεις του άρθρου 28.

13. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σαφέστερα κριτήρια για την εφαρμογή της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών είναι δυνατόν να καθοριστούν κατώτατα όρια περιθωρίου κέρδους, για την εφαρμογή του άρθρου αυτού, μετά από εξέταση των πραγματικών δεδομένων σε ορισμένους κλάδους δραστηριοτήτων και μετά από συνεννόηση με τις ενδιαφερόμενες παραγωγικές τάξεις.

Άρθρο 22 του Ν. 2238/1994

1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσανάλογως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% (τρίαμισι τοις εκατό) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 41 του Ν. 1249/1982](#), για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό. Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου, εφόσον από 5 εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από το τρίαμισι τοις εκατό (3,5%) της πιο πάνω αξίας του. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με την προσφυγή, η οποία ασκείται από το φορολογούμενο, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

Αν ο φορολογούμενος λάβει το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η προσφυγή ασκείται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται στο [άρθρο 66 του Ν. 2717/1999](#) (ΦΕΚ 97/Α').

Ισχυρισμοί που δεν περιέχονται στην προσφυγή αυτή δεν μπορούν να προβληθούν παραδεκτώς ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, εκτός αν η όσιμη προβολή τους κρίνεται από το διοικητικό πρωτοδικείο αποχρώντως δικαιολογημένη.

2. Σε περίπτωση που η οικοδομή κατοικήθηκε από τον ιδιοκτήτη της, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα αυτής δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τρίαμισι τοις εκατό (3,5 %) της αξίας του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται ως το γινόμενο των εξής παραγόντων:

α) Της κύριας επιφάνειας της οικοδομής στην οποία προστίθεται και ποσοστό 20% (είκοσι τοις εκατό) της επιφάνειας των αποθηκευτικών χώρων, καθώς και των χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων που ενδεχόμενα υπάρχουν στην οικοδομή - κατοικία.

β) Της τιμής ζώνης για τις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή της τιμής εκκίνησης για τις λοιπές περιοχές, οι οποίες ισχύουν κατά την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους, όπως αυτές ορίζονται από τις διατάξεις των [άρθρων 41 και 41α του Ν. 1249/1982](#) (ΦΕΚ 43 Α').

8

γ) Του διορθωτικού συντελεστή, ο οποίος ανάλογα με την τιμή ζώνης ή εκκίνησης του ακινήτου ορίζεται ως ακολούθως:

Τιμή ζώνης ή εκκίνησης για κάθε τετραγωνικό μέτρο	Συντελεστής
Μέχρι 440 ευρώ	1,10
Πάνω από 440 έως 734 ευρώ	1,20
Πάνω από 734 έως 1.174 ευρώ	1,30
Πάνω από 1.174 ευρώ	1,40

δ) Του συντελεστή παλαιότητας. Ως συντελεστής παλαιότητας λαμβάνεται αυτός που ισχύει κάθε φορά στη φορολογία κεφαλαίου για τον προσδιορισμό της αξίας κτιρίων με βάση την

τιμή ζώνης. Το τεκμαρτό μίσθωμα μιας ή περισσότερων εξοχικών κατοικιών υπολογίζεται σε καθεμία από αυτές για τρεις (3) μήνες το έτος. Οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση αυτή.

Όπως ο πίνακας της περίπτωσης γ' της παρ. 2 του άρθρου 22 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 39 του άρθρου 9 του Ν. 2948/2001 (ΦΕΚ Α' 242/19-10-2001) και σύμφωνα με το άρθρο 28 του ίδιου νόμου ισχύει από 1/1/2002 και μετά.

3. Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κ.λ.π. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 41 του Ν. 1249/1982](#).

Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το τέσσερα τοις εκατό (4%) της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παρ. 1.

4. Προκειμένου για γαίες που εκμισθώνονται, ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται αυτό που προκύπτει με βάση τη συμφωνία.

Αν το μίσθωμα ή αντάλλαγμα έχει συμφωνηθεί σε είδος, αυτό αποτιμάται σε χρήμα, με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησης του είδους αυτού, κατά το χρόνο και στον τόπο παραγωγής του.

Αν δεν προσάγεται συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο, που αποδεικνύει τη συμφωνία ή όταν το μίσθωμα που συμφωνήθηκε σε χρήμα ή σε είδος είναι δυσαναλόγως κατώτερο από τη μισθωτική αξία των γαιών ή όταν η εκμετάλλευση των γαιών παραχωρήθηκε σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα εξευρίσκεται με σύγκριση των γαιών με άλλες γαίες που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος σε σχέση με τη μισθωτική αξία των γαιών, κάθε φορά που η μισθωτική αξία είναι ανώτερη του συμφωνημένου μισθώματος κατά (είκοσι πέντε τοις εκατό) 25% του μισθώματος αυτού.

5. Αν το δηλούμενο εισόδημα από εκμίσθωση γεωργικής γης ή το τεκμαρτό μίσθωμα από δωρεάν παραχώρηση προς οποιονδήποτε τρίτο είναι μικρότερο του προσδιοριζόμενου με την αντικειμενική μέθοδο του άρθρου 42, για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων λαμβάνεται υπόψη το μίσθωμα που προσδιορίζεται αντικειμενικά, εκτός αν πρόκειται για δωρεάν παραχώρηση γεωργικής γης μεταξύ συζύγων, κατά κύριο επάγγελμα αγροτών ή από γονείς ηλικίας άνω των εξήντα πέντε (65) ετών σε τέκνα τους κατά κύριο επάγγελμα αγρότες.

Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει το ύψος του αντικειμενικού μισθώματος, [1](#) εφόσον από εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία της γεωργικής γης, αποδεικνύεται ότι αυτή είναι μικρότερη της προσδιοριζόμενης με την αντικειμενική μέθοδο. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των αποδεικτικών στοιχείων, γίνεται από το φορολογούμενο με την άσκηση προσφυγής κατά τις κείμενες διατάξεις, μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

Αν το μίσθωμα που συμφωνήθηκε και δηλώθηκε είναι ανώτερο του προσδιοριζόμενου με

την αντικειμενική μέθοδο, για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων λαμβάνεται υπόψη το δηλωθέν.

ΠΟΛ.1067/20-03-2015 : Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 67, 69 και 70 του ν. 4172/2013.

ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 67, 69 και 70 του ν. [4172/2013](#).

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 67 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9, σχετικά με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, την καταβολή του φόρου και την πίστωση φόρου αλλοδαπής, του άρθρου 69 σχετικά με την προκαταβολή του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα και του άρθρου 70 σχετικά με τη μείωση του ως άνω προκαταβλητέου φόρου και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Άρθρο 9 **Πίστωση φόρου αλλοδαπής**

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. [4172/2013](#) καθορίζεται ο τρόπος αποφυγής της διπλής φορολογίας, στην περίπτωση που φορολογικός κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή. Ειδικότερα, υιοθετείται η διαδικασία της πίστωσης φόρου και ορίζεται ότι ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 16 του ν. [4174/2013](#)) και όπως αυτά καθορίζονται στην [ΠΟΛ.1026/22.01.2014](#) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 170 Β'). Στην περίπτωση που ο φόρος αλλοδαπής έχει καταβληθεί σε άλλο νόμισμα πέραν του ευρώ (π.χ. σε δολάρια Η.Π.Α.), για τις ανάγκες της πίστωσης του φόρου αλλοδαπής λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία ευρώ και ξένου νομίσματος, όπως αυτή προκύπτει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου στην αλλοδαπή που αναγράφεται στη σχετική βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή. Σε περίπτωση όμως, πληρωμών που καταβάλλονται περιοδικά, η μετατροπή θα πρέπει να γίνει με βάση τη μέση ετήσια ισοτιμία, όπως αυτή καθορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδος.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι η μείωση του φόρου εισοδήματος, κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή **δεν μπορεί να υπερβαίνει** το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Επομένως, εάν ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είναι υψηλότερος από το φόρο που αναλογεί για το εν λόγω εισόδημα στην Ελλάδα, δεν διενεργείται επιστροφή του επιπλέον φόρου αλλοδαπής στο φορολογούμενο.

3. Επισημαίνεται ότι δεν πραγματοποιείται πίστωση φόρου όταν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ), εφόσον από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ προβλέπεται ότι το συγκεκριμένο εισόδημα απαλλάσσεται από το φόρο στην αλλοδαπή και φορολογείται μόνο στην Ελλάδα. Επίσης, στην περίπτωση που στην αλλοδαπή επιβλήθηκε υψηλότερος φορολογικός συντελεστής από αυτόν που ορίζεται από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ, θα πιστώνεται μόνο ο φόρος που προκύπτει βάσει του συντελεστή που ορίζεται στη διμερή ΣΑΔΦΕ.

4. Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ίδιου ως άνω νόμου τα παραπάνω εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται από την 01/01/2014 και μετά.

Άρθρο 67

Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου.

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ν.[4172/2013](#) καθορίζεται **ποιοι είναι υπόχρεοι σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ο τρόπος υποβολής, καθώς και τα εισοδήματα που θα δηλωθούν.**

Ειδικότερα, ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, πραγματικά ή τεκμαρτά, τα φορολογούμενα με οποιονδήποτε τρόπο (π.χ. βάσει κλιμακίων ή αυτοτελώς) ή απαλλασσόμενα.

Εξαιρετικά, δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης οι φορολογούμενοι που έχουν συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας τους και δεν αποκτούν πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα και οι κεκαρμένοι μοναχοί για το καθαρό ποσό της σύνταξης που καταβάλλεται σε αυτούς κατά το χρονικό διάστημα που διατηρούν την ανωτέρω ιδιότητα, εφόσον αυτό δεν υπερβαίνει το ποσό των εννέα χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ.

Οι φορολογούμενοι οι οποίοι έχουν κάνει έναρξη επιτηδεύματος υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σε κάθε περίπτωση.

Περαιτέρω, **οι κάτοικοι εξωτερικού** υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα μόνον όταν αποκτούν πραγματικό εισόδημα, φορολογούμενο με οποιονδήποτε τρόπο (π.χ. βάσει κλίμακας ή αυτοτελώς) ή απαλλασσόμενο, από πηγές Ελλάδας. Αντιθέτως, ένας κάτοικος εξωτερικού που διαθέτει π.χ. δευτερεύουσα κατοικία/επιβατικό αυτοκίνητο στην Ελλάδα ή προβαίνει σε αγορά ακινήτου/αυτοκινήτου στην Ελλάδα, εφόσον δεν αποκτά πραγματικό εισόδημα στη χώρα μας, δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από το συνδυασμό των διατάξεων της εν λόγω παραγράφου με τις διατάξεις της περ. η' του άρθρου 33 του ν.[4172/2013](#).

Διευκρινίζεται ότι, με τις κοινοποιούμενες διατάξεις **δεν προβλέπεται, πλέον, εξαίρεση από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης για τα ενήλικα τέκνα (π.χ. φοιτητές κ.λπ.), ακόμα και εάν αυτά αναγνωρίζονται ως εξαρτώμενα μέλη του φορολογούμενου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του παρόντος Κώδικα, εφόσον αποκτούν εισόδημα.**

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 67 του ν.[4172/2013](#) ορίζεται ότι **στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώνεται ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς, κατά περίπτωση, φόρος για όλα τα αυτοτελώς φορολογούμενα εισοδήματα.**

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 67 του ν.[4172/2013](#) ορίζεται ότι ο **χρόνος υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος** είναι το χρονικό διάστημα μέχρι και την 30η Απριλίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. **Ειδικά για το φορολογικό έτος 2014** η δήλωση υποβάλλεται κατά το χρονικό διάστημα από την 01 Φεβρουαρίου **μέχρι και την 30η Ιουνίου 2015**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 22 του άρθρου 72 του παρόντος Κώδικα. Όσον αφορά στις περιπτώσεις θανάτου του φορολογούμενου ή μεταφοράς της κατοικίας του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους. Για παράδειγμα, εάν ένας φορολογούμενος απεβίωσε στις 25/6/2014 η οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, η οποία θα περιλαμβάνει τα εισοδήματα που απέκτησε από 01/01/2014 έως 25/06/2014, θα μπορεί να υποβληθεί από τους κληρονόμους του μέχρι και τις 31/12/2015. Τέλος, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά που θα συνοδεύουν τη δήλωση.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 67 του ν.[4172/2013](#) ορίζεται ότι **οι σύζυγοι**, κατά τη διάρκεια του γάμου τους, **υποβάλλουν κοινή δήλωση** για τα εισοδήματά τους, όπου ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Επιπλέον, οι τυχόν ζημίες του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν

συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου. Σε κάθε περίπτωση, υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του.

