

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ



**ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ**

**ΔΙΚΑΙΟ &
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ**

MASTER IN LAW & ECONOMICS

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΣΤΑ
ΧΡΟΝΙΑ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΡΙΣΗΣ»**

ΕΛΕΝΗ ΖΙΑΓΚΑ

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: ΧΑΤΖΗΔΗΜΑ ΣΤΑΜΑΤΙΝΑ

Πειραιάς, Μάιος 2020

Βεβαίωση Εκπόνησης Διπλωματικής Εργασίας



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
«ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ»**

ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΚΠΟΝΗΣΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

(περιλαμβάνεται ως ξεχωριστή (δεύτερη) σελίδα στο σώμα της διπλωματικής εργασίας)

Δηλώνω υπεύθυνα ότι η διπλωματική εργασία για τη λήψη του μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών, του Πανεπιστημίου Πειραιώς, «Δίκαιο και Οικονομία» με τίτλο «Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΣΤΑ ΧΡΟΝΙΑ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΡΙΣΗΣ» έχει συγγραφεί από εμένα αποκλειστικά και στο σύνολό της. Δεν έχει υποβληθεί ούτε έχει εγκριθεί στο πλαίσιο κάποιου άλλου μεταπτυχιακού προγράμματος ή προπτυχιακού τίτλου σπουδών, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, ούτε είναι εργασία ή τμήμα εργασίας ακαδημαϊκού ή επαγγελματικού χαρακτήρα.

Δηλώνω επίσης υπεύθυνα ότι οι πηγές στις οποίες ανέτρεξα για την εκπόνηση της συγκεκριμένης εργασίας, αναφέρονται στο σύνολό τους, κάνοντας πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου.

Υπογραφή Μεταπτυχιακής Φοιτήτριας.....

Όνοματεπώνυμο..... ΕΛΕΝΗ ΖΙΑΡΚΙΑ.....

Ημερομηνία..... 12/05/2020.....

Στην κόρη μου Άννα

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με την ολοκλήρωση αυτού του κύκλου σπουδών, ο οποίος σηματοδοτείται από την εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας, αισθάνομαι την ανάγκη να ευχαριστήσω τους ανθρώπους που στάθηκαν δίπλα μου στην προσπάθειά μου αυτή.

Ευχαριστώ θερμά τον σύζυγό μου Μπάμπη και την κόρη μου Άννυ, καθώς η ηθική υποστήριξη και η κατανόηση εκ μέρους τους συντέλεσαν καθοριστικά στην ολοκλήρωση των μεταπτυχιακών μου σπουδών. Ευχαριστώ και όλους τους συνεργάτες και φίλους μου για την ενθάρρυνση και την στήριξη στο άτομό μου.

Ένα μεγάλο ευχαριστώ οφείλω και τους γονείς μου Βαγγέλη και Γεωργία όχι μόνο επειδή διαχρονικά με στήριξαν δεχόμενοι τις επιλογές μου αλλά κυρίως επειδή είναι εκείνοι που μου εμφύσησαν την αγάπη για τη μάθηση και την επιθυμία για συνεχή εξέλιξη...

Τέλος, ευχαριστώ την καθηγήτριά μου Χατζηδήμα Σταματίνα για τη βοήθεια της προκειμένου να ολοκληρώσω την παρούσα διπλωματική εργασία.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο Augusto Lopez Claros, διευθυντής του τμήματος Παγκοσμίων Δεικτών και Ανάλυσης στο World Bank Group υποστηρίζει ότι ο μεγάλος αριθμός φορολογικών μεταρρυθμίσεων αποδεικνύει ότι η βελτίωση του φορολογικού συστήματος είναι σημαντική για τις κυβερνήσεις των χωρών. Η διαπίστωση αυτή επαληθεύεται και στην Ελλάδα καθώς βασική εξαγγελία κάθε υπουργού Οικονομικών είναι η φορολογική μεταρρύθμιση.

Στην παρούσα εργασία θα εξετάσουμε τις δράσεις που πραγματοποιήθηκαν σε όλα τα επίπεδα και όχι μόνο στο νομοθετικό στη διάρκεια της κρίσης χρέους με την οποία ήρθε αντιμέτωπη η χώρα μας στις αρχές της δεκαετίας, με σκοπό τη φορολογική μεταρρύθμιση και σε πιο βαθμό αυτές είχαν ευεργετικά αποτελέσματα τόσο στο ίδιο το φορολογικό σύστημα όσο και στην πορεία των φορολογικών εσόδων.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ - ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1.ΤΟ ΧΡΟΝΙΚΟ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΚΡΙΣΗΣ ΧΡΕΟΥΣ	1
1.2. ΟΙ ΤΕΣΣΕΡΙΣ ΠΥΛΩΝΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	2

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013)

2.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	4
2.2 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	7
2.2.1 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ	8
2.2.2 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	13
2.2.3 ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΛΑΧΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	19
2.2.4 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ	20
2.2.5 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	22
2.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	23
2.3.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	24
2.3.2 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	25
2.3.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	29
2.4. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ	29
2.4.1 ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΗΓΗ	30
2.4.2. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ	30
2.5. ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	31
2.5.1 ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ - ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ	32
2.5.2 ΜΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΜΑ ΚΡΑΤΗ	32
2.5.3 ΚΡΑΤΗ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΕ ΠΡΟΝΟΜΙΑΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ	34
2.6 ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	40
2.7. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΙΝΗΤΡΑ	41
2.8. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	43

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26-7-2013)

3.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	44
3.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΜΗΤΡΩΟ	46
3.3. ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟ ΕΝΗΜΕΡΟΤΗΤΑΣ	47
3.4. ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	47
3.5. ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	48
3.6. ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	50
3.7. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ	54
3.8. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	57
3.9. ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	61
3.9.1 ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΦΟΡΟΥ	61
3.9.2 ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	61
3.9.3. ΜΕΤΡΑ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΝΑΓΚΑΣΤΙΚΗ ΕΚΤΕΛΕΣΗ	62
3.9.3.1. ΕΚΤΕΛΕΣΤΟΣ ΤΙΤΛΟΣ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ	62
3.9.3. 2 ΜΕΤΡΑ ΑΝΑΓΚΑΣΤΙΚΗΣ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ	63
3.9.3.3. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΦΟΡΟΥ	64
3.10. ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	64
3.11. ΕΙΔΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ - ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗ	68
3.12. ΕΓΚΛΗΜΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ-ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ	72
3.13. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	76

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΑΠΟ ΤΟΝ Κ.Β.Σ. ΣΤΟΝ ΚΦΑΣ ΚΑΙ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

4.1. ΑΠΟ ΤΟΝ Κ.Β.Σ. ΣΤΟΝ ΚΦΑΣ	76
4.2. ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ν. 4308/2014)	80
4.2.1. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΜΕΓΕΘΟΥΣ	80
4.2.2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ	81
4.2.3. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	85
4.2.4. ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	88
4.2.5 ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ	90
4.2.6 ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ	97
3.2.7. ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	101
4.2.8. ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	102

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΔΡΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

5.1 ΔΡΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗ ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΣΤΟΝ ΠΟΛΙΤΗ	103
5.2.ΔΡΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗ	104
5.3.ΔΡΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΗ ΤΩΝ ΠΟΛΙΤΩΝ	106

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΠΟΡΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

6.1 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	109
6.2. ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	110
6.2.1 ΑΝΑΛΥΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΣΤΑ ΕΤΗ 2014 ΚΑΙ 2015	110
6.2.2 ΑΝΑΛΥΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΣΤΑ ΕΤΗ 2015 ΚΑΙ 2016	111
6.2.3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΣΤΑ ΕΤΗ 2016 ΚΑΙ 2017	112
6.2.4 ΑΝΑΛΥΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΣΤΑ ΕΤΗ 2017 ΚΑΙ 2018	113
2.2.4 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	114

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΠΗΓΕΣ	118
-----------------------------	-----

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 2.1 Η κλίμακα εισοδήματος από μισθωτή εργασία	13
Πίνακας 2.2 Κατάλογος μη συνεργάσιμων κρατών για το έτος 2019	33
Πίνακας 2.3 Κατάλογος μη συνεργάσιμων κρατών για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα του 2019	34
Πίνακας 2.4 Κατάλογος κρατών που υπόκεινται σε προνομιακό καθεστώς για το έτος 2018	35-36
Πίνακας 4.1 Κριτήρια μεγέθους οντοτήτων βάσει ΕΛΠ	81
Πίνακας 4.2 Υποχρέωση τήρησης χρηματοοικονομικών καταστάσεων ανάλογα με την κατηγορία	89
Πίνακας 4.3 Παρεχόμενες πληροφορίες χρηματοοικονομικών καταστάσεων ανάλογα με την κατηγορία της οντότητας	98-100
Πίνακας 4.4 Κριτήρια μεγέθους ομίλων	101
Πίνακας 5.1 Αποτελέσματα του προγράμματος VDI	105
Πίνακας 5.2: Πλήθος, συνολικό ποσό και πληρωθέν κεφάλαιο ρυθμίσεων ν.4321/2015, ανά κατάσταση ρύθμισης	107
Πίνακας 6.1 Διάρθρωση φορολογικών εσόδων στην πενταετία 2014-2018	109

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 6.1 Διάρθρωση φορολογικών εσόδων στην πενταετία 2014-2018	109
---	-----

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΑΑΔΕ	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΓΓΔΕ	Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
ΚΦΔ	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
ΚΦΑΣ	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
ΕΛΠ	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΔΟΥ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΚΕΜΕΠ	Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων
ΚΕΦΟΜΕΠ	Κέντρο Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου
ΣΑΦΔ	Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας;
ΕΑΕ	Ελεγχόμενη Αλλοδαπή Επιχείρηση
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΠΔ	Προεδρικό Διάταγμα
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΠΟΛ	Πολυγραφημένη
ΔΕΕ	Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΣΛΟΤ	Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης
ΔΔΑ	Δελτίο δεδομένων ασφάλειας

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1.ΤΟ ΧΡΟΝΙΚΟ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΚΡΙΣΗΣ ΧΡΕΟΥΣ

Στην αρχή της δεκαετίας η χώρα μας ήρθε αντιμέτωπη με μία σοβαρή κρίση χρέους, αν και δεν ήταν η πρώτη φορά στα χρόνια της νεότερης ελληνικής ιστορίας. Είναι γεγονός ότι η Ελλάδα από την ίδρυσή της ως κράτος έχει περάσει τη μισή της ζωή σε οικονομική επιτήρηση. Θα εξετάσουμε τι συνέβη την τελευταία φορά αλλά για να γίνει κατανοητό κρίνεται σκόπιμη μια ιστορική αναδρομή.

Στα μέσα της δεκαετίας του 90 τέθηκε ο στόχος να συμμετάσχει η Ελλάδα στην Οικονομική Νομισματική Ένωση και για να συμβεί αυτό έπρεπε να μπουν σε μία τάξη τα οικονομικά της. Η επόμενη δεκαεπενταετία σηματοδοτήθηκε από οικονομική ανάπτυξη και ευφορία, η οποία όμως ήταν πλασματική. Αρχικά ο πληθωρισμός σημείωσε υποχώρηση και οι ελληνικές τράπεζες δανείζονταν από τις αγορές με χαμηλά επιτόκια και στη συνέχεια δανειοδοτούσαν επιχειρήσεις και νοικοκυριά με χαμηλά επιτόκια. Το γεγονός αυτό οδήγησε σε αύξηση της ζήτησης και των εισαγωγών καθώς τα εγχώρια προϊόντα είτε δεν επαρκούσαν είτε δεν μπορούσαν να συναγωνιστούν τα εισαγόμενα, με αποτέλεσμα την αύξηση των τιμών. Παρατηρήθηκε λοιπόν αυξητική τάση στις τιμές των ακινήτων, στους μισθούς, στις συντάξεις και της δαπάνης γενικότερα. Όμως παράλληλα δεν παρατηρήθηκε αύξηση των εξαγωγών καθώς τα ελληνικά προϊόντα ήταν ακριβά ούτε αύξηση των φορολογικών εσόδων του κράτους, κυρίως λόγω της εκτεταμένης φοροδιαφυγής. Συνεπώς οι δαπάνες της χώρας ήταν σαφώς μεγαλύτερες από τα έσοδά της και έτσι παρατηρήθηκε συνεχής αυξητική τάση του δημόσιου χρέους. Στο τέλος της δεκαετίας του 2000 και συγκεκριμένα το 2008 ήρθε η παγκόσμια κρίση και βρήκε την Ελλάδα με πολύ υψηλό ποσοστό δημόσιου χρέους σε σχέση με το ΑΕΠ της. Χαρακτηριστικά, το 2009 το ποσοστό αυτό ανερχόταν σε 127%. Κάτω από αυτές τις συνθήκες οι αγορές θεώρησαν ότι η Ελλάδα θα δυσκολευόταν να αποπληρώσει το χρέος της και για να εξασφαλιστούν δάνειζαν με υψηλότερα επιτόκια και όσο η αβεβαιότητα συνεχιζόταν τα επιτόκια αυξάνονταν με αποτέλεσμα η χώρα κάποια στιγμή να μην μπορεί να δανείζεται άλλα χρήματα. Έτσι για να αποφευχθεί η χρεωκοπία δημιουργήθηκε η Τρόικα, η οποία ανέλαβε τη διάσωσή της ελληνικής οικονομίας χορηγώντας χαμηλότοκα δάνεια. Η Ελλάδα από τη μεριά της υπέγραψε τρία μνημόνια, το 2010, το 2012 και το 2015, έλαβε ποσά

άνω των 300 δισ. ευρώ αναλαμβάνοντας την υποχρέωση να υιοθετήσει μεταρρυθμίσεις προκειμένου να εξέλθει από την οικονομική κρίση .

Οι κεντρικοί στόχοι των μνημονίων ήταν στην ουσία τέσσερις και συγκεκριμένα η εξάλειψη των ελλειμμάτων, η χρηματοδότηση των αναγκών του κράτους μέχρι να πραγματοποιηθεί ανάπτυξη, η στήριξη του ελληνικού τραπεζικού συστήματος και η υλοποίηση μεταρρυθμίσεων για τον εξορθολογισμό της οικονομίας και τη διόρθωση των στρεβλώσεων.

Μετά από 8 χρόνια και τρεις μήνες, τον Αύγουστο του 2018 μετά από τρία μνημόνια, μετά από 13 αξιολογήσεις και 34 Eurogroup, μετά από πολλές θυσίες των Ελλήνων πολιτών, ξεκίνησε για τη χώρα μας η εποχή της ενισχυμένης μεταμνημονιακής εποπτείας.

Στην παρούσα εργασία και με το σκεπτικό ότι εφόσον η Ελλάδα βγήκε από τα μνημόνια, επιτεύχθηκαν και οι στόχοι που είχαν αρχικά τεθεί, θα ασχοληθούμε με τον τελευταίο στόχο των μνημονίων, θα εστιάσουμε στη φορολογική μεταρρύθμιση που συντελέστηκε στα χρόνια της οικονομικής κρίσης, στην προσπάθεια διόρθωσης των στρεβλώσεων της ελληνικής οικονομίας.

1.2. ΟΙ ΤΕΣΣΕΡΙΣ ΠΥΛΩΝΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η έννοια της μεταρρύθμισης είναι το σύνολο σημαντικών αλλαγών σε ένα τομέα που αποσκοπούν στην λύση προβλημάτων καθώς και στην εύρυθμη λειτουργία του και την προσαρμογή του σε νέα δεδομένα. Στα χρόνια της οικονομικής κρίσης και προκειμένου η χώρα να ανακάμψει με στόχο να χρηματοδοτείται με δικές της δυνάμεις και να αποφύγει τον αλόγιστο δανεισμό, κατέστη επιτακτική η ανάγκη της φορολογικής μεταρρύθμισης, δηλαδή η προώθηση αλλαγών στον τομέα της φορολογίας ώστε να δημιουργηθεί μια δίκαιη βάση αναδιανομής του εισοδήματος και μια σταθερή πηγή χρηματοδότησης των δημόσιων υπηρεσιών, να διευκολυνθεί η συνεργασία των φορολογούμενων με τη Διοίκηση με απώτερο σκοπό τη δημιουργία ενός σταθερού, κοινωνικά δίκαιου και αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος. Η Φορολογική μεταρρύθμιση στα χρόνια της οικονομικής κρίσης στηρίζεται σε τέσσερις πυλώνες, στους οποίους αναλυτικά θα αναφερθούμε στην παρούσα εργασία. Οι τρεις πυλώνες αφορούν στους τρεις βασικούς νόμους που ψηφίστηκαν στα έτη 2013 και 2014 και συγκεκριμένα στο Νόμο 4172/2013, ο οποίος ρυθμίζει τη φορολογία εισοδήματος και αντικατέστησε το Νόμο 2238/1994, στο Νόμο 4174/2013 ο οποίος ενσωματώνει και απλοποιεί διάσπαρτες διατάξεις της πρωτογενούς και δευτερογενούς

νομοθεσίας που αφορούν τις φορολογικές διαδικασίες, τη σχέση μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής διοίκησης και τις διαδικασίες είσπραξης των φόρων και στο Νόμο 4308/2014 ο οποίος ενοποιεί, συμπληρώνει και εκσυγχρονίζεται το σύνολο των λογιστικών κανόνων της χώρας, ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις. Ο τέταρτος πυλώνας συνίσταται στην απλοποίηση των διαδικασιών προκειμένου οι πολίτες να βελτιώσουν τη σχέση τους με τη Φορολογική Διοίκηση και να διευκολύνονται σχετικά με την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Ν. 4172/2013

(ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013)

Ο Κώδικας Φορολογίας εισοδήματος (ΚΦΕ), ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 4172/2013, αποτελείται από έξι (6) μέρη και εβδομήντα δύο (72) άρθρα. Συγκεκριμένα στο πρώτο μέρος (άρθρα 1-9) θεσπίζονται γενικές διατάξεις και ορισμοί, στο δεύτερο μέρος (άρθρα 10-43) θεσπίζονται διατάξεις σχετικές με τη φορολογία φυσικών προσώπων, στο τρίτο μέρος (άρθρα 44-59) θεσπίζονται διατάξεις σχετικές με τη φορολογία νομικών προσώπων, στο τέταρτο μέρος (άρθρα 59-64) θεσπίζονται διατάξεις σχετικές με την παρακράτηση φόρου, στο πέμπτο μέρος (άρθρα 65-66) προβλέπονται διατάξεις σχετικές με την καταστολή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και στο έκτο κεφάλαιο (άρθρα 67-71) προβλέπονται διατάξεις σχετικές με τον τρόπο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και την προκαταβολή του φόρου. Τέλος στο άρθρο 72 καθορίζονται οι μεταβατικές διατάξεις .

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση στο σχέδιο του Ν. 4172/2013, «οι διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εντάσσονται στον ευρύτερο σχεδιασμό του Υπουργείου Οικονομικών για τη μεταρρύθμιση του φορολογικού συστήματος της χώρας με στόχο τη δημιουργία ενός δίκαιου, με βάση τις συνταγματικές επιταγές της φορολογικής δικαιοσύνης και ίσης μεταχείρισης, και αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος, το οποίο θα συμβάλει καθοριστικά στην ενίσχυση της διαφάνειάς του στο ανταγωνιστικό διεθνές οικονομικό περιβάλλον και στην ουσιαστική καταπολέμηση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής».

Στο παρόν κεφάλαιο θα παραθέσουμε τις αλλαγές και καινοτομίες που εισήγαγε ο νόμος αυτός σε σχέση με τον προϊσχύοντα (Ν. 2238/1994), οι οποίες αναδεικνύουν τον μεταρρυθμιστικό του ρόλο, ο οποίος δυστυχώς περιορίζεται από τον αριθμό των νομοθετημάτων που έχουν ψηφιστεί μέχρι και σήμερα και τα οποία των τροποποιούν.

2.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Στο πρώτο μέρος του ΚΦΕ, το οποίο περιλαμβάνει τα πρώτα εννέα άρθρα:

- ορίζεται το πεδίο εφαρμογής της φορολογίας φυσικών και νομικών προσώπων και οντοτήτων (άρθρο 1),
- δίνονται ορισμοί εννοιών και όρων που χρησιμοποιούνται στον ΚΦΕ και συγκεκριμένα των όρων «φορολογούμενος», «πρόσωπο», «νομικό πρόσωπο», «νομική οντότητα», «υπόχρεος σε παρακράτηση», «συγγενικό πρόσωπο» και «συνδεδεμένο πρόσωπο» (άρθρο 2). Οι ορισμοί αυτοί δίνονται σύμφωνα με τα διεθνή και ευρωπαϊκά πρότυπα ώστε να μην δημιουργούνται ασάφειες στην ερμηνεία του Νόμου και να διευκολύνεται ο ερμηνευτής του,
- ορίζεται το υποκείμενο του φόρου και συγκεκριμένα ότι ο φορολογικός κάτοικος Ελλάδας φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του ενώ ο φορολογικός κάτοικος εκτός Ελλάδας φορολογείται μόνο για τα εισοδήματα που αποκτά στην Ελλάδα σε κάθε φορολογικό έτος (άρθρο 3),
- εισάγεται ο όρος «φορολογική κατοικία» και αποσαφηνίζεται η έννοιά της ακολουθώντας τα διεθνή πρότυπα και τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ αλλά και τις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (άρθρο 4),
- απαριθμούνται οι πηγές από τις οποίες προκύπτει εισόδημα στην ημεδαπή και ορίζεται ότι εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή είναι αυτό που δεν προκύπτει στην ημεδαπή (άρθρο 5),
- ορίζεται η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης (άρθρο 6),
- ορίζεται η έννοια του φορολογητέου εισοδήματος και ο τρόπος εξεύρεσης αυτού (άρθρο 7),
- ορίζεται η έννοια του φορολογικού έτους. Συγκεκριμένα ο όρος φορολογικό έτος αντικαθιστά τους όρους διαχειριστική περίοδος και οικονομικό έτος που χρησιμοποιούνταν στον Ν. 2238/94 και συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος (άρθρο 8),
- ρυθμίζεται το ζήτημα της διπλής φορολογίας με τη μέθοδο της πίστωσης φόρου αλλοδαπής, το οποίο προβλέπεται στις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει η χώρα μας (άρθρο 9).

Πολύ σημαντική κρίνεται η αποσαφήνιση της έννοιας και των κριτηρίων της φορολογικής κατοικίας καθώς σκοπός της, όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του Νόμου είναι να διευκολύνεται η υιοθέτηση γενικών αρχών για την επιβολή του φόρου αλλά και επιλύονται ζητήματα διπλής κατοικίας. Επίσης τα τελευταία χρόνια το ζήτημα της φορολογικής κατοικίας απασχολεί τόσο τους οικονομολόγους όσο και τους νομικούς λόγω της οικονομικής κρίσης αλλά και της μετεγκατάστασης πολλών φυσικών προσώπων στο εξωτερικό για εύρεση εργασίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν. 4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 4646/2019, «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, οικονομικούς και 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. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό.»

Συνεπώς για να μεταφέρει την φορολογική κατοικία του ένα φυσικό πρόσωπο θα πρέπει καταρχήν να τηρεί τις παραπάνω προϋποθέσεις. Σύμφωνα με την δικαστηριακή νομολογία η Φορολογική Διοίκηση προκειμένου να κρίνει το αίτημα μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας οφείλει να συνεκτιμά και να λαμβάνει υπόψη όλους τους παράγοντες που δύναται να αποδεικνύουν την φορολογική κατοικία (προσωπικούς, κοινωνικούς και οικονομικούς) και όχι να λαμβάνει υπόψη του έναν μόνο από τους παράγοντες. Σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 2105/2018 το κέντρο ζωτικών συμφερόντων δεν μπορεί να αποτελέσει κριτήριο για τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας. Εξάλλου οι οδηγίες του ΟΟΣΑ ορίζουν ότι η φορολογική κατοικία βρίσκεται εκεί που παράγει τα φυσικά και οικονομικά του συμφέροντα ο πολίτης ή εκεί που παράγει το εισόδημά του.

Προκειμένου να μεταφέρει ένα φυσικό πρόσωπο την φορολογική του κατοικία πρέπει να ακολουθήσει τη διαδικασία που ορίζεται στην ΠΟΛ 1201/06-12-2017 και εφόσον η Φορολογική Διοίκηση κάνει δεκτό το αίτημά του έχει τις ακόλουθες συνέπειες: Καταρχήν ως κάτοικος εξωτερικού έχει υποχρέωση να υποβάλλει ΔΦΕ στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού μόνο για τα εισοδήματα που αποκτά στην Ελλάδα και όχι για τα εισοδήματα που αποκτά στο κράτος που έχει την φορολογική του κατοικία. Εάν, όμως, δεν αποκτά πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα δεν έχει υποχρέωση υποβολής ΔΦΕ. Επιπρόσθετα οι φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού δεν υπόκεινται σε τεκμήρια διαβίωσης. Ένα επιπλέον ευεργέτημα που έχει είναι ότι μπορεί να φέρει διατραπεζικά συνάλλαγμα χωρίς να υπάρχει υποχρέωση αιτιολόγησης του. Σε αυτό το σημείο διευκρινίζεται ότι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας που αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή έχει υποχρέωση υποβολής ΔΦΕ στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για το παγκόσμιο εισόδημά του και να φορολογηθεί με βάση τα ισχύοντα στη Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ της Ελλάδος και του κράτους που προέρχεται το εισόδημα.

Στο άρθρο 4, στις παραγράφους 3 και 4, ορίζονται οι προϋποθέσεις ώστε ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα να είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Συγκεκριμένα: «ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον: α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, β) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή γ) ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ο «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» είναι στην Ελλάδα με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες λαμβάνοντας υπόψη ιδίως τα εξής: α) τον τόπο άσκησης καθημερινής διοίκησης, β) τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων, γ) τον τόπο ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, δ) τον τόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων, ε) τον τόπο συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης, στ) την κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης. Σε συνδυασμό με τη συνδρομή των παραπάνω περιστατικών και συνθηκών είναι δυνατόν να συνεκτιμάται και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων.»

Σημειώνεται ότι η φορολογική κατοικία ενός προσώπου κρίνεται βάσει των πραγματικών περιστατικών από την Φορολογική Διοίκηση και είναι απαραίτητο να λαμβάνονται υπόψη τα όσα ορίζονται περί φορολογικής κατοικίας στις ΣΑΦΔ (εφόσον υπάρχουν), καθώς υπερισχύουν της εσωτερικής νομοθεσίας (αρ. 28 του Συντάγματος).

Επίσης με το Νόμο 4646/2019 προστέθηκε νέο άρθρο 5^Α για την εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, στο πλαίσιο της προσπάθειας ανάκαμψης της χώρας μας από την κρίση και προσέλκυσης φορολογικών κατοίκων μεγάλης οικονομικής επιφάνειας.

Μια άλλη καινοτομία στον ΚΦΕ σε σχέση με τον προϊσχύοντα κώδικα είναι η κατηγοριοποίηση των εισοδημάτων στα πρότυπα του ΟΟΣΑ και ο ορισμός ιδιαίτερου φορολογικού συντελεστή για κάθε κατηγορία εισοδήματος με άμεση συνέπεια την κατάργηση της έννοιας του συνολικού εισοδήματος.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 7 του ΚΦΕ «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. 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». Από τα παραπάνω συνάγεται ότι σε φόρο υπόκεινται μόνο τα εισοδήματα που αναφέρονται στις τέσσερις προαναφερόμενες κατηγορίες και ως εκ τούτου όποιο ποσό δεν ανήκει σε αυτές δεν έχει να εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και δεν υπόκειται σε φόρο. Χαρακτηριστικά παραδείγματα αναφέρουμε τις υποτροφίες και τα χρηματικά βραβεία .