Επισημαίνεται ότι, **οι σύζυγοι υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση**, ο καθένας για τα εισοδήματά του, **εφόσον** α) έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωσή τους κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης ή β) ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση. Επίσης, χωριστή φορολογική δήλωση υποβάλλεται και σε περίπτωση θανάτου του ενός συζύγου για το φορολογικό έτος μέσα στο οποίο επήλθε ο θάνατος.

Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 11 **για τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων**, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο γονέας που ασκεί τη γονική μέριμνα ή ο σύζυγος που θεωρείται, κατ' αρχήν, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης.

Ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 11 **για το εισόδημα που αποκτά το ανήλικο τέκνο από εργασιακή σχέση**, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 12, **καθώς και για συντάξεις που περιήλθαν στο ανήλικο τέκνο, λόγω θανάτου του πατέρα ή της μητέρας του, το ανήλικο τέκνο υπέχει δική του φορολογική υποχρέωση και ως εκ τούτου υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.**

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 67 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι **στις περιπτώσεις πτώχευσης ή σχολάζουσας κληρονομίας ή επιδικίας ή μεσεγγύησης**, κατά περίπτωση, υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης είναι ο σύνδικος πτώχευσης ή ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο μεσεγγυούχος.

Υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης για τους ανήλικους ή αυτούς που έχουν υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση, κατά περίπτωση, είναι ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο δικαστικός συμπαράστατης, ενώ σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, είναι οι κληρονόμοι του για τα εισοδήματά του μέχρι τη χρονολογία του θανάτου του.

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 67 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι 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 (άμεσος και διοικητικός προσδιορισμός φόρου), κατόπιν έκπτωσης του φόρου που παρακρατήθηκε, του φόρου που προκαταβλήθηκε και 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.

Επίσης, **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**. Ειδικά, δεδομένου ότι για το φορολογικό έτος 2014 η προθεσμία υποβολής της δήλωσης είναι η 30/06/2015, **η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι τις 31/07/2015, η δεύτερη δόση μέχρι τις 30/09/2015 και η τρίτη δόση μέχρι τις 30/11/2015 ανεξαρτήτως της ημερομηνίας υποβολής της δήλωσης.**

7. Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 67 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι 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.

8. Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ίδιου ως άνω νόμου, τα παραπάνω εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται από 01/01/2014 και μετά.

Άρθρο 69

Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται ο τρόπος με τον οποίο βεβαιώνεται η προκαταβολή βάσει της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και βάσει των λοιπών τίτλων βεβαίωσης του φόρου για το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του διανυόμενου φορολογικού έτους.

Ως προκαταβολή βεβαιώνεται ποσό ίσο με το 55% του φόρου που προκύπτει μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα του διανυόμενου φορολογικού έτους, αφαιρουμένων παρακρατηθέντων και προκαταβληθέντων φόρων. Δηλαδή, αν ο φορολογούμενος αποκτά φορολογητέο εισόδημα πέραν της επιχειρηματικής δραστηριότητας (π.χ. από μισθωτή εργασία και συντάξεις, κεφάλαιο κ.λπ.) οι φόροι των εισοδημάτων αυτών δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της προκαταβολής. Στη βεβαίωση προκαταβολής κατά τις διατάξεις του άρθρου αυτού, λαμβάνεται υπόψη και το ποσό του φόρου που προκύπτει λόγω τεκμαρτού προσδιορισμού του εισοδήματος.

Όταν το φυσικό πρόσωπο που δηλώνει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αλλά φορολογείται βάσει αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών ή δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (τεκμαρτό εισόδημα), φορολογείται με την κλίμακα των μισθωτών (παρ. 1 α άρθρου 34) και δεν υπολογίζεται προκαταβολή.

Στις περιπτώσεις όμως φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (θετικό ή αρνητικό) αν φορολογηθούν βάσει τεκμαρτού εισοδήματος με τους φορολογικούς συντελεστές του άρθρου 29 (περ.β' και γ' της παρ.1 του άρθρου 34), επιβάλλεται προκαταβολή για όλο το εισόδημα που φορολογήθηκε με το άρθρο 29.

Για την καλύτερη κατανόηση αυτών παραθέτουμε τα παρακάτω παραδείγματα:

i) Έστω, φυσικό πρόσωπο αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις 6.000 ευρώ, από κεφάλαιο (ακίνητη περιουσία) 8.000 ευρώ, αλλά τελικώς φορολογείται με τεκμαρτό εισόδημα 16.000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή, το εισόδημα από μισθωτή εργασία θα φορολογηθεί με την κλίμακα του άρθρου 15, το εισόδημα από κεφάλαιο με την κλίμακα του άρθρου 40 και η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίου 2.000 ευρώ με την κλίμακα του άρθρου 29, επειδή το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία. Στην περίπτωση αυτή βεβαιώνεται προκαταβολή, για το ποσό των 2.000 ευρώ.

ii) Έστω, φυσικό πρόσωπο αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις 9.000 ευρώ, από κεφάλαιο (ακίνητη περιουσία) 1.000 ευρώ, από επιχειρηματική δραστηριότητα 2.000 ευρώ και τελικώς φορολογείται για τεκμαρτό εισόδημα 18.000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή το εισόδημα από μισθωτή εργασία φορολογείται με την κλίμακα του άρθρου 15, το εισόδημα από κεφάλαιο με την κλίμακα του άρθρου 40, το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την κλίμακα του άρθρου 29 και η διαφορά του τεκμαρτού εισοδήματος 6.000 ευρώ με την κλίμακα του άρθρου 15, καθόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων προκύπτει από μισθωτή εργασία ή / και συντάξεις (άρθρο 34 παρ.1 α'). Εν προκειμένω, βεβαιώνεται προκαταβολή μόνο για το ποσό του φόρου που προκύπτει από το πραγματικό εισόδημα της επιχειρηματικής δραστηριότητας, δηλαδή τις 2.000 ευρώ.

iii) Έστω φυσικό πρόσωπο αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα 7.000 ευρώ και φορολογείται για τεκμαρτό εισόδημα 11.000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή το σύνολο του εισοδήματος (πραγματικό και προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίου), φορολογείται με τις διατάξεις

του άρθρου 29 και βεβαιώνεται προκαταβολή με βάση όλο το ποσό του προκύπτοντος φόρου επί του εισοδήματος των 11.000 ευρώ.

Όταν υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά, το προς βεβαίωση ποσό της προκαταβολής περιορίζεται στο μισό και όταν η προκαταβολή φόρου είναι μέχρι 30 ευρώ δεν βεβαιώνεται. Επίσης, δεν βεβαιώνεται προκαταβολή όταν η δήλωση υποβάλλεται από τους κληρονόμους του θανόντος φορολογούμενου.

Η προκαταβολή που βεβαιώνεται, συμψηφίζεται με φόρο που προκύπτει στο επόμενο φορολογικό έτος, ανεξάρτητα από την κατηγορία του εισοδήματος που προκύπτει ο φόρος αυτός.

Αν ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει φορολογική δήλωση, η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει στη βεβαίωση του προκαταβλητέου ποσού φόρου, με βάση την υπάρχουσα εγγραφή για το εγγύτερο, πριν από την παράλειψη υποβολής της δήλωσης φορολογικό έτος, εφόσον διαπιστώνεται ότι ο υπόχρεος εξακολουθεί να αποκτά το εισόδημα.

Επισημαίνεται ότι **δεν υπολογίζεται προκαταβολή στην περίπτωση που υποβάλλεται εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου μετά την παρέλευση του φορολογικού έτους για το οποίο αυτή βεβαιώνεται**. Για παράδειγμα, αν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (1.1.2014 - 31.12.2014) εκπρόθεσμα μέσα στο φορολογικό έτος 2016 δεν θα υπολογισθεί προκαταβολή φόρου εισοδήματος, γιατί το φορολογικό έτος 2015 έναντι του οποίου θα γινόταν η βεβαίωση της προκαταβολής έχει παρέλθει.

Περαιτέρω, με την παρ.4 του άρθρου αυτού, **σε προκαταβολή φόρου 4% ή 10% κατά περίπτωση υπόκεινται μόνο οι αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών επί μελετών για τις οποίες προβλέπεται θεώρηση των σχεδίων ή μελετών ή χορήγηση σχετικής άδειας από την αρμόδια Υπηρεσία**.

Ο προκαταβλητέος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 4% στο ποσό της συμβατικής αμοιβής των αρχιτεκτόνων και μηχανικών για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αφορούν έργα χωροταξικά (χωροταξικές και ρυθμιστικές μελέτες), πολεοδομικά (πολεοδομικές και ρυμοτομικές μελέτες), συγκοινωνιακά (μελέτες συγκοινωνιακών έργων, οδών, σιδηροδρομικών γραμμών, μικρών τεχνικών έργων, έργων υποδομής αερολιμένων και κυκλοφοριακές), υδραυλικά (μελέτες εγγειοβελτιωτικών έργων, φραγμάτων, υδρεύσεων και αποχετεύσεων, μελέτες οργάνωσης και επιχειρησιακής έρευνας, λιμενικών έργων, γεωργοοικονομικές- γεωργοτεχνικές εγγείων βελτιώσεων, γεωργοκτηνοτροφικού προγραμματισμού, γεωργοκτηνοτροφικών εκμεταλλεύσεων και αλιευτικές) και τοπογραφικά (γεωδαιτικές, φωτογραμμετρικές, χαρτογραφικές, κτηματογραφικές και τοπογραφικές μελέτες).

Ο προκαταβλητέος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 10% επί της συμβατικής αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αφορούν οποιασδήποτε άλλης φύσης έργα (κτιριακά, ηλεκτρομηχανολογικά κ.λπ.) και για την επίβλεψη της εκτέλεσης αυτών, καθώς και των έργων για τα οποία ο προκαταβλητέος φόρος ορίζεται σε 4% και της ενέργειας πραγματοποιημοσύνης κ.λπ. για τα έργα αυτά.

Για τις λοιπές περιπτώσεις που δεν προβλέπεται θεώρηση ή χορήγηση σχετικής άδειας, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου αυτού αλλά μόνο οι διατάξεις του άρθρου 64, δηλαδή παρακρατείται φόρος με συντελεστή 20% (σχετ. Π0Λ.:1120 / 2014).

Με τις περιπτώσεις α', γ' και δ' της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού, **ορίζεται ο προκαταβλητέος φόρος επί των δικηγορικών αμοιβών (15%), οι περιπτώσεις για τις οποίες δεν υπολογίζεται και δεν αποδίδεται προκαταβλητέος φόρος επί των αμοιβών αυτών, η υποχρέωση παρακράτησης και ο υπολογισμός του φόρου κατά την καταβολή μερισμάτων από δικηγορικούς συλλόγους, ταμείο συνεργασίας ή διανεμητικό λογαριασμό σε δικηγόρους, καθώς και η υποβολή των στοιχείων που αποδεικνύουν το ύψος της δικηγορικής αμοιβής**.

Ειδικότερα, υπολογίζεται προκαταβολή φόρου με συντελεστή 15% επί των ακαθαρίστων αμοιβών των δικηγόρων, που αναγράφονται επί των γραμματίων προκαταβολής ως ποσά αναφοράς επί των οποίων υπολογίζονται από τους οικείους δικηγορικούς συλλόγους προκαταβολές υπέρ όσων ορίζονται στο άρθρο 61 του ν. [4194/2013](#) (Κώδικας Δικηγόρων) για τις παραστάσεις που πραγματοποιούν ενώπιον των δικαστηρίων και όπως οι αμοιβές αυτές κάθε φορά ισχύουν με βάση τις διατάξεις του παραρτήματος ΙΙΙ του άρθρου 166 του ίδιου Κώδικα. Η προκαταβολή αυτή του φόρου υποχρεωτικά υπολογίζεται και αποδίδεται από τους οικείους δικηγορικούς συλλόγους με ευθύνη των προέδρων τους.