2.2 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Στο δεύτερο μέρος του ΚΦΕ, το οποίο περιλαμβάνει τα άρθρα 10-43 ορίζονται οι διατάξεις σχετικά με τη φορολογία φυσικών προσώπων. Συγκεκριμένα:

- Στα άρθρα 10 ορίζεται το αντικείμενο του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων το οποίο είναι το εισόδημα που αποκτάται σύμφωνα με το άρθρο 7 του ΚΦΕ, και στο άρθρο 11 ορίζεται η έννοια του εξαρτώμενου από το φορολογούμενο μέλους καθώς και η φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος ανήλικου τέκνου.
- Στα άρθρα 12 έως και 20 ορίζονται οι διατάξεις σχετικά με το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις (ορισμός, απαλλαγές και μειώσεις από το φόρο, φορολογικός συντελεστής).

- Στα άρθρα 21 έως και 30 ορίζονται οι διατάξεις σχετικά με τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (ορισμός, εκπιπτόμενες δαπάνες, μεταφορά ζημιών, αποτίμηση αποθεμάτων, επισφάλεια απαιτήσεων, έμμεση μέθοδος προσδιορισμού κερδών, φορολογικός συντελεστής).
- Στα άρθρα 31 έως και 34 ορίζονται οι διατάξεις σχετικά με τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, το γνωστό τεκμαρτό εισόδημα βάσει των αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και ο τρόπος φορολόγησης του εισοδήματος που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ τεκμαρτού και συνολικού εισοδήματος.
- Στα άρθρα 35 έως και 40 ορίζονται οι διατάξεις σχετικά με το εισόδημα από κεφάλαιο (ορισμός και ανάλυση των επιμέρους εννοιών, φορολογικός συντελεστής).
- Στα άρθρα 41 έως και 43 ορίζονται οι διατάξεις σχετικά με το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου (ορισμός, φορολογικός συντελεστής).

2.2.1 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Στο κεφάλαιο αυτό στο οποίο περιλαμβάνονται τα άρθρα 12-20:

- Ορίζεται η έννοια του ακαθάριστου εισοδήματος, καθορίζεται η έννοιας της εργασιακής σχέσης και του ακαθάριστου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις. (άρθρο 12)
- Ορίζεται η έννοια της παροχής σε είδος. (άρθρο 13)
- Καθορίζονται οι απαλλαγές του εισοδήματος από μισθωτή εργασία. (άρθρο 14)
- Καθορίζεται ο φορολογικός συντελεστής για τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. (άρθρο 15)
- Ορίζονται οι μειώσεις και οι πρόσθετες μειώσεις από το φόρο (άρθρο 16-17) καθώς και οι μειώσεις φόρου για δωρεές. (άρθρο 19)
- Ορίζεται οι προϋποθέσεις για τη μείωση του φόρου σε κατοίκους εξωτερικού. (άρθρο 20).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 12 ορίζονται οι περιπτώσεις για τις οποίες θεωρείται ότι υφίσταται εργασιακή σχέση και ως εκ τούτου το εισόδημα που αποκτάται λογίζεται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις. Οι κατηγορίες εισοδήματος είναι οι εξής: «α) υπηρεσίες στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο, β) υπηρεσίες 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) υπηρεσίες οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου δ) υπηρεσίες ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ε) υπηρεσίες ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών, στ) υπηρεσίες 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 δεν έχει την εμπορική ιδιότητα και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει από την κατοικία του.»

Με τις διατάξεις του άρθρου 13, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 4646/2019 και ισχύει, προσδιορίζονται οι παροχές σε είδος που λαμβάνουν οι εργαζόμενοι και τα συγγενικά τους πρόσωπα οι οποίες συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Στον προϊσχύοντα ΚΦΕ (Ν. 2238/1994) οι παροχές σε είδος φορολογούνταν ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Με το Ν. 4172/2013 η Φορολογική Διοίκηση δίνει ιδιαίτερη σημασία στην έννοια των παροχών σε είδος με απώτερο σκοπό τη φορολόγηση εισοδημάτων που δε συμπεριλαμβάνονται στη μισθοδοσία, τη φορολόγηση με βάση τη φοροδοτική ικανότητα κυρίως των υψηλόβαθμων στελεχών καθώς και την άμεση φορολόγηση μιας μεγάλης κατηγορίας παροχών σε είδος σαν εισόδημα φυσικών προσώπων, οι οποίες βάσει του προϊσχύοντα ΚΦΕ γινόταν σε επίπεδο νομικού προσώπου. Συγκεκριμένα στην παράγραφο 1 του άρθρου 13 ορίζεται ως γενικός κανόνας ότι «οποιοσδήποτε παροχές σε είδος 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 μόνο για το υπερβάλλον ποσό.»

Η Φορολογική Διοίκηση εξέδωσε την ΠΟΛ 1219/06-10-2014 προκειμένου να δώσει διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των παροχών σε είδος και συγκεκριμένα οι παροχές σε είδος :

- Υπολογίζονται στην αγοραία αξία ήτοι « στο κόστος της παροχής που βαρύνει τον εργοδότη, αποδεικνύεται από τα κατά νόμο προβλεπόμενα δικαιολογητικά και καταχωρείται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης συναλλαγών του».
- Χορηγούνται σε εργαζόμενους, συγγενικά πρόσωπα αυτών και όπου ο νόμος ορίζει ρητά σε μετόχους και εταίρους (παροχή σε είδος είναι και η ωφέλεια που λαμβάνει εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών και η χορήγηση δανείου κατόπιν έγγραφης συμφωνίας από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο.).
- Αφορούν οποιοδήποτε χρονικό διάστημα στη διάρκεια του φορολογικού έτους (Η χρήση εταιρικού οχήματος από εργαζόμενο για διάστημα άνω των 15 ημερολογιακών ημερών θα λαμβάνεται ως μήνας). Παράλληλα, η Φορολογική Διοίκηση εξέδωσε την ΠΟΛ 1072/31-03-2015 προκειμένου να διευκρινιστεί ότι στις παροχές σε είδος λόγω του ότι η αποτίμησή τους είναι δυσχερής έως και αδύνατη κατά τη στιγμή της χορήγησής τους, δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου επί αυτών αλλά ο οφειλόμενος φόρος υπολογίζεται κατά την εκκαθάριση της δήλωσης, δεδομένου ότι η αξία τους (εφόσον αυτές φορολογούνται) προσαυξάνει το εισόδημα από μισθωτή εργασία των δικαιούχων. Σε περιπτώσεις που έχει ήδη διενεργηθεί παρακράτηση φόρου επί των παροχών αυτών, ο φόρος αυτός θα συμψηφισθεί κατά την εκκαθάριση.»

Στην ΠΟΛ 1219/06-10-2014 αναφέρονται ενδεικτικά έξι κατηγορίες παροχών σε εργαζόμενους και συγκεκριμένα: α) η αξία των αγαθών, που αντιπροσωπεύουν οι χορηγούμενες «δωροεπιταγές», καθώς και η αξία της αγοράς αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, που αντιπροσωπεύουν τα χορηγούμενα «κουπόνια», β) η αξία των διατακτικών που χορηγούνται δωρεάν για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών από συμβεβλημένα καταστήματα. Εξαιρητικά για τις διατακτικές σίτισης ως παροχή σε είδος λαμβάνεται το ποσό που υπερβαίνει τα 6 ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα, γ) η παροχή της χρήσης εταιρικών πιστωτικών καρτών για δαπάνες που δεν πραγματοποιούνται για το συμφέρον της επιχείρησης αλλά για την κάλυψη προσωπικών, οικογενειακών ή άλλων δαπανών που δεν σχετίζονται με το συμφέρον της επιχείρησης του εργοδότη ή δεν χρησιμοποιούνται κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές αυτής και το σχετικό κόστος αναλαμβάνει ο εργοδότης, δ) το όφελος που προκύπτει για τους εργαζόμενους, διευθυντές, διαχειριστές, μέλη διοίκησης και συνταξιούχους των εταιρειών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας, τηλεφωνίας, ύδρευσης, παροχής αερίου, συνδρομητικών υπηρεσιών (π.χ. τηλεόραση) από την παροχή σε αυτούς

ορισμένης ποσότητας ηλεκτρικής ενέργειας, τηλεφωνικών συνδιαλέξεων, νερού, φυσικού αερίου και συνδρομητικών καναλιών αντίστοιχα με μειωμένο τιμολόγιο ή άνευ ανταλλάγματος, ε) οι διάφορες πληρωμές που γίνονται απευθείας από τους εργοδότες σε τρίτους, όπως αυτές που γίνονται προς φροντιστήρια, σχολεία, βρεφονηπιακούς σταθμούς, κατασκηνώσεις κ.λπ. και αφορούν την κάλυψη εξόδων διδάκτρων, βρεφονηπιακών σταθμών, κ.λπ. των ανωτέρω προσώπων, οι απευθείας πληρωμές που αφορούν την κάλυψη εξόδων συμμετοχής των προσώπων αυτών σε ημερίδες, προγράμματα ή σεμινάρια εκπαίδευσης, επιμόρφωσης ή επαγγελματικής κατάρτισης ή την κάλυψη συνδρομών σε περιοδικά και επιμελητήρια, που δεν αφορούν το αντικείμενο της εργασίας τους ή το επίπεδο της θέσης που κατέχουν, οι απευθείας πληρωμές που αφορούν την κάλυψη συνδρομών των προσώπων αυτών (σε γυμναστήρια, λέσχες κ.λπ.), καθώς και αυτές που αφορούν την κάλυψη ιατρικών εξόδων τους (π.χ. check-up), στ) η παροχή της χρήσης εταιρικών συνδέσεων κινητής τηλεφωνίας που γίνεται στους εργαζόμενους, διευθυντές, διαχειριστές και μέλη διοίκησης κατά το μέρος που υπερβαίνει το κόστος των προγραμμάτων χρήσης και υπό την προϋπόθεση ότι το υπερβάλλον ποσό του προγράμματος χρήσης χρησιμοποιείται για προσωπικούς τους σκοπούς και όχι για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη.

Στις παραγράφους 2 έως 5 καθορίζονται τέσσερις κατηγορίες παροχών που θεωρούνται παροχές σε είδος ανεξαρτήτου του ύψους της παροχής και συγκεκριμένα:

- ο Η παραχώρηση εταιρικού οχήματος για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους. Η παραχώρηση αυτοκινήτων σε πωλητές, τεχνικούς και λοιπούς εργαζόμενους των οποίων η εργασία απαιτεί μετακίνηση εκτός των εγκαταστάσεων και χρησιμοποιούνται για την επιχειρηματική δραστηριότητα, τα αυτοκίνητα δοκιμών που διαθέτουν οι εταιρείες εμπορίας αυτοκινήτων, τα αυτοκίνητα μεταφοράς προσωπικού, τα αυτοκίνητα που χρησιμοποιούν τα ξενοδοχεία για την μετακίνηση των πελατών τους και τα αυτοκίνητα που διαθέτουν οι επιχειρήσεις επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων προσωρινά σε αντικατάσταση των επισκευαζόμενων δε συνιστούν παροχή σε είδος.
- ο Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, είτε περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας είτε όχι, αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού

των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού 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.

- 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 τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση, εφόσον οι μετοχές που αποκτώνται κατά την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης μεταβιβαστούν πριν από τη συμπλήρωση κατ' αντιστοιχία του οριζόμενου χρονικού διαστήματος στο άρθρο 42Α κατά περίπτωση. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος για τις μετοχές των εισηγμένων εταιρειών είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος για τις μετοχές των μη εισηγμένων εταιρειών είναι η τιμή πώλησης μειωμένη κατά την τιμή κτήσης, η οποία προσδιορίζεται με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 42
- Η αγοραία αξία από την παραχώρηση κατοικίας σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους. Η παροχή αποτιμάται, στην περίπτωση εκμίσθωσης της παραχωρούμενης κατοικίας, στο ποσό του μισθώματος το οποίο καταβάλλει ο εργοδότης ενώ στην περίπτωση που η παραχωρούμενη κατοικία ανήκει στον εργοδότη, σε ποσοστό 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Η παραχώρηση κατοικίας από το Δημόσιο και από φορείς Δημοσίου σε πρόσωπα που υπηρετούν σε αυτό και η παραχώρηση καταλύματος λόγω πρόσκαιρης μετακίνησης αυτών σε υποκαταστήματα στα πλαίσια της εργασίας τους, δε συνιστά παροχή σε είδος.

Με τις διατάξεις του άρθρου 15 καθορίζονται οι φορολογικοί συντελεστές που επιβάλλονται στο εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Η φορολογική κλίμακα και ως εκ τούτου οι φορολογικοί συντελεστές περιορίστηκαν σε τέσσερις με σκοπό την απλοποίηση της διαδικασίας.

Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις βάσει της παραγράφου 1 του άρθρου 15, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 4646/2019 υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα	Φορ. Συντελεστής
0 - 10.000	9%
10.001 - 20.000	22%
30.001 - 40.000	28%
40.001 –	44%

Πίνακας 2.1 Η κλίμακα εισοδήματος από μισθωτή εργασία

Παρατηρούμε ότι με την παραπάνω κλίμακα η οποία ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2020 επιδιώκεται η ελάφρυνση των φορολογικών βαρών των φυσικών προσώπων, μέσω της μείωσης του κατώτατου συντελεστή φορολογίας του εισοδήματος τους από το 22% στο 9% για εισοδήματα μέχρι δέκα χιλιάδες ευρώ. Από τη μείωση ευνοούνται όχι μόνο όσοι έχουν οι χαμηλόμισθοι αλλά το σύνολο των φορολογουμένων, αφού το εισόδημά τους φορολογείται με βάση προοδευτική κλίμακα.

Με τις παραγράφους 2-4 του άρθρου 15 ορίζονται οι εξαιρέσεις από την ανωτέρω φορολογική κλίμακα (το εισόδημα που αποκτούν αξιωματικοί και κατώτερο πλήρωμα εμπορικού ναυτικού, αποζημίωση λόγω διακοπής σχέσεως εργασίας, ο ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστήριων συνταξιοδοτικών συμβολαίων, το εισόδημα που αποκτούν φορολογούμενοι που κατοικούν μόνιμα σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους). Επίσης, με το Νόμο 4646/2019 προστέθηκε νέα παράγραφος 6, σχετικά με τις δαπάνες που αποδεικνύονται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής με απώτερο σκοπό την προώθηση της χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής κατά τις αγορές αγαθών και υπηρεσιών, ώστε να μειωθεί η φοροδιαφυγής και την διευρυνθεί η φορολογική βάση.

2.2.2 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Στο κεφάλαιο αυτό στο οποίο περιλαμβάνονται τα άρθρα 21-29:

- Ορίζεται η έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. (άρθρο 21)
- Καθορίζονται οι εκπιπόμενες και οι μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. (άρθρα 22 και 23)
- Καθορίζεται η φορολογική μεταχείριση των αποσβέσεων. (άρθρο 24)
- Καθορίζεται η αποτίμηση των αποθεμάτων. (άρθρο 25)
- Καθορίζεται η φορολογική μεταχείριση των επισφαλών απαιτήσεων. (άρθρο 26)

- Καθορίζεται το δικαίωμα μεταφοράς της ζημιάς. (άρθρο 27)
- Προβλέπεται η έμμεση μέθοδος προσδιορισμού του φόρου. (άρθρο 28)
- Καθορίζεται η φορολογική κλίμακα των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. (άρθρο 29)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 δίνεται ο ορισμός του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Συγκεκριμένα, «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.»

Στη δεύτερη παράγραφο ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

Στην τρίτη παράγραφο του ίδιου άρθρου δίνεται ο ορισμός της επιχειρηματικής συναλλαγής, ως κάθε μεμονωμένη πράξη (δεν αφορά τη μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας ή τη μεταβίβαση τίτλων, σχετικά τα άρθρα 41 και 42) με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Ως συστηματική διενέργεια πράξεων θεωρούνται κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου ενώ εάν οι συναλλαγές αφορούν ακίνητα η αντίστοιχη περίοδος ανέρχεται σε δύο έτη.

Σημαντική θεωρείται η τέταρτη παράγραφος του άρθρου 21 όπου ορίζεται ότι 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.

Με τις διατάξεις του άρθρου 22 ορίζονται οι προϋποθέσεις έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών, εκτός από αυτές που ορίζονται στο άρθρο 23, προκειμένου να προσδιοριστεί το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, και συγκεκριμένα να πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, όπως συμπληρώθηκε με το Ν. 4646/2019, να αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, και να εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και να αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Σχετικά με την πρώτη προϋπόθεση δηλαδή την πραγματοποίηση δαπανών προς το συμφέρον της εταιρείας ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές σημειώνουμε τα εξής: Προκειμένου να εκπεστούν οι δαπάνες είναι απαραίτητο ο επιχειρηματίας ή η διοίκηση της εταιρείας να κρίνουν ότι είναι απαραίτητες για την επίτευξη του σκοπού της επιχείρησης ικανές να αυξήσουν τον κύκλο εργασιών της και να καλυτερεύσουν τη θέση της στην αγορά, εφόσον βέβαια πραγματοποιείται στα πλαίσια της συνήθους οικονομικής δραστηριότητας της και συμβάλλουν στη δημιουργία φορολογητέου εισοδήματος. Η έννοια «προς το συμφέρον της εταιρείας» αντικαθιστά την έννοια της «παραγωγικότητας της δαπάνης», που την είχαμε συναντήσει στον προϊσχύοντα ΚΦΕ και δημιουργεί προβλήματα ερμηνείας καθώς σημαντικό ρόλο παίζει η υποκειμενική άποψη του επιχειρηματία, του λογιστή και του ελεγκτή, οι οποίες πιθανόν να μην ταυτίζονται. Ο νομοθέτης ενδεχόμενα να μην έδωσε έναν σαφή προσδιορισμό για το εάν μια δαπάνη πραγματοποιείται προς το συμφέρον της εταιρείας σκόπιμα, προκειμένου να δώσει ελευθερία ως προς την κρίση τόσο στον επιχειρηματία φορολογούμενο όσο και στον ελεγκτή της Φορολογικής Διοίκησης. Σχετικά με την δεύτερη προϋπόθεση δηλαδή την πραγματοποίηση δαπανών που αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές και η αξία τους να μην κρίνεται ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας, σημειώνουμε ότι και βάσει της με αριθμό 28/2015 απόφασης του ΝΣΚ προκειμένου να εκπεστεί μια δαπάνη δεν πρέπει η συναλλαγή να είναι εικονική αλλά πραγματική και η αξία της δεν πρέπει είναι υποτιμολογημένη ή υπερτιμολογημένη. Συνεπώς οι ελεγκτές της Φορολογικής Διοίκησης καλούνται να πάρουν θέση σχετικά με την εικονικότητα της συναλλαγής καθώς και την εύλογη αξία αυτής. Τέλος, η τρίτη προϋπόθεση αφορά στην καταχώρηση των δαπανών στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και αυτές να στηρίζονται στα προβλεπόμενα στοιχεία σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στον ΚΦΑΣ και στα ΕΛΠ.

Με τον Νόμο 4386/2016 προστέθηκε το άρθρο 22^Α, στο οποίο ορίζεται το ποσό έκπτωσης και δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας από τα ακαθάριστα έσοδα ενώ με τον Νόμο 4646/2019 προστέθηκε νέο άρθρο 22^Β, σχετικά με την χορήγηση προσαυξημένης έκπτωσης στις επιχειρήσεις για συγκεκριμένες δαπάνες που αφορούν τους εργαζόμενους και την προστασία του περιβάλλοντος.

Με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρατίθενται περιοριστικά οι δαπάνες που δεν εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι δαπάνες αυτές χωρίζονται σε δύο κατηγορίες ήτοι αυτές που δεν εκπίπτουν ανεξάρτητα προϋποθέσεων και αυτές που δεν εκπίπτουν εφόσον ξεπεράσουν κάποιο όριο.

Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4172/2013 καθορίζεται η μεταχείριση των φορολογικών αποσβέσεων και για την ερμηνεία τους εκδόθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση η ΠΟΛ 1073/2015. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται για φορολογικές αποσβέσεις που διενεργούνται από 01/01/2014, ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησης των παγίων και η διενέργεια αυτών είναι υποχρεωτική. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 24 ορίζεται ότι αρμόδιος για τη διενέργεια φορολογικών αποσβέσεων και φυσικά την έκπτωση κατά των προσδιορισμό κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι ο κύριος του παγίου στοιχείου ή ο μισθωτής στην περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης. Στη συνέχεια στην παράγραφο 2 ορίζεται η έννοια της χρηματοοικονομικής μίσθωσης κατά την έννοια του Ν. 4308/2014, στην παράγραφο 3 ορίζεται ότι δεν διενεργούνται φορολογικές αποσβέσεις σε πάγια στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φθορά (π.χ. εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης κλπ) και στην παράγραφο 4 ορίζονται οι συντελεστές απόσβεσης ανά κατηγορία πάγιου στοιχείου. Τέλος δίνονται οι περιορισμοί στον υπολογισμό των φορολογικών αποσβέσεων.

Με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.4172/2013, οι οποίες έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εφεξής, ορίζεται ότι τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Δίνεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης την οποία δεν μπορεί να αλλάξει για τα επόμενα τέσσερα έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο τη χρησιμοποίησε για πρώτη φορά. Για την ερμηνεία του άρθρου αυτού εκδόθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση η ΠΟΛ 1075/216 στην οποία εκτός

των άλλων διευκρινίζεται ότι η διαφορά από την αποτίμηση αποθεμάτων δεν αποτελεί δαπάνη εξεταζόμενη στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 22 του ν.4172/2013, αλλά επηρεάζει τα αποτελέσματα μέσω του κόστους πωληθέντων.

Με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013 καθορίζεται νέος κανόνας για το σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων και διαγραφής αυτών ανάλογα με το χρόνο τον οποίο παραμένουν ανείσπρακτες και ανάλογα με το ποσό της απαίτησης. Συγκεκριμένα :

- Για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις έως 1.000,00 ευρώ που έχουν παραμείνει ανείσπρακτες για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών, δύναται να σχηματιστεί πρόβλεψη σε ποσοστό 100% της απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης ης εν λόγω απαίτησης.
- Για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω των 1.000,00 ευρώ που έχουν παραμείνει ανείσπρακτες για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών, δύναται να σχηματιστεί πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης ης εν λόγω απαίτησης, α) εάν το ποσό έχει παραμείνει ανείσπρακτο για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών σε ποσοστό 50%, β) εάν το ποσό έχει παραμείνει ανείσπρακτο για διάστημα μεγαλύτερο των 18 μηνών σε ποσοστό 75% και γ) εάν έχει παραμείνει ανείσπρακτο για διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών σε ποσοστό 100%.

Σημειώνεται ότι απαραίτητες προϋποθέσεις για να διαγραφεί η απαίτηση για φορολογικούς σκοπούς εκτός από το να έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης είναι να έχει καταχωρηθεί το ποσό της απαίτησης στα βιβλία ως έσοδο και να διαγραφεί το ποσό αυτό από τα τηρούμενα βιβλία. Επίσης, προβλέπονται διαφορετικά ποσοστά προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων που εκπίπτουν κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα σε τράπεζες, εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης και πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring), επιχειρήσεις επαγγελματιών πρακτόρων παιχνιδιών πρόγνωσης της εταιρείας «Οργανισμός Προγνωστικών Αγώνων Ποδοσφαίρου Α.Ε.» (Ο.Π.Α.Π. Α.Ε.) καθώς και περιπτώσεις που δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων. Εξάλλου με τον Νόμο 4646/2019 δόθηκε η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να προβαίνουν σε άμεση διαγραφή απαιτήσεων κατά οφειλετών τους μικρής αξίας, χωρίς να απαιτείται να έχει σχηματιστεί προηγουμένως πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων.

Με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι εάν κατά τον προσδιορισμό των επιχειρηματικών κερδών προκύψει ζημιά, η ζημιά αυτή μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα επιχειρηματικά κέρδη στα επόμενα πέντε έτη. Για την ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου αυτού η Φορολογική Διοίκηση εξέδωσε την ΠΟΛ 1088/2016, όπου διευκρινίζεται ότι δικαίωμα μεταφοράς της ζημιάς στα επόμενα έτη έχουν φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, νομικά πρόσωπα και οντότητες, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων που τηρούν, ότι τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό εφαρμόζονται για φορολογικές ζημιές που προκύπτουν στα φορολογικά έτη 2014 και μετά, ενώ για τα προγενέστερα έτη ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρα 4 και 61 του Ν. 4172/2013, καθώς και σε ό,τι αφορά τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ο συμψηφισμός των ζημιών γίνεται μόνο με μελλοντικά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι με άλλα εισοδήματα του φυσικού προσώπου, όπως μισθούς και συντάξεις, ενοίκια ακινήτων, κ.λπ. του ίδιου φορολογικού έτους. Επίσης στο άρθρο αυτό καθορίζεται η φορολογική μεταχείριση της χρεωστικής διαφοράς (ζημιάς) λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI), η φορολογική μεταχείριση της χρεωστικής διαφοράς (ζημιάς) λόγω διαγραφής χρεών οφειλετών στο πλαίσιο του Ν. 4307/2014, η φορολογική μεταχείριση ζημιών που προκύπτουν στην αλλοδαπή καθώς και η φορολογική μεταχείριση των ζημιών στην περίπτωση που μεταβάλλεται το ιδιοκτησιακό καθεστώς της επιχείρησης, άμεσα ή έμμεσα.

Με τα διατάξεις του άρθρου 28, προβλέπονται οι προϋποθέσεις ώστε το εισόδημα φυσικών και νομικών που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα να προσδιοριστεί με έμμεσες τεχνικές ελέγχου, όπως ορίζονται στον ΚΦΔ οι οποίες είναι α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. Επίσης το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

Με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν.4172/2013 προβλέπεται η φορολογική κλίμακα των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα η οποία είναι η φορολογική κλίμακα του εισοδήματος από μισθούς και συντάξεις, αφού βέβαια προστεθούν τυχόν εισοδήματα από μισθούς ή συντάξεις. Προβλέπονται διαφοροποιήσεις της φορολογικής κλίμακας στην περίπτωση εισοδήματος επιτηδευματία που έκανε έναρξη την 01/01/2013 και για τα τρία πρώτα χρόνια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, στην περίπτωση εισοδήματος από προσαύξηση περιουσίας, στη φορολόγηση κερδών από αγροτική δραστηριότητα, στη φορολόγηση εισοδήματος φυσικών προσώπων που κατοικούν μόνιμα σε νησιά με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων.

2.2.3 ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΛΑΧΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Στο κεφάλαιο αυτό στο οποίο περιλαμβάνονται τα άρθρα 30-34:

- Ορίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας. (άρθρο 30)
- Καθορίζονται οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος. (άρθρο 31)
- Καθορίζονται οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος. (άρθρο 32)
- Καθορίζονται οι εξαιρέσεις εφαρμογής των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος. (άρθρο 33)
- Καθορίζεται ο τρόπος φορολόγησης, εφόσον προκύπτει διαφορά μεταξύ τεκμαρτού και συνολικού εισοδήματος. (άρθρο 34)

Τα παραπάνω άρθρα αναφέρονται στα γνωστά τεκμήρια διαβίωσης, τα οποία θεσπίστηκαν με το Νόμο 820/1978 και από τότε έχουν αλλάξει, τροποποιηθεί ή συμπληρωθεί με εκατοντάδες νόμους. Οι διατάξεις των άρθρων 30 έως 34 αφορούν σε εναλλακτικό υπολογισμό της ελάχιστης φορολογίας όταν το τεκμαρτό εισόδημα είναι υψηλότερο του συνολικού εισοδήματος ενός φυσικού προσώπου, προκειμένου σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Νόμου, να αντιμετωπιστεί η φοροαποφυγή βάσει αντικειμενικών κριτηρίων. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται βάσει των αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης, οι οποίες ορίζονται αναλυτικά στο άρθρο 31 και των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες ορίζονται αναλυτικά στο άρθρο 32. Εάν το συνολικό εισόδημα, το οποίο καθορίζεται από τις τέσσερις πηγές εισοδήματος του άρθρου 7, είναι μικρότερο από το τεκμαρτό εισόδημα, η διαφορά που θα προκύψει θα φορολογηθεί εκτός εάν το φυσικό πρόσωπο

επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου. Το κεφάλαιο αυτό υπολογίζεται από το συμπηφισμό των θετικών και των αρνητικών εισοδημάτων των προηγούμενων ετών. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ συνολικού και τεκμαρτώς προσδιορισθέντος εισοδήματος φορολογείται με την φορολογική κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ενώ εάν το εισόδημα ή το μεγαλύτερο μέρος αυτού προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα, φορολογείται με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 29.

2.2.4 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Στο κεφάλαιο αυτό στο οποίο περιλαμβάνονται τα άρθρα 35-40:

- Ορίζεται η έννοια του εισοδήματος από κεφάλαιο. (άρθρο 35)
- Ορίζεται η έννοια των μερισμάτων. (άρθρο 36)
- Ορίζεται η έννοια των τόκων. (άρθρο 37)
- Ορίζεται η έννοια των δικαιωμάτων. (άρθρο 38)
- Ορίζεται το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητη περιουσία. (άρθρο 39)
- Ορίζεται η έννοια του εισοδήματος από βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτου της οικονομίας διαμοιρασμού. (άρθρο 39^Α)
- Καθορίζεται ο φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από κεφάλαιο. (άρθρο 40)

Το εισόδημα από κεφάλαιο, σύμφωνα με το μοντέλο του ΟΟΣΑ, περιλαμβάνει το εισόδημα από μερίσματα, από τόκους, από δικαιώματα και από ακίνητη περιουσία.

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 35, 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.

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36, 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.

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 37, ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει το εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, 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, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, προνομίων, σχεδίων ή υποδειγμάτων, σχεδιαγραμμάτων, απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, οι πληρωμές για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow, αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και οι πληρωμές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων, την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή, την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και λοιπών συναφών δικαιωμάτων.

Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από: α) εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους, β) εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα, γ) εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την

τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών, δ) εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

Επίσης το άρθρο 39^Α, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 83 του ν. 4472/2017 (ΦΕΚ Α' 74/19-05-2017) και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος που αρχίζει από 1.1.2017 και εφεξής, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου 39^Α και αφορά εισόδημα που αποκτάται, από φυσικά πρόσωπα, από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτου της οικονομίας διαμοιρασμού.

Εξάλλου, με το Ν. 4649/2019 προστέθηκε και νέο άρθρο 39^Β, βάσει του οποίου αναγνωρίζεται μείωση από το φόρο εισοδήματος των φυσικών προσώπων, επί του ποσού των δαπανών που αφορούν λήψη υπηρεσιών για την αισθητική, λειτουργική και ενεργειακή αναβάθμιση κτιρίων, εφόσον οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιούνται με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, προκειμένου να ενισχυθεί ο κλάδος της οικοδομικής δραστηριότητας

Με τις διατάξεις του άρθρου 40 καθορίζονται οι φορολογικοί συντελεστές για το εισόδημα από κεφάλαιο.

2.2.5 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Στο κεφάλαιο αυτό στο οποίο περιλαμβάνονται τα άρθρα 41-43^Α :

- Ρυθμίζονται θέματα σχετικά με το εισόδημα από υπεραξία που προκύπτει από μεταβίβαση ακινήτων από επαχθή αιτία. (άρθρο 41)
- Ρυθμίζονται θέματα σχετικά με το εισόδημα από υπεραξία που προκύπτει από μεταβίβαση τίτλων και επιχείρησης εν συνόλω. (άρθρο 42)
- Καθορίζεται ο φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. (άρθρο 43)
- Ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα. (άρθρο 43^Α).

Με τις διατάξεις του άρθρου 41 ορίζεται ότι το εισόδημα από υπεραξία που προκύπτει από μεταβίβαση ακινήτων από επαχθή αιτία και δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Επίσης ορίζεται η έννοια της υπεραξίας

και ο τρόπος υπολογισμού αυτής καθώς και η δυνατότητα μεταφοράς της ζημιάς. Επιπλέον απαριθμούνται οι περιπτώσεις οι οποίες θεωρούνται μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας καθώς και περιπτώσεις οι οποίες δε θεωρούνται μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας.

Με τις διατάξεις του άρθρου 42 ορίζεται ότι το εισόδημα από μεταβίβαση τίτλων (οι οποίοι απαριθμούνται) αλλά και ολόκληρης επιχείρησης, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Επίσης, ορίζεται η έννοια της υπεραξίας από μεταβίβαση τίτλων, ο τρόπος υπολογισμού αυτής καθώς και εξαιρέσεις από τον φόρο. Επιπλέον, δίνονται εκσυγχρονισμένοι ορισμοί των παράγωγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα. Σχετικά έχει εκδοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση η ΠΟΛ 1032/2015. Με το Ν. 4646/2019 προστέθηκε νέο άρθρο 42^Α, το οποίο τέθηκε σε ισχύ από 01/01/2020 και στο οποίο ορίζεται η έννοια του δικαιώματος προαίρεσης.

Με τις διατάξεις του άρθρου 43^Α καθορίζεται το όριο του ποσού του εισοδήματος στο οποίο επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης, οι εξαιρέσεις από την επιβολή αυτής καθώς και η φορολογική κλίμακα. Σχετικά έχει εκδοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση η ΠΟΛ 1044/2014.

2.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

Στο τρίτο μέρος του ΚΦΕ, το οποίο περιλαμβάνει τα άρθρα 44-58 ορίζονται οι διατάξεις σχετικά με τη φορολογία νομικών προσώπων. Συγκεκριμένα:

- Στα άρθρα 44-46 δίνονται οι ορισμοί σχετικά με το αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, των υποκείμενων σε φόρο καθώς και των νομικών προσώπων που απαλλάσσονται του φόρου.
- Στα άρθρα 47-57 ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων.
- Στο άρθρο 58 ορίζεται συντελεστής φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων.

Για την ερμηνεία των διατάξεων του πρώτου κεφαλαίου του τρίτου μέρους του ΚΦΕ δηλαδή των άρθρων 44-46, εκδόθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση η ΠΟΛ 1044/2015.

2.3.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου 44 ορίζεται ότι φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι αυτός που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες. Ως κέρδη, στα οποία επιβάλλεται ο φόρος, νοούνται τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση το άρθρο 47. Συγκεκριμένα τα έσοδα που αποκτούν τα υποκείμενα σε φόρο νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, όπως αυτά αναλυτικά αναφέρονται στο άρθρο 45 ήτοι, «α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών, ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στ) κοινοπραξίες, ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις», θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς τα κέρδη φορολογούνται ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ του δεύτερου μέρους του ΚΦΕ.

Με τις διατάξεις του άρθρου 46 απαριθμούνται τα νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και συγκεκριμένα: «α) οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης δεν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, εκτός από αυτές στις οποίες το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου συμμετέχει με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), β) η Τράπεζα της Ελλάδος, γ) οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, δ) οι διεθνείς οργανισμοί, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή από το φόρο προβλέπεται βάσει διεθνούς συμβάσεως που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας, ε) το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε.

σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει, στ) οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης.» Η ανωτέρω ρύθμιση έγινε σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα και συνέβαλλε στην προσαρμογή της εθνικής νομοθεσίας στη ΣΛΕ και της νομολογίας του ΔΕΕ.

2.3.2 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Στο κεφάλαιο αυτό, στο οποίο περιλαμβάνονται τα άρθρα 48 έως 57 ρυθμίζονται θέματα σχετικά :

- με τη φορολόγηση ενδοομιλικών μερισμάτων (άρθρο 48),
- με τους κανόνες υποκεφαλαιοδότησης (άρθρο 49),
- με την αρχή ίσων αποστάσεων (άρθρο 50),
- με τις επιχειρηματικές αναδιοργανώσεις (άρθρο 51),
- με φορολογικά ευεργετήματα (άρθρα 52-55).

Με το άρθρο 48 καθορίζεται η φορολογική μεταχείριση των ενδοομιλικών μερισμάτων που εισπράττουν νομικά πρόσωπα - φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, καθώς και ποιές προϋποθέσεις πρέπει να ισχύουν ώστε τα εισοδήματα αυτά να απαλλάσσονται του φόρου. Η φορολογική μεταχείριση είναι ίδια και για νομικά πρόσωπα που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, με την προϋπόθεση ότι τα ενδοομιλικά μερίσματα συσχετίζονται με δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα στην Ελλάδα. Σκοπός της παρούσας διάταξης σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Νόμου, είναι η εισαγωγή ουδέτερων φορολογικών κινήτρων προκειμένου να ενισχυθεί η ανταγωνιστική θέση της χώρας μας διεθνώς. Για την ερμηνεία και την ορθή εφαρμογή του εν λόγω άρθρου η Φορολογική Διοίκηση εξέδωσε την ΠΟΛ 1039/26-01-2015. Με το νόμο 4646/2019, εξάλλου, προστέθηκε νέο άρθρο 48^Α το οποίο έχει ισχύ για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01/07/2020 και εφεξής και με το οποίο προβλέπεται η απαλλαγή των νομικών προσώπων κατοίκων Ελλάδας από το φόρο εισοδήματος επί της υπεραξίας από τη μεταβίβαση συμμετοχών, εφόσον το νομικό πρόσωπο του οποίου οι τίτλοι μεταβιβάζονται πληροί συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

Το άρθρο 49 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4607/2019 (ΦΕΚ Α' 65/24-04-2019) και έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ίδιου νόμου. Με το άρθρο 49, πριν τροποποιηθεί, καθορίζονταν κανόνες

υποκεφαλαιοδότησης σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική και τα οριζόμενα στις οδηγίες του Ψηφίσματος του Συμβουλίου Ευρωπαϊκής Ένωσης της 8ης Ιουνίου 2010 για το συντονισμό των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών (ΕΑΕ) και περί υποκεφαλαιοποίησης εντός της ΕΕ (2010/C 156/01) και για την ερμηνεία και την ορθή εφαρμογή του εν λόγω άρθρου η Φορολογική Διοίκηση εξέδωσε την ΠΟΛ 1037/02-02-2015. Με το άρθρο 49, όπως ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά καθορίζεται κανόνας περιορισμού των τόκων. Ο γενικός κανόνας, όπως ορίζεται στην παράγραφο 1 είναι ότι «το υπερβαίνον κόστος δανεισμού εκπίπτει κατά το φορολογικό έτος στο οποίο προκύπτει και μόνο έως ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου.» Επίσης ορίζεται ότι το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται στις χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις.

Με τις διατάξεις του άρθρου 50 καθιερώνεται η υιοθέτηση της αρχής των ίσων αποστάσεων (ανοιχτής αγοράς, πλήρους ανταγωνισμού - Arm's Length Principle) προκειμένου να διαπιστωθεί εάν μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, και επηρεάζουν τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών με μεταφορά τους. Για την ορθή εφαρμογή του εν λόγω άρθρου εκδόθηκαν από τη Φορολογική Διοίκηση οι ΠΟΛ 1093/22-04-2015 και 1227/01-10-2015. Σημειώνεται ότι η διαδικασία τεκμηρίωσης των ενδοομλικών συναλλαγών καθορίζεται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Με τις διατάξεις του άρθρου 51 καθορίζονται οι λειτουργίες που θεωρούνται επιχειρηματικές αναδιοργανώσεις/αναδιάρθρωσεις (Business Restructurings) όπως οι έννοιες ορίζονται και στις «Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις» και πως αυτές αντιμετωπίζονται φορολογικά.

Με τις διατάξεις των άρθρων 52, 53 και 54 του ν. 4172/2013 παρέχονται φορολογικά ευεργετήματα τα οποία ισχύουν επί εισφοράς ενεργητικού έναντι τίτλων, επί ανταλλαγής τίτλων, καθώς και επί απορρόφησης μίας ή περισσότερων εταιριών από άλλη υφιστάμενη εταιρεία, συγχώνευσης δύο ή περισσότερων εταιριών με τη σύσταση νέας εταιρείας και διάσπασης μίας εταιρείας σε δύο ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες,

συμπεριλαμβανομένης και της μερικής διάσπασης αυτής. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρέχονται φορολογικά ευεργετήματα για τη μεταφορά από την Ελλάδα σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης της καταστατικής έδρας μίας ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή μίας ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE).

Με τις διατάξεις του άρθρου 52 καθορίζεται η έννοια μεταβίβαση του κλάδου δραστηριότητας και η φορολογική μεταχείριση της. Επιπλέον, δίνονται ορισμοί των εννοιών «εισφορά ενεργητικού», κλάδος δραστηριότητας» και «τίτλοι». Συγκεκριμένα ως «εισφορά ενεργητικού» θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μια εταιρεία, χωρίς να λυθεί, μεταβιβάζει έναν ή περισσότερους κλάδους δραστηριότητας σε άλλη εταιρεία, έναντι της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων του "κεφαλαίου" της λήπτριας εταιρείας, ως «κλάδος δραστηριότητας» θεωρείται το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού ενός τμήματος μιας επιχείρησης, τα οποία συνιστούν από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα και ως «τίτλοι» θεωρούνται οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια. Επίσης καθορίζονται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο άρθρο αλλά και τα φορολογικά ευεργετήματα ήτοι κατά το χρόνο της εισφοράς του ενεργητικού η λήπτρια εταιρεία δεν αποδίδει στα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία φορολογητέα αξία μεγαλύτερη από την αξία που είχαν στην εισρέουσα αμέσως πριν από την εισφορά ενεργητικού (η υπεραξία που προκύπτει δε φορολογείται κατά το χρόνο του μετασχηματισμού).

Με τις διατάξεις του άρθρου 53 καθορίζεται η διαδικασία της ανταλλαγής τίτλων ήτοι όταν ένας εταίρος ή μέτοχος αποκτά τίτλους μιας εταιρείας σε αντάλλαγμα τίτλων άλλης εταιρείας. Καθορίζεται η έννοια της ανταλλαγής τίτλων καθώς και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του παρόντος άρθρου. Επίσης με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 ορίζονται τα φορολογικά ευεργετήματα ήτοι ο μέτοχος ή εταίρος της αποκτώμενης εταιρείας δεν υπόκειται, κατά τον χρόνο της ανταλλαγής τίτλων, σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά λόγω της ανταλλαγής, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί, κατ' αναλογία, σε τυχόν χρηματική καταβολή, ο μέτοχος ή εταίρος δεν αποδίδει στους τίτλους που λαμβάνει ως αντάλλαγμα, μεγαλύτερη φορολογητέα αξία από την αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή των τίτλων και η αποκτώσα εταιρεία αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από τον μέτοχο ή εταίρο στην αγοραία τους αξία κατά τον χρόνο της ανταλλαγής. Με τις διατάξεις του άρθρου 54 ρυθμίζονται οι συγχωνεύσεις και διασπάσεις εταιρειών. Δίνεται ο ορισμός των εννοιών καθώς, καθορίζονται οι προϋποθέσεις υπαγωγής

και τα φορολογικά ευεργετήματα ήτοι τι δεν συνεπάγεται η συγχώνευση ή η διάσπαση, αλλά και το γεγονός ότι κατά τον χρόνο της συγχώνευσης ή της διάσπασης, δεν υφίσταται φορολογία των υπεραξιών, οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας που είχαν πριν από τον μετασχηματισμό.

Με τις διατάξεις του άρθρου 55, η ελληνική νομοθεσία ευθυγραμμίζεται πλήρως με διατάξεις κανονισμών της Ε.Ε. όσον αφορά τη μεταφορά της καταστατικής έδρας, της ευρωπαϊκής εταιρίας (SE) και της ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρίας (SCE). Στην παράγραφο 1 καθορίζεται η αντιμετώπισή από φορολογικής σκοπιάς της υπεραξίας που προκύπτουν κατά τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE από την Ελλάδα σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε.. Επίσης ρυθμίζονται θέματα που προκύπτουν συνεπεία της εν λόγω μεταφοράς (διενέργεια αποσβέσεων από τη μόνιμη εγκατάσταση που δημιουργείται, η φορολογική μεταχείριση των αποθεματικών και προβλέψεων που σχηματίστηκαν πριν τη μεταφορά της καταστατικής έδρας, καθώς και η φορολογική μεταχείριση της ζημίας των SE ή SCE, αντίστοιχα.)

Σημειώνεται επίσης, ότι η υπαγωγή στις διατάξεις των άρθρων 52 έως και 54 του Ν. 4172/2013 δεν είναι υποχρεωτική, καθόσον μία επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να κάνει χρήση είτε μόνο των γενικών διατάξεων της εταιρικής νομοθεσίας χωρίς καμία αναφορά σε διατάξεις φορολογικής νομοθεσίας, είτε των διατάξεων των αναπτυξιακών νόμων Ν.Δ. 1297/1972, Ν. 2166/1993. Αν μια επιχείρηση έχει επιλέξει την υπαγωγή της στις διατάξεις των άρθρων 52 έως και 54 του Ν. 4172/2013, θα τύχει των φορολογικών ελαφρύνσεων των διατάξεων αυτών, οι οποίες αφορούν στη φορολογία εισοδήματος και των διατάξεων του άρθρου 61 του Ν. 4438/2016 (ΦΕΚ Α'220), που ισχύουν για μετασχηματισμούς των οποίων η διαδικασία έχει αρχίσει μετά την ημερομηνία δημοσίευσης του ανωτέρω νόμου (28/11/2016), για τις λοιπές φορολογίες (παρ. 6 ΠΟΛ 1057/2017). Επίσης, εξακολουθούν να παραμένουν σε ισχύ οι διατάξεις του Ν.2578/1998 σχετικά με τους διασυνοριακούς μετασχηματισμούς, οι οποίες εφαρμόζονται εκ παραλλήλου με τον παρόντα νόμο σε όποιες περιπτώσεις δεν ρυθμίζονται με τις διατάξεις αυτού. Σημειώνεται ότι για την ερμηνεία και ορθή εφαρμογή των άρθρων 52-55 η Φορολογική Διοίκηση εξέδωσε την ΠΟΛ.1057/2017.

Με τις διατάξεις του άρθρου 56, ορίζεται ότι τα ευεργετήματα που προβλέπονται στα προαναφερθέντα άρθρα δεν έχουν εφαρμογή, όταν κάποια από τις πράξεις που

αναφέρονται στα άρθρα αυτά έχει ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή.

Με τις διατάξεις του άρθρου 57 ορίζεται ότι το προϊόν της εκκαθάρισης θεωρείται διανομή κέρδους κατά το φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώθηκε η εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, στο βαθμό που το εν λόγω προϊόν υπερβαίνει το καταβεβλημένο κεφάλαιο. Σχετικά έχουν εκδοθεί οι ΠΟΛ 1003/2017 και 1059/18-03-2015.

2.3.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου 58, ορίζεται ο φορολογικός συντελεστής που επιβάλλεται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα στα νομικά πρόσωπα στις νομικές οντότητες καθώς στους αγροτικούς συνεταιρισμούς. Επίσης προβλέπεται η διαδικασία πίστωσης του φόρου που παρακρατήθηκε έναντι του οφειλόμενου φόρου.

2.4. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ

Στο τέταρτο μέρος του ΚΦΕ, το οποίο περιλαμβάνει τα άρθρα 59-64 ορίζονται οι διατάξεις σχετικά με τη παρακράτηση του φόρου. Συγκεκριμένα:

- Ορίζονται τα πρόσωπα που υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με το σύστημα φορολόγησης στην πηγή και ο αντίστοιχος φορολογικός συντελεστής.(άρθρο 59-60)
- Ορίζονται οι υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου, οι πληρωμές που υπόκεινται σε παρακράτηση και οι απαλλαγές για ορισμένες ενδοομιλικές πληρωμές. (άρθρα 61έως 64)

2.4.1 ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΗΓΗ

Στο άρθρο 59 ορίζεται ότι κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που διενεργεί πληρωμές ή δίνει παροχές σε είδος στους εργαζομένους τους ή υπαλλήλους τους, κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που καταβάλλει συντάξεις σε φυσικά πρόσωπα καθώς και τα ταμεία κοινωνικής ασφάλισης ή παρόμοιες οντότητες που διενεργούν πληρωμές στους ασφαλισμένους τους, υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με το σύστημα φορολόγησης στην πηγή. Επίσης αν τα παραπάνω πρόσωπα καταβάλλουν εισόδημα για

μισθωτή εργασία σύμφωνα με το άρθρο 12, φέρουν την ευθύνη παρακράτησης φόρου και απόδοσής του στο κράτος.

Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 60 καθορίζεται ότι το μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 και του άρθρου 16 μετά από προηγούμενη αναγωγή του σε ετήσιου και ο φόρος αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκειμένου σε παρακράτηση εισοδήματος.

2.4.2. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ

Με τις διατάξεις του άρθρου 62 ορίζεται ότι οι πληρωμές για μερίσματα, τόκους, δικαιώματα (royalties), αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο, το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων και η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 41 εκτός της περίπτωσης του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της περίπτωσης ε' της παραγράφου 6 του άρθρου 41, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου. Όταν το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα ή σε άλλο Κράτος της Ε.Ε. και λαμβάνει αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, αυτές δεν υπόκεινται σε παρακράτηση ενώ εάν το νομικό πρόσωπο δεν έχει τη φορολογική του κατοικία οι αμοιβές αυτές υπόκεινται σε παρακράτηση. Για την ερμηνεία του συγκεκριμένου θέματος έχει εκδοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση η ΠΟΛ 1120/2014. Επίσης το νομικό πρόσωπα που έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα ή έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές από δικαιώματα, δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

Με τις διατάξεις του άρθρου 63 ευθυγραμμίζεται πλήρως η εθνική νομοθεσία με της Ευρωπαϊκές Οδηγίες. Συγκεκριμένα στο άρθρο 1 και 2 ορίζονται οι προϋποθέσεις οι οποίες πρέπει να πληρούνται ώστε να μην παρακρατείται καθόλου φόρος από μερίσματα και παρόμοιες πληρωμές και από τόκους και δικαιώματα (royalties), αντίστοιχα, που

διανέμονται σε νομικό πρόσωπο το οποίο περιλαμβάνεται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε., σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών, όπως αυτή ισχύει. Με τις διατάξεις του άρθρου 3 ορίζεται η φορολογική μεταχείριση ένας φορολογούμενου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα διανείμει μέρισμα, καταβάλλει τόκους ή δικαιώματα σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής .

Με τις διατάξεις του άρθρου 64 ορίζονται οι συντελεστές παρακράτησης φόρου στην περίπτωση πληρωμής μερισμάτων, τόκων, δικαιώματα και λοιπές πληρωμές. Επίσης ο συντελεστής παρακράτησης φόρου για τις αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής τεχνικών έργων καθορίζεται σε 3%, ενώ για την υπεραξία από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας που αποκτά φυσικό πρόσωπο καθορίζεται σε 15%. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζονται οι συντελεστές παρακράτησης φόρου από τους φορείς γενικής κυβέρνησης για την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή υπηρεσιών από φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Σημειώνεται ότι η παρακράτηση φόρου εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση εκτός από τη περίπτωση των αμοιβών για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και παρόμοιες υπηρεσίες, η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου και τις οποίες λαμβάνει φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Σε αυτήν τη περίπτωση ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του φόρου εισοδήματος που πρέπει να βεβαιωθεί από επιχειρηματική δραστηριότητα ή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, κατά περίπτωση. Αξίζει να σημειωθεί ότι με το άρθρο 24 του Ν. 4646/2019, το οποίο έχει ισχύ για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2020 και εφεξής, τροποποιήθηκε ο συντελεστής παρακράτησης για μερίσματα από 10% σε 5%.

2.5.ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Στο πέμπτο μέρος του ΚΦΕ, το οποίο περιλαμβάνει τα άρθρα 65-66 , καθορίζεται:

- Η έννοια των μη συνεργαζόμενων κρατών και των κρατών κράτους που υπόκεινται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς. (άρθρο 65)
- Η έννοια της ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας. (άρθρο 66)

Από τις 14/11/2019, ημερομηνία δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης του αναθεωρημένου ενωσιακού καταλόγου μη συνεργάσιμων κρατών, σε αυτόν περιλαμβάνονται μόνο οκτώ κράτη και συγκεκριμένα Αμερικανική Σαμόα, Φίτζι, Γκουάμ, Σαμόα, Ομάν, Τρινιδάδ, Βανουάτου και Αμερικανικές παρθένοι νήσοι, καθώς τα άλλα κράτη συμμορφώθηκαν με τα διεθνή πρότυπα. Στις 18/02/2020 το Συμβούλιο ενέκρινε αναθεωρημένα συμπεράσματα σχετικά με σχετικά με τον ενωσιακό κατάλογο και συμπεριέλαβε τέσσερα ακόμη κράτη στον κατάλογο των μη συνεργάσιμων περιοχών δικαιοδοσίας, καθώς δεν υλοποίησαν τις φορολογικές μεταρρυθμίσεις στις οποίες είχαν δεσμευτεί, και συγκεκριμένα τις Νήσους Κάιμαν, Παλάου, Παναμά και Σεϋχέλλες. Ο κατάλογος αποτελεί μέρος της εξωτερικής στρατηγικής της Ευρωπαϊκή Ένωσης και βασικό στόχο έχει την προάσπιση της χρηστής φορολογικής διοίκησης σε διεθνές επίπεδο.

2.5.1 ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ – ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Σε αυτό το σημείο κρίνεται σκόπιμο να διευκρινιστεί η διαφορά στις έννοιες της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Φοροδιαφυγή ορίζεται το ποσό του φόρου εισοδήματος που ενώ θα έπρεπε να δηλωθεί οικειοθελώς δεν δηλώνεται και το ποσό άλλων φόρων που ενώ έχουν παρακρατηθεί δεν αποδίδονται στο δημόσιο ταμείο και ως εκ τούτου αφορά σε παράνομη απόκρυψη φορολογητέας από φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Φοροαποφυγή είναι η αποφυγή πληρωμής φόρου με μέσα και διαδικασίες ήτοι σχεδιασμένες λογιστικές πρακτικές και εκμετάλλευση αδυναμιών φορολογικού συστήματος, που όμως δεν επιφέρουν έννομες συνέπειες. Με άλλα λόγια η φοροδιαφυγή συνίσταται στην καταστρατήγηση του γράμματος και του πνεύματος του νόμου ενώ η φοροαποφυγή συνίσταται στην καταστρατήγηση του νόμου χρησιμοποιώντας διαδικασίες που δεν επιφέρουν ποινικές κυρώσεις.