Ο προκαταβλητέος φόρος 15% επί των δικηγορικών αμοιβών δεν οφείλεται στις περιπτώσεις που παρακρατείται φόρος 20% σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64 για κάθε άλλου είδους δικηγορικές αμοιβές (σχετ. ΠΟΛ.:1120/2014).

Επισημαίνεται ότι, όταν καταβάλλονται αμοιβές σε δικηγόρους, παρακρατείται φόρος με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής μετά την αφαίρεση της αμοιβής που αναγράφεται επί του γραμματίου προκαταβολής ως ποσό αναφοράς και εφόσον η καταβαλλόμενη επιπλέον του γραμματίου αμοιβή ξεπερνά το ποσό των 300 ευρώ. Για παράδειγμα, το ποσό αναφοράς που αναγράφεται επί του γραμματίου προκαταβολής του οικείου Δικηγορικού Συλλόγου του δικηγόρου «Χ» για παράστασή του στο Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο, για υπόθεση της Ο.Ε. «Α», ανέρχεται στο ποσό των 250 ευρώ. Η εταιρεία «Α» για τις υπηρεσίες αυτές καταβάλλει στο δικηγόρο αμοιβή ύψους 700 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή, η πιο πάνω εταιρεία κατά το χρόνο καταβολής της αμοιβής θα προβεί σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% επί του ποσού των 450 ευρώ (700 ευρώ μείον 250 ευρώ).

Δεν υπολογίζεται προκαταβλητέος φόρος επί των ακαθαρίστων αμοιβών των δικηγόρων που αναγράφονται επί των γραμματίων προκαταβολής ως ποσά αναφοράς για παραστάσεις που πραγματοποιούν ενώπιον των δικαστηρίων, καθώς και για κάθε άλλη νομική υπηρεσία που παρέχουν οι δικηγόροι οι οποίοι συνδέονται με τον εντολέα τους με σύμβαση έμμισθης εντολής και αμείβονται με πάγια αντιμισθία. Σε αυτή την περίπτωση, στο οικείο γραμμάτιο προκαταβολής, εκτός από την ένδειξη «πάγια αντιμισθία», θα αναγράφεται και ο εντολέας του δικηγόρου. Και τούτο καθόσον ως «εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» με βάση τις διατάξεις της παρ. ε' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν. [4172/2013](#), θεωρείται και το εισόδημα που αποκτούν οι δικηγόροι ως πάγια αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών, επί του οποίου ενεργείται παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις των άρθρων 15 και 16 του νόμου αυτού.

Επίσης, δεν υπολογίζεται και δεν αποδίδεται προκαταβλητέος φόρος επί των ακαθαρίστων αμοιβών των δικηγόρων, που αναγράφονται επί των γραμματίων προκαταβολής ως ποσά αναφοράς για την παράσταση του δικηγόρου σε κάθε είδους συμβολαιογραφικές πράξεις, διότι στην περίπτωση αυτή η αμοιβή του δικηγόρου καθορίζεται ελεύθερα με έγγραφη συμφωνία μεταξύ δικηγόρου και εντολέα, καθώς και επί των ακαθαρίστων αμοιβών των δικηγόρων από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου που περαιώνεται με απόφαση Δικαστηρίου καθόσον στην περίπτωση αυτή η αμοιβή του δικηγόρου επιδικάζεται από το δικαστήριο με την ίδια απόφαση, με την οποία επιδικάζεται και η αποζημίωση του δικαιούχου. Το ίδιο ισχύει και για τις αμοιβές του δικηγόρου ως συνδίκου στις διαδικασίες πτώχευσης.

Περαιτέρω, υπολογίζεται προκαταβλητέος φόρος στις περιπτώσεις που οι δικηγορικές αμοιβές ή το ύψος αυτών συναρτάται άμεσα από το αποτέλεσμα των δικηγορικών υπηρεσιών ή της δίκης, κατόπιν έγγραφης συμφωνίας, όπως π.χ. των εργατικών, αυτοκινητικών, κ.λπ. υποθέσεων όπου ο δικηγόρος αμείβεται με εργολαβικό συμβόλαιο, με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι έχουν υποβληθεί τα στοιχεία της έγγραφης συμφωνίας που αποδεικνύουν το ύψος της αμοιβής κ.λπ. όπως τα στοιχεία αυτά θα καθοριστούν με την έκδοση σχετικής Υπουργικής Απόφασης στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματος του δικηγόρου.

Με την περ. ε' και την παρ. 6 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι **με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ο τύπος, το περιεχόμενο ο τρόπος υποβολής της δήλωσης και καταβολής του φόρου και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού. (Σχετική η [ΠΟΛ. 1031/2014](#) Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε.)**

Άρθρο 70

Μείωση προκαταβλητέου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται ότι **ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει με αίτησή του τη μείωση του προκαταβλητέου φόρου που βεβαιώθηκε με την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος του άρθρου 67 για τις περιπτώσεις που προκύψει μείωση του εισοδήματος άνω του 25%. Η αίτηση υποβάλλεται μέχρι το τέλος Σεπτεμβρίου** του φορολογικού έτους στο οποίο έγινε η βεβαίωση και αφορά μόνο τα ποσά του φόρου που αντιστοιχούν σε μη ληξιπρόθεσμες δόσεις. Ορίζονται επίσης ενδεικτικά τα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να εκτιμηθεί η μείωση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Για τα στοιχεία που προσκομίζονται, το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος και υπόκεινται στον έλεγχο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής. **Αίτηση για μείωση της προκαταβολής φόρου υποβάλλεται και όταν ο φορολογούμενος απεβίωσε** τη σχετική δε αίτηση πρέπει να υποβάλλουν οι κληρονόμοι του θανόντος στη Δ.Ο.Υ. μέσα στην ίδια προθεσμία του φορολογικού έτους στο οποίο έγινε η βεβαίωση. **Η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να απαντήσει εντός τριών (3) μηνών στην αίτηση μείωσης προκαταβολής φόρου.** Σε περίπτωση θετικής απάντησης προβαίνει στην έκπτωση ανάλογου με την μείωση των εισοδημάτων φόρου από τις επόμενες δόσεις ενώ προβαίνει σε οριστική εκκαθάριση της δήλωσης.

Αν η παραπάνω προθεσμία περάσει άπρακτη, ο φορολογούμενος μπορεί να καταβάλει τις από τη λήξη της προθεσμίας και μετά, απαιτητές δόσεις του φόρου μειωμένες κατά το ποσοστό της μείωσης των εισοδημάτων του. Ωστόσο, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τυχόν επιπλέον οφειλόμενο φόρο που θα προκύψει κατά τον έλεγχο της δήλωσης και την οριστική εκκαθάρισή της.

Όταν υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση και μειώνεται ο φόρος, μειώνεται και η προκαταβολή φόρου. Ωστόσο, όταν γίνεται νέα εκκαθάριση του φόρου μετά το τέλος του φορολογικού έτους για το οποίο αυτή βεβαιώνεται, μειώνεται ο φόρος σε σχέση με την αρχική εκκαθάριση και η προκαταβολή φόρου παραμένει η ίδια που είχε βεβαιωθεί με την εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης.

Εγκύκλιος ΠΟΛ.1042/26.1.2015

Εισόδημα από Κεφάλαιο (Μερίσματα, Τόκοι, Δικαιώματα, Ακίνητη περιουσία)

Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013).

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α'), οι οποίες ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος με τη μορφή μερισμάτων, τόκων και δικαιωμάτων θεωρείται γενικά εισόδημα από κεφάλαιο.

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

3. Με βάση τα ανωτέρω, στην έννοια του μερίσματος εμπίπτει, μεταξύ άλλων, κάθε διανομή κερδών, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, που προέρχεται από εισηγμένες και μη μετοχές, από ιδρυτικούς τίτλους, από εταιρικά μερίδια ΕΠΕ ή από συμμετοχή σε προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες και λοιπές νομικές οντότητες, τα προμερίσματα που διανέμουν οι ανώνυμες εταιρείες σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν.2190/1920, οι προσωρινές απολήψεις κερδών των εταίρων, οι τόκοι προνομιούχων μετοχών, οι υπεραποδόσεις επενδύσεων μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιρειών, οι διανομές κερδών των καταπιστευμάτων και των εξωχώριων εταιρειών, καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλονται με οποιαδήποτε μορφή στα μέλη ΔΣ, διαχειριστές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας (σχετ. το αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1046040 ΕΞ 2014/14.3.2014 έγγραφό μας).

Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, στην αιτιολογική έκθεση του ν.4223/2013 και συγκεκριμένα του άρθρου 23 αυτού, με το οποίο προστέθηκε παράγραφος 4 στο άρθρο 47 του ν.4172/2013, αναφέρεται ότι «για τα πιο πάνω πρόσωπα εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως 28 του Κεφαλαίου Γ' του ν.4172/2013 που αφορούν στα φυσικά πρόσωπα και επομένως, μεταξύ άλλων, προκύπτει ότι σε περίπτωση διανομής κερδών από τους εν λόγω υπόχρεους δεν εφαρμόζεται η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 58 ορίζεται, ότι τα κέρδη που αποκτούν οι υπόχρεοι που αναγράφονται σε αυτό το εδάφιο, σε περίπτωση τήρησης απλογραφικών βιβλίων, φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 29 (φυσικών προσώπων). Κατά συνέπεια, σε περίπτωση απόληψης κερδών από τα ανωτέρω πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, καθόσον τα κέρδη αυτά φορολογούνται μόνο στο όνομα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

Στην έννοια της διανομής κερδών περιλαμβάνεται και η διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών παρελθουσών χρήσεων, των αποθεματικών που δεν υπάγονται στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, καθώς και των αποθεματικών που σχηματίζονται με βάση τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013).

Ειδικά για τα αποθεματικά από κέρδη παρελθουσών χρήσεων των ΕΠΕ τα οποία έχουν σχηματισθεί μέχρι 31.12.2010 (κέρδη ισολογισμών 31.12.2009, σε περίπτωση ομαλής διαχειριστικής περιόδου), δεδομένου ότι αυτά έχουν ήδη αποκτηθεί από τους εταίρους με βάση τις διατάξεις του ν.2238/1994 (παρ. 4 άρθρου 28, όπως ίσχυε για τις χρήσεις αυτές), με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίησή των υπόψη κερδών μετά την 1.1.2014, δεν θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων των προσωπικών εταιρειών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθόσον αυτά θεωρείται ότι έχουν ήδη αποκτηθεί και δηλωθεί από τους εταίρους με βάση τις διατάξεις του ν.2238/1994 (παρ. 4 άρθρου 28, όπως ίσχυε για τις χρήσεις αυτές).

Ειδικά για τα κέρδη των προσωπικών εταιρειών της χρήσης 2013 στα οποία υπήρχε σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους και πραγματοποιήθηκε διανομή μέρους των κερδών τους (παρ. 1 άρθρου 10 ν.2238/1994, όπως ίσχυε για τη χρήση 2013, μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 3 του ν.4110/2013), για τα οποία διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου, είναι αυτονόητο ότι παρακράτηση φόρου θα ενεργείται στο υπόλοιπο αδιανέμητο ποσό των κερδών της χρήσης αυτής κατά τη διανομή.

Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση που για τα κέρδη των προσωπικών εταιρειών της χρήσης 2013 δεν υπήρχε σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους, ο φόρος έχει ήδη παρακρατηθεί στο σύνολο των κερδών, καθόσον αυτά θεωρούντο ως διανεμόμενα.

Επίσης, παρακράτηση φόρου 10% σύμφωνα με τα ανωτέρω ενεργείται και στην περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί με βάση ειδικές διατάξεις νόμων, στους οποίους όπου γίνεται αναφορά στις διατάξεις των άρθρων 54 και 55 του ν.2238/1994, νοούνται πλέον οι αντίστοιχες διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013.