2.5.2 ΜΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΜΑ ΚΡΑΤΗ

Στο άρθρο 65 δίνονται οι ορισμοί της έννοιας του μη συνεργάσιμου κράτους και του κράτους που υπόκεινται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Συγκεκριμένα, μη συνεργάσιμα κράτη είναι εκείνα που δεν είναι κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάστασή τους, σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα, έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και δεν έχει χαρακτηριστεί ως, σε μεγάλο βαθμό, συμμορφούμενη και τα οποία: α) δεν έχουν συνάψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα

ή δεν έχουν υπογράψει την Κοινή Σύμβαση Συμβουλίου της Ευρώπης – ΟΟΣΑ για αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα και β) δεν έχουν δεσμευθεί για αυτόματη ανταλλαγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών με έναρξη το έτος 2018, το αργότερο. Τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως τον Ιανουάριο κάθε έτους. Τα μη συνεργάσιμα κράτη στο φορολογικό τομέα κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013, δηλαδή κράτη ή περιοχές δικαιοδοσίας ή υπερπόντιες χώρες ή εδάφη που τελούν υπό οποιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης, για το φορολογικό έτος 2019, βάσει της Κοινής Υπουργικής Απόφασης με αριθμό 1353/ΦΕΚ 3558/23-09-2019 είναι τα εξής:

α/α	Ονομασία στην ελληνική γλώσσα	Ονομασία στην αγγλική γλώσσα
1	Άγιος Μαρτίνος	Sint Maarten
2	Αγκουίλα	Anguilla
3	Βανουάτου	Vanuatu
4	Βασίλειο του Λεσότο	Kingdom of Lesotho
5	Γκαμπόν	Gabon
6	Γκάνα	Ghana
7	Γουατεμάλα	Guatemala
8	Δημοκρατία της Βόρειας Μακεδονίας	Republic of North Macedonia
9	Ισημερινός	Ecuador
10	Κένυα	Kenya
11	Κουρασάο	Curacao
12	Καζαχστάν	Kazakhstan
13	Λιβερία	Liberia
14	Μαυριτανία	Mauritania
15	Μποτσουάνα	Botswana
16	Μπουρκίνα Φάσο	Burkina Faso
17	Νήσοι Μάρσαλ	Marshall Islands
18	Παραγουάη	Paraguay
19	Τρινιδάδ και Τομπάγκο	Trinidad and Tobago
20	Φιλιππίνες	Philippines
Πίνακας 2.2 Κατάλογος μη συνεργάσιμων κρατών για το έτος 2019		

Από το συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 1, 2, 3, 4 και 5 του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013 και του Ν. 4153/2013, καθώς και της κατάθεσης στο Θεματοφύλακα της Πολυμερούς Σύμβασης Συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ για τη Διοικητική Συνδρομή

σε Φορολογικά Θέματα (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters/MAC), μη συνεργάσιμα κράτη (κράτη ή περιοχές δικαιοδοσίας ή υπερπόντιες χώρες ή εδάφη που τελούν υπό οποιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης) είναι, αναφορικά με το διάστημα που περιλαμβάνεται στον ακόλουθο πίνακα, και τα εξής:

α/α	Ονομασία στην ελληνική γλώσσα	Ονομασία στην αγγλική γλώσσα	Διάστημα εντός του 2019 κατά το οποίο είναι μη συνεργάσιμο κράτος
1	Αντίγκουα και Μπαρμπούντα	Antigua and Barbuda	1.1.2019
			1.2.2019
2	Δομινικανή Δημοκρατία	Dominican Republic	1.1.2019
			1.12.2019
3	Ελ Σαλβαδόρ	El Salvador	1.1.2019
			1.6.2019
4	Μπρουνέι	Brunei	1.1.2019
			1.7.2019
5	Ντομίνικα	Dominica	1.1.2019
			1.8.2019
6	Τζαμάικα	Jamaica	1.1.2019
			1.3.2019

Πίνακας 2.3 Κατάλογος μη συνεργάσιμων κρατών για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα του 2019

2.5.3 ΚΡΑΤΗ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΕ ΠΡΟΝΟΜΙΑΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ

Φυσικό ή νομικό πρόσωπο θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς σε κράτος εκτός της Ελλάδας, όταν η φορολογική κατοικία του βρίσκεται σε οποιοδήποτε κράτος, ακόμη και σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος από το εξήντα τοις εκατό (60%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. στην Ελλάδα. Σημειώνεται ότι το ποσοστό έως 12/12/2019 ήταν 50% και τροποποιήθηκε με το Ν. 4646/2019. Τα κράτη με προνομιακό καθεστώς φορολογίας καθορίζονται επίσης με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως τον Ιανουάριο κάθε έτους. Συγκεκριμένα, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1107/2019, με την

οποία καθορίζονται τα κράτη που υπόκεινται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς για το έτος 2018.

α/α	Ονομασία στην ελληνική γλώσσα	Ονομασία στην αγγλική γλώσσα
1.	Άγιος Ευστάθιος	St Eustatius
2.	Αλβανία	Albania
3.	Ανδόρα	Andorra
4.	Αγκουίλα	Anguilla
5.	Βανουάτου	Vanuatu
6.	Βερμούδες	Bermuda
7.	Βοσνία - Ερζεγοβίνη	Bosnia-Herzegovina
8.	Βουλγαρία	Bulgaria
9.	Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι	British Virgin Islands
10.	Γιβραλτάρ	Gibraltar
11.	Γκέρνσεϋ	Guernsey
12.	Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα	United Arab Emirates
13.	Ιορδανία	Hashemite Kingdom of Jordan
14.	Ιρλανδία	Ireland
15.	Κατάρ	Qatar
16.	Κόσσοβο	Kosovo
17.	Κύπρος	Cyprus
18.	Λίχτενσταϊν	Liechtenstein
19.	Μακάο	Macau
20.	Μαλδίβες	Republic of Maldives
21.	Μαυροβούνιο	Montenegro
22.	Μολδαβία	Republic of Moldova
23.	Μονακό	Monaco
24.	Μονσεράτ	Montserrat
25.	Μπαχάμες	the Bahamas
26.	Μπαχρέϊν	Bahrain

α/α	Όνομασία στην ελληνική γλώσσα	Όνομασία στην αγγλική γλώσσα
27.	Μπελίζ	Belize
28.	Μποναίρ	Bonaire
29.	Ναουρού	Nauru
30.	Νήσοι Κέϋμαν	Cayman Islands
31.	Νήσοι Μάρσαλ	Marshall Islands
32.	Νήσοι Τέρκς και Κάικος	Turks and Caicos
33.	Νήσος του Μάν	Isle of Man
34.	Ουγγαρία	Hungary
35.	Ουζμπεκιστάν	Uzbekistan
36.	Ομάν	Oman
37.	Παραγουάη	Paraguay
38.	ΠΓΔΜ	FYROM
39.	Σαουδική Αραβία	Saudi Arabia
40.	Σεϋχέλλες	Seychelles
41.	Σρι - Λάνκα	Sri Lanka
42.	Τζέρσεϋ	Jersey

Πίνακας 2.4 Κατάλογος κρατών που υπόκεινται σε προνομιακό καθεστώς για το έτος 2018

Τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που πραγματοποιούν συναλλαγές με οντότητες εγκατεστημένες σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς έχουν τις παρακάτω συνέπειες:

Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών ή νομικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα οι δαπάνες που καταβάλλονται σε οντότητες που είναι εγκατεστημένες σε κράτη που έχουν χαρακτηριστεί ως μη συνεργάσιμα ή κράτη με προνομιακό καθεστώς. Για να εκπεστούν πρέπει να αποδειχθεί στον φορολογικό έλεγχο ότι οι δαπάνες είναι πραγματικές, ότι έχουν πραγματοποιηθεί στα πλαίσια της δραστηριότητας της επιχείρησης (συνήθεις συναλλαγές), και ότι δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών, εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό την φοροαποφυγή ή την φοροδιαφυγή. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1197/2016, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη εκείνα τα στοιχεία που αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές και ότι γίνονται με σκοπό το οικονομικό

όφελος της επιχείρησης. Σημειώνεται ότι εφόσον ένα κράτος μέλος της ΕΕ έχει χαρακτηριστεί ως κράτος με προνομιακό καθεστώς αλλά είναι σε ισχύ Σύμβαση για την Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες καταρχήν εκπίπτουν με την προϋπόθεση ότι ισχύουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013. Οι εν λόγω διατάξεις του ΚΦΕ, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Νόμου, ανταποκρίνονται στις διεθνείς εξελίξεις, σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών και αφετέρου ευθυγραμμίζονται με τα κριτήρια συμμόρφωσης σχετικά με τη φορολογική διαφάνεια του Παραρτήματος V των Συμπερασμάτων του Συμβουλίου ECOFIN στις 5.12.2017 (15429/17) FISC 345 ECOFIN 1088, σχετικά με τον Ενωσιακό κατάλογο μη συνεργάσιμων φορολογικών δικαιοδοσιών. Τον Μάρτιο του έτους 2019 οι Υπουργοί Οικονομικών της Ευρωπαϊκής Ένωσης επικαιροποίησαν τον κατάλογο, ο οποίος έχει συμβάλει στην αλλαγή της νομοθεσίας σε πολλά κράτη προκειμένου να συμμορφωθούν με τα διεθνή πρότυπα. Οι υπουργοί λαμβάνοντας υπόψη τις υποδείξεις της Επιτροπής συμπεριέλαβαν στη «μαύρη λίστα» 15 χώρες. Από αυτές, πέντε δεν έχουν αναλάβει καμία δέσμευση μετά τη δημοσιοποίηση της πρώτης μαύρης λίστας το 2017 και συγκεκριμένα οι Αμερικανική Σαμόα, Γκουάμ, Σαμόα, Τρινιδάδ και Τομπάγκο και Αμερικανικές Παρθένοι Νήσοι. Τρεις άλλες χώρες και συγκεκριμένα οι Μπαρμπάντος, Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα και Νήσοι Μάρσαλ, οι οποίες περιλαμβάνονταν στον κατάλογο του 2017, αλλά είχαν μεταφερθεί στον γκρίζο κατάλογο καθώς είχαν αναλάβει δεσμεύσεις να συμμορφωθούν, συμπεριλήφθηκαν πάλι στη μαύρη λίστα καθώς δεν τήρησαν τις δεσμεύσεις. Επίσης και οι Αρούμπα, Μπελίτζε, Βερμούδες, Φίτζι, Ομάν, Βανουάτου και Ντομίνικα μεταφέρθηκαν από τον γκρίζο κατάλογο στη μαύρη λίστα για τον ίδιο λόγο. Τριάντα τέσσερις χώρες θα συνεχίσουν να παρακολουθούνται το 2019 (γκρίζος κατάλογος), ενώ είκοσι πέντε χώρες έχουν πλέον συμμορφωθεί.

Ως κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς χαρακτηρίζονται από την Ελλάδα όσα κράτη εφαρμόζουν συντελεστή εταιρικού φόρου εισοδήματος μικρότερο από το 60% του αντίστοιχου ελληνικού. Από τα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε αυτά συγκαταλέγονται η Βουλγαρία, η Κύπρος, η Ιρλανδία και η Ουγγαρία. Συνεπώς, οι επιχειρήσεις που στο πλαίσιο της συνήθους δραστηριότητάς τους λαμβάνουν τιμολόγια από επιχειρήσεις με φορολογική κατοικία στα συγκεκριμένα κράτη, πρέπει να διαθέτουν ισχυρή αλληλουχία τεκμηρίων, ώστε να μπορούν να αποδείξουν ότι σκοπός της τιμολόγησης δεν ήταν η μεταφορά κερδών στο εξωτερικό (με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή) αλλά η διενέργεια καθ' όλα πραγματικών επιχειρηματικών συναλλαγών.

Οι διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 4607/2019 αντικατέστησαν τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4172/2013, και έχουν ισχύ, βάσει του άρθρου 14 του Ν. 4607/2019, για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από το φορολογικό έτος 2019 και μετά. Σκοπός της αντικατάστασης ήταν η εναρμόνιση της εσωτερικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2016/1164/ΕΕ του Συμβουλίου ώστε να περιοριστεί η φοροαποφυγή των ημεδαπών εταιρειών μέσω της μεταφοράς εσόδων σε συνδεδεμένες εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε τρίτες χώρες ή εντός χώρες εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης με χαμηλή φορολογία. Ειδικότερα, με την παράγραφο 1 καθορίζονται οι προϋποθέσεις οι οποίες θα πρέπει να ισχύουν σωρευτικά προκειμένου ένα αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή μια αλλοδαπή νομική οντότητα ή μια μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, τα κέρδη της οποίας δεν φορολογούνται ή απαλλάσσονται του φόρου στην ημεδαπή, να θεωρείται ως ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία. Συγκεκριμένα «α) στην περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ο φορολογούμενος μόνος του ή από κοινού με τις συνδεδεμένες με αυτόν επιχειρήσεις, κατέχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) των δικαιωμάτων ψήφου ή έχει την άμεση ή έμμεση κυριότητα επί ποσοστού άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) του κεφαλαίου ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, β) ο πραγματικός εταιρικός φόρος που έχει καταβάλει για τα κέρδη του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, είναι μικρότερος από τη διαφορά μεταξύ του φόρου που θα οφειλόταν από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα ή τη μόνιμη εγκατάσταση, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, αν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το άρθρο 6 του ΚΦΕ στην Ελλάδα και του πραγματικού εταιρικού φόρου που έχει καταβάλει για τα κέρδη του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση, γ) άνω του τριάντα τοις εκατό (30%) του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις κατηγορίες που ορίζονται στην παράγραφο 3». Με τις προϋποθέσεις αυτές διατηρείται όπως ίσχυε και στο προγενέστερο καθεστώς η προϋπόθεση συμμετοχής του φορολογούμενου στην ΕΑΕ με ποσοστό άνω του 50%, ενώ ως φορολογούμενος νοείται τόσο το φυσικό πρόσωπο όσο και το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Για τον καθορισμό του ποσοστού αυτού σε περίπτωση συμμετοχής της φορολογούμενης εταιρείας από κοινού με συνδεδεμένες με αυτή κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εταιρείες, καταρχήν εξετάζονται οι συνδεδεμένες εταιρείες βάσει της παραγράφου 2 και στη συνέχεια τα ποσοστά συμμετοχής αυτών στην ΕΑΕ αθροίζονται. Επίσης, διατηρείται το κριτήριο ποσοστού 30% στις κατηγορίες

εισοδήματος της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, ενώ πλέον δεν παρέχεται εξαίρεση για τις εισηγμένες εταιρείες, δεδομένου ότι δεν προβλέπεται τέτοια δυνατότητα από την Οδηγία. Τέλος, όσον αφορά την υπό στοιχείο β' προϋπόθεση περί ελάχιστης φορολόγησης στην αλλοδαπή, ενώ μέχρι πρότινος υπόκειντο σε φορολογία οι ΕΑΕ σε προνομιακό ή μη συνεργάσιμο κράτος, πλέον τίθεται κριτήριο πραγματικής εταιρικής φορολόγησης και όχι ονομαστικού συντελεστή φορολογίας όταν ο πραγματικός φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είναι μικρότερος από το ήμισυ του φόρου που θα οφειλόταν, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού δίδεται ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και συγκεκριμένα «α) το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα στην οποία ο φορολογούμενος κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και άνω, β) το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και άνω σε έναν φορολογούμενο. Αν ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και άνω σε έναν φορολογούμενο και σε ένα ή περισσότερα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, όλα τα σχετικά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, περιλαμβανομένου του φορολογουμένου, θεωρούνται επίσης συνδεδεμένες επιχειρήσεις.»

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 καθορίζεται, ότι στο φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου περιλαμβάνεται το μη διανεμηθέν εισόδημα της ΕΑΕ από συγκεκριμένες κατηγορίες παθητικού εισοδήματος και συγκεκριμένα «α) οι τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα που παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, β) τα δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα που παράγεται από πνευματική ιδιοκτησία, γ) τα μερίσματα και εισόδημα από την εκποίηση μετοχών, δ) το εισόδημα από χρηματοδοτική μίσθωση, ε) το εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, στ) το εισόδημα από εταιρείες τιμολόγησης που αποκομίζουν έσοδα από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και υπηρεσιών που αγοράζονται και πωλούνται σε συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις και δεν προσθέτουν καμία ή προσθέτουν ελάχιστη οικονομική αξία.»

Με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 5, 6 και 7 του άρθρου αυτού καθορίζεται ο τρόπος συνυπολογισμού του εισοδήματος των ΕΑΕ στη φορολογητέα βάση του φορολογούμενου. Επίσης ορίζεται ότι εάν το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση, σε ένα φορολογικό έτος πραγματοποιούν ζημίες, αυτές δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση του φορολογούμενου, αλλά μπορούν να συμψηφισθούν με μελλοντικά κέρδη (παρ. 4 άρθρο 27 Ν. 4172/2013) Τέλος, ρυθμίζονται οι περιπτώσεις διανομής κερδών και μεταβίβασης συμμετοχών στην ΕΑΕ. Με την παράγραφο 8 «οι διατάξεις του παρόντος δεν εφαρμόζονται όταν η ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία, ασκεί ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα που υποστηρίζεται από προσωπικό, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία και εγκαταστάσεις, όπως αποδεικνύεται από συναφή πραγματικά στοιχεία και περιστάσεις. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται όταν η ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία έχει φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση σε τρίτη χώρα η οποία δεν είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον ΕΟΧ». Το βάρος της απόδειξης ότι η ΕΑΕ που είναι εγκατεστημένη χώρα μέλος ΕΕ/ΕΟΧ δεν ασκεί ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα, φέρει η φορολογική αρχή, όπως προβλέπεται στο σημείο 12 του Προοιμίου της Οδηγίας.

2.6 ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

Στο έκτο μέρος του Νόμου περιλαμβάνονται διατάξεις σχετικά με την υποβολή ΔΦΕ. Συγκεκριμένα με τις διατάξεις του άρθρου 67 καθορίζονται τα φυσικά πρόσωπα - υπόχρεοι υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και ο χρόνος υποβολής αυτής. Σημειώνεται ότι με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται για κάθε φορολογικό έτος ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι ιδιαίτερες περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτή. Επιπλέον, με την παρ. 5 του άρθρου 59 του Νόμου 4583/2018, αντικαταστάθηκε η παράγραφος 4 του παρόντος άρθρου και προβλέπεται ότι ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν στα εισοδήματα εκάστου συζύγου βεβαιώνεται χωριστά και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει κάθε σύζυγο. Επίσης με την ίδια διάταξη προβλέπεται η δυνατότητα υποβολής χωριστών δηλώσεων από τους συζύγους, με την προϋπόθεση ότι η πρόθεση έχει γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση μέχρι την 28η Φεβρουαρίου του έτους υποβολής της δήλωσης.

Με τις διατάξεις του άρθρου 67^Α προβλέπεται ο υπόχρεος σε υποβολή του φόρου υπεραξίας από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας καθώς και ο χρόνος και ο τρόπος υποβολής .

Με τις διατάξεις του άρθρου 68 καθορίζονται τα νομικά πρόσωπα - υπόχρεοι υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και ο χρόνος υποβολής αυτής. Σημειώνεται ότι με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται για κάθε φορολογικό έτος ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι ιδιαίτερες περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτή, όπως ισχύει και στα φυσικά πρόσωπα.

Με τις διατάξεις του άρθρου 69 ορίζεται ότι όταν υποβάλλεται από φυσικό πρόσωπο ΔΦΕ και προκύπτει φόρος από επιχειρηματική δραστηριότητα, βεβαιώνεται και ποσό ίσο με το εκατό τοις εκατό (100%) του φόρου ως προκαταβολή φόρου. Επίσης προβλέπονται διαφοροποιημένοι συντελεστές όταν πρόκειται για αμοιβές αρχιτεκτόνων μηχανικών καθώς και για αμοιβές δικηγόρων. Με τις διατάξεις του άρθρου 70 προβλέπεται η δυνατότητα σε φυσικά πρόσωπα και εφόσον το εισόδημα τους έχει μειωθεί τουλάχιστον κατά 25%, να ζητήσει μείωση του φόρου που βεβαιώθηκε ως προκαταβολή φόρου.

Με τις διατάξεις του άρθρου 71 ορίζεται ότι όταν υποβάλλεται από νομικό πρόσωπο ΔΦΕ βεβαιώνεται και ποσό ίσο με το εκατό τοις εκατό (100%) του φόρου ως προκαταβολή φόρου. Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας αποκλειστικά και μόνο για το φορολογικό έτος 2018, βεβαιώνεται ποσό ίσο με το ενενήντα πέντε τοις εκατό (95%) του φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα για τον φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του έτους αυτού. Επίσης προβλέπονται μειωμένος συντελεστής κατά 50% όταν πρόκειται νεοσυσταθείσες εταιρείες (για τα τρία πρώτα χρόνια) καθώς και οι περιπτώσεις οι οποίες εξαιρούνται της προκαταβολής φόρου. Επιπλέον, προβλέπεται και στην περίπτωση των νομικών προσώπων η δυνατότητα , εφόσον το εισόδημα τους έχει μειωθεί τουλάχιστον κατά 25%, να ζητήσει μείωση του φόρου που βεβαιώθηκε ως προκαταβολή φόρου.

2.7. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΙΝΗΤΡΑ

Στο έβδομο μέρος του ΚΦΕ περιλαμβάνονται τα άρθρα 71^Α έως 71^Ε . Τα τρία πρώτα προστέθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 353 του ν. 4512/2018 (ΦΕΚ Α' 5/17.01.2018). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 406 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση αυτού στην

Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 17.1.2018 και τα δύο επόμενα προστέθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 116 του ν. 4549/2018 (ΦΕΚ Α' 105/14.06.2018). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής.

Με τις διατάξεις του άρθρου 71^Α προβλέπεται η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των κερδών από των πώληση προϊόντων για την παραγωγή των οποίων χρησιμοποιήθηκε ευρεσιτεχνία διεθνώς αναγνωρισμένη στο όνομα της εταιρείας, για τρεις συνεχόμενες χρήσεις, ξεκινώντας από αυτή που για πρώτη φορά πραγματοποιηθήκαν έσοδα. Τα έσοδα που απαλλάσσονται της φορολογίας εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού, ο τρόπος δημιουργίας του οποίου αναλυτικά προβλέπεται στην παράγραφο 3 και το οποίο υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε., κατά το μέρος που διανέμεται, κεφαλαιοποιείται ή αναλαμβάνεται κάθε φορά. Για την ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του ως άνω άρθρου έχουν εκδοθεί οι ΠΟΛ 1145/2018 καθώς και η Υ.Α. οικ 52738/ΔΕΚΝΤ55/2018.

Με τις διατάξεις του άρθρου 71^Β προβλέπεται η δυνατότητα στις ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο να κεφαλαιοποιήσουν αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση τα αποθεματικά του άρθρου 18 του Α.Ν. 942/1949 (Α'96), τα οποία φορολογούνται με συντελεστή 5% εάν κεφαλαιοποιηθούν από 17/01/2018 έως 31/12/2018, 10% εάν κεφαλαιοποιηθούν από 01/01/2019 έως 31/12/2019 και εάν κεφαλαιοποιηθούν από 01/01/2020 έως 31/12/2020 σε 20%.

Με τις διατάξεις του άρθρου 71^Γ προβλέπεται η δυνατότητα στις ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο καθώς και τις ΕΠΕ να κεφαλαιοποιήσουν αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση τα αποθεματικά του άρθρου 18 του Α.Ν. 942/1949 (Α'96), με την προϋπόθεση ότι κατά τη διαχειριστική χρήση στην οποία πραγματοποιείται η κεφαλαιοποίηση το μετοχικό ή εταιρικό τους κεφάλαιο θα αυξηθεί κατά το ίδιο ποσό σε μετρητά από τους παλαιούς ή νέους μετόχους ή εταίρους, με έκδοση νέων μετοχών. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή 10% ενώ εάν κεφαλαιοποιηθούν από 01/01/2020 έως 31/12/2020 σε 20%. Για την ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 71^Β και 71^Γ έχει εκδοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση η ΠΟΛ 1145/2018.

Με τις διατάξεις του άρθρου 71^Δ δίνονται κίνητρα για την ενίσχυση των θέσεων απασχόλησης και συγκεκριμένα ορίζονται οι προϋποθέσεις και το ύψος έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, οι εργοδοτικές εισφορές για τη δημιουργία νέων θέσεων εξαρτημένης εργασίας πλήρους απασχόλησης.

Με τις διατάξεις του άρθρου 71^Ε δίνονται κίνητρα για την ενίσχυση της παραγωγής οπτικοακουστικών έργων. Για την ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου αυτού έχει εκδοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση η ΠΟΛ 1147/2018 και από τους Υπουργούς Οικονομικών, Ψηφιακής Πολιτικής, Τηλεπικοινωνιών και Ενημέρωσης και Πολιτισμού και Αθλητισμού και τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η απόφαση Α1007/2019 όπως έχει τροποποιηθεί με την Α 1220/2019.

2.8. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Στο όγδοο μέρος του Νόμου και συγκεκριμένα άρθρο 72 καθορίζονται οι μεταβατικές διατάξεις του Νόμου, και στο άρθρο 72 ορίζεται η έναρξη ισχύος του κώδικα ήτοι για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από τις διατάξεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ Ν. 4174/2013

(ΦΕΚ Α 170/26-7-2013)

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ο οποίος κυρώθηκε με τον Ν. 4174/2013 θεωρήθηκε απαραίτητος προκειμένου να λειτουργήσει αποτελεσματικά ο ΚΦΕ, τις διατάξεις του οποίου αναλύσαμε στο προηγούμενο κεφάλαιο. Με τον κώδικα αυτό γίνεται προσπάθεια ώστε να οριοθετηθεί η φορολογική διαδικασία τόσο ως προς τις υποχρεώσεις των φορολογούμενων όσο και ως προς τη διαδικασία της είσπραξης των οφειλόμενων φόρων και τελών αλλά και τις σχέσεις της Φορολογικής Διοίκησης με τους φορολογούμενους. Για πρώτη φορά εμπλέκονται διατάξεις που αφορούν παράλληλα τη φορολογία εισοδήματος, το Φ.Π.Α., τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα (πρώην ΚΒΣ) και τον κώδικα είσπραξης δημοσίων εσόδων.

Με το πρώτο κεφάλαιο (αρ. 1-9) του ΚΦΔ εισάγονται γενικές διατάξεις, όπως οι ορισμοί, το πεδίο εφαρμογής του κώδικα, η κοινοποίηση των πράξεων, στο δεύτερο κεφάλαιο (αρ. 10-11) αναφέρεται η υποχρέωση εγγραφής στο ΑΦΜ, στο τρίτο κεφάλαιο (αρ.12) περιέχεται το αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας, στο τέταρτο κεφάλαιο (αρ.13-17) περιλαμβάνονται διατάξεις για την τήρηση βιβλίων και στοιχείων, την παροχή πληροφοριών και το απόρρητο, με το πέμπτο κεφάλαιο (αρ.18-20) εισάγονται διατάξεις για την υποβολή της φορολογικής δήλωση με επιφύλαξη ή χωρίς καθώς και την τροποποίηση αυτής, στο έκτο κεφάλαιο (αρ.21-22) εισάγονται διατάξεις για τις προεγκρίσεις τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών, με το έβδομο κεφάλαιο (αρ.23-29) για το φορολογικό έλεγχο και τις μεθόδους έμμεσου ελέγχου, με το όγδοο κεφάλαιο (αρ.30-39) περιλαμβάνονται οι τρόποι προσδιορισμού του φόρου, οι χρόνοι παραγραφής και γενικές διατάξεις για τη φοροδιαφυγή. Με το ένατο κεφάλαιο (αρ.40-52) εισάγονται διατάξεις για την είσπραξη του φόρου, τα προγράμματα ρύθμισης οφειλών, τα μέτρα για τη διασφάλιση του Δημοσίου για τις οφειλές και την αναγκαστική εκτέλεση καθώς και την αμοιβαία συνδρομή στην είσπραξη απαιτήσεων από φόρους στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στο δέκατο κεφάλαιο (αρ. 53-62) περιλαμβάνονται διατάξεις για την επιβολή και υπολογισμών των τόκων, για φορολογικές παραβάσεις και τα πρόστιμα που αντιστοιχούν, ενώ στο ενδέκατο κεφάλαιο (αρ.63-65) περιγράφονται οι ειδικές διοικητικές διαδικασίες και η ενδικοφανής προσφυγή. Τέλος, στο δωδέκατο κεφάλαιο (αρ. 66-67) υπάρχουν μεταβατικές διατάξεις και ορίζεται η έναρξη ισχύος του κώδικα.

Στο παρόν κεφάλαιο θα παραθέσουμε τις αλλαγές και καινοτομίες που εισήγαγε ο νόμος αυτός, οι οποίες αναδεικνύουν και τον μεταρρυθμιστικό του ρόλο, ο οποίος δυστυχώς περιορίζεται από τον αριθμό των νομοθετημάτων που έχουν ψηφιστεί μέχρι και σήμερα και τα οποία των τροποποιούν.