Διευκρινίζεται, ότι με την αριθμ. ΝΣΚ 950/1977 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. (αριθμ. Ε.1058/288/ΠΟΛ.13/1978 εγκύκλιό μας) έγινε αποδεκτό ότι με βάση τις διατάξεις του κ.ν.2190/1920 η έγκριση του ισολογισμού γίνεται μία φορά κατ' έτος από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, που συνέρχεται υποχρεωτικά μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη κάθε εταιρικής χρήσεως και η οποία αποφασίζει τη διανομή από τα καθαρά κέρδη μερίσματος ή το σχηματισμό αποθεματικών (τακτικών, εκτάκτων, κ.λπ.).

Μετά την έγκριση του ισολογισμού, στοιχείο του οποίου αποτελεί και ο πίνακας διάθεσης κερδών και ο τρόπος διάθεσης αυτών, από την τακτική γενική συνέλευση, ο ισολογισμός αυτός καθίσταται οριστικός, αποκλεισμένης κάθε τροποποίησής αυτού σε μεταγενέστερο χρόνο από έκτακτη γενική συνέλευση. Συνεπώς, μόνο η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων δύναται να αποφασίσει, κατά την έγκριση του ισολογισμού, για τη διάθεση των κερδών καθώς και για τη διανομή στους μετόχους εκτάκτων αποθεματικών προηγούμενων εταιρικών χρήσεων.

Κατά συνέπεια η έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί να αποφασίσει για διανομή κερδών εκτάκτων αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί στον ισολογισμό της κλειόμενης χρήσης, καθόσον η διανομή αυτή συνεπάγεται τροποποίηση του ισολογισμού που έχει εγκριθεί από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για Ε.Π.Ε. δεδομένου ότι οι διατάξεις του ν.3190/1955 δεν διαφέρουν από αυτές του κ.ν.2190/1920 σε ό,τι αφορά την έγκριση οικονομικών καταστάσεων των Ε.Π.Ε.

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι στην έννοια του μερίσματος εμπίπτει, κατ' αρχήν, και η διανομή κερδών από μερίδια ΟΣΕΚΑ που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος μέλος αυτής Ε.Ε. ή σε κράτος ΕΟΧ/ΕΖΕΣ ή αμοιβαίων κεφαλαίων που είναι εγκατεστημένα σε τρίτες χώρες. Ειδικά για τα κέρδη με τη μορφή μερισμάτων ή άλλων ωφελημάτων εκ των μεριδίων ή μετοχών που αποκτούν οι μεριδιούχοι ή μέτοχοι από ημεδαπούς ΟΣΕΚΑ έχουν εφαρμογή οι ειδικότερες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 103 του ν.4099/2012, οι οποίες δεν

έχουν καταργηθεί με το ν.4172/2013 και με τις οποίες ορίζεται ότι αυτά απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος.

4. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 40 του ν. 4172/2013 ορίζεται, ότι τα μερίσματα που αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα φορολογούνται με συντελεστή 10% και με τις διατάξεις του άρθρου 61 και της περ. α' των παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι στα μερίσματα που καταβάλλουν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%.

Η παρακράτηση φόρου ενεργείται με βάση τα οριζόμενα στην αριθ. ΠΟΛ.1011/2.1.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 8Β'/8.1.2014). Διευκρινίζεται ότι ειδικά για τις προσωπικές εταιρείες και τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και οι οποίες ενεργούν προσωρινές απολήψεις κερδών, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά το χρόνο που λαμβάνει χώρα η απόληψη.

Σε περίπτωση που έχουν ήδη λάβει χώρα προσωρινές απολήψεις κερδών μέχρι την έκδοση της παρούσας, χωρίς να έχει παρακρατηθεί φόρος, γίνεται δεκτό ότι οι υπόχρεοι μπορούν να προβούν στην απόδοση του οφειλόμενου παρακρατούμενου φόρου έως τις 31.03.2015 χωρίς κυρώσεις.

Η παρακράτηση φόρου επί των μερισμάτων εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την ως άνω πληρωμή, η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, είναι ημεδαπό φυσικό πρόσωπο ή φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (παρ. 2 άρθρου 36 και παραγ. 3 άρθρου 64 ν.4172/2013). Στα ως άνω νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα εμπίπτουν και τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που δεν ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κ.λπ.

Επίσης, επισημαίνεται ότι στα κέρδη που εξάγει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής εταιρείας προς το κεντρικό της στην αλλοδαπή δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου 10%, καθόσον το υποκατάστημα, το οποίο στερείται νομικής προσωπικότητας, δεν αποτελεί ίδιο νομικό πρόσωπο αλλά ταυτίζεται με το κεντρικό του και ως εκ τούτου δεν νοείται διανομή κερδών στο ίδιο νομικό πρόσωπο.

Για τα εισοδήματα από μερίσματα που αποκτούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων, ενεργείται παρακράτηση φόρου, με την οποία δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις διατάξεις της παραγ. 2 του άρθρου 47 και ο παρακρατηθείς φόρος συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος εφαρμοζομένων των διατάξεων της παραγρ. 4 του άρθρου 64 του ν.4172/2013.

Σε περίπτωση που για το εισόδημα αυτό έχει καταβληθεί φόρος και στην αλλοδαπή, αυτός επίσης συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος του νομικού προσώπου ή της μόνιμης εγκατάστασης (άρθρο 9 ν.4172/2013).

Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα αλλοδαπού νομικού προσώπου προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών περιλαμβάνονται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κ.λπ (π.χ. αλλοδαπά εκπαιδευτικά ιδρύματα που δραστηριοποιούνται στην ημεδαπή).

Τα αναφερόμενα πιο πάνω περί παρακράτησης φόρου 10% τελούν με την επιφύλαξη των οριζομένων στο άρθρο 63 του ν.4172/2013, με βάση το οποίο ειδικά για τις ενδοομιλικές πληρωμές των υπόψη εισοδημάτων δεν παρακρατείται φόρος εισοδήματος, όταν πληρούνται οι οριζόμενες στο άρθρο αυτό προϋποθέσεις (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, ελάχιστη περίοδος διακράτησης, κ.λπ.). Με απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων

(ΠΟΛ.1036/2015), η οποία εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 4 του άρθρου 63, καθορίζονται τα έντυπα και κάθε άλλη αναγκαία τεχνική λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού. Οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου αυτού έχουν δοθεί με την αριθ. ΠΟΛ.1039/26.1.2015 εγκύκλιο.

5. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ίδιου νόμου παρακράτηση φόρου ενεργείται από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή το φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, καθώς και από κάθε φορολογούμενο που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα και διενεργεί τις υπόψη πληρωμές.

Ειδικά στην περίπτωση κατά την οποία φορολογικός κάτοικος ημεδαπής - φυσικό πρόσωπο αποκτά εισόδημα από μερίσματα από την αλλοδαπή, ανεξάρτητα αν αυτά εισάγονται στην Ελλάδα ή παραμένουν στο εξωτερικό, οφείλει να το συμπεριλάβει στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, στην οποία αναγράφονται υποχρεωτικά όλα τα εισοδήματά του.

Επομένως, οι φορολογούμενοι-φυσικά πρόσωπα δεν αποδίδουν πλέον μόνοι τους τον φόρο επί των παραπάνω εισοδημάτων, οφείλουν όμως να φυλάσσουν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, επίσημα μεταφρασμένα. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ήδη αποδώσει (αυτοαπόδοση ή του έχει γίνει παρακράτηση από μεσολαβούν πιστωτικό ίδρυμα) φόρο μερισμάτων που προέρχονται από την αλλοδαπή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο φόρος αυτός θα δηλωθεί στην ετήσια φορολογική δήλωση φυσικών προσώπων (Ε1) και θα συμψηφιστεί με αυτόν που αναλογεί.

Όταν τα εισοδήματα αυτά, ανεξάρτητα αν εισάγονται στην Ελλάδα ή παραμένουν στην αλλοδαπή, αποκτώνται από ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ή μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών νομικών προσώπων, αυτά θα φορολογηθούν μαζί με τα λοιπά εισοδήματά τους ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

6. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 37 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι ο όρος «τόκοι» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από απαιτήσεις κάθε είδους, είτε εξασφαλίζονται με υποθήκη είτε όχι, και είτε παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη είτε όχι, και ιδιαίτερα εισόδημα από καταθέσεις, κρατικά χρεόγραφα, τίτλους και ομολογίες, με ή χωρίς ασφάλεια, και κάθε είδους δανειακή σχέση, συμπεριλαμβανομένων των πρόσθετων ωφελημάτων (premiums), των συμφωνιών επαναγοράς (repos/ reverse repos) και ανταμοιβών τα οποία απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή χρεόγραφα.

Επισημαίνεται ότι στην έννοια των τόκων εμπίπτουν κάθε είδους τόκοι, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται οι τόκοι δανείων, οι τόκοι υπερημερίας λόγω συμβατικής υποχρέωσης, καθώς και οι τόκοι που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση, ανεξάρτητα αν αυτές αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης. Διευκρινίζεται ότι στην έννοια των τόκων δεν περιλαμβάνονται οι τόκοι που επιβάλλονται βάσει των διατάξεων του ΚΕΔΕ και του ΚΦΔ.

7. Με τις διατάξεις της παραγραφ. 2 του άρθρου 40 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι το εισόδημα από τόκους που αποκτάται από φυσικά πρόσωπα φορολογείται με συντελεστή 15% και με τις διατάξεις του άρθρου 61 και της περ. β' της παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι στους τόκους που καταβάλλουν φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%.

Η παρακράτηση φόρου ενεργείται με βάση τα οριζόμενα στην αριθ. ΠΟΛ.1011/2.1.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση

σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την ως άνω πληρωμή, η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, είναι ημεδαπό φυσικό πρόσωπο ή φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (παρ. 4 άρθρου 37 και παραγράφου 3 άρθρου 64 ν.4172/2013).

Στα ως άνω νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα εμπίπτουν, όπως αναφέρθηκε και πιο πάνω, και τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που δεν ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κ.λπ.

Για τα εισοδήματα από τόκους που αποκτούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων, εφαρμόζονται ανάλογα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω για τα μερίσματα στην παράγραφο 4 της παρούσας.

Στην περίπτωση κατά την οποία φυσικό πρόσωπο που δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα καταβάλλει τόκους δανείου σε ανώνυμη εταιρεία, είναι αυτονόητο ότι δεν ενεργείται καμία παρακράτηση φόρου, καθόσον αυτό δεν περιλαμβάνεται στους υπόχρεους του άρθρου 61 του ν. 4172/2013 και περαιτέρω, το εν λόγω εισόδημα θα πρέπει να συμπεριληφθεί στην ετήσια δήλωση της ανώνυμης εταιρείας για να φορολογηθεί με τα λοιπά εισοδήματά της με συντελεστή 26%.

8. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος οι τόκοι ομολογιακών δανείων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου καθώς και οι τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους που αποκτούν φυσικά πρόσωπα.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ειδικά για τους τόκους ομολογιακών δανείων Ελληνικού Δημοσίου και ομολόγων που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.) που αποκτούν φυσικά πρόσωπα, από την 1.1.2014 και μετά, η απαλλαγή χορηγείται χωρίς την προϋπόθεση της διακράτησης των τίτλων αυτών μέχρι τη λήξη τους.

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που οι τίτλοι είχαν αποκτηθεί από τους αρχικούς κατόχους - φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, πριν την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013 (01.01.2014) και η λήξη τους λαμβάνει χώρα μετά την 01.01.2014, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι τυχόν παρακρατηθείς φόρος μέχρι τις 31.12.2013 επιστρέφεται, καθόσον με τις προϊσχύσασες διατάξεις έχει πληρωθεί η προϋπόθεση της διακράτησης.

9. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, οι οποίες προστέθηκαν με την περ. 10 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου 1 του ν.4254/2014, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 37 εφαρμόζονται και στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 45.

Δηλαδή, οι τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος όταν αποκτώνται από ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, μόνιμες εγκαταστάσεις στην Ελλάδα αλλοδαπών νομικών προσώπων με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

10. Επίσης, με την παράγραφο 6 του άρθρου 64 του ν.4172/2013, η οποία προστέθηκε με την περ. γ' της παρ. 6 του άρθρου 24 του ν.4223/2013, ορίζεται ότι οι πληρωμές τόκων δανείων που χορηγούν πιστωτικά ιδρύματα, περιλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας, καθώς και οι τόκοι διαπραπείζικων καταθέσεων απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι στα εισοδήματα που αποκτούν τα πιστωτικά ιδρύματα, ανεξάρτητα αν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή, από τόκους δανείων που έχουν χορηγήσει στα πλαίσια της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, συμπεριλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας, των τόκων διατραπεζικών καταθέσεων και των τόκων από τη χορήγηση πιστώσεων, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου. Τα αναφερόμενα πιο πάνω δεν καταλαμβάνουν το εισόδημα που αποκτούν τα πιστωτικά ιδρύματα από τόκους ομολογιακών δάνειων (Ελληνικού Δημοσίου και εταιρικών), στα οποία ενεργείται σε κάθε περίπτωση παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%, επιφυλασσομένων των διατάξεων της επόμενης παραγράφου.

11. Τέλος, με την παρ. 9 του άρθρου 64 του ν.4172/2013, η οποία προστέθηκε με την υποπερ. στ' της περ. 16 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου 1 του ν.4254/2014, ορίζεται ότι ειδικά το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και δεν έχουν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου και νόμου.

Διευκρινίζεται ότι η ανωτέρω απαλλαγή δεν ισχύει σε περίπτωση που νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και δεν έχουν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση αποκτούν τόκους από εταιρικά ομόλογα.

Ειδικότερα και όσον αφορά στους τόκους των μεταβιβαζομένων απαιτήσεων που αποκτούν οι εταιρείες ειδικού σκοπού των άρθρων 10 και 11 του ν.3156/2003 (ΦΕΚ 157Α') δεν επιβάλλεται καμία παρακράτηση καθόσον με βάση τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 11 του άρθρου 14 του ίδιου νόμου, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της εταιρείας ειδικού σκοπού των άρθρων 10 και 11, οι τόκοι των μεταβιβαζομένων απαιτήσεων θεωρούνται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και δεν νοείται καμία παρακράτηση σε εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

12. Στην περίπτωση κατά την οποία φορολογικός κάτοικος ημεδαπής, φυσικό πρόσωπο, αποκτά εισοδήματα από τόκους αλλοδαπής, περιλαμβάνει αυτά στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός του (Ε1). Για τους τόκους καταθέσεων σε νόμισμα διαφορετικό του ευρώ, ως ισοτιμία για την μετατροπή τους σε ευρώ λαμβάνεται αυτή της ημερομηνίας πίστωσης των τόκων σε συνάλλαγμα.

Ειδικότερα, αν αυτά έχουν εισαχθεί στην Ελλάδα, η παρακράτηση φόρου ενεργείται στο μικτό ποσό των τόκων και η απόδοση του παρακρατούμενου φόρου πραγματοποιείται από το ημεδαπό χρηματοπιστωτικό ίδρυμα ή θεματοφύλακα, κατά περίπτωση, που μεσολαβεί και λειτουργεί ως φορέας πληρωμής, ενώ με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου.

Σε περίπτωση που δεν μεσολαβεί φορέας πληρωμής ή οι τόκοι δεν εισαχθούν στην Ελλάδα, ο φόρος (15%) επιβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φυσικού προσώπου.

Όταν ημεδαπό νομικό πρόσωπο αποκτά εισοδήματα από τόκους αλλοδαπής τα οποία στη συνέχεια εισάγονται στην Ελλάδα, ως άνω, η παρακράτηση φόρου ενεργείται στο μικτό ποσό των τόκων και η απόδοση του παρακρατούμενου φόρου πραγματοποιείται από το ημεδαπό χρηματοπιστωτικό ίδρυμα ή θεματοφύλακα, κατά περίπτωση, που μεσολαβεί και λειτουργεί ως φορέας πληρωμής. Με την παρακράτηση αυτή δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του ημεδαπού νομικού προσώπου, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και ο παρακρατηθείς φόρος συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος εφαρμοζομένων των διατάξεων της παραγρ. 4 του άρθρου 64 του ν.4172/2013. Όταν τα εν λόγω εισοδήματα παραμένουν στην αλλοδαπή, δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου και τα εισοδήματα θα φορολογηθούν μαζί με τα λοιπά εισοδήματά τους ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

13. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 38 του ν.4172/2013, δίνεται ο ορισμός της έννοιας των δικαιωμάτων.

Συγκεκριμένα, ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει:

I. Το εισόδημα που αποκτάται:

α. ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης,

i) των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση,

ii) διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας,

iii) εμπορικών σημάτων,

iv) προνομίων,

v) σχεδίων ή υποδειγμάτων

vi) σχεδιαγραμμάτων,

vii) απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή

β. σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα,

II. Οι πληρωμές:

α. για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού,
β. για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow), αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και

III. Οι πληρωμές για:

α. συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων,

β. την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή,

γ. την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και

IV. Πληρωμές λοιπών συναφών δικαιωμάτων.

Επισημαίνεται ότι στην έννοια του όρου «δικαιώματα» εμπίπτει κάθε εισόδημα, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης των ανωτέρω δικαιωμάτων, ανεξάρτητα εάν αυτά έχουν επίσημα καταχωρηθεί ως πιστοποιημένα δικαιώματα (πατέντες). Προκειμένου τα εισοδήματα και οι πληρωμές του άρθρου αυτού να θεωρηθούν ότι ενέχουν τα χαρακτηριστικά του «δικαιώματος» θα πρέπει το υπόψη άυλο περιουσιακό στοιχείο να προϋπάρχει, και να υφίσταται μεταξύ των αντισυμβαλλομένων ρήτρα εμπιστευτικότητας (παράγραφοι 8 και 8.5 των σχολίων του άρθρου 12 του Προτύπου Σύμβασης (Π.Σ.) του ΟΟΣΑ 2010).

Ειδικότερα, δικαίωμα αποτελούν και οι πληρωμές που καταβάλλονται με σκοπό την περαιτέρω παραχώρηση της αρχικής άδειας χρήσης του άυλου στοιχείου (δικαιώματος).

Στην περίπτωση αυτή άυλο περιουσιακό στοιχείο εμφανίζει τόσο ο αρχικός κάτοχός του όσο και εκείνος που διατηρεί το δικαίωμα παραχώρησης είτε του συνόλου είτε μέρους της άδειας χρήσης (rellicence/sublicence).

Ειδικά οι πληρωμές που πραγματοποιούνται για την κάθε είδους εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού (π.χ. ο εξοπλισμός για τη μεταφορά ηλεκτρικής ενέργειας ή τηλεπικοινωνιών, μεταφοράς αερίου ή πετρελαίου, κ.λπ.) και εμπορευματοκιβωτίων, εμπίπτουν στην έννοια των δικαιωμάτων.

Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι δεν εμπίπτουν στην ανωτέρω έννοια η εκμίσθωση αυτοκινήτων επιβατικών Ι.Χ. από επιχειρήσεις εκμίσθωσης αυτοκινήτων προς πελάτες τους, η εκμίσθωση στολών από επιχειρήσεις με τη δραστηριότητα αυτή προς πελάτες τους.

Περαιτέρω, οι διατάξεις αυτές δεν καταλαμβάνουν τις περιπτώσεις που μεταβιβάζεται η κυριότητα του άυλου στοιχείου και επέρχεται η πλήρης αποξένωση του ιδιοκτήτη από αυτό αλλά μόνο τις περιπτώσεις που παρέχεται η χρήση ή το δικαίωμα χρήσης του άυλου στοιχείου. Επίσης, δεν περιλαμβάνονται οι πληρωμές που πραγματοποιούνται σε τρίτους οι οποίοι δεν είναι κύριοι του υπόψη δικαιώματος ή δεν διατηρούν το δικαίωμα χρήσης αυτού (π.χ. αποκλειστικοί αντιπρόσωποι στην Ελλάδα, μεταπωλητές, διαμεσολαβητές κ.λπ.). Τέτοια περίπτωση αποτελεί και η πώληση τυποποιημένου λογισμικού.

Ειδικότερα, στην περίπτωση λογισμικού που αναπτύσσεται για τις ανάγκες συγκεκριμένης επιχείρησης (κατά παραγγελία προϊόν) εάν με τις πληρωμές που καταβάλλονται για το υπόψη αγαθό επέρχεται πλήρης αποξένωση της επιχείρησης ανάπτυξης λογισμικού από το προϊόν, τότε αυτές δεν συνιστούν δικαιώματα.

Αντίθετα, εάν με τις πληρωμές αυτές δεν επέρχεται αποξένωση της επιχείρησης ανάπτυξης λογισμικού από το κατά παραγγελία προϊόν, τότε αυτές συνιστούν δικαιώματα με εξαίρεση την περίπτωση που οι πληρωμές αφορούν στην χρήση λογισμικού με δυνατότητα παραμετροποίησής του.

Ομοίως, δεν υπόκειται στην έννοια των δικαιωμάτων η συντήρηση του λογισμικού που ανατίθεται στην πωλήτρια επιχείρηση βάσει συμβολαίου συντήρησης.

Σε περίπτωση μικτών συμβάσεων που περιλαμβάνουν αμοιβές για την παροχή άλλων υπηρεσιών και καταβολή δικαιωμάτων, θα πρέπει να γίνεται επιμερισμός των ποσών που αφορούν τα δικαιώματα, με βάση τα οριζόμενα στην υπόψη σύμβαση ή με βάση λοιπά διαθέσιμα στοιχεία που να τεκμηριώνουν επαρκώς τον όποιο επιμερισμό (π.χ. υπηρεσίες franchising, management fees οι οποίες δεν είναι δικαιώματα).

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω αφορούν γενικές αρχές και ως εκ τούτου κάθε ενδεχόμενη περίπτωση καταβολής δικαιωμάτων, θα πρέπει να εξετάζεται ξεχωριστά με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

14. Με τις διατάξεις της παραγραφ. 3 του άρθρου 40 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι το εισόδημα από δικαιώματα που αποκτάται από φυσικά πρόσωπα φορολογείται με συντελεστή 20% και με τις διατάξεις του άρθρου 61 και της περ. γ' των παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι στα δικαιώματα που καταβάλλουν φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20%.

Η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την πίστωση ή καταβολή με βάση τα οριζόμενα στην αριθ. ΠΟΛ.1011/2.1.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και με αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του ημεδαπού φυσικού προσώπου ή φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (παραγραφ. 4 άρθρου 37 και παρ.. 3 άρθρου 64 ν.4172/2013). Στα ως άνω νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα εμπίπτουν, με βάση τα αναφερόμενα και πιο πάνω, και τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που δεν ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κ.λπ.

Διευκρινίζεται ότι, για τα εισοδήματα από δικαιώματα (royalties) φυσικών προσώπων δεν ισχύει η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις που ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα εξαιτίας των δικαιωμάτων που κατέχουν, δηλαδή ο φορολογούμενος - φυσικό πρόσωπο έχει κάνει έναρξη επιτηδεύματος, ως ελεύθερος επαγγελματίας ή εμπορική επιχείρηση, με δραστηριότητα σχετική με την είσπραξη δικαιωμάτων, όπως π.χ συγγραφείς για τα συγγραφικά δικαιώματα, καλλιτέχνες για καλλιτεχνικά δικαιώματα, υπηρεσίες ηλεκτρονικής λήψης (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή που παρέχονται στα πλαίσια άσκησης ατομικής επιχείρησης κ.λπ. Για τα πρόσωπα αυτά τα παραπάνω εισοδήματα φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, είτε είναι ημεδαπής είτε αλλοδαπής προέλευσης.

Όταν τα πιο πάνω εισοδήματα αποκτώνται από ημεδαπό φυσικό πρόσωπο που δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα εξαιτίας των δικαιωμάτων που κατέχει, ακόμη και αν έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών για άλλη δραστηριότητα, με την παρακράτηση εξαντλείται η φορολογική του υποχρέωση, όπως αναφέρθηκε παραπάνω. Επίσης, όταν τα εισοδήματα αυτά προέρχονται από την αλλοδαπή, επιβάλλεται ο φόρος 20% με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φυσικού προσώπου (Ε1).