3.1. ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Στο πρώτο κεφάλαιο του ΚΦΔ εισάγονται γενικές διατάξεις, όπως οι ορισμοί, το πεδίο εφαρμογής του κώδικα, η κοινοποίηση των πράξεων. Με τις διατάξεις του άρθρου 1 ορίζεται ότι ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης των δημοσίων εσόδων, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά.

Με τις διατάξεις του άρθρου 2 καθορίζονται οι φορολογίες των οποίων τα έσοδα ρυθμίζονται από τον Κ.Φ.Δ. οι οποίες είναι η Φορολογία Εισοδήματος, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), ο Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), ο Φόρος Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχερά Παιγνία, οι φόροι, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσει και οι χρηματικές κυρώσεις και τόκοι, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.

Με τις διατάξεις του άρθρου 3 δίνονται ορισμοί σχετικά με έννοιες που χρησιμοποιούνται στον ΚΦΔ και συγκεκριμένα της έννοιας του φορολογούμενου, του προσώπου, του νομικού προσώπου, της νομικής οντότητας, της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, της Φορολογικής Διοίκησης, του Γενικού Γραμματέα, του υπουργού και του φορολογικού κατοίκου, ώστε να αποφεύγονται οι παρερμηνείες κατά την εφαρμογή του νόμου.

Με τις διατάξεις του άρθρου 4 ορίζεται η δυνατότητα του Γενικού Γραμματέα Εσόδων να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει καθήκοντα σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Σχετικά έχουν εκδοθεί 21 αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής.

Με τις διατάξεις του άρθρου 5 ορίζεται ο τρόπος κοινοποίησης των πράξεων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση και συγκεκριμένα ότι μπορεί να γίνει εγγράφως η με ηλεκτρονικό τρόπο. Θεωρείται ότι έχει συντελεστεί κοινοποίηση σε ένα φυσικό πρόσωπο εφόσον α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, στη δηλωθείσα, από το φυσικό πρόσωπο στη Φορολογική Διοίκηση, διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα από το φυσικό πρόσωπο ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης ή γ) επιδοθεί στο φυσικό πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Οι προαναφερθέντες τρόποι κοινοποίησης ισχύουν και για την κοινοποίηση σε νομικό πρόσωπο πλέον ενός ακόμη τρόπου ο οποίος είναι να παραδοθεί στην έδρα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο Εξάλλου, πράξεις που κοινοποιούνται με συστημένη επιστολή θεωρούνται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση 15 ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση βρίσκεται στην Ελλάδα και 30 ημερών εάν η ταχυδρομική διεύθυνση βρίσκεται εκτός Ελλάδος και πράξεις που κοινοποιούνται ηλεκτρονικά θεωρείται ότι έχουν κοινοποιηθεί νόμιμα μετά την παρέλευση 10 ημερών από

την ανάρτηση στο λογαριασμό του προσώπου- φυσικού ή νομικού. Σχετικά με την ηλεκτρονική κοινοποίηση έχει εκδοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση η ΠΟΛ 1125/16-04-2014.

Με τις διατάξεις του άρθρου 6 ορίζεται ότι με απόφασή του ο Γενικός Γραμματέας ορίζει τον τύπο και το περιεχόμενο των εντύπων και δηλώσεων που πρέπει να υποβάλλει ο φορολογούμενος τα οποία διατίθενται δωρεάν (ηλεκτρονικά, ταχυδρομικά ή από τις κατά τόπους αρμόδιες υπηρεσίες).

Με τις διατάξεις του άρθρου 7 ορίζεται ότι εάν η προθεσμία για την υποβολή μίας δήλωσης ή την άσκηση ενός δικαιώματος λήγει ημέρα επίσημης αργίας, Σάββατο ή Κυριακή η προθεσμία παρατείνεται μέχρι την αμέσως επόμενη εργάσιμη ημέρα για τη Φορολογική Διοίκηση.

Με τις διατάξεις του άρθρου 8 ορίζεται η υποχρέωση του φορολογούμενου που δε διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα (φορολογικός κάτοικος εξωτερικού) να ορίσει φορολογικό εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, ώστε να μπορεί να ανταπεξέλθει στις υποχρεώσεις του ΚΦΔ. Σχετικά με τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου έχει εκδοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση η ΠΟΛ 1283/30-12-2013.

Με τις διατάξεις του άρθρου 9 καθορίζεται ότι ο Γενικός Γραμματέας εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίες είναι δεσμευτικές για την Φορολογική Διοίκηση έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν, δεν είναι όμως δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.

3.2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΜΗΤΡΩΟ

Στο δεύτερο κεφάλαιο του ΚΦΔ καθορίζεται η υποχρέωση εγγραφής στο Φορολογικό Μητρώο. Με τις διατάξεις του άρθρου 10 ορίζονται οι υπόχρεοι σε εγγραφή στο Μητρώο. Συγκεκριμένα κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που είναι υπόχρεο είτε σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου είτε σε υποβολή δήλωσης, υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο Μητρώο και εάν πρόκειται να ασκήσει επιχειρηματική δραστηριότητα υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών. Επίσης ο φορολογούμενος είτε νομικό είτε φυσικό πρόσωπο, υποχρεούται να

ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για τις μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξης εργασιών σε διάστημα τριάντα ημερών από τη μεταβολή. Το ίδιο ισχύει και για την περίπτωση οριστικής παύσης εργασιών.

Με τις διατάξεις του άρθρου 11 ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου σε κάθε φορολογούμενο, ο οποίος χρησιμοποιείται σε όλες τις φορολογίες. Ως προς τη διαδικασία απόδοσης ΑΦΜ καθώς και τα δικαιολογητικά που απαιτούνται έχουν εκδοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση οι ΠΟΛ 1005 /31-12-2013 και 1006/31-12-2013.

3.3. ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟ ΕΝΗΜΕΡΟΤΗΤΑΣ

Στο τρίτο κεφάλαιο ορίζεται η δυνατότητα να ζητά ο φορολογούμενος αποδεικτικό ενημερότητας, το οποίο είναι απαραίτητο για συγκεκριμένες συναλλαγές καθώς και οι προϋποθέσεις χορήγησης αυτού από τη Φορολογική Διοίκηση.

3.4. ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Στο τέταρτο κεφάλαιο περιλαμβάνονται διατάξεις σχετικές με την τήρηση βιβλίων και στοιχείων, την παροχή και το απόρρητο των πληροφοριών. Με τις διατάξεις του άρθρου 13 ορίζεται η υποχρέωση κάθε προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα να τηρεί αξιόπιστο λογιστικά σύστημα και τα λογιστικά αρχεία που προβλέπονται από τη νομοθεσία προκειμένου να συντάξει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Επίσης προβλέπεται ο χρόνος διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων, των φορολογικών μηχανισμών και των αρχείων που αυτοί δημιουργούν, ο οποίος είναι καταρχήν πέντε έτη.

Με τις διατάξεις του άρθρου 14 ορίζεται η υποχρέωση από το φορολογούμενο να παρέχει σε διάστημα πέντε ημερών από την κοινοποίηση του αιτήματος, τις πληροφορίες που ζητά η Φορολογική Διοίκηση καθώς και αντίγραφα μέρους των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων. Επίσης προβλέπεται η υποχρέωση των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων να υποβάλλουν καταστάσεις προμηθευτών και πελατών για τα ληφθέντα και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Ο χρόνος υποβολής των καταστάσεων, ο τρόπος, η διαδικασία, η έκταση εφαρμογής και το ύψος της αξίας των στοιχείων ορίζεται με απόφαση του Γενικού

Γραμματέα. Επίσης με την παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017 δίνεται η δυνατότητα στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με απόφασή του, να ορίζει κατηγορίες φορολογουμένων, οι οποίοι υποχρεούνται να παρέχουν αυτομάτως πληροφορίες για την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, τον τρόπο, το χρόνο και τη διαδικασία υποβολής των πληροφοριών αυτών.

Με τις διατάξεις του άρθρου 15 καθορίζεται το είδος των πληροφοριών καθώς και οι πηγές από τις οποίες η Φορολογική Διοίκηση έχει τη δυνατότητα άντλησης πληροφοριών. Συγκεκριμένα κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης υποχρεούται κατόπιν σχετικού αιτήματος εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης, να παρέχει κάθε διαθέσιμη πληροφορία καθώς και να επιδεικνύουν όλα τα πρωτότυπα στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους. Εξαίρεση αποτελούν πληροφορίες σχετικά με ποινικές υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των αρμόδιων εισαγγελικών αρχών, για την παροχή των οποίων πρέπει να δοθεί σχετική άδεια. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση δύναται να ζητά πληροφορίες από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, προκειμένου να τεκμηριώσει τη φορολογική υποχρέωση. Αξίζει να σημειωθεί ότι τρίτα πρόσωπα που δεσμεύονται από το φορολογικό απόρρητο μπορούν να δίνουν πληροφορίες μόνο σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές τους με τον φορολογούμενο ενώ για άλλες πληροφορίες απαιτείται έγγραφη άδεια από τον αρμόδιο Εισαγγελέα.

Με το άρθρο 30 του Ν. 4646/2019 προστέθηκε νέο άρθρο 15^Α στο οποίο ορίζεται η υποχρέωση των οντοτήτων του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, να διαβιβάζουν ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων και στοιχείων καθώς και των αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί μηχανισμοί.

Με τις διατάξεις του άρθρου 16 προβλέπεται η δυνατότητα ο Γενικός Γραμματέας να ζητά από τον φορολογούμενο να προσκομίζει επίσημα μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα οποιοδήποτε έγγραφο θεωρεί απαραίτητο προκειμένου να προσδιοριστεί η φορολογική υποχρέωση.

Με τις διατάξεις του άρθρου 17 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 108 του Ν. 4623/1019, καθορίζεται η υποχρέωση των προσώπων που έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης ή στους οποίους έχει ανατεθεί κάποιο έργο ή αρμοδιότητες και

καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες των φορολογουμένων, τα οποία γνωστοποιήθηκαν σε αυτούς στα πλαίσια της εργασίας τους. Στην παράγραφο 1 του άρθρου απαριθμούνται περιοριστικά τα πρόσωπα στα οποία δύναται να αποκαλύπτονται πληροφορίες. Τα πρόσωπα που λαμβάνουν τις πληροφορίες απορρήτου υποχρεούνται να τηρούν με τη σειρά τους το απόρρητο και να τις χρησιμοποιούν μόνο για το σκοπό.

Με την παρ. 5 του άρθρου 40 του ν. 4410/2016 προστέθηκε το άρθρο 17^Α στο οποίο καθορίζονται οι κυρώσεις στην ενδεχόμενη παραβίαση του φορολογικού απορρήτου.

3.5. ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΕΩΝ

Με το πέμπτο κεφάλαιο του ΚΦΔ εισάγονται διατάξεις για την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, με επιφύλαξη ή χωρίς καθώς και διατάξεις για την τροποποίηση αυτής. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 397 του Ν. 4512/2018 τροποποιήθηκε το άρθρο 18 του ΚΦΔ, εισάγοντας διατάξεις σχετικά με την εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης σε συνάρτηση με την ύπαρξη εντολής ελέγχου. Συγκεκριμένα δίνεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει δήλωση (εκπρόθεσμη) μέχρι να του κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός του φόρου (στην περίπτωση ελέγχου) ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της δήλωσης (κατ' αρχήν 5 έτη). Εάν η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή του αιτήματος του άρθρου 14 ΚΦΔ., επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54 (πρόστιμο για διαδικαστικές παραβάσεις), πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. (Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα ενώ σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του φόρου).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 397 του Ν. 4512/2018 τροποποιήθηκε το άρθρο 19 του ΚΦΔ, εισάγοντας διατάξεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης σε συνάρτηση με την ύπαρξη εντολής ελέγχου. Συγκεκριμένα δίνεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση μέχρι να του κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός του φόρου (στην περίπτωση ελέγχου) ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της δήλωσης (κατ' αρχήν 5 έτη). Εάν η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή του αιτήματος του άρθρου 14 ΚΦΔ, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54 (πρόστιμο για διαδικαστικές παραβάσεις), πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος. Εξαιρέση αποτελούν οι δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων. Πρόκειται για ένα κίνητρο σημαντικό ώστε να δηλωθούν οικειοθελώς αδήλωτα εισοδήματα. Σημειώνεται ότι συνέπεια της υποβολής δήλωσης σε περίπτωση ελέγχου είναι το γεγονός ότι φόροι, πρόστιμα, τέλη και εισφορές που έχουν προσδιορισθεί όπως αναφέρθηκε ανωτέρω δε διαγράφονται, δε συμψηφίζονται και δεν επιστρέφονται.

Με τις διατάξεις του άρθρου 20 ορίζεται η δυνατότητα του φορολογούμενου να υποβάλλει δηλώσεις με επιφύλαξη, οι οποίες πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένες και η Φορολογική Διοίκηση οφείλει μέσα σε ενενήντα ημέρες από την ημερομηνία υποβολής να τις κάνει δεκτές ή να τις απορρίψει.

3.6. ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Με το έκτο κεφάλαιο του ΚΦΔ εισάγονται διατάξεις σχετικά με την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Συγκεκριμένα στο άρθρο 21 ορίζεται ότι για τις συναλλαγές που εμπíπτουν στο άρθρο 50 ΚΦΕ καθώς και τη μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του ΚΦΕ, τα συνδεδεμένα πρόσωπα, όπως ορίζονται στην περίπτωση ζ του άρθρου 2 του ΚΦΕ, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης. Σε αυτό το σημείο κρίνεται σκόπιμο να διευκρινιστεί ότι συνδεδεμένα πρόσωπα, των οποίων οι συναλλαγές θεωρούνται ενδοομιλικές, θεωρούνται τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα τα οποία συνδέονται είτε επειδή συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στο κεφάλαιο μιας οντότητας, είτε επειδή συμμετέχουν στη

διοίκηση είτε στον έλεγχο αυτής. Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τα θέματα των ενδοομιλικών συναλλαγών και συγκεκριμένα την έννοια της συμμετοχής, δόθηκαν από τη Διοίκηση με την ΠΟΛ 1142/2-7-2015.

Ως συμμετοχή στο κεφάλαιο θεωρείται η συμμετοχή, άμεσα ή έμμεσα άνω των 33% βάσει της αξίας ή του αριθμού ή των δικαιωμάτων σε κέρδη ή σε ψήφους. Οι έμμεσες συμμετοχές προκύπτουν με πολλαπλασιασμό των κατεχόμενων ποσοστών. Για παράδειγμα εάν η εταιρεία Α συμμετέχει με ποσοστό 60% στην εταιρεία Β, η οποία συμμετέχει με ποσοστό 70% στην εταιρεία Γ, η οποία με τη σειρά της συμμετέχει με ποσοστό 80% στην εταιρεία Δ, τότε η εταιρεία Α συμμετέχει έμμεσα στην εταιρεία Γ με ποσοστό 42% ($60\% \cdot 70\%$) και στην εταιρεία Δ με ποσοστό 33,6% ($42\% \cdot 80\%$). Επίσης εάν ένα νομικό πρόσωπο συμμετέχει σε δύο άλλα νομικά πρόσωπα, τότε τα τρία αυτά νομικά πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα.

Ως συμμετοχή στη διοίκηση, άμεσα ή έμμεσα, θεωρείται όταν διαπιστώνονται μια από τις παρακάτω καταστάσεις και συγκεκριμένα όταν περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή ένας ή περισσότεροι διευθύνοντες σύμβουλοι ή διαχειριστές του διορίζονται από το άλλο πρόσωπο, όταν το ίδιο πρόσωπο ή πρόσωπα που συμμετέχουν στη διοίκηση του ενός προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή του διαχειριστή, συμμετέχουν και στη διοίκηση του άλλου προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή διαχειριστή, όταν τρίτο πρόσωπο διορίζει και στα δύο πρόσωπα, περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου τους ή έναν ή περισσότερους από τους διευθύνοντες συμβούλους τους ή διαχειριστές τους. Σημειώνεται ότι οι ανωτέρω περιπτώσεις δε κρίνονται περιοριστικά αλλά ενδεικτικά.

Ως συμμετοχή στον έλεγχο, άμεσα ή έμμεσα, θεωρείται όταν διαπιστώνονται μια από τις παρακάτω καταστάσεις και συγκεκριμένα όταν το πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις του άλλου προσώπου και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού του δανειολήπτη, όταν τρίτο πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις και στα δύο πρόσωπα και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού των δανειοληπτών, όταν το ένα πρόσωπο προμηθεύει ή ορίζει τον/τους προμηθευτές σε ποσοστό τουλάχιστον ενενήντα τοις εκατό (90%) των πρώτων και βοηθητικών υλών που απαιτούνται για την

παραγωγή του συνόλου των προϊόντων του άλλου προσώπου και προκύπτει από σύμβαση (έγγραφη ή προφορική) ότι καθορίζει τις τελικές τιμές πώλησης των προϊόντων. Η σχέση δικαιοπάροχου- δικαιοδόχου σε περιπτώσεις συμβάσεων δικαιόχρησης (franchising) δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, όταν η σχέση του αποκλειστικού ή κύριου προμηθευτή εμπορευμάτων ή παροχής υπηρεσιών ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο, δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013.

Αυτές οι επιχειρήσεις θα πρέπει να διασφαλίζουν ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές τηρούν την «αρχή των ίσων αποστάσεων» δηλαδή οι συναλλαγές αυτές πραγματοποιούνται με όρους (οικονομικούς ή εμπορικούς) ίδιους με αυτούς που θα ίσχυαν μεταξύ με συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Σε αυτό το πλαίσιο οι εταιρείες οφείλουν να καταρτίζουν φάκελο τεκμηρίωσης μέχρι την λήξη υποβολής της ετήσιας ΔΦΕ καθώς και συνοπτικό πίνακα πληροφοριών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν και να υποβάλλονται ηλεκτρονικά στη φορολογική Διοίκηση. Στην παράγραφο 2 ορίζονται οι προϋποθέσεις απαλλαγής από την τήρηση φακέλου τεκμηρίωσης. Ο φάκελος τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα της επιχείρησης και ισχύουν σχετικά με τη διαφύλαξη του τα οριζόμενα για τη διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων. Εφόσον ζητηθεί από τη Διοίκηση υπάρχει η υποχρέωση προσκόμισης μέσα σε τριάντα ημέρες από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος. Είναι αυτονόητο ότι ο φάκελος τεκμηρίωσης είναι αποτέλεσμα σύνθετης και πολυεπίπεδης εργασίας τόσο στο εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης όσο και στο γενικότερο περιβάλλον που δραστηριοποιείται η επιχείρηση .

Οι επιχειρήσεις που ήταν υπόχρεες σε τήρηση φακέλου τεκμηρίωσης πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 4174/2013, δηλαδή για χρήσεις προγενέστερες του 2013 ήταν :

- όλες οι ημεδαπές επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή με μόνιμες εγκαταστάσεις τους (π.χ. υποκαταστήματα) στην αλλοδαπή.
- οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα (π.χ. τα υποκαταστήματα αλλοδαπής) για τις συναλλαγές τους με το κεντρικό και με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του κεντρικού τους στην αλλοδαπή.

ενώ για τις χρήσεις από 2014 και εντεύθεν είναι :

- όλα τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, για τις συναλλαγές καθώς και τη μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν με άλλα συνδεδεμένα

πρόσωπα, καθώς και για τις συναλλαγές τους και μεταφορές λειτουργιών με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή (π.χ. υποκαταστήματα).

- οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα (π.χ. τα υποκαταστήματα αλλοδαπής), για τις συναλλαγές τους και τις μεταφορές λειτουργιών με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή.

Οι επιχειρήσεις που απαλλάσσονται από την τήρηση φακέλου τεκμηρίωσης πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 4174/2013, δηλαδή για χρήσεις προγενέστερες του 2013 ήταν :

- Οι εμποροβιομηχανικές εταιρείες που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με τις διατάξεις του ΑΝ 89/1967

ενώ για τις χρήσεις από 2014 και εντεύθεν είναι :

- Οι εμποροβιομηχανικές ημεδαπές και αλλοδαπές εταιρίες που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ΑΝ 89/1967
- Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, τα οποία απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, βάσει των διατάξεων του ν.4172/2013 ή ειδικών διατάξεων νόμων
- Οι ατομικές επιχειρήσεις
- Οι εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία (ΑΕΕΑΠ)

Σε υποχρέωση τεκμηρίωσης εντάσσονται όλες οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων Ενδεικτικά αναφέρονται οι αγορές και πωλήσεις πρώτων υλών, εμπορευμάτων και προϊόντων, η παροχή και λήψη αμοιβών για υπηρεσίες και δικαιώματα, οι μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων και μετοχών καθώς και οι μεταβιβάσεις ακινήτων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων. Από το 2014 εξάλλου, υποχρέωση τεκμηρίωσης υπάρχει και στην περίπτωση μεταφοράς λειτουργιών, δηλαδή σε κάθε επιχειρηματική αναδιάρθρωση λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων, κινδύνων ή και επιχειρηματικών ευκαιριών, την οποία πραγματοποιούν ή στην οποία εμπλέκονται συνδεδεμένα πρόσωπα με συνδεδεμένα κέρδη (π.χ. «απόσχιση» κλάδου), είτε αυτή λαμβάνει χώρα στην Ελλάδα είτε στο εξωτερικό, Αντίθετα τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μετόχους καθώς και οι αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη των Διοικητικών Συμβουλίων δεν αποτελούν ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων .

Σε περίπτωση μη συμμόρφωσης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων προβλέπονται πρόστιμα ανάλογα με το είδος της παράβασης και τα έτη που αφορούν. Έτσι προβλέπονται αυτοτελή πρόστιμα τα οποία για την μη υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών ανέρχεται σε 0,01% επί των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης συναλλαγών (από 2.500 ευρώ έως και 10.000 ευρώ) και για τη μη διάθεση του φακέλου τεκμηρίωσης στις αρχές πρόστιμο από 10.000 ευρώ έως 20.000 ευρώ. Συμπληρωματικά, αν κατά τη διάρκεια του ελέγχου διαπιστωθούν διαφορές, αυτές προσαυξάνουν τα φορολογητέα κέρδη. Αξίζει να σημειωθεί ότι σε περίπτωση υποτροπής εντός πενταετίας τα προαναφερθέντα πρόστιμα πολλαπλασιάζονται και συγκεκριμένα διπλασιάζονται με την πρώτη υποτροπή και τετραπλασιάζονται με τη δεύτερη.

3.7. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ

Με το έβδομο κεφάλαιο του ΚΦΔ, εισάγονται διατάξεις σχετικά με τον φορολογικό έλεγχο και τις μεθόδους έμμεσου ελέγχου. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 προβλέπεται η εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. Αυτό μπορεί να πραγματοποιηθεί με τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου είτε από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης είτε από επιτόπιου ελέγχου.

Όπως ορίζεται στο άρθρο 24, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να ζητά και να παίρνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων και λοιπών εγγράφων όπως και να απαιτεί από το φορολογούμενο να είναι παρών κατά τη διάρκεια του ελέγχου, προκειμένου να απαντήσει σε σχετικές ερωτήσεις. Επίσης εάν τα βιβλία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε αρχεία σχετίζονται με τον έλεγχο. Επιπρόσθετα ο υπάλληλος που έχει οριστεί, εφόσον το κρίνει αναγκαίο για τη διενέργεια του ελέγχου, μπορεί να κατασχέσει βιβλία και στοιχεία, αφού συντάξει σχετική έκθεση κατάσχεσης.

Με τις διατάξεις του άρθρου 25 καθορίζονται τα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στην εντολή επιτόπιου ελέγχου και συγκεκριμένα: α) ο αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί να διενεργήσουν το φορολογικό έλεγχο, γ) τα στοιχεία του ελεγχόμενου (ονοματεπώνυμο, ΑΦΜ, διεύθυνση, δραστηριότητα), δ) η ελεγχόμενη περίοδος και το είδος φορολογίας, ε) η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου η οποία δύναται να παρατηθεί κατά έξι μήνες και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, ανάλογα με το είδος του ελέγχου. Ο έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και είναι απαραίτητο, κατά την έναρξή του, να ο ελεγκτής να επιδείξει την ταυτότητά του καθώς την εντολή ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση διατηρεί το δικαίωμα επανελέγχου ελεγμένης φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης με πλήρη έλεγχο, εφόσον προκύψουν νέα στοιχεία. Ως τέτοια θεωρούνται στοιχεία που δε θα μπορούσε να έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση κατά την διενέργεια του αρχικού ελέγχου. Εξάλλου ο υπάλληλος που ελέγχει, εφόσον το κρίνει απαραίτητο, μπορεί να ζητήσει τη συνδρομή της Ελληνικής Αστυνομίας, η οποία οφείλει να ανταποκριθεί.

Στο άρθρο 26 καθορίζεται ο τρόπος επιλογής των υποθέσεων για έλεγχο. Συγκεκριμένα οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με βάσει κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, τα οποία καθορίζονται επίσης από το Διοικητή. Ο Διοικητής στο τέλος κάθε έτους καθορίζει τον αριθμό των ελέγχων που θα διενεργηθούν την επόμενη χρονιά ανά Υπηρεσία έχοντας λάβει υπόψη τον αριθμό των ελεγκτών αλλά και τον αριθμό των υποθέσεων που έχουν ελεγχθεί τους προηγούμενους δώδεκα μήνες. Με την με αριθμό Α 1476/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, καθορίστηκε ο αριθμός των ελέγχων που θα διενεργηθούν το έτος 2020, ο οποίος είναι (25.000) χιλιάδες πλήρεις και μερικοί φορολογικοί έλεγχοι από τις ελεγκτικές υπηρεσίες ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και Δ.Ο.Υ.. Από τις υποθέσεις, αυτές τουλάχιστον το εβδομήντα τοις εκατό (70%) αφορά φορολογικά έτη, χρήσεις, υποθέσεις, περιόδους ή υποχρεώσεις της τελευταίας πενταετίας και ποσοστό τουλάχιστον εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) των ελέγχων αυτών, αφορούν σε ελέγχους της τελευταίας τριετίας για τις οποίες έχει λήξει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Με τις διατάξεις του άρθρου 27 ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση δύναται εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 23 του Ν. 4172, να προβαίνει σε προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης εφαρμόζοντας μία από τις παρακάτω έμμεσες τεχνικές ελέγχου: α) της

ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, β) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, γ) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) της αρχής των αναλογιών. Οι τρεις πρώτες εφαρμόζονται στον έλεγχο των φυσικών προσώπων και έχουν εκδοθεί σχετικές αποφάσεις οι οποίες καθορίζουν τη διαδικασία ελέγχου και οι δύο τελευταίες εφαρμόζονται στον έλεγχο των νομικών προσώπων, για τις οποίες έχουν επίσης εκδοθεί οι σχετικές αποφάσεις.

Με τις διατάξεις του άρθρου 28 ορίζεται ο τρόπος με τον οποίο η Φορολογική Διοίκηση γνωστοποιεί στον ελεγχόμενο τα αποτελέσματα ελέγχου. Συγκεκριμένα μετά τη διενέργεια του ελέγχου και πριν την κοινοποίηση του οριστικού προσδιορισμού του φόρου ο έλεγχος κοινοποιεί εγγράφως στον ελεγχόμενο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου όπου πλήρως αιτιολογημένα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα του ελέγχου καθώς και προσωρινό προσδιορισμό του φόρου. Στη συνέχεια ο ελεγχόμενος έχει περιθώριο είκοσι ημερών προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του στον έλεγχο. Η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει στη σύνταξη έκθεσης ελέγχου μέσα σε διάστημα ενός μήνα από την παραλαβή των απόψεων του ελεγχόμενου βάση της οποίας εκδίδεται και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, οι οποίες κοινοποιούνται τον ελεγχόμενο βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013.