15. Περαιτέρω, με την παρ. 5 του άρθρου 62 του ν.4172/2013, η οποία προστέθηκε με την υποπερ. β' της περ. 14 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου 1 του ν.4254/2014, ορίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για δικαιώματα (royalties) σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου και νόμου δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 64 του ίδιου νόμου.

Σε περίπτωση που τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα αποκτούν δικαιώματα από την αλλοδαπή, τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται μαζί με τα λοιπά εισοδήματά τους ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

16. Ειδικότερα, όταν τα πιο πάνω εισοδήματα (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα) αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα και δεν διατηρούν, προκειμένου για τα νομικά πρόσωπα, μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

α) Από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. ε' του άρθρου 5 και της παραγρ. 2 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 συνάγεται ότι τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατ'αρχήν δεν υπόκεινται σε φόρο στην Ελλάδα για τα εισοδήματα που αποκτούν από πηγές Ελλάδος.

Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω και με βάση τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 64 και από τη συστηματική ερμηνεία του άρθρου 63 συνάγεται ότι τα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που αποκτούν τα πρόσωπα αυτά υπόκεινται σε φόρο στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 63. Ειδικότερα, για τη φορολόγησή τους με βάση την παρ.3 του άρθρου 64 ενεργείται παρακράτηση στα ανωτέρω εισοδήματα με την οποία επέρχεται εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

β) Για το εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή από τις ίδιες ως άνω πηγές, ενεργείται παρακράτηση φόρου με τους οικείους κάθε φορά συντελεστές που ορίζονται στο άρθρο 64 του ν. 4172/2013, επιφυλασσομένων των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 37. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των αλλοδαπών δικαιούχων για τα συγκεκριμένα εισοδήματα.

γ) Σε περίπτωση που οι δικαιούχοι των εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, οι οποίοι είναι είτε φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή είτε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, είναι κάτοικοι κράτους με το οποίο υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), θα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα από τη διμερή σύμβαση, λόγω αυξημένης τυπικής ισχύος.

Στην ανωτέρω περίπτωση με την υποβολή της δήλωσης για την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου, όπως ορίζεται στην ΠΟΛ.1011/2.1.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ο καταβάλλων το εισόδημα (υπόχρεος σε παρακράτηση) θα συνυποβάλλει με την υπόψη δήλωση το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του δικαιούχου του εισοδήματος. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και όταν από τις διατάξεις της οικείας Σ.Α.Δ.Φ. προβλέπεται μηδενικός συντελεστής παρακράτησης (και στην περίπτωση αυτή δηλαδή θα πρέπει να υποβληθεί μηδενική δήλωση).

Στις περιπτώσεις που δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας, όπως προκύπτει από τα οριζόμενα στην παρούσα, για παράδειγμα στα δικαιώματα που εισπράττει ημεδαπό νομικό πρόσωπο, τόκοι ομολογιακών δανείων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα κ.λπ, δεν απαιτείται η υποβολή μηδενικής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου.

Όταν ανώνυμη εταιρεία εισηγμένη σε Χρηματιστηριακή Αγορά διανέμει μερίσματα ή τοκομερίδια, ο δικαιούχος επενδυτής, προκειμένου να τύχει της ευνοϊκότερης φορολογικής μεταχείρισης που προβλέπεται από την οικεία Σ.Α.Δ.Φ., υποχρεούται να υποβάλει στον θεματοφύλακά του (χρηματιστηριακή εταιρεία, τράπεζα, κ.λπ.) σχετική αίτηση με τα απαραίτητα δικαιολογητικά και όχι σε καθεμία εταιρεία στην οποία είναι μέτοχος. Στη συνέχεια, ο θεματοφύλακας καταχωρεί στο Σύστημα 'Αυλων Τίτλων (ΣΑΤ), για κάθε δικαιούχο επενδυτή, σχετικές ενδείξεις ειδικής φορολογικής μεταχείρισης (μειωμένο συντελεστή ή μηδενικό συντελεστή φορολόγησης, όπως αυτός καθορίζεται σε πίνακα που εκδίδει το Υπουργείο Οικονομικών) και φυλάσσει τα δικαιολογητικά για ενδεχόμενο έλεγχο από την αρμόδια φορολογική αρχή. Σύμφωνα με τις ενδείξεις αυτές που καταχωρούν οι θεματοφύλακες των επενδυτών - πελατών τους, η εταιρεία «Ελληνικό Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων Α.Ε.» ή «ΑΤΗΕΧCSD» (πρώην «Ελληνικά Χρηματιστήρια Α.Ε. Συμμετοχών» ή «ΕΧΑΕ»), ως διαχειριστής του ΣΑΤ υπολογίζει τον ακριβή φόρο και ενημερώνει σχετικά την εκδότρια εταιρεία, η οποία έχει την ευθύνη παρακράτησης και απόδοσης του φόρου στη Φορολογική Διοίκηση και καταβάλλει το καθαρό ποσό των μερισμάτων ή τοκομεριδίων στους

δικαιούχους. Σε περίπτωση που προκύψει θέμα επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου, η κατάθεση του αιτήματος θα γίνεται από τον εκάστοτε αρμόδιο θεματοφύλακα.

Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και στην περίπτωση επενδυτών που τυγχάνουν ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης βάσει του άρθρου 46 του ν. 4172/2013 ή άλλων ειδικότερων νόμων.

17. Προκειμένου για αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτούν τόκους ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου, απαιτούνται συγκεκριμένα δικαιολογητικά που πρέπει να υποβάλλουν στα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ώστε να τύχουν απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου εισοδήματος με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 64 του ν.4172/2013.

Ειδικότερα, απαιτείται η προσκόμιση βεβαίωσης με την οποία θα πιστοποιείται η έδρα του νομικού προσώπου από τις αρμόδιες αρχές.

Η βεβαίωση αυτή θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν.1497/1984 (ΦΕΚ 188Α/27.11.1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Τα ανωτέρω μπορούν να αποδεικνύονται και με την προσκόμιση του καταστατικού του αλλοδαπού νομικού προσώπου.

Σε κάθε περίπτωση τα δικαιολογητικά που υποβάλλονται πρέπει να είναι νόμιμα μεταφρασμένα με βάση τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 454 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.

Οι δικαιούχοι απαλλαγής πρέπει να υποβάλλουν σε κάθε φορολογικό έτος και μέχρι το τέλος αυτού τα ως άνω δικαιολογητικά προκειμένου να τύχουν απαλλαγής. Σε περίπτωση που μέχρι την ημερομηνία εξαργύρωσης του τοκομεριδίου δεν έχουν υποβληθεί τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά που αφορούν στο έτος αυτό, τότε θα ενεργείται παρακράτηση. Εφόσον, όμως τα δικαιολογητικά προσκομιστούν μέσα στο έτος που αφορούν αλλά μετά την εξαργύρωση του τοκομεριδίου, οι φορείς πληρωμής θα μπορούν να επιστρέφουν στους δικαιούχους το φόρο που παρακράτησαν από την 1η Ιανουαρίου κάθε χρήσης μέχρι την ημερομηνία προσκόμισης των δικαιολογητικών και να τον συμψηφίζουν με το φόρο από άλλες αιτίες που οφείλουν οι τράπεζες να αποδώσουν στο Δημόσιο.

18. Η παρακράτηση φόρου ενεργείται, σε όλες τις αναφερόμενες πιο πάνω περιπτώσεις, από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή το φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, καθώς και κάθε φορολογούμενο που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, που διενεργεί τις υπόψη πληρωμές. Ως υπόχρεος για την παρακράτηση και απόδοση του φόρου νοείται αυτός που επιβαρύνεται με την πληρωμή των μερισμάτων, τόκων ή δικαιωμάτων και σε καμία περίπτωση αυτός που μεσολαβεί για την καταβολή τους (π.χ. μεσολαβούσα τράπεζα).

Για παράδειγμα, όταν ημεδαπό νομικό πρόσωπο αποκτά εισοδήματα από μερίσματα αλλοδαπής που εισάγονται στην Ελλάδα, δεν ενεργείται καμία παρακράτηση φόρου και τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 5 της παρούσας. Τα παραπάνω δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση καταβολής τόκων όπου η μεσολαβούσα τράπεζα έχει καταστεί φορέας πληρωμής.

Για τον τρόπο υποβολής καθώς και τον τύπο και περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα με βάση τα ανωτέρω, ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1011/2.1.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Αναφορικά με την καταχώρηση των εσόδων από το φόρο που επιβάλλεται στο εισόδημα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα σε αντίστοιχους ΚΑΕ και

είδη φόρων, ισχύουν τα αναφερόμενα στο με αριθ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ Α 0013627 ΕΞ 2014/15.4.2014 έγγραφο της ΔΗΛΕΔ.

Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τα ανωτέρω αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής (παράγραφος 7 άρθρου 64 του ν.4172/2013).

19. Τέλος, επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για πληρωμές που πραγματοποιούνται από τη 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Για παράδειγμα, για τη διανομή μερισμάτων τα οποία εγκρίνονται από τα αρμόδια όργανα και άρα νοείται ότι καταβάλλεται η υποκείμενη σε παρακράτηση πληρωμή, από την 1.1.2014 και μετά, ή για τόκους του μηνός Δεκεμβρίου 2013 οι οποίοι όμως καταβάλλονται ή πιστώνονται μετά την 1.1.2014, έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην παρούσα. Διευκρινίζεται ότι η νομοτεχνική τροποποίηση με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του ν.4223/2013 δεν αφορούσε την παρ. 11 αλλά την παράγραφο 10 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου προκειμένου για μετασχηματισμούς των οποίων η διαδικασία αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Φορολογική αναμόρφωση

Η διαδικασία της φορολογικής αναμόρφωσης των δαπανών αφορά όλες τις επιχειρήσεις και αποσκοπεί στην αναλυτική καταγραφή των μη εκπιπόμενων δαπανών καθώς και την υποβολή πρόσθετων πληροφοριακών στοιχείων που ζητούνται από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων.

Με τη διαδικασία αυτή, οι δαπάνες που φορολογικά δεν εκπίπτουν (αλλά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία των επιχειρήσεων) προστίθενται στα λογιστικά κέρδη, για να προκύψουν έτσι τα φορολογητέα κέρδη, δηλ. η βάση υπολογισμού του φόρου.

1. Υπόχρεοι υποβολής

Υποχρέωση υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης έχουν όλοι οι επιτηδευματίες και όλες οι εταιρίες που τηρούν βιβλία και στοιχεία.

Η δήλωση υπογράφεται :

α) υποχρεωτικά και από **τον λογιστή** στην περίπτωση που η δήλωση φορολογίας έχει υπογραφεί από τον ίδιο τον λογιστή,

β) υπογράφεται μόνο από **τον επιτηδευματία** όταν η δήλωση έχει συνταχθεί από τον ίδιο τον επιτηδευματία που δεν είχε βάσει του νόμου υποχρέωση υπογραφής της δήλωσης φορολογίας του από λογιστή.

γ) Όταν υπάρχει **μεταβολή λογιστή**, μετά την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ειδικά για τη χρήση 2010 (από το νέο έτος θα συνυποβάλλεται με την δήλωση) υποχρέωση υποβολής έχει ο νέος λογιστής ή σε περίπτωση άρνησης ο ίδιος ο επιτηδευματίας.

Είναι **υποχρεωτική η υποβολή** κατάστασης αναμόρφωσης και για τις **μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος**. Επίσης, υποβάλλεται κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης και σε **περίπτωση ζημιάς**.

Υπάρχει υποχρέωση υποβολής της κατάστασης για τις Ναυτικές Εταιρίες (Ν. 959/79) και Ειδικές Ναυτικές Επιχειρήσεις (Ν. 89/67) οι οποίες απαλλάσσονται υποβολής του Ε3 αλλά είναι υπόχρεες τήρησης βιβλίων, καθώς και από τους **αγρότες του κανονικού καθεστώτος**

Δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης για Ν.Π.Δ.Δ. (ιεροί ναοί, σχολεία, σωματεία & ιδρύματα **μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα**).

2. Συμπλήρωση δήλωσης - εφαρμογής

Στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης περιλαμβάνονται :

I. Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης.

Στην κατάσταση αυτή αναγράφονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες του άρθρου 31 του ΚΦΕ. Συγκεκριμένα :

- *1. Έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού (Μη καταβολή ή βεβαίωση ασφαλιστικών εισφορών κ.τ.λ.)-(παρ. 1, περ. α υποπ. αα)
2. Μισθοί και κάθε είδους απολαβές εταίρων ή μελών Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. κτλ δεν αναγνωρίζονται (παρ. 1 υποπ.αα, περ. α)
3. Δωρεές-Χορηγίες (παρ. 1, περ. α., υποπ. γγ)
4. Ασφάλιστρα για ομαδική ασφ. ζωής εργ/κού προσωπικού (κατά το μέρος που υπερβαίνουν το προβλ. όριο (παρ. 1, περ. α, υποπ. δδ)
5. Δαπάνες επισκ.-συντήρησης Ε.Ι.Χ. αυτ/των ιδιόκτητα, μισθωμένα ή με leasing (πάνω από το προβλ. όριο). *Συμπλ. ο πίν. ΙΙ (παρ. 1, περ. β)
6. Τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά που δεν αναγνωρίζονται (παρ. 1, περ. δ)
7. Φόροι-Τέλη-Δικαιώματα (φόρος εισοδήματος κτλ) που δεν αναγνωρίζονται (παρ.1, περ.ε)
8. Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων (πλέον των νομίμων) (παρ. 1, περ. στ)
9. Δαπάνες διαφήμισης (μη καταβολή του διαφημιστικού τέλους υπέρ ΟΤΑ κτλ) (παρ. 1, περ. ιδ)
10. Μισθώματα σε εταιρείες χρημ/κής μίσθωσης ακινήτων (κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου) (παρ. 1, περ. ιστ)
11. Αναμόρφωση δαπανών λόγω ύπαρξης αφορολογήτων εσόδων (παρ. 8)
12. Έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση (παρ. 1, περ. ψ) * Συμπλ. ο αντίστοιχος πίν. ΙΙΙ
13. Ποινικές ρήτρες, πρόστιμα και χρηματικές ποινές (παρ. 17)
14. Καταβολή αποζημιώσεων. Έλεγχος για την κατάθεση στην αρμόδια ΔΟΥ αντίγραφου απόφασης ή εγγράφου, βάση του οποίου καταβάλλεται (παρ. 9)
15. Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά του ΚΒΣ
16. Παροχές σε χρήμα ή σε είδος προς εργαζόμενους (εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στη μισθοδοσία). Δεν αναγνωρίζονται (παρ. 1, περ. χ)
17. Παραλαβή αγαθών από τρίτο πρόσωπο σε σχέση με αυτόν που τιμολογεί εφόσον βρίσκεται εκτός Ελλάδας (τριγωνικές συναλλαγές). Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση (παρ. 1, περ. γ)

*Αν δεν έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές ή δεν έχουν καταλογιστεί ή δεν έχει υποβληθεί Α.Π.Δ. προς το ΙΚΑ, ο υπόχρεος υποβάλλει αίτηση προς το οικείο ασφαλιστικό ταμείο για την βεβαίωση των οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών και στοιχεία της αίτησης αυτής συνυποβάλλονται με την κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης. Στην περίπτωση αυτή, διατηρείται το δικαίωμα αναγνώρισης της δαπάνης μισθοδοσίας, εφόσον συντρέχουν τα προαναφερόμενα.

- Στις περιπτώσεις αποσβέσεων παγίων, φορολογική αναμόρφωση θα διενεργείται για τις αποσβέσεις που δεν αναγνωρίζονται.

- Αναγράφονται **οι προβλέψεις** αποζημίωσης προσωπικού και εκτάκτων κινδύνων εφόσον χρήζουν φορολογικής αναμόρφωσης.

Ενδεικτικά, μερικές δαπάνες που χρήζουν φορολογικής αναμόρφωσης:

• Δαπάνες για την επισκευή και συντήρηση Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων, ιδιόκτητων ή μισθωμένων ή με leasing

Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης, **επομένως δεν εκπίπτει το 30% των δαπανών αυτών**. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών, **επομένως δεν εκπίπτει το 65% των δαπανών αυτών**.

• Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Στην περίπτωση διενέργειας αποσβέσεων με συντελεστή ανώτερο από τον προβλεπόμενο, **το τμήμα των αποσβέσεων που αντιστοιχεί στο υπερβάλλον ποσοστό δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.**

• Έξοδα κινητής τηλεφωνίας

Αναγνωρίζονται ως εκπεστέα δαπάνη τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν θα υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση αυτή.

Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί των κινητών τηλεφώνων υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων, το μέρος της δαπάνης κινητών τηλεφώνων που αναλογεί στους πέραν του αριθμού των απασχολούμενων υπαλλήλων δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση. Δηλαδή, αν η επιχείρηση απασχολεί π.χ. 30 υπαλλήλους, οι λογαριασμοί κινητών τηλεφώνων της επιχείρησης είναι 40 και το ποσό της δαπάνης είναι 12.000 ευρώ, θα ληφθεί υπόψη το ποσό των 9.000 ευρώ (12.000 X 30/40).

Από το ποσό της δαπάνης αυτής, **ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.**

Επίσης, επειδή στις προσωπικές εταιρείες προέχει το προσωπικό στοιχείο και οι εταίροι προσφέρουν την προσωπική τους εργασία (ως μισθωτοί ουσιαστικά) για τις ανάγκες της εταιρείας, γίνεται δεκτό, ότι στον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων στην επιχείρηση θα προστίθεται και ο αριθμός των εταίρων των εταιρειών αυτών, αλλά με τον περιορισμό του ενός τηλεφώνου για κάθε εταίρο. Τα ίδια ισχύουν και για τις επιχειρήσεις που ασκούνται ατομικά από τον επιχειρηματία, δηλαδή από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης θα εκπίπτει το 50% της δαπάνης του κινητού του τηλεφώνου. Τα ανωτέρω θα έχουν εφαρμογή και για τα κινητά τηλέφωνα των Ε.Π.Ε., Α.Ε., δημόσιων, δημοτικών επιχειρήσεων, κ.λπ. που χρησιμοποιούνται από τους διαχειριστές ή εταίρους εταιρείας περιορισμένης ευθύνης και τον Πρόεδρο, τον Διευθύνοντα Σύμβουλο ή μέλη Δ.Σ. ανώνυμης εταιρείας, δημόσιας επιχείρησης, κ.λπ.

II. Κατάσταση αυτοκινήτων εταιρείας

- **Αναγράφονται μόνο τα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα για τις δαπάνες των οποίων διενεργείται φορολογική αναμόρφωση.** Σε περίπτωση πώλησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων, αυτά θα αναγράφονται εφόσον υπάρχει καταχωρημένη δαπάνη αυτών των αυτοκινήτων στα βιβλία της επιχείρησης, εντός της συγκεκριμένης χρήσης. **Δεν αναγράφονται τα Φ.Ι.Χ.** στον πίνακα των αυτοκινήτων της επιχείρησης (πίνακας II) γιατί σ' αυτά δεν διενεργείται φορολογική αναμόρφωση.

III. Κατάσταση κινητής τηλεφωνίας

Αναγράφεται στην κατάσταση **ο μέσος όρος** των κινητών τηλεφώνων και των εργαζομένων που υπάρχει μέσα στη χρήση. Διευκρινίζεται ότι στα βιβλία της επιχείρησης καταχωρείται σε κάθε περίπτωση **ολόκληρο το ποσό των λογαριασμών κινητής τηλεφωνίας** ή των **δαπανών των Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων** της και η φορολογική αναμόρφωση διενεργείται κατά τη σύνταξη της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Τα ποσά της κατάστασης μεταφέρονται στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης.

IV. Κατάσταση αποδοθέντων και Οφειλόμενων φόρων Εισοδήματος και Εμμέσων Φόρων

Αναγράφονται **μόνο οι παρακρατούμενοι και έμμεσοι οφειλόμενοι φόροι** που αφορούν το χρονικό διάστημα **από 01.01.2010 έως 31.12.2010.** **Αναγράφονται όλοι οι**

παρακρατούμενοι και έμμεσοι φόροι σε κάθε περίπτωση όπως: Φ.Μ.Υ., Φ.Π.Α., φόρος πληρωτέων μερισμάτων, χαρτόσημο κτλ. Οι φόροι που αφορούν το έτος 2010 και έχουν βεβαιωθεί από τον έλεγχο μέχρι την υποβολή της κατάστασης αναμόρφωσης **περιλαμβάνονται** στην δεύτερη στήλη του πίνακα IV (αποδοθέντες ή δηλωθέντες). Στην στήλη του ΦΠΑ **αναγράφονται** τα ποσά που καταβλήθηκαν με **έκτακτη δήλωση ΦΠΑ** από μη ενταγμένους στο ΦΠΑ **μόνο** όταν πρόκειται για **επιτηδευματίες**. **Στην στήλη του ΦΠΑ θα συμπεριλαμβάνεται και ο Φ.Π.Α. που προκύπτει μετά από έλεγχο ή αυτοέλεγχο.** Αναγράφονται επίσης τα **τεκμαρτά ποσά** των **ταξί και λεωφορείων** που είναι ενταγμένα σε ΚΤΕΛ.

Δεν αναγράφεται **ο φόρος εισοδήματος, η έκτακτη εισφορά, ο Φ.Α.Π.** καθώς και οι σχετικές **περαιώσεις** του έτους 2010. **Δεν αναγράφονται** στην κατάσταση οι φόροι επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια και κάμπινγκ, των πλανόδιων πωλητών, Φ.Δ.Χ. κτλ., που έχουν καταβληθεί με το ειδικό καθεστώς φορολογίας αυτών (μέχρι 30/6/2010). Τέλος, **δεν αναγράφονται φόροι υπέρ τρίτων** όπως: τέλη που αποδίδονται στους δήμους ή σε άλλους οργανισμούς (δημοτικός φόρος διαμονής-εστίασης-αγγελιόσημο).

Διευκρινίζεται ότι οι φόροι που αφορούν το χρονικό διάστημα 01.01.2010 - 31.12.2010, και έχουν αποδοθεί εκπροθέσμως ή έχουν βεβαιωθεί με οποιονδήποτε τρόπο, έως και την ημερομηνία υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης, περιλαμβάνονται στην κατάσταση αυτή στη στήλη αποδοθέντες ή βεβαιωθέντες φόροι. Εφόσον υπάρχουν και λοιποί έμμεσοι ή παρακρατηθέντες φόροι που δεν αναγράφονται στην κατάσταση αυτοί θα καταχωρούνται με προσθήκη ανάλογων γραμμών.

Άρθρο 882 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας

(Αμοιβή και έξοδα)

Το μέρος που καλεί για συζήτηση προκαταβάλλει το μισό της αμοιβής του διαιτητή ή των διαιτητών και του επιδιαιτητή, το οποίο ορίζεται στην επόμενη παράγραφο. Υποχρέωση προκαταβολής του ίδιου ποσοστού της αμοιβής έχει και κάθε άλλο μέρος, εφ' όσον με αίτημά του διευρύνεται το αντικείμενο της διαιτησίας. Το ποσό της προκαταβολής σε κάθε περίπτωση προσδιορίζεται από το διαιτητικό δικαστήριο με πράξη που καταχωρίζεται στην αίτηση ή στα πρακτικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις ή για λόγους επιείκειας η προκαταβολή μπορεί, με την ίδια πράξη, να περιοριστεί σε ποσό μικρότερο από αυτό που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο, όχι όμως κάτω από το ένα τρίτο του ποσού της αμοιβής. 2. Το ύψος της συνολικής αμοιβής διαιτητών και επιδιαιτητών υπολογίζεται σε ποσοστό της αξίας του αντικειμένου της διαφοράς με βάση τον ακόλουθο πίνακα:

Για το τμήμα αξίας έως 1.500 ευρώ 6%

Για το τμήμα αξίας 1.500,01 ευρώ έως 5.900 ευρώ 5%

Για το τμήμα αξίας 5.900,01 ευρώ έως 15.000 ευρώ 4%

Για το τμήμα αξίας 15.000,01 ευρώ έως 29.000 ευρώ 3%

Για το τμήμα αξίας 29.000,01 ευρώ έως 147.000 ευρώ 2%

Για το τμήμα αξίας 147.000,01 ευρώ και άνω 1%

Αν το αντικείμενο της διαφοράς δεν είναι αποτιμητό σε χρήμα, η αμοιβή προσδιορίζεται από το διαιτητικό δικαστήριο κατά εύλογη κρίση. Αν ο επιδιαιτητής είναι δικαστικός λειτουργός, η αμοιβή του ρυθμίζεται από το άρθρο 882Α και οι διαιτητές λαμβάνουν συνολικώς τα δύο τρίτα της κατά την παρούσα παράγραφο αμοιβής. Το ποσό της αμοιβής κατά διαιτητή ή επιδιαιτητή που δεν έχει την ιδιότητα δικαστικού λειτουργού δεν μπορεί να υπερβαίνει τα σαράντα τέσσερις χιλιάδες (44.000) ευρώ εκτός αν η διαιτησία είναι διεθνής.