Με το άρθρο 390 του Ν. 4512/2018 προστέθηκε νέο άρθρο 28^Α στο οποίο ορίζεται η διαδικασία σχετικά με τις υποθέσεις που διαβιβάζονται στη Φορολογική Διοίκηση από τη ΔΕΟΕ. Συγκεκριμένα η ΔΕΟΕ διαβιβάζει στην αρμόδια υπηρεσία της ΑΑΔΕ ήτοι το ΚΕΦΟΜΕΠ, πορισματική έκθεση βάσει της οποίας σε διάστημα ενός μήνα η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου στο φορολογούμενο με τα αποτελέσματα της έρευνας καθώς και προσωρινό προσδιορισμό του φόρου. Εντός είκοσι ημερών ο φορολογούμενος καλείται να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου και στη συνέχεια η αρμόδια Υπηρεσία σε διάστημα τριών μηνών από την κατάθεση των απόψεων του, συντάσσει σχετική έκθεση ελέγχου και εκδίδει οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου, τις οποίες του κοινοποιεί. Σημειώνεται ότι εάν προσκομιστούν νέα στοιχεία με την κατάθεση του υπομνήματος, δίνεται στην αρμόδια υπηρεσία της ΑΑΔΕ η δυνατότητα αναπομπής της υπόθεσης ενώπιον της ΔΕΟΕ.

Με τις διατάξεις του άρθρου 29, όπως ισχύουν από 01/01/2018 σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 4569/2018, ορίζεται ότι σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή καθώς και τους ταυτόχρονους φορολογικούς ελέγχους με άλλες χώρες εφαρμόζονται οι διατάξεις των κεφαλαίων Α έως Η του Ν. 4170/2013. Ο τελευταίος αυτός νόμος ενσωματώνει στην ελληνική νομοθεσία την οδηγία του Συμβουλίου 2011/16/EK, τις διατάξεις του Νόμου 4153/2013 σχετικά με την κύρωση της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα, των διεθνών συμβάσεων, όπως κυρώνονται και ισχύουν με τις διατάξεις εφαρμογής τους και τα σχετικά σχόλια του ΟΟΣΑ, καθώς και τη νομοθεσία σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή. Για την εφαρμογή του Νόμου 4170/2013 έχει θεσπιστεί η δυνατότητα πρόσβασης της Φορολογικής Διοίκησης στους μηχανισμούς, τις διαδικασίες, τα έγγραφα και τις πληροφορίες που προβλέπονται στα άρθρα 13, 14 παράγραφοι 4, 20, 21 και 30 του ν. 4557/2018 και κάτω από συγκεκριμένες προϋποθέσεις στα έγγραφα της παραγράφου 2.

Σε αυτό το σημείο αξίζει να παρατηρήσουμε ότι η συνεργασία μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων βοηθά σε μεγάλο βαθμό σημαντικό τον εντοπισμό και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Απαραίτητο εργαλείο αυτής προς αυτήν την κατεύθυνση είναι η διεθνής διοικητική συνεργασία. Όπως ορίζεται και στην ΠΟΛ 1056/2018 που εκδόθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, τα εργαλεία που συμφωνήθηκε να χρησιμοποιούνται στα πλαίσια της συνεργασίας μεταξύ των συμβαλλόμενων κρατών παρέχουν εμπιστοσύνη στους φορολογούμενους καθώς οι κανόνες, οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα καθορίζονται από τα ίδια τα κράτη και είναι ίδια για όλους, και τους βοηθούν να διασφαλίσουν τα δικαιώματά τους, βάσει των προτύπων που έχουν συμφωνηθεί από τις φορολογικές αρχές σε διεθνές επίπεδο, ιδίως από τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ. Η εφαρμογή των Προτύπων του ΟΟΣΑ καθώς και τα χρονοδιαγράμματα με σχεδόν μηδενική ανοχή ευελιξίας ήταν από τις βασικές αρχές των δράσεων και ενεργειών της διεθνούς κοινότητας, με ενεργό συμμετοχή και της Ελλάδας (ιδρυτικό μέλος του ΟΟΣΑ).

3.8. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Με το όγδοο κεφάλαιο του ΚΦΔ εισάγονται διατάξεις σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού του φόρου, το χρόνο παραγραφής και τις γενικές διατάξεις για τη φοροδιαφυγή. Με τις διατάξεις του άρθρου 30 ορίζεται η έννοια του της πράξης προσδιορισμού του φόρου ήτοι η πράξη που προσδιορίζει το ποσό της φορολογικής οφειλής ή της φορολογικής απαίτησης,

εκδίδεται ανά φορολογική περίοδο ή φορολογικό έτος και ανά φορολογική υπόθεση. Ο νόμος ορίζει ότι η Φορολογική Διοίκηση δύναται να εκδίδει τέσσερις κατηγορίες πράξεων προσδιορισμού του φόρου, ανάλογα με τον τρόπο προσδιορισμού του φόρου, και συγκεκριμένα:

- Σύμφωνα με το άρθρο 31, άμεσο προσδιορισμό του φόρου, ο οποίος εκδίδεται με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.
- Σύμφωνα με το άρθρο 32, διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, ο οποίος εκδίδεται βάσει στοιχείων που έχουν παρασχεθεί από το φορολογούμενο κατά την υποβολή της δήλωσης ή έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.
- Σύμφωνα με το άρθρο 33, εκτιμώμενο προσδιορισμό του φόρου, ο οποίος εκδίδεται από τη την Φορολογική Διοίκηση στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει δήλωση ενώ η φορολογητέα ύλη προσδιορίζεται λαμβάνοντας υπ όψιν στοιχεία που έχει στη διάθεσή της σχετικά με τον τρόπο διαβίωσης του φορολογούμενου και την τυχόν την επαγγελματική του δραστηριότητα.
- Σύμφωνα με το άρθρο 34, διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου, ο οποίος εκδίδεται κατόπιν ελέγχου προκειμένου ο έλεγχος να διορθώσει ανακριβή ή εσφαλμένο προσδιορισμό του φόρου. Σημειώνεται ότι ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, βάσει της παρ. 5 του άρθρου 25.
- Σύμφωνα με το άρθρο 35, προληπτικό προσδιορισμό του φόρου, ο οποίος εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση πριν την ημερομηνία υποβολή της δήλωσης προκειμένου να διασφαλιστεί η είσπραξη του φόρου, εφόσον υπάρχουν ενδείξεις ότι ο φορολογούμενος θα εγκαταλείψει τη χώρα ή μεταβιβάζει τα περιουσιακά του στοιχεία σε τρίτο πρόσωπο προκειμένου να μην ανταποκριθεί στις φορολογικές του υποχρεώσεις.

Με το άρθρο 36, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 31 του Ν. 4646/2019, καθορίζονται οι διατάξεις οι σχετικές με την παραγραφή. Ο γενικός κανόνας είναι ότι η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις η προθεσμία αυτή παρατείνεται. Συγκεκριμένα:

- Εάν υποβληθεί αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, στο τελευταίο έτος της προθεσμίας παραγραφής, η παραγραφή παρατείνεται κατά ένα έτος.

- Εάν ζητηθούν πληροφορίες από την αλλοδαπή, παρατείνεται για όσο διάστημα διαρκεί η διαβίβαση των πληροφοριών πλέον ενός έτους από την ημερομηνία που περιήλθαν οι πληροφορίες στη Φορολογική Διοίκηση.
- Εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή ή ένδικο μέσο, παρατείνεται για ένα χρόνο από την έκδοση της απόφασης και μόνο για το ζήτημα που αφορά η απόφαση.
- Για όσο διάστημα διαρκεί η προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, εφόσον υποβληθεί αίτημα για όσο διαρκεί η προβλεπόμενη διαδικασία και εφόσον βγει απόφαση η παραγραφή παρατείνεται κατά ένα έτος, από την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης.
- Εάν δεν υποβληθεί δήλωση στην προβλεπόμενη προθεσμία παραγραφής ήτοι πέντε έτη, η παραγραφή παρατείνεται κατά δέκα έτη από την λήξη του έτους του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης.
- Εάν μετά την προβλεπόμενη προθεσμία παραγραφής, ήτοι πέντε έτη, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, τα οποία δε θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής στο εν λόγω χρονικό διάστημα και εφόσον η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτή που είχε προσδιοριστεί, η παραγραφή παρατείνεται κατά δέκα έτη από την λήξη του έτους του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης, αποκλειστικά και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.
- Εάν μετά την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων ή μετά την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού του φόρου, και εντός της πενταετίας από την λήξη του έτους του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης περιέλθουν στη Φορολογική Διοίκηση συμπληρωματικά στοιχεία, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου πρέπει να εκδοθούν εντός της πενταετίας. Σε περίπτωση που τα συμπληρωματικά στοιχεία έρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης στο τελευταίο έτος της πενταετίας, η παραγραφή παρατείνεται κατά ένα έτος.

Με τις διατάξεις του άρθρου 37 καθορίζεται το περιεχόμενο της πράξης προσδιορισμού φόρου και ο τύπος της πράξης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα. Υπογράφεται από τον ίδιο ή από εξουσιοδοτημένο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης και κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά.

Με το άρθρο 13 του ν.4607/2019 τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και εναρμονίστηκε με το άρθρο 6 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε.. Σκοπός της τροποποίησης ήταν η ενσωμάτωση στο εσωτερικό δίκαιο του γενικού κανόνα

απαγόρευσης των καταχρήσεων, ο οποίος έχει εφαρμογή σε όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ. Η χρησιμότητα των γενικών κανόνων απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) στα φορολογικά συστήματα είναι για να αντιμετωπιστούν καταχρηστικές φορολογικές πρακτικές που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις. Με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση δε λαμβάνει υπόψη κατά τον προσδιορισμό του φόρου τυχόν διευθετήσεις που έχουν συσταθεί με σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, το οποίο ματαιώνει την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων. Με τον όρο διευθέτηση ο νομοθέτης εννοεί κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός που μπορεί να πραγματοποιείται είτε στην ημεδαπή είτε εντός της Ευρωπαϊκής ένωσης είτε και εκτός αυτής. Επίσης κάθε διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερο από ένα στάδια. Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια όταν πραγματοποιείται για εμπορικούς λόγους που δεν ανταποκρίνονται στην οικονομική πραγματικότητα και για τον καθορισμό της γνήσιας ή μη διευθέτησης η Φορολογική Διοίκηση λαμβάνει υπόψη ενδεικτικά τις παρακάτω καταστάσεις: α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολο της, β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά, γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους, δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα, ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανάκλαται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του, στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος. Τέλος, σε περίπτωση εφαρμογής του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ΚΦΔ (ν.4174/2013) ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις (σχετ. παρ. 11 του Προοιμίου της Οδηγίας). Διευκρινίζεται ότι εάν στις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής φορολογίας περιέχονται διατάξεις κατά της φοροδιαφυγής και εφόσον ο σκοπός της μη γνήσιας διευθέτησης είναι η απόκτηση πλεονεκτήματος που παρέχεται από την οικεία ΣΑΔΦ, οι διατάξεις αυτές υπερισχύουν σε κάθε περίπτωση του άρθρου 38 του ΚΦΔ και εφαρμόζονται αποκλειστικά. Σε κάθε άλλη περίπτωση τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 38 ΚΦΔ και εφόσον διαπιστωθεί ότι μια διευθέτηση έχει ως κύριο ή έναν

από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, τότε δεν χορηγούνται τα ευεργετήματα των ΣΑΔΦ.

Με τις διατάξεις του άρθρου 39 καθορίζεται ότι η δικαιολόγηση της προσαύξησης περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4172, και ως εκ τούτου η μη φορολόγηση αυτής συνίσταται στο να αποδείξει ο φορολογούμενος την πραγματική αιτία του εισοδήματος καθώς επίσης και εάν αυτά έχουν φορολογηθεί ή απαλλαχθεί νομίμως του φόρου.

3.9. ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Με το ένατο κεφάλαιο εισάγονται διατάξεις για την είσπραξη του φόρου, τα προγράμματα ρύθμισης οφειλών, τα μέτρα για τη διασφάλιση του Δημοσίου για τις οφειλές και την αναγκαστική εκτέλεση καθώς και την αμοιβαία συνδρομή στην είσπραξη απαιτήσεων από φόρους στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

3.9.1. ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΦΟΡΟΥ

Στο άρθρο 40 καθορίζεται ότι τα αρμόδια όργανα για την είσπραξη των φόρων καθώς και τον τρόπο είσπραξης αλλά και απόδοσης αυτών ορίζονται με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Συγκεκριμένα τα όργανα που εισπράττουν φόρους για λογαριασμούς του Δημοσίου είναι τα πιστωτικά ιδρύματα, ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος, γραφεία ταχυδρομικών επιταγών που έχουν εξουσιοδοτηθεί να παρέχουν υπηρεσίες πληρωμών, ιδρύματα πληρωμών, η Τράπεζα της Ελλάδος (όχι με την ιδιότητά της ως νομισματική αρχή) καθώς και όλες οι Δημόσιες Υπηρεσίες.

3.9.2. ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Στο άρθρο 41 καθορίζεται ότι ο φόρος καταβάλλεται στο χρονικό διάστημα που ορίζει ο νόμος ενώ ιδιαίτερες προθεσμίες ορίζονται για την πληρωμή του φόρου κατόπιν διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου και κατόπιν δικαστικής απόφασης.

Σύμφωνα με το άρθρο 42 ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου και η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να επιστρέψει το ποσό που θα προκύψει αφού συμψηφίσει τον τυχόν

οφειλόμενο φόρο, σε διάστημα ενενήντα ημερών από την έγγραφη αίτηση του φορολογούμενου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο διάστημα από άλλη νομοθετική ρύθμιση, με εξαίρεση την περίπτωση της αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α από υποκειμένους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, οπότε η προθεσμία είναι τέσσερις μήνες. Σχετικά με την παραγραφή της αξίωσης για επιστροφή φόρου αχρεωστήτως καταβληθέντος, ισχύουν τα σχετικά στο άρθρο 36 του παρόντος Νόμου.

Επιπρόσθετα, στο άρθρο 43 προβλέπεται η δυνατότητα του φορολογούμενου, εκτός εάν έχει καταδικαστεί σε φοροδιαφυγή, πριν ή μετά τη λήξη της προθεσμίας καταβολή του φόρου να υποβάλλει αίτηση στη Φορολογική Διοίκηση ώστε να υπαχθεί σε ρύθμιση τμηματικής καταβολής των φόρων εφόσον πληρούνται συγκεκριμένες συνθήκες (οικονομική αδυναμία για την καταβολή του φόρου), η διάρκεια του οποίου δεν μπορεί να υπερβαίνει το ένα έτος. Σημειώνεται ότι εάν ο φορολογούμενος δεν είναι συνεπείς στις φορολογικές του υποχρεώσεις χάνει τη ρύθμιση και τα ευεργετήματα αυτής (υποχρέωση άμεσης καταβολής του φόρου και άμεση εφαρμογή των μέτρων εκτέλεσης).

3.9.3. ΜΕΤΡΑ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΝΑΓΚΑΣΤΙΚΗ ΕΚΤΕΛΕΣΗ

Στο άρθρο 44 καθορίζεται η σειρά της εξόφλησης των υποχρεώσεων, όταν καταβάλλεται ένα ποσό φόρου ήτοι πρώτα εξοφλούνται τα έξοδα είσπραξης, μετά οι τόκοι και τα πρόστιμα και στο τέλος το αρχικό κεφάλαιο ενώ το άρθρο 45 απαριθμούνται οι εκτελεστοί τίτλοι.

3.9.3.1. ΕΚΤΕΛΕΣΤΟΣ ΤΙΤΛΟΣ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ

Με το διατάξεις του άρθρου 46 δίνεται η δυνατότητα στη Φορολογική Διοίκηση και με σκοπό τη διασφάλιση της είσπραξης των φόρων να προβεί σε ενέργειες όπως συντηρητική κατάσχεση κινητών και ακινήτων, χωρίς δικαστική απόφαση, βάση του εκτελεστού τίτλου αλλά και η λήψη ασφαλιστικών μέτρων πριν την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση δύναται εφόσον διαπιστώσει μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό ή διακράτηση Φ.Π.Α., παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών, με σκοπό τη μη πληρωμή στο Δημόσιο συνολικά πάνω από 150.000,00 ευρώ, βάση ειδικής έκθεσης ελέγχου να επιβάλλει σε βάρος του υπόχρεου παραβάτη προληπτικά ή διασφαλιστικά μέτρα του δημοσίου συμφέροντος. Αυτά συνίστανται στη δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να μην παραλαμβάνει ή να μη χορηγεί έγγραφα για μεταβίβαση

περιουσιακών στοιχείων και να δεσμεύει το 50% των καταθέσεων των τραπεζικών λογαριασμών κατά ανώτατο μέχρι το διπλάσιο του ποσού και το σύνολο του περιεχόμενου των θυρίδων. Σημειώνεται ότι σε περίπτωση νομικών προσώπων οι ανωτέρω δεσμεύσεις γίνονται και στους ομόρρυθμους εταίρους προσωπικών εταιρειών καθώς και σε βάρος των προσώπων του άρθρου 50.

Σε αυτό το σημείο κρίνεται σκόπιμο να αναφέρουμε τις διατάξεις του άρθρου 50 με τη σημείωση ότι το συγκεκριμένο άρθρο τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του Ν. 4646/2019. Με τις εν λόγω διατάξεις καθορίζονται τα πρόσωπα που ευθύνονται για την καταβολή των φόρων ενός νομικού προσώπου. Αυτά είναι οι εκτελεστικοί πρόεδροι, οι διευθυντές, οι γενικοί διευθυντές, οι διαχειριστές, οι διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου (εισοδήματος, παρακρατούμενου, επιρριπτόμενου, Φ.Π.Α., ΕΝΦΙΑ καθώς και τόκων προσαυξήσεων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) να έχουν τις προαναφερθείσες ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας ή κατά το χρόνο της λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής τους ή κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης, β) οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους, γ) οι εν λόγω οφειλές δεν αποδόθηκαν λόγω υπαιτιότητας των ανωτέρω προσώπων. Επιπλέον στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται ευθύνονται αλληλεγγύως με τα προαναφερθέντα πρόσωπα και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

3.9.3.2. ΜΕΤΡΑ ΑΝΑΓΚΑΣΤΙΚΗΣ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ

Εφόσον ο φορολογούμενος δεν καταβάλει ποσά φόρου που έχουν προκύψει από πράξη προσδιορισμού του φόρου η επιβολής προστίμου, η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με το άρθρο 47, υποχρεούται όπως κοινοποιήσει ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλών. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν ανταποκριθεί στην υποχρέωση σε διάστημα 30 ημερών και εφόσον το χρέος δεν έχει υπαχθεί σε ρύθμιση, μπορεί η Φορολογική Διοίκηση να προβεί σε μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν.δ. 356/1974 περί Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων. Σε περίπτωση που υπάρχει υπόνοια ότι ο φορολογούμενος θα μεταβιβάσει τα περιουσιακά του στοιχεία προκειμένου να αποφύγει

την πληρωμή του φόρου η Φορολογική Διοίκηση, βάσει του άρθρου 49, δύναται να προβεί σε λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης και πριν την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης καταβολής του φόρου.

3.9.3.3. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΦΟΡΟΥ

Το δικαίωμα του Δημοσίου για την είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων παραγράφεται μετά την παρέλευση πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου αποκτήθηκε νόμιμος τίτλος εκτέλεσης και στο άρθρο 51 αναλυτικά αναφέρονται οι τρόποι διακοπής και αναστολής της παραγραφής. Για την αμοιβαία συνδρομή στην είσπραξη απαιτήσεων εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 295 έως 319 του Ν. 4072/2012, με τον οποίο ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου.

3.10. ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ

Με το δέκατο κεφαλαίου του ΚΦΔ εισάγονται διατάξεις σχετικά με την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων και τον υπολογισμό τόκων, στις περιπτώσεις οι φορολογούμενοι δεν εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις τους, όπως αυτές προβλέπονται από τον ΚΦΔ αλλά και από τη φορολογική νομοθεσία που αφορά σε φόρους, τέλη, εισφορές και πρόστιμα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του. Σημειώνεται οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται από 1.1.2014 με εξαίρεση τις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, που εφαρμόζονται από 1.1.2015 .

Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν καταβάλλει το φόρο εντός της νόμιμης προθεσμίας, υποχρεούται, βάση του άρθρου 53, να καταβάλλει τόκους επί του ποσού του φόρου. Ο τόκος υπολογίζεται από την επόμενη ημέρα που λήγει η προθεσμία καταβολής. Αντίστοιχα εάν ο φορολογούμενος προβεί σε αχρεώστητη καταβολή φόρου, καταβάλλονται τόκοι για τη χρονική περίοδο από την αίτηση επιστροφής μέχρι την ημερομηνία επιστροφής, εκτός εάν πραγματοποιηθεί σε διάστημα 90 ημερών. Το επιτόκιο έχει καθοριστεί με την ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 31-12-2013. Αξίζει να σημειωθεί ότι ο τόκος δε συνιστά κύρωση αλλά υπολογίζεται λόγω της καθυστέρησης στην εξόφληση των οφειλών.

Με τις διατάξεις του άρθρου 54 απαριθμούνται οι διαδικαστικές παραβάσεις, στις οποίες εάν υποπέσει ο φορολογούμενος πληρώνει πρόστιμο ανάλογα με το εάν είναι υπόχρεος σε

τήρηση βιβλίων αλλά και το είδος της παράβασης. Το πρόστιμο κυμαίνεται από 100 ευρώ έως και 20.000,00 ευρώ. Διαδικαστικές θεωρούνται οι παραβάσεις που σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή την λοιπή φορολογική νομοθεσία και στοχεύουν στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης. Σημειώνεται ότι εκδόθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση η ΠΟΛ 1026/2018, με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων.

Με τις διατάξεις των άρθρων 54^Α και 54^Β ορίζεται η υποχρεωτική έκδοση πιστοποιητικού ΕΝΦΙΑ για κάθε δικαιοπραξία σχετική με ακίνητο και καθορίζεται ο χρόνος επιβολής τόκων και προστίμων.

Με τις διατάξεις του άρθρου 54^Γ καθορίζονται οι παραβάσεις στις οποίες εάν υποπέσουν τα Ελληνικά Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα, σχετικά με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών, υποχρεούνται σε καταβολή προστίμου και το ύψος αυτού ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 54^Δ ορίζονται οι κυρώσεις σχετικά με παραβάσεις μη παροχής στοιχείων από ψηφιακές πλατφόρμες του οικονομικού διαμοιρασμού. Με τις διατάξεις του άρθρου 55^Α καθορίζεται ότι με την ολοκλήρωση της ελεγκτικής διαδικασίας, δηλαδή την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση παραπέμπει στην ποινική διαδικασία μόνο τις παραβάσεις, οι οποίες συνιστούν εγκλήματα φοροδιαφυγής, σύμφωνα με το άρθρο 66, με την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς, αμελλητί (άμεσα, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση). Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως. Η ποινική διαδικασία είναι ανεξάρτητη από την τυχόν άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ή προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Σημειώνεται ότι η παραγραφή του εγκλήματος της φοροδιαφυγής αρχίζει από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής (βεβαίωση) ή στην περίπτωση που έχει ασκηθεί προσφυγή, από την τελεσιδικία της απόφασης.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του ν. 4321/2015 καταργήθηκε το άρθρου 57 και ως εκ τούτου δεν προβλέπεται πλέον παράβαση ούτε αντίστοιχο πρόστιμο για εκπρόθεσμη καταβολή φόρου ή άλλου δημοσίου εσόδου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ. Η κατάργηση ισχύει για οφειλές που βεβαιώνονται μετά τις 21.3.2015

Με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 καθορίζονται τα πρόστιμα για τις ουσιαστικές παραβάσεις και διαφοροποιούνται ανάλογα με τη φορολογία για την οποία επιβάλλονται. Οι ουσιαστικές παραβάσεις συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που

απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, έχουν ως συνέπεια τη μη καταβολή ή καταβολή μειωμένου φόρου ή την εισπραξη επιστροφής φόρου, και διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου. Το πρόστιμο του άρθρου 58 είναι η γενική ρύθμιση για τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε παραβάσεις σχετικές με όλους τους φόρους, τέλη και εισφορές που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, πλην του ΦΠΑ και των παρακρατούμενων φόρων, για τους οποίους υπάρχουν ειδικές ρυθμίσεις στα άρθρα 58Α και 59, αντίστοιχα. Συγκεκριμένα :

- Στην περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης και εάν το ποσό του φόρου που προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση βάσει του διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου είναι μεγαλύτερο από το φόρο που προέκυπτε από την υποβολή της αρχικής δήλωσης, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. (οι β και γ περιπτώσεις ισχύουν από 17/10/2015 βάσει του Ν .4337/2015).
- Στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.
- Σε περίπτωση μη υποβολής, ανακριβούς υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α. και Παρακρατούμενων φόρων, το πρόστιμο ανέρχεται σε 50% του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς του φόρου.
- Επίσης στην περίπτωση που δεν εκδίδεται φορολογικό στοιχείο ή εκδίδεται ανακριβώς για πράξη η οποία επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το μικρότερο ποσό προστίμου που μπορεί να επιβληθεί ανέρχεται στο ποσό των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και στο ποσό των πεντακοσίων (500) ευρώ, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Εάν διαπιστωθεί σε μεταγενέστερο έλεγχο ότι διαπράχθηκε η ίδια παράβαση εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις

εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το μικρότερο ποσό προστίμου που μπορεί να επιβληθεί, στην περίπτωση αυτή, ανέρχεται στο ποσό των πεντακοσίων (500) ευρώ, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και στο ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Εάν διαπιστωθεί ξανά ότι διαπράχθηκε ίδια παράβαση σε επόμενο έλεγχο εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το μικρότερο ποσό προστίμου που μπορεί να επιβληθεί, στην περίπτωση αυτή, ανέρχεται στο ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και στο ποσό των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Με τις διατάξεις του άρθρου 60 ορίζεται ότι κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή προσπαθεί να παρεμποδίσει τις ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον ΚΦΔ ή υποθάλλει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο με σκοπό την παραβίαση διατάξεων του ΚΦΔ υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.

Με τις διατάξεις του άρθρου 61 προβλέπεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας με την προϋπόθεση να έχουν εξοφληθεί όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα, πριν το αίτημα απαλλαγής και οι τόκοι και τα πρόστιμα να μην επιβάλλονται για ανακριβή υποβολή δηλώσεων ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής. Ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε χωρίς υπαιτιότητα εκ μέρους του φορολογούμενου, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Το αίτημα της απαλλαγής απευθύνεται εγγράφως στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής, ο οποίος καλείται να λάβει απόφαση εντός 30 ημερών. Η πράξη επιβολής προστίμου κοινοποιείται στο φορολογούμενο είτε μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου είτε αυτοτελώς. Ο φορολογούμενος καλείται εντός

20 ημερών να υποβάλει τις απόψεις του στη Φορολογική Διοίκηση σχετικά με την επικείμενη επιβολή του προστίμου, με εξαίρεση τα πρόστιμα που αφορούν σε διαδικαστικές παραβάσεις. Σημειώνεται επίσης ότι για την ίδια παράβαση, επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο.