Οι Κερδισμένοι και οι Χαμένοι του νέου νόμου με δύο λόγια

Χαμένοι της νέας φορολογικής κλίμακας είναι οι ελεύθεροι επαγγελματίες (οποίοι θα φορολογούνται αυτοτελώς με ειδική φορολογική κλίμακα χωρίς να υπάρχει αφορολόγητο ποσό) και οι μισθωτοί και οι συνταξιούχοι άγαμοι - έγγαμοι χωρίς παιδιά με ετήσιο εισόδημα πάνω από 21.000 ευρώ. Μάλιστα όσο περισσότερα παιδιά έχουν τόσο περισσότερο φόρο θα πληρώνουν.



Κερδισμένες είναι οι ανώνυμες εταιρίες και οι μεγαλο - εισοδηματίες που βλέπουν τους φόρους τους να μειώνονται.

Αναλυτικά

Από την 1η Ιανουαρίου 2013, καταργείται η πλειονότητα των φοροαπαλλαγών, διατηρούνται αμετάβλητα τα τεκμήρια, ενώ παραμένει ακόμη αδιευκρίνιστο ποιο καθεστώς θα ισχύσει για τις αποδείξεις από το επόμενο έτος και εάν θα συνδεθεί με την πάγια έκπτωση που καθιερώνεται, των 2.100 ευρώ.

* Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου ορίζεται σε 3.000 ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε 5.000 ευρώ για τους συζύγους

Φοροελαφρύνσεις θα προκύψουν μόνο για τις Ανώνυμες Εταιρείες και ΕΠΕ, και μόνο όμως γι' αυτές που διανέμουν μέρισμα, καθώς για τις υπόλοιπες αυξάνεται ο συντελεστής φορολόγησης των κερδών από το 20% στο 26%, ενώ για τα μερίσματα μειώνεται ο συντελεστής από τα 25% στο 10%.

Καταργείται η διαδικασία περαίωσης που προβλεπόταν από τις διατάξεις των άρθρων 1-3 Ν. 3888/2010

Πως φορολογούνται οι ελεύθεροι επαγγελματίες



Με δυο συντελεστές θα φορολογείται στο εξής το εισόδημα των ελευθέρων επαγγελματιών, καθώς και των Ο.Ε. και Ε.Ε., αφού θεσπίζεται συντελεστής 26% για εισοδήματα μέχρι 50.000 ευρώ και 33% για υψηλότερα.

Για νέες ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις ή νέους ελεύθερους επαγγελματίες με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 1ης Ιανουαρίου 2013 και για τα τρία πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους ο φορολογικός συντελεστής διαμορφώνεται στο 13% για μέχρι 10.000 ευρώ εισόδημα.

Επισημαίνεται, πάντως, ότι ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αφαιρουμένων των ασφαλιστικών εισφορών, θα θεωρείται το εισόδημα από ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

αα) Έχουν έγγραφη σύμβαση με τα φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα τα οποία λαμβάνουν τις υπηρεσίες τους, και

ββ) τα φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα τα οποία λαμβάνουν τις υπηρεσίες δεν υπερβαίνουν τα τρία ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό 75% των ακαθαρίστων εσόδων του εισοδήματος από ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα προέρχεται από ένα από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που λαμβάνουν τις υπηρεσίες αυτές.

Η φορολογία των Α.Ε.

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

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



Τέλος επιτηδεύματος

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

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

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

δ) Για κάθε υποκατάστημα σε εξακόσια (600) ευρώ ετησίως

Οι συντελεστές για μισθωτούς - συνταξιούχους



Με τρεις συντελεστές θα φορολογείται το εισόδημα μισθωτών και συνταξιούχων, από οκτώ μέχρι σήμερα, καθώς θεσπίζεται συντελεστής 22% για εισοδήματα μέχρι 25.000 ευρώ, 32% για εισοδήματα μέχρι 42.000 ευρώ και 42% για υψηλότερα εισοδήματα.

Με τις νέες ρυθμίσεις, επιβαρύνσεις προκύπτουν για τις οικογένειες με ένα παιδί και οικογενειακό εισόδημα άνω των 23.000 ευρώ, για οικογένειες με δύο παιδιά και εισόδημα άνω των 22.000 ευρώ και για οικογένειες με τρία παιδιά και οικογενειακό εισόδημα άνω των 21.000 ευρώ.

Επιβαρύνσεις, οι οποίες προέρχονται μόνο από την κατάργηση του αφορολογήτου ορίου για τα παιδιά και χωρίς να ληφθεί υπόψη η κατάργηση των φοροαπαλλαγών.

Το αφορολόγητο για τα παιδιά, πάντως, αντικαθίσταται από το ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων που καθορίζεται σε 40 ευρώ ανά μήνα για κάθε εξαρτώμενο τέκνο.

Ταυτόχρονα, θεσπίζεται ειδικά για τα εξαρτώμενα τέκνα, από το τρίτο τέκνο και πάνω, ειδικό επίδομα τριτέκνων και πολυτέκνων, το οποίο ορίζεται σε πεντακόσια (500) ευρώ κατ' έτος για κάθε τέκνο, εφόσον το οικογενειακό εισόδημα είναι μέχρι σαράντα πέντε χιλιάδες (45.000) ευρώ.

Ο φόρος που θα προκύπτει με βάση την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων μειώνεται:

α) Για εισόδημα μέχρι 21.000 ευρώ κατά 2.100 ευρώ. Εφόσον ο φόρος που προκύπτει είναι μικρότερος των 2.100 ευρώ, το ποσό μείωσης περιορίζεται στο ποσό του φόρου.

β) Για εισόδημα πάνω από 21.000 ευρώ, το ποσό μείωσης περιορίζεται κατά 100 ευρώ ανά 1.000 ευρώ εισοδήματος και μέχρι εξαντλήσεως του ποσού των 2.100 ευρώ, για εισοδήματα άνω των 42.000 ευρώ.

Το ποσό του φόρου που προκύπτει για τους μισθωτούς και συνταξιούχους μειώνεται κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) για τις ιατρικές δαπάνες και επίδομα διατροφής.

- Αγρότες:

Από το 2014 (εισοδήματα 2014, δήλωση του 2015) οι 1.000.000 που δηλώνουν και αγροτικά εισοδήματα θα φορολογούνται πλέον με βιβλίο εσόδων – εξόδων (εξαιρέσεις θα υπάρξουν για τα μικρά αγροτικά εισοδήματα).

Με άλλες διατάξεις προβλέπονται τα εξής:



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

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

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

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

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

* Δημιουργείται αυτοτελής Υπηρεσία Εσωτερικών Υποθέσεων που θα έχει ως αποστολή τη διερεύνηση και την εξιχνίαση σε όλη την επικράτεια των ποινικών αδικημάτων και πειθαρχικών παραπτώματων, που διαπράττουν ή

συμμετέχουν σε αυτά υπάλληλοι του υπουργείου Οικονομικών και των εποπτευομένων από αυτό Νομικών Προσώπων.

* Όσοι υπάλληλοι επιλεγούν και τοποθετηθούν σε θέση Ελεγκτή Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης των Εσόδων του Κράτους υπογράφουν με την ανάληψη των καθηκόντων τους συμβόλαιο αποδοτικότητας για χρονικό διάστημα δώδεκα μηνών.

* Ο κύριος ή επικαρπωτής του ακινήτου μπορεί, με αίτησή του προς την αρμόδια ΔΟΥ, οποτεδήποτε και για οποιονδήποτε λόγο, να ζητήσει την αποκοπή του ΕΕΤΗΔΕ από το λογαριασμό κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος και τη βεβαίωση αυτού στη ΔΟΥ, αφού καταβάλλει τουλάχιστον την τρέχουσα και τις τυχόν ληξιπρόθεσμες δόσεις έτους 2012, και, σε περίπτωση επίκλησης αδυναμίας καταβολής αυτών, το ποσό των πενήντα (50) ευρώ.

* Θεσπίζεται φόρος πολυτελείας μεταχειρισμένων αυτοκινήτων.

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

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ✚ **ΖΙΓΚΕΡΙΔΗΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ** «*ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ – ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ*», ΕΚΔΟΣΕΙΣ : ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ – 2011
- ✚ **ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ** «*ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ*», ΕΚΔΟΣΕΙΣ: ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ –2013
- ✚ **ΛΙΟΛΙΟΣ ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ** «*ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΔΑΠΑΝΩΝ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΠΟΘΕΝ ΕΣΧΕΣ*», ΕΚΔΟΣΕΙΣ: ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ – 2011
- ✚ **ΓΡΑΒΙΑΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ** «*Η ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ – ΘΕΩΡΙΑ ΚΑΙ ΠΡΑΞΗ*», ΕΚΔΟΣΕΙΣ: ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ – 2014
- ✚ **ΤΣΙΑΤΟΥΡΑΣ ΦΩΤΗΣ** «*ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΕΤΟΥΣ 2013*», ΕΚΔΟΣΕΙΣ : ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ 2013
- ✚ «*ΟΔΗΓΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ*», ΕΚΔΟΣΕΙΣ: ΣΤΑΓΑΚΗ Ε. ΣΤΑΓΑΚΗ Ο.Ο.Ε.
- ✚ **Νόμος 4172/2013** Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος , Που ισχύει για εισοδήματα από 1/01/2014
- ✚ **Νόμος 2238/1994** Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος που ισχύει για εισοδήματα μέχρι 31.12.2013
- ✚ **Νόμος 3213/2003** ΦΕΚ Α 39/31-12-2003 Δήλωση και έλεγχος περιουσιακής κατάστασης βουλευτών δημοσίων υπαλλήλων , δημοσίων λειτουργών και υπαλλήλων , ιδιοκτητών μέσων μαζικής ενημέρωσης και άλλων κατηγοριών προσώπων .
- ✚ **Νόμος 4281/2014** (ΦΕΚ Α 160/08-08-2014) Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας, οργανωτικά θέματα Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις.
- ✚ **ΦΕΚ Α 59/16/06/2015** Τροποποίηση των Διατάξεων του Κώδικα Φόρου Εισοδήματος και άλλες διατάξεις.
- ✚ **ΠΟΛ.1076/26.3.2015** Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)

- ✚ **ΠΟΛ.1099/9.4.2014** Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 29 του ν. 3986/11 «Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα», μετά την κατάργηση του ν. 2238/94 και την έναρξη ισχύος του ν. 4172/13.

- ✚ **ΠΟΛ.1106/14.4.2014** Προϋποθέσεις δικαιολόγησης εισοδήματος από μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών.

- ✚ **«Επείγοντα μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής» 2012-2015**

- ✚ **Άρθρα 15, 16** και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 του Κώδικα Φορολογίας, Κληρονομιών .

Πηγές : Internet

- ✚ <http://www.taxheaven.gr>

- ✚ **Forin.gr Analysis**

- ✚ **TaxPress.gr**

- ✚ **Power-Tax** : Χριστοδούλου Ματθαίος - Μέλος Επιστημονικής Ομάδας