3.11. ΕΙΔΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ - ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗ

Με το ενδέκατο κεφάλαιο εισάγονται διατάξεις σχετικά με τις ειδικές διοικητικές διαδικασίες και την ενδικοφανή προσφυγή. Ο φορολογούμενος εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 01/01/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 - Ν.4174/2013) οφείλει πριν από την προσφυγή του στα αρμόδια Διοικητικά Δικαστήρια, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων ή παραλείψεων των φορολογικών αρχών εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών, που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παραλείψεως, κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή από τον υπόχρεο και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Η ανωτέρω προθεσμία αναστέλλεται κατά το διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ο υπόχρεος ταυτόχρονα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλει στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο (σε οπτικό δίσκο - CD ή USB κτλ), στον οποίο περιλαμβάνονται σε μαγνητική μορφή και σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή αρχείου η υποβληθείσα ενδικοφανής προσφυγή, η αίτηση αναστολής σε περίπτωση αυτοτελούς υποβολής καθώς και τα έγγραφα και δικαιολογητικά που επικαλείται (σε ηλεκτρονικά αρχεία), συνοδευόμενο από υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 Ν.1599/1986 με την οποία δηλώνεται το ακριβές του

περιεχομένου των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου. Μετά την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής η Φορολογική Διοίκηση την αποστέλλει εντός επτά (7) ημερών συνοδευόμενη από απόψεις και έγγραφα (αντίγραφο έκθεσης ελέγχου, αντίγραφο των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου κτλ) στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί επ' αυτής. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση.

Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης υπό την προϋπόθεση ότι έχει ήδη καταβληθεί το υπόλοιπο ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) εκτός αν υποβληθεί για αυτό και γίνει αποδεκτό αίτημα αναστολής. Στην τελευταία αυτή περίπτωση εφόσον δηλαδή υποβληθεί από τον υπόχρεο ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής του καταβλητέου ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να αναστείλει την πληρωμή του εν λόγω ποσοστού μόνο στην περίπτωση κατά την οποία κρίνεται ότι αυτό θα είχε ως συνέπεια την ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Η αναστολή αυτή ισχύει μέχρι την κοινοποίηση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής στον υπόχρεο, άλλως μέχρι την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της. Το αίτημα αναστολής υποβάλλεται με το έγγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής ή αυτοτελώς με ιδιαίτερο έγγραφο που κατατίθεται την ίδια ημέρα με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής. Με την υποβολή της αιτήσεως αναστολής και μέχρι την έκδοση απόφασης επ' αυτής άλλως μέχρι την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της, η υποχρέωση καταβολής του αμφισβητούμενου ποσού αναστέλλεται. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου. Με την αίτηση αναστολής υποβάλλονται στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και τα αποδεικτικά στοιχεία με τα οποία τεκμηριώνονται οι ισχυρισμοί του αιτούντος και απαραίτητως υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 Ν.1599/1986 στην οποία ο αιτών δηλώνει τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματά του από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος καθώς και την περιουσιακή του κατάσταση στην Ελλάδα και οπουδήποτε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής. Αν ο αιτών είναι φυσικό πρόσωπο δηλώνονται επιπλέον και τα παγκόσμια έσοδα ή

εισοδήματα από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή ή της συζύγου και των ανηλίκων τέκνων αυτού κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής.

Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εκδίδει μετά από εισήγηση του ορισθέντος ή των ορισθέντων υπαλλήλων αιτιολογημένη απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής και επί της αιτήσεως αναστολής καταβολής του φόρου. Η απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής εκδίδεται εντός προθεσμίας εκατόν είκοσι (120) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής στην αρμόδια φορολογική αρχή (η προθεσμία των 120 ημερών ορίστηκε με την §3 άρθρου 47 του Ν.4331/2015). Η απόφαση επί της αναστολής εκδίδεται εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης αναστολής καταβολής του φόρου στην αρμόδια φορολογική αρχή (η προθεσμία των 30 ημερών ορίστηκε με την §1 άρθρου 91 του Ν.4316/2014). Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής περιέχει την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Εάν με την απόφαση ακυρώνεται μερικά ή ολικά ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Εάν απορρίπτεται η ενδικοφανής προσφυγή αρκεί ως αιτιολογία η αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου.

Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Στην περίπτωση αυτή η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της (αναπομπή της υπόθεσης). Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η

φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Αν εντός της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της ανωτέρω προθεσμίας. Στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί απόφαση η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ενημερώνει το αργότερο εντός δυο ημερών από την εκπνοή της προβλεπόμενης για την έκδοση της απόφασης προθεσμίας την αρμόδια φορολογική αρχή για τις δικές της ενέργειες. Αντίγραφο της απόφασης αποστέλλεται άμεσα και στην αρμόδια φορολογική αρχή για τις δικές της ενέργειες. Εξάλλου, η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών .

Με το άρθρο 63Α καθώς και με την ΠΟΛ 1129/2017 ρυθμίζονται ζητήματα σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, σύμφωνα με τη «Σύμβαση μεταξύ των Κρατών - Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (90/436/ΕΟΚ)» (Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας), που κυρώθηκε με το ν. 2216/1994 (Α' 83). Η ΔΑΔ διεξάγεται από τη Φορολογική Διοίκηση και τα αποτελέσματά της επέρχονται με την έκδοση Απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Μετά την ολοκλήρωσή της διαδικασίας τα αποτελέσματα κοινοποιούνται στον φορολογούμενο που τον αφορούν ο, οποίος έχει διάστημα εξήντα ημερών να την αποδεχτεί, οπότε εκδίδεται και η Απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού, η οποία δεν υπόκειται σε ενδικοφανή προσφυγή ή άλλο ένδικο βοήθημα. Το άρθρο 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Διαιτησίας προβλέπει την έναρξη και διεξαγωγή της διαδικασίας σε κάθε περίπτωση που μια επιχείρηση κρίνει ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση οι αρχές που αναφέρονται στο άρθρο 4 δεν έχουν τηρηθεί, κατά τη διόρθωση των κερδών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ή μιας επιχείρησης και της μόνιμης εγκατάστασης αυτής. Η έναρξη της διαδικασίας συνίσταται στην υποβολή αιτήματος από τη θιγόμενη επιχείρηση (νομικό πρόσωπο ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα). Αρμόδια αρχή για την υποβολή, την εξέταση των αιτημάτων και τη διεξαγωγή της ΔΑΔ, κατ' εφαρμογή του άρθρου 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Διαιτησίας, είναι το Τμήμα Δ', Ειδικών Φορολογικών Ελέγχων, της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Η αρμόδια αρχή παραλαμβάνει το αίτημα και εξετάζει αρχικά το εμπρόθεσμο και παραδεκτό του

αιτήματος, καθώς και εάν αυτό περιλαμβάνει τις ελάχιστες απαιτούμενες πληροφορίες. Μετά την ολοκλήρωση της αξιολόγησης του αιτήματος από την αρμόδια αρχή, η αρμόδια αρχή προσπαθεί, εάν θεωρήσει το αίτημα βάσιμο και η ίδια δεν μπορεί να δώσει ικανοποιητική λύση, ώστε να αποφευχθεί η επιβολή φορολογίας, η οποία δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Σύμβασης Διαιτησίας, να επιλύσει τη διαφορά με συμφωνία αμοιβαίου διακανονισμού με την αρμόδια αρχή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, με σκοπό την αποφυγή επιβολής φορολογίας. Παράλληλα, ενημερώνει για την υπόθεση το αντισυμβαλλόμενο κράτος, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση καθώς και τον αιτούντα για την έναρξη της ΔΑΔ.

Με τις διατάξεις του άρθρου 64 ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις στα οποία βασίζεται η έκδοση πράξεως και ο προσδιορισμός φόρου ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 65 ορίζεται ότι σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, όποιο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Το ετήσιο πιστοποιητικό που προβλέπεται στο άρθρο 65Α του Ν. 4174/2013, αφορά τις ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά, βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας, από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και ελεγκτικές εταιρείες που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α') και εκδίδεται μετά από έλεγχο για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργείται από τα ως άνω πρόσωπα και ελεγκτικά γραφεία. Από την ως άνω διάταξη εξαιρούνται οι ανώνυμες εταιρείες, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων των οποίων, αν και οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και ελεγκτικές εταιρείες που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α'), τα ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ ετησίως.

3.12. ΕΓΚΛΗΜΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ-ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

Στο δωδέκατο κεφάλαιο του ΚΦΔ, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 8 του Νόμου 4337/2015, ορίζονται τα εγκλήματα φοροδιαφυγής στους φόρους που διέπονται από τον ΚΦΔ, οι αυτουργοί και συνεργοί των ανωτέρω αδικημάτων καθώς και τα σχετικά με την ποινική δίωξη. Σημειώνεται ότι με την εισαγωγή των εν λόγω διατάξεων καταργήθηκαν τα άρθρα 17 έως και 21 του Ν. 2523/1997, όπως ρητά ορίζεται στο άρθρο 71.

Με τις διατάξεις του άρθρου 66 ορίζεται ότι έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει:

- στο φόρο εισοδήματος, στον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ή στον ειδικό φόρο ακινήτων (Ε.Φ.Α.), όποιος με πρόθεση, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή των παραπάνω φόρων, αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη.
- στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών, στο φόρο ασφαλιστρών καθώς και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη ή εισφορές, όποιος με πρόθεση, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή αυτών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς τους παραπάνω φόρους, τέλη ή εισφορές, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών, ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές.
- στο φόρο πλοίων όποιος με πρόθεση προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο φόρο πλοίων.
- όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου
- όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής.

Στη συνέχεια καθορίζεται η τιμωρία ανά είδος φόρου. Συγκεκριμένα στις τρεις πρώτες περιπτώσεις (φόρο εισοδήματος, ΕΝΦΙΑ, ΕΦΑ, Φ.Π.Α., παρακρατούμενοι και επιρριπτόμενοι φόροι και φόρος πλοίων) τιμωρείται:

- ο με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.
- ο με κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.

Σημειώνεται ότι η τέλεση του εγκλήματος φοροδιαφυγής, τιμωρείται με κριτήριο την συμπλήρωση ή μη του οριζόμενου, για κάθε φορολογικό ή διαχειριστικό έτος, ορίου ως προς τους κατά περίπτωση καταλογιζόμενους φόρους, τέλη ή εισφορές. Η τέταρτη περίπτωση τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών ανεξάρτητα από την αναγραφόμενη αξία συναλλαγής ενώ η τελευταία με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και ποινή κάθειρξης έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ.

Στην παράγραφο 5 καθορίζεται τι θεωρείται εικονικό και τι πλαστό στοιχείο. Συγκεκριμένα, θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Σημειώνεται ότι η θεώρηση των στοιχείων έχει καταργηθεί από 01/01/2014, όπως αναλυτικά θα αναφερθούμε σε επόμενο κεφάλαιο. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για

συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό θεωρείται επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.

Με την παρ. 6 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι οι ποινές που αναφέρθηκαν εξαρτώνται από το ύψος του φόρου που αποκρύφτηκε ή δεν αποδόθηκε, καθώς και από τη διάρκεια της απόκρυψης ή μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης και επίσης ότι συνιστά επιβαρυντική περίπτωση για τον δράστη η μεταχείριση ιδιαίτερων τεχνασμάτων.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 67 του Κ.Φ.Δ. προσδιορίζονται τα πρόσωπα που θεωρούνται αυτουργοί των εγκλημάτων φοροδιαφυγής στα νομικά πρόσωπα ή στις νομικές οντότητες, ανάλογα με τη νομική μορφή αυτών, κατά περίπτωση και με βάση την ιδιότητα που αυτοί κατείχαν, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεση των προαναφερόμενων εγκλημάτων.

Με τις διατάξεις του άρθρου 68 ορίζεται ότι εάν συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής υποβάλλεται αμελλητί μηνυτήρια αναφορά από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ή από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης ή από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας της Ελληνικής Αστυνομίας. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως Αρμόδιο δικαστήριο είναι κατά περίπτωση το μονομελές ή το τριμελές πλημμελειοδικείο ή το μονομελές εφετείο κακουργημάτων της έδρας της αρμόδιας για τη φορολόγηση ΔΟΥ. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο νομοθέτης συνδέει την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς με το αν το έγκλημα φοροδιαφυγής τιμωρείται με φυλάκιση - κάθειρξη. Συγκεκριμένα δεν υποβάλλεται μηνυτήρια αναφορά από τη Φορολογική Διοίκηση για απόκρυψη φόρου εισοδήματος κάτω των 100.000€, απόκρυψη ΦΠΑ κάτω των 50.000€ και απόκρυψη άλλων τελών φόρων και εισφορών κάτω των 100.000€. Η παραγραφή των εγκλημάτων της φοροδιαφυγής αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής.

3.13. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Τέλος, στο δέκατο τρίτο κεφάλαιο και συγκεκριμένα στο άρθρο 72 καθορίζονται οι μεταβατικές διατάξεις του Νόμου, και στο άρθρο 73 ορίζεται η έναρξη ισχύος του κώδικα ήτοι η 01/01/2014, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από τις διατάξεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΑΠΟ ΤΟΝ Κ.Β.Σ. ΣΤΟΝ ΚΦΑΣ ΚΑΙ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

4.1. ΑΠΟ ΤΟΝ Κ.Β.Σ. ΣΤΟΝ ΚΦΑΣ

Ο Κώδικας Βιβλίων και στοιχείων τέθηκε σε ισχύ το 1992 με το Π.Δ. 186/92 και καταργήθηκε από 01/01/2013, με την υιοθέτηση του Ν. 4093/2012 επονομαζόμενου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Ο Κ.Β.Σ. αποτελούταν από 40 άρθρα (τρία εκ των οποίων είχαν καταργηθεί στο διάστημα των είκοσι χρόνων που ήταν σε ισχύ το Π.Δ.) με τα οποία καθορίζονταν οι διαδικασίες σχετικά με την τήρηση των λογιστικών βιβλίων καθώς και την έκδοση φορολογικών στοιχείων. Στόχος της υιοθέτησης του ΚΦΑΣ είναι, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση, η απλοποίηση των διαδικασιών, η ενίσχυση της διαφάνειας μεταξύ της Φορολογικής Διοίκησης και του φορολογούμενου και η πάταξη της φοροδιαφυγής. Περιλαμβάνει 14 άρθρα, απλοποίησε και περιόρισε τις φορολογικές υποχρεώσεις και οι αλλαγές που επέφερε συνοψίζονται ως εξής:

- Καταργήθηκε η θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων, ανεξαρτήτως του τρόπου τήρησης αυτών (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά).
- Καταργήθηκε η τήρηση των πρόσθετων βιβλίων παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών.
- Κρίθηκε απαραίτητη η συναίνεση του λήπτη υπηρεσιών ή του αποδέκτη των αγαθών προκειμένου να εκδοθεί ηλεκτρονικό τιμολόγιο (αρ. 2 παρ. 5).
- Σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή του λογισμικού, δόθηκε η δυνατότητα να παρατείνεται η προθεσμία ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων, όχι όμως των πρόσθετων, το αργότερο μέχρι την προθεσμία που υποβάλλεται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος χωρίς να έχει προηγηθεί γνωστοποίηση στη Δ.Ο.Υ. (ήταν 10 μέρες) (άρθρο 2 παρ. 7 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Τα φυσικά πρόσωπα, εξαιρουμένων των ελευθέρων επαγγελματιών, όταν ευκαιριακά και όχι ως κύρια απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, και εκδίδονται

σχετικά παραστατικά από τον αντισυμβαλλόμενο (άρθρο 3 παρ. 2 Κ.Φ.Α.Σ.), δεν είναι υποχρεωμένα να τηρούν βιβλία και να εκδίδουν στοιχεία .

- ο Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που είναι φυσικά πρόσωπα και οι οποίοι πραγματοποίησαν, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ακαθάριστα έσοδα μέχρι 10.000 ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, (άρθρο 3 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.) δεν ήταν υπόχρεοι στην τήρηση βιβλίων και στην έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης, με εξαίρεση εάν οι χονδρικές πωλήσεις που πραγματοποιεί να ανέρχονται σε ποσοστό τουλάχιστον 60%, ή να πραγματοποιεί εξαγωγές ανεξαρτήτως ποσού (άρθρο 3 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).
- ο Οι Ε.Π.Ε., οι Α.Ε. και οι Ι.Κ.Ε. ανεξαρτήτως ακαθάριστων εσόδων ήταν υπόχρεες σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων ενώ από τις υπόλοιπες εταιρείες (προσωπικές εταιρείες) αυτές που είχαν πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πάνω από 1.500.000,00 ευρώ είχαν την υποχρέωση να ενημερώνουν τα λογιστικά τους βιβλία έως το τέλος του επόμενου μήνα και πριν την προθεσμία υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 12 Κ.Φ.Α.Σ.), ενώ η ποσοτική καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών ενεργείται μέχρι 20 του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και με αξία απογραφή μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 4 παρ. 12 Κ.Φ.Α.Σ.).
- ο Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, ήταν υποχρεωμένοι να τηρούν «ηλεκτρονικό φάκελο» όπου θα αποθηκεύονται όλα τα δεδομένα που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία που τηρούνται μηχανογραφικά, καθώς και όλα τα δεδομένα που απεικονίζονται στο τελευταίο προσωρινό και οριστικό ισοζύγιο.
- ο Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών οι οποίοι την προηγούμενη χρονιά είχαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι 1.500.000 ευρώ και δεν είναι Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. ή Ι.Κ.Ε. (άρθρο 4 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.), τηρούν απλογραφικά βιβλία όπως επίσης και οι νέοι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξή τους. Επίσης απλογραφικά βιβλία τηρούν ανεξαρτήτως ακαθάριστων εσόδων, οι πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και οι πρατηριούχοι χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, (άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.), οι εκμεταλλευτές πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν. 27/75., οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (diesel).
- ο Έχουν την υποχρέωση να ενημερώνουν τα λογιστικά τους βιβλία μέχρι τέλους του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν από το χρόνο που υποβάλλεται εμπρόθεσμα η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 18 Κ.Φ.Α.Σ.)

ενώ η ποσοτική καταχώρηση, στο βιβλίο απογραφών γίνεται μέχρι 20 Φεβρουαρίου του επόμενου έτους και η κατά αξία απογραφή μέχρι το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 4 παρ. 20 Κ.Φ.Α.Σ.). Υποχρέωση ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών ή των καταστάσεων απογραφής στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων έχουν όσοι έχουν πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα από πώληση αγαθών τουλάχιστον 150.000,00 ευρώ.

- Όσοι ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών ή με την κατασκευή τεχνικών δημόσιων ή ιδιωτικών έργων εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους (άρθρο 4 παρ. 2 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Δόθηκε η δυνατότητα στους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών να τηρούν βιβλία ανώτερης κατηγορίας, από την έναρξη της χρήσης, τηρώντας βέβαιό ες τις σχετικές υποχρεώσεις. (άρθρο 4 παρ. 6 Κ.Φ.Α.Σ.)
- Ποσά έως 150 ευρώ έκαστο και ο αναλογούν Φ.Π.Α. μπορεί να καταχωρούνται συγκεντρωτικά με ένα ποσό, με αναγραφή του πλήθους των αντίστοιχων δικαιολογητικών και όταν υπάρχει Φ.Τ.Μ. να αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου «Ζ» (άρθρο 4 παρ. 21 Κ.Φ.Α.Σ.)
- Καταργήθηκε η τήρηση του θεωρημένου ισοζυγίου γενικού και αναλυτικών καθολικών, όταν αυτό τηρείται μηχανογραφικά.
- Καταργήθηκε η τήρηση του βιβλίου αποθήκης σε θεωρημένα έντυπα ή οπτικούς δίσκους, καθώς η κίνηση των αποθεμάτων καταχωρείται στο λογαριασμό 94 «Αποθέματα» του ΓΛΣ., σαν απλή καρτέλα.
- Καταργήθηκε η υποβολή του μεριδολογίου γιατρών, του βιβλίου προσωρινής εναπόθεσης, της κατάστασης με την έκδοση δελτίων κίνησης τουριστικού λεωφορείου και του ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων.
- Καταργήθηκε η υποχρέωση να αναγράφεται η Δ.Ο.Υ. και το επάγγελμα στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.
- Οι αμοιβαίες ανταπαιτήσεις αξίας πάνω από 3.000 ευρώ συμψηφίζονται, καθώς και συναλλαγές μεταξύ μητρικής και θυγατρικής. (άρθρο 10 παρ. 6 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Δόθηκε η δυνατότητα επιβεβαίωσης των στοιχείων των συναλλασσομένων από τη βάση δεδομένων που είναι διαθέσιμα από τη Γ.Γ.Π.Σ. του Υπ. Οικονομικών (άρθρο 10 παρ. 8 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Δεν απαιτείται η αναγραφή του ονοματεπώνυμου και της διεύθυνσης του πελάτη στην απόδειξη επιστροφής, όσον αφορά την επιστροφή ή την αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού, αξίας έως 30 ευρώ (ήταν μέχρι 15 ευρώ) (άρθρο 7 παρ. 2α Κ.Φ.Α.Σ.).

- Καταργήθηκε για τα υποκαταστήματα που δεν εξάγουν αυτοτελές αποτέλεσμα, η διπλότυπη κατάσταση για τα αποθέματα, και αυτά καταχωρούνται αυτά διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας (άρθρο 4 παρ. 10.2α Κ.Φ.Α.Σ.).
- Καταργήθηκε το Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής και στη θέση του εκδίδεται Δελτίο Αποστολής όταν παραλαμβάνονται στις εγκαταστάσεις ασυνόδευτα εμπορεύματα ή πάγια από οποιονδήποτε τρίτο για την αγορά, πώληση, φύλαξη, αποθήκευση, απλή διαμεσολάβηση για πώληση, χρήση (άρθρο 5 παρ. 1 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Στις Αποδείξεις Λιανικής υπάρχει η υποχρέωση αναγραφής του είδους και της ποσότητας μόνο όταν τηρείται ο λογ. 94 του Γ.Λ.Σ. ή όταν εκδίδονται χωρίς τη χρήση Φ.Τ.Μ. (άρθρο 5 παρ. 4 Κ.Φ.Α.Σ.) ενώ καταργήθηκε η έκδοση τιμολογίου σε περίπτωση άρνησης του υπόχρεου να εκδώσει τιμολόγιο, αλλά γνωστοποιείται άμεσα το γεγονός αυτό από τον αγοραστή των αγαθών ή από το λήπτη των υπηρεσιών στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου (άρθρο 6 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Οι Α.Λ.Π. και Α.Π.Υ. ονομάστηκαν "Απόδειξη Λιανικής" (άρθρο 7 παρ. 1). Οι ελεύθεροι επαγγελματίες για τις συναλλαγές τους εκδίδουν τιμολόγια και όχι αποδείξεις (άρθρο 7 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Δόθηκε η δυνατότητα να μην τυπώνονται τα αθεώρητα βιβλία με την προϋπόθεση τα δεδομένα τους να δίνονται άμεσα όταν ζητηθούν στον έλεγχο (άρθρο 9 παρ. 7 Κ.Φ.Α.Σ.). Εξαιρέθηκαν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις, τα ασφάλιστρα, καθώς και οι επιστροφές και οι εκπτώσεις ασφαλιστρών που αναγράφονται στα σχετικά ασφαλιστήρια συμβόλαια (άρθρο 10 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.).

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. είναι υποχρεωμένος να μη θεωρεί φορολογικά στοιχεία, όταν υπάρχουν ληξιπρόθεσμα χρέη και όταν δεν υποβάλλονται δηλώσεις (άρθρο 11 παρ. 2 Κ.Φ.Α.Σ.).

Δεν κρίνονται τα λογιστικά βιβλία ως ανεπαρκή ή ανακριβή και ως εκ τούτου δεν θα προσδιορίζονται πλέον τα κέρδη της επιχείρησης εξωλογιστικά.

Επίσης από 01/01/2014 συντελέστηκαν τροποποιήσεις στον Κ.Φ.Α.Σ. τόσο από τις υφιστάμενες διατάξεις όσο και από το άρθρο 51 του 4223/2013, ως εξής:

- Καταργήθηκε η υποχρέωσης παροχής ασφαλών πληροφοριών (πρόσθετων βιβλίων), η θεώρηση φορολογικών βιβλίων και στοιχείων. και το άρθρο 8 του ΚΦΑΣ. Συνέπεια της τελευταίας μεταβολής ήταν α) οι μεταφορείς, τα μεσιτικά γραφεία και οι διαμεταφορείς για τις μεταφορές αγαθών που πραγματοποιούν να μην υποχρεούνται σε έκδοση εγγράφων μεταφοράς (φορτωτικές) αλλά σε έκδοση τιμολογίων, β) να εκδίδονται

φορολογικά στοιχεία για την αυτοπαράδοση αγαθών ή την ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών βάσει της υπουργικής απόφασης Π. 7475/07.11.86 (791 Β').

- ο Το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

4.2. ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ν. 4308/2014)

Με το Νόμο 4308/2014 εισάγονται στην ελληνική νομοθεσία τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και έχουν εφαρμογή από 01/01/2015. Περιλαμβάνει οκτώ κεφάλαια, σαράντα τέσσερα άρθρα και τέσσερα παραρτήματα. Με το άρθρο 38 «καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις» καταργείται ο Κ.Φ.Α.Σ. καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιο ή οδηγία που έχει εκδοθεί σχετικά με τον Κ.Φ.Α.Σ. και του προϊσχύοντος Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.). Επίσης καταργείται το Π.Δ. 1123/1980 Ε.Γ.Λ.Σ. και λογιστικές διατάξεις του Ν. 2190/1920 (περί Α.Ε.). Πολύ σημαντικό τόσο για την μελέτη όσο και για την εφαρμογή των Ε.Λ.Π είναι να ληφθούν υπόψη οι ορισμοί του Παραρτήματος Α.

4.2.1. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΜΕΓΕΘΟΥΣ

Στο πρώτο κεφάλαιο καθορίζεται το πεδίο εφαρμογής του Νόμου και δίνονται οι σχετικοί ορισμοί. Στο άρθρο 2 αναφέρονται τα κριτήρια κατηγοριοποίησης των οντοτήτων βάσει των ΕΛΠ, τα οποία έχουν κωδικοποιηθεί στον παρακάτω πίνακα. Πριν από την αποτύπωση του πίνακα κρίνεται σκόπιμο να δοθεί ο ορισμός της οντότητας, όπως αποτυπώνεται στο Παράρτημα Α, ήτοι «οντότητα είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που ανήκει στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα.»

ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΠ			
Κατηγορίες οντοτήτων	Μέσος όρος Προσωπικού	Σύνολο ενεργητικού	Καθαρός κύκλος εργασιών
Πολύ μικρές (Ο.Ε. Ε.Ε., ατομική)-αρ. 1 § 2γ			≤ 1.500.000,00
Μικρές (Ο.Ε. Ε.Ε., ατομική)-αρ. 1 § 2γ			>1.500.000,00
Πολύ μικρές (Α.Ε., Ε.Π.Ε. Ι.Κ.Ε.) -αρ. 1 § 2α, 2β	≤ 10	≤ 350.000,00	≤ 700.000,00
Μικρές (Α.Ε., Ε.Π.Ε. Ι.Κ.Ε.) -αρ. 1 § 2α, 2β	≤ 50	≤ 4.000.000,00	≤ 8.000.000,00
Μεσαίες	≤ 250	≤ 20.000.000,00	≤ 40.000.000,00
Μεγάλες	> 250	> 20.000.000,00	> 40.000.000,00

Πίνακας 4.1 Κριτήρια μεγέθους οντοτήτων βάσει ΕΛΠ

Σημειώνουμε ότι για να ενταχθεί μία οντότητα σε κάποια κατηγορία πρέπει κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της να μην υπερβαίνει τα όρια τουλάχιστον δύο από τα τρία κριτήρια.

4.2.2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

Στο άρθρο 3 των Ε.Λ.Π. καθορίζεται η έννοια του λογιστικού συστήματος καθώς και τα βασικά λογιστικά αρχεία που τηρούνται. Κάθε οντότητα λοιπόν τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματος της αρχείο για κάθε συναλλαγή, για κάθε έσοδο, έξοδο, κέρδος, αγορά ή πώληση καθώς και για κάθε εισφορά ώστε να αντλούνται οι αναγκαίες πληροφορίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ως εκ τούτου το λογιστικό σύστημα περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία καθώς και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών. Με τον όρο λογιστικά αρχεία εννοούμε τα τηρούμενα «λογιστικά αρχεία – βιβλία» αλλά και «λογιστικά στοιχεία- παραστατικά». Παραδείγματα λογιστικών αρχείων, ενδεικτικά και όχι περιοριστικά, είναι τα κλασσικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά), οι μισθοδοτικές καταστάσεις, οι τεχνικές προδιαγραφές, τα κοστολογικά δεδομένα, αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα, τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης καθώς και τα στοιχεία που εκδίδονται για πληρωμή ή είσπραξη φόρων.

Τα λογιστικά αρχεία δύναται να τηρούνται με χειρόγραφο ή μηχανογραφικό τρόπο. Τα λογιστικά στοιχεία μπορούν να συντάσσονται και σε άλλη γλώσσα πλην της ελληνικής, όχι όμως και τα λογιστικά αρχεία και τα τελευταία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα εντός ελόγου χρονικού διαστήματος από τη σχετική ειδοποίηση εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση (π.χ. Ν. 4174/2013 αρ. 14 και αρ.24). Καθορίζονται δύο τρόποι παρακολούθησης των λογιστικών αρχείων, ανάλογα με το αν οι οντότητες έχουν την υποχρέωση να συντάξουν ή όχι ισολογισμό. Οι οντότητες που συντάσσουν ισολογισμό τηρούν τα λογιστικά τους αρχεία με διπλογραφικό τρόπο και συγκεκριμένα τηρούν ένα αρχείο στο οποίο καταχωρείται κάθε γεγονός ή συναλλαγή (ημερολόγιο), ένα αρχείο με τις μεταβολές των λογαριασμών (αναλυτικό καθολικό) και αρχείο με συγκεντρωμένα τα αθροίσματα των αυξήσεων και των μειώσεων των λογαριασμών καθώς και το υπόλοιπο κάθε λογαριασμού.(ισοζύγιο). Οι οντότητες που δεν συντάσσουν ισολογισμό μπορούν να παρακολουθούν τα λογιστικά τους αρχεία με απλογραφικό τρόπο, το γνωστό βιβλίο εσόδων εξόδων, και συγκεκριμένα θα πρέπει να καταχωρούνται τα έσοδα διακεκριμένα ανά είδος εσόδου (πώληση εμπορευμάτων, πώληση προϊόντων, παροχή υπηρεσιών), τα κέρδη, οι ζημιές, οι αγορές περιουσιακών στοιχείων διακεκριμένα ανά είδος αγοράς (εμπορευμάτων, πρώτων υλών κλπ), οι φόροι και τα τέλη καθώς και τα έξοδα διακεκριμένα ανά είδος εξόδου.

Απαλλάσσονται των διατάξεων του Νόμου αυτού και ως εκ τούτου δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.ΠΑ., φυσικά πρόσωπα που ως παρεπόμενη απασχόληση πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες εφόσον οι συναλλαγές αυτές δεν υπερβαίνουν τις 10.000,00 ευρώ καθώς και οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων, εφόσον δεν ασκούν άλλη δραστηριότητα.

Σημειώνεται ότι τόσο η τήρηση των απλογραφικών όσο και η τήρηση των διπλογραφικών βιβλίων γίνεται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου ήτοι αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι επιπτώσεις συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.

Οι οντότητες μπορούν ανάλογα με τη δραστηριότητα και τις ανάγκες των να τηρούν και άλλα λογιστικά αρχεία και συγκεκριμένα, αρχείο ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων, όπου παρακολουθούνται σε ξεχωριστή μερίδα κάθε πάγιο, η αξία κτήσης του και οι μεταβολές που

πραγματοποιούνται σε αυτό διαχρονικά, αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους, όπου καταχωρούνται κατά τίτλο τα υπάρχοντα στοιχεία αναγράφεται η λογιστική τους αξία καθώς και η ποσότητά τους, αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων, όπου καταχωρούνται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο η ποσότητα και η αξία των αποθεμάτων είτε αυτά προορίζονται για μεταπώληση είτε ως πρώτες ύλες για την παραγωγή προϊόντων, αρχείο αποθεμάτων τρίτων, όπου καταχωρούνται αναλυτικά τα εμπορεύματα τρίτων κατά είδος και ποσότητα, αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων, καταχωρούνται αναλυτικά τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία κατ είδος και ποσότητα και εάν συντρέχει λόγος και κατά λογιστική αξία, αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης, όπου καταχωρούνται αναλυτικά οι λογαριασμοί της καθαρής θέσης, αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων, όπου καταχωρούνται αναλυτικά κατ είδος οι υποχρεώσεις με αναφορά στην ποσότητα και στην αξία.

Στην παράγραφο 7 του άρθρου 5 ορίζεται ότι η κάθε οντότητα πρέπει να εφαρμόζει τις διαδικασίες που αυτή κρίνει απαραίτητες ώστε :

- να διασφαλίσει ότι εξασφαλίζεται η δυνατότητα ελέγχου σε όλες τις συναλλαγές και τα γεγονότα, από τη δημιουργία τους έως τον τελικό διακανονισμό τους,
- να δημιουργήσει τις απαραίτητες διαδικασίες ώστε να μπορούν ευχερώς να συσχετιστούν οι συναλλαγές και τα γεγονότα με τα λογιστικά αρχεία και τις συνταχθείσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις,
- να επιτύχει τη διασφάλιση των συναλλαγών ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους ώστε να τεκμηριώνεται η συναλλαγή.

Στο άρθρο 6 προβλέπεται ο χρόνος ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων, ο οποίος συνδέεται με το εάν η οντότητα έχει την υποχρέωση να συντάσσει ή όχι ισολογισμό. Έτσι εάν συντάσσει ισολογισμό η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από το μήνα που εκδόθηκαν ή λήφθηκαν τα παραστατικά ενώ εάν δεν συντάσσει ισολογισμό μέχρι το τέλος του επόμενου τριμήνου από το τρίμηνο που λήφθηκαν ή εκδόθηκαν τα παραστατικά. Επίσης καθορίζεται και ο χρόνος σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ο οποίος είναι ο συντομότερος μεταξύ των έξι μηνών από τη λήξη της περιόδου και το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από άλλο Νόμο (π.χ. μέχρι την υποβολή της ΔΦΕ).

Τα λογιστικά αρχεία, σύμφωνα με το άρθρο 7, διαφυλάσσονται για τουλάχιστον πέντε έτη ή για μεγαλύτερο διάστημα εφόσον ορίζεται από άλλη νομοθεσία. Δεν ορίζεται τόπος διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων, αρκεί αυτά να επιδεικνύονται, εφόσον ζητηθούν από τον έλεγχο, σε εύλογο χρονικό διάστημα. Σημειώνουμε ότι στο Ν. 4174/2013, όπως προαναφέραμε γίνεται αναφορά τόσο στο θέμα της διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων όσο και στο θέμα της πρόσβαση σε αυτά από τον έλεγχο .

Στην παράγραφο 8 καθορίζονται οι υποχρεώσεις της οντότητας σχετικά με τη διακίνηση αποθεμάτων. Τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία μπορεί να είναι προορίζονται προς πώληση, να χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία είτε χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την πώληση ώστε να παραχθούν εμπορεύματα προς πώληση. Η οντότητα είναι υποχρεωμένη να παρακολουθεί και να τεκμηριώνει οποιαδήποτε διακίνηση που πραγματοποιεί ή ίδια ή μέσω τρίτου, και προς τούτο έχει υποχρέωση έκδοσης παραστατικού διακίνησης. Το παραστατικό διακίνησης συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους. Δεν απαιτείται η έκδοση παραστατικού διακίνησης, όταν η διακίνηση αποθεμάτων γίνεται μεταξύ εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας σε ίδιο ή συνεχόμενο ή σε κοντινό χώρο ώστε να είναι ευχερή ο έλεγχος, όταν διακινούνται πάγια στοιχεία και ανταλλακτικά παγίων μεταξύ των εγκαταστάσεων καθώς και όταν διακινούνται από τεχνικούς εργαλεία και μηχανήματα απαραίτητα για την διεκπεραίωση των εργασιών τους. Στο παραστατικό διακίνησης πρέπει τουλάχιστον να αναγράφεται η πλήρης επωνυμία, η διεύθυνση και το Α.Φ.Μ. του εκδότη και του παραλήπτη, η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αποθεμάτων, η ημερομηνία διακίνησης καθώς και ο διεύθυνση παράδοσης, εάν διαφέρει από τη διεύθυνση του παραλήπτη. Το παραστατικό διακίνησης δύναται να εκδίδεται σε ηλεκτρονική μορφή αρκεί να διασφαλίζεται ότι έχει εκδοθεί πριν την έναρξη της διακίνησης και να υπάρχει δυνατότητα ανάκτησής του στην περίπτωση φορολογικού ελέγχου. Στην περίπτωση την οποία μία οντότητα παραλάβει αγαθά χωρίς να συνοδεύονται από παραστατικό διακίνησης, η οντότητα οφείλει να καταχωρήσει σε αρχείο όλα τα στοιχεία που είναι απαραίτητα να αναγράφονται στο παραστατικό διακίνησης.

Αξίζει να αναφέρουμε ότι δεν υπάρχει η υποχρέωση αναγραφής στο παραστατικό διακίνησης της ώρας και του αριθμού κυκλοφορίας του αυτοκινήτου με το οποίο πραγματοποιείται η μεταφορά, αλλά ούτε και η τήρηση βιβλίου αποθήκης προκειμένου να

παρακολουθούνται οι διακινήσεις των αποθεμάτων όπως υπήρχε στο προ ισχύσαν Προεδρικό Διάταγμα.

4.2.3. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Στο κεφάλαιο αυτό καθορίζονται τα παραστατικά πωλήσεων. Συγκεκριμένα στο άρθρο 8 δίνεται ο ορισμός του τιμολογίου πώλησης, το οποίο εκδίδεται, σύμφωνα με την οδηγία 2006/112/ ΕΕ, από την υποκείμενη οντότητα για κάθε πώληση αγαθού ή παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ε.Ε. ή τρίτης χώρας καθώς και σε κάθε συναλλαγή η οποία υπόκειται σε Φ.Π.Α. Δεν προβλέπεται η έκδοση τιμολογίου για είσπραξη αποζημιώσεων, επιδοτήσεων, επιστροφών τόκων και λοιπών συναφών εσόδων. Συνεπώς εκδίδεται τιμολόγιο στην περίπτωση χονδρικής πώλησης, στην αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από αρνούμενο σε έκδοση τιμολογίου καθώς και σε παραλαβή αγαθών και στοιχείου με ανακριβές περιεχόμενο.

Στις περιπτώσεις επιστροφών προϊόντων ή εκπτώσεων εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο ενώ στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνται αγορές από μη υπόχρεα πρόσωπα σε έκδοση τιμολογίου, εκδίδεται παραστατικό το οποίο μπορεί να ονομάζεται τιμολόγιο αγοράς, έγγραφη συμφωνία, υπεύθυνη δήλωση τίτλος κτήσης ή απόδειξη δαπάνης. Αυτό που είναι σημαντικό στην τελευταία περίπτωση δεν είναι το όνομα του παραστατικού αλλά το περιεχόμενο του, το οποίο τουλάχιστον πρέπει να περιλαμβάνει την ημερομηνία έκδοσης, τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου, την ποσότητα και το είδος των αγαθών ή υπηρεσιών, την ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε η πώληση ή η παροχή υπηρεσίας, την αξία της μονάδας και τη συνολική αξία καθώς και το είδος και το ποσό των φορολογικών επιβαρύνσεων.

Το περιεχόμενο του τιμολογίου καθορίζεται στο άρθρο 9. Συγκεκριμένα στο τιμολόγιο πρέπει να περιλαμβάνεται.

- η ημερομηνία έκδοσης,
- ο αύξων αριθμός, ο οποίος προσδίδει στο τιμολόγιο μοναδικότητα,
- το Α.Φ.Μ. του πωλητή,
- το Α.Φ.Μ. του πελάτη,
- τα πλήρη στοιχεία του πωλητή,
- η ποσότητα και το είδος των αγαθών ή των παρεχόμενων υπηρεσιών,

- η ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε η πώληση του αγαθού ή η παροχή της υπηρεσίας, στην περίπτωση που αυτή δε συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,
- η αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α. καθώς και την αξία εκπτώσεων.
- ο συντελεστής Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται καθώς και το οφειλόμενο Φ.ΠΑ. Στην περίπτωση απαλλαγής Φ.Π.Α. πρέπει να αναφέρεται η σχετική διάταξη.

Τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης και πετρελαίου κίνησης έως 300,00 ευρώ, μπορούν να αναγράφουν στα τιμολόγια πώλησης τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου αντί του Α,Φ,Μ, και της επωνυμίας.

Τα ποσά αξιών στο τιμολόγιο μπορούν να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα, δεν ισχύει όμως το ίδιο και για το ποσό του Φ.Π.Α. που πρέπει να εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα. Σημειώνεται ότι το τιμολόγιο δεν είναι υποχρεωτικό να είναι υπογεγραμμένο από τον εκδότη ή τον παραλήπτη αγαθών ή υπηρεσιών αντίστοιχα.

Στο άρθρο 11 καθορίζεται χρόνος έκδοσης του τιμολογίου. Συγκεκριμένα διευκρινίζεται ότι η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννιέται όταν πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών αλλά το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. Αξίζει να σημειώσουμε ότι η υποχρέωση αναγνώρισης του εσόδου μείναι θέμα πραγματικών περιστατικών και δε συνδέεται με τη έκδοση του τιμολογίου. Σύμφωνα με την οδηγία 2006/112/ΕΕ το τιμολόγιο έχει ως ημερομηνία την ημερομηνία έκδοσης του. Μοναδική εξαίρεση στο χρόνο έκδοσης τιμολογίου είναι όταν αγοραστής των αγαθών είναι το Δημόσιο, οπότε το τιμολόγιο πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του έτους στο οποίο έγινε η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των Υπηρεσιών.

Στην περίπτωση της λιανικής πώλησης, σύμφωνα με το άρθρο 12, εκδίδεται παραστατικό λιανικής πώλησης, στο οποίο πρέπει να αναγράφεται η ημερομηνία έκδοσης ο αύξων αριθμός, τα στοιχεία του πωλητή ήτοι Α.Φ.Μ., επωνυμία, διεύθυνση, ο συντελεστής Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται καθώς και η μικτή αξία. Κάθε έγγραφο που έχει τα παραπάνω στοιχεία εξομοιώνεται με παραστατικό λιανικής πώλησης. Τέτοια παραδείγματα είναι τα εισιτήρια, τα ασφαλιστήρια συμβόλαια και τα τραπεζικά παραστατικά. Είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι καινοτομία του Νόμου είναι και το γεγονός ότι δίνεται η δυνατότητα να ανατίθεται σε

τρίτο πρόσωπο η έκδοση παραστατικών λιανικής πώλησης .Οι αποδείξεις λιανική πώλησης ή παροχής υπηρεσιών εκδίδονται από Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών βάσει του Ν. 1809/1988. Συγκεκριμένα οι αποδείξεις λιανικής εκδίδονται από φορολογικές ταμειακές μηχανές ή εφόσον εκδίδονται μηχανογραφικά λαμβάνουν σήμανση από φορολογικό μηχανισμό. Οι φορολογικοί μηχανισμοί πρέπει να πληρούν προϋποθέσεις και τεχνικά χαρακτηριστικά που προβλέπονται από τις ΠΟΛ 1220/2012 και 1221/2012, οι οποίες είναι σε ισχύ.

Στο άρθρο 13 ορίζεται ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων λιανικής. Συγκεκριμένα στην πώληση αγαθών η Απόδειξη λιανικής πώλησης εκδίδεται κατά το χρόνο της παράδοσης ή κατά την έναρξη της αποστολής, όταν τα αγαθά παρέχονται από τρίτο το στοιχείο εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, αλλά μέσα στο φορολογικό έτος που έγινε η παράδοση. Ενώ στην περίπτωση της παροχής υπηρεσία η απόδειξη λιανική εκδίδεται με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας.

Στο άρθρο 14 καθορίζεται η έννοια του ηλεκτρονικού τιμολογίου. Συγκεκριμένα το τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται σε ηλεκτρονική ή σε έντυπη μορφή. Ηλεκτρονικό τιμολόγιο, σύμφωνα με την οδηγία 2006/112/ΕΕ, είναι το τιμολόγιο το οποίο περιέχει τις πληροφορίες που προβλέπονται από το Νόμο που αναλύουμε με την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί και ληφθεί με έναν ηλεκτρονικό μορφότυπο, η επιλογή του οποίου ανήκει στην ευχέρεια της οντότητας. Παραδείγματα μορφότυπων είναι τα τιμολόγια ως δομημένα μηνύματα, μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με συνημμένο αρχείο PDF, τηλεομοιοτυπία που λαμβάνεται σε ηλεκτρονική μορφή. Αξίζει να σημειώσουμε ότι όλα τα τιμολόγια που εκδίδονται σε ηλεκτρονική μορφή δε θεωρούνται ηλεκτρονικά τιμολόγια. Έτσι τα τιμολόγια που εκδίδονται μέσω λογιστικών προγραμμάτων και αποστέλλονται σε έντυπη μορφή δε θεωρούνται ηλεκτρονικά τιμολόγια ενώ τα τιμολόγια που εκδίδονται σε έντυπη μορφή, σκανάρονται και αποστέλλονται μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου θεωρούνται ηλεκτρονικά τιμολόγια. Ένα ηλεκτρονικό τιμολόγιο θεωρείται ότι έχει εκδοθεί όταν ο εκδότης το έχει διαθέσει με τέτοιο τρόπο ώστε να μπορεί να το παραλάβει ο πελάτης και θεωρείται ότι έχει ισχύ εφόσον έχει γίνει αποδεκτό από τον πελάτη.

Πολύ σημαντική είναι η διαδικασία που πρέπει να ακολουθεί μία οντότητα προκειμένου να τεκμηριώνει τη αυθεντικότητα του τιμολογίου, είτε αυτό είναι σε έντυπη μορφή είτε ηλεκτρονικό. Πρέπει, σύμφωνα με το άρθρο 15 να εξασφαλίζεται:

- η αυθεντικότητα της προέλευσης, δηλαδή ποιος εξέδωσε το τιμολόγιο και εάν πρόκειται για υπαρκτό πρόσωπο που είχε τη δυνατότητα να πουλήσει τα συγκεκριμένα αγαθά ή να παράσχει τις συγκεκριμένες υπηρεσίες,
- η ακεραιότητα του περιεχομένου, δηλαδή ότι πρόκειται για το συμφωνηθέν περιεχόμενο και ότι αυτό δεν έχει αλλοιωθεί,
- η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου, δηλαδή ότι μπορεί να διαβαστεί, είτε είναι σε έντυπη είτε σε ηλεκτρονική μορφή χωρίς να χρειάζεται ιδιαίτερη προσπάθεια ή ερμηνεία.

Με άλλα λόγια κάθε οντότητα πρέπει να ακολουθεί εκείνες τις διαδικασίες που είναι απαραίτητες ώστε να είναι ευχερής η σύνδεση των τιμολογίων με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.

4.2.4. ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Στο παρόν κεφάλαιο καθορίζονται οι αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στο άρθρο 16 ορίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Έχουμε ήδη αναφέρει ότι όλες οι συναλλαγές και τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι οποίες απεικονίζουν τα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας, τις υποχρεώσεις και την καθαρή θέση, τα έσοδα και τα εξόδα καθώς και τις χρηματοροές. Σε αυτό το σημείο κρίνεται σκόπιμο να αναφερθούμε στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που είναι υποχρεωμένη να συντάσσει κάθε κατηγορία οντότητας σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που προβλέπεται να τηρούνται είναι ο Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, η Κατάσταση αποτελεσμάτων, η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, η Κατάσταση Χρηματοροών και το Προσάρτημα .

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται η υποχρέωση τήρησης χρηματοοικονομικών καταστάσεων από τις οντότητες, ανάλογα με την κατηγορία που ανήκουν.

Κατηγορίες οντοτήτων	Ισολογισμός	Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης	Κατάσταση χρηματοροών	Προσάρτημα
Πολύ μικρές (Ο.Ε. Ε.Ε., ατομική)-αρ. 1 § 2γ	δεν έχει υποχρέωση	συνοπτική	δεν έχει υποχρέωση	δεν έχει υποχρέωση	έχει υποχρέωση
Μικρές (Ο.Ε. Ε.Ε., ατομική)-αρ. 1 § 2γ	συνοπτικός	συνοπτική	δεν έχει υποχρέωση	δεν έχει υποχρέωση	έχει υποχρέωση
Πολύ μικρές -αρ. 1 § 2α, 2β	έχει υποχρέωση	έχει υποχρέωση	δεν έχει υποχρέωση	δεν έχει υποχρέωση	έχει υποχρέωση
Μικρές -αρ. 1 § 2α, 2β	έχει υποχρέωση	έχει υποχρέωση	δεν έχει υποχρέωση	δεν έχει υποχρέωση	έχει υποχρέωση
Μεσαίες	έχει υποχρέωση	έχει υποχρέωση	έχει υποχρέωση	δεν έχει υποχρέωση	έχει υποχρέωση
Μεγάλες	έχει υποχρέωση	έχει υποχρέωση	έχει υποχρέωση	έχει υποχρέωση	έχει υποχρέωση

Πίνακας 4.2 Υποχρέωση τήρησης χρηματοοικονομικών καταστάσεων ανάλογα με την κατηγορία

Αξίζει να σημειωθεί ότι η δομή και το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να μεταβάλλεται από περίοδο σε περίοδο, ώστε να είναι εφικτή η σύγκριση μεταξύ των περιόδων. Τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων απεικονίζονται στο Παράρτημα Β του Ν. 4308/2014, και απόκλιση από τη δομή και το περιεχόμενό τους επιτρέπεται μόνο κάτω από συγκεκριμένες περιπτώσεις ήτοι:

- είναι δυνατή η περαιτέρω ανάλυση των κονδυλίων, εφόσον τηρείται η δομή των υποδειγμάτων,
- είναι δυνατό να προστεθεί νέο κονδύλι, με την προϋπόθεση το περιεχόμενο του να μην περιλαμβάνεται σε υφιστάμενο κονδύλι,
- είναι δυνατή η συγχώνευση κονδυλίων όταν τα ποσά είναι ασήμαντα, δηλαδή δεν είναι ικανά να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται βάσει των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή όταν η συγχώνευση δημιουργεί μεγαλύτερη σαφήνεια.

Στο άρθρο 17 των ΕΛΠ ορίζονται οι γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ήτοι η αρχή του δεδουλευμένου και η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας, όπως επίσης και το γεγονός ότι πρέπει να συντάσσονται με σαφήνεια. Σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου (accrual assumption) οι επιπτώσεις των συναλλαγών και άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται και συμπεριλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά ενώ η αρχή της συνέχισης

της δραστηριότητας (going concern assumption) πληρείται όταν η διοίκηση της οντότητας δε σκοπεύει να την πουλήσει, ή να παύσει τη δραστηριότητά της. Η εκτίμηση της συνέχισης της δραστηριότητας απεικονίζεται στο προσάρτημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και εκτίνεται σε διάστημα τουλάχιστον 12 μηνών από τη σύνταξη του ισολογισμού. Επίσης αξίζει να αναφερθεί ότι:

- Η αναγνώριση κάθε στοιχείου του ισολογισμού γίνεται ξεχωριστά για κάθε στοιχείο.
- Δεν επιτρέπονται οι συμπηφισμοί μεταξύ στοιχείων ενεργητικού και παθητικού ή μεταξύ εσόδων και εξόδων, εκτός εάν προβλέπεται από το Νόμο ή είναι ασήμαντοι.
- Κάθε κονδύλι αναγράφεται μαζί με το αντίστοιχο κονδύλι της προηγούμενης περιόδου, τα οποία πρέπει να είναι συγκρίσιμα, διαφορετικά προσαρμόζονται.

4.2.5 ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Στο παρόν κεφάλαιο και συγκεκριμένα στα άρθρα 18 έως 28 καθορίζονται οι βασικοί κανόνες επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ήτοι του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως. Με τον όρο επιμέτρηση εννοούμε τη διαδικασία προσδιορισμού της χρηματικής αξίας ενός στοιχείου με άλλα λόγια την αποτίμησή του, ώστε να απεικονιστεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Στο άρθρο 18 ορίζονται οι κανόνες επιμέτρησης των ενσώματων άυλων και πάγιων περιουσιακών στοιχείων, είτε έχουν αποκτηθεί από τρίτους είτε έχουν παραχθεί από την ίδια την οντότητα. Σε αυτό το σημείο κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί ότι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ήτοι αυτά που χρησιμοποιούνται κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να φέρουν οφέλη για διάστημα μεγαλύτερο του έτους, αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος (κόστος κτήσης μειωμένο κατά τις αποσβέσεις). Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για βελτίωση των παγίων προσαυξάνουν το κόστος κτήσης ενώ οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης αναγνωρίζονται κυρίως ως έξοδο. Σημειώνεται ότι η διοίκηση της οντότητας προπό να επιλέξει τη μέθοδο λογιστικής απόσβεσης μεταξύ της σταθερής μεθόδου, της φθίνουσας μεθόδου και της μεθόδου των παραγόμενων μονάδων. Η μέθοδος αυτή πρέπει να ακολουθείται με συνέπεια ώστε να είναι οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες συγκρίσιμες.

Στο άρθρο 19 ορίζονται οι κανόνες επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων δηλαδή των ταμειακών διαθεσίμων, των συμμετοχών και των συμβάσεων που

διακανονίζονται με τίτλους της καθαρής θέσης της ίδιας της οντότητας. Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται αρχικά στο κόστος και μεταγενέστερα στο κόστος κτήσης μειωμένο κατά των ζημιών απομείωσης ήτοι κατά το υπερβάλλον ποσό μεταξύ λογιστικής αξίας και αξίας ανάκτησης, κατά την εκτίμηση της διοίκησης της οντότητας.

Στο άρθρο 20 ορίζονται οι κανόνες επιμέτρησης των αποθεμάτων και των υπηρεσιών. Ως αποθέματα ορίζονται τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για μεταπώληση, τα περιουσιακά στοιχεία που παράγονται από την οντότητα και προορίζονται για μεταπώληση και εκείνα που αναλώνονται για την παραγωγή αποθεμάτων ή των παροχών υπηρεσιών. Αρχικά τα αποθέματα και οι υπηρεσίες επιμετρούνται (αναγνωρίζονται) στο κόστος κτήσης ήτοι στο σύνολο των δαπανών που έχουν συντελεστεί προκειμένου τα εν λόγω αποθέματα να βρίσκονται στην παρούσα κατάσταση. Στο κόστος κτήσης περιλαμβάνεται το κόστος κτήσης των πρώτων υλών και το κόστος εργασίας που απαιτήθηκαν για την παραγωγή των αποθεμάτων ή την παροχή των υπηρεσιών, καθώς και μια αναλογία μεταξύ σταθερών και μεταβλητών εξόδων, που σχετίζονται έμμεσα με το απόθεμα και αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής και προσδιορίζεται με μια από τις γενικά αποδέκτες μεθόδους κοστολόγησης. Μετά την αρχική αναγνώριση στο κόστος κτήσης τα αποθέματα επιμετρούνται στην κατ'είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος προσδιορίζεται είτε με τη μέθοδο FIFO (first in, first out) είτε με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου είτε με οποιαδήποτε άλλη τεκμηριωμένη μέθοδο όχι όπως με τη μέθοδο LIFO (last in-first out).

Στο άρθρο 21 ορίζονται οι κανόνες επιμέτρησης των προκαταβολών δαπανών και λοιπών μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Συγκεκριμένα οι προκαταβολές αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης ενώ μεταγενέστερα λαμβάνονται υπόψη τα χρησιμοποιηθέντα ποσά βάσει της αρχής του δεδουλευμένου και τυχόν ζημιές απομείωσης ενώ τα λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης ενώ μεταγενέστερα επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και ανακτήσιμης αξίας.

Στο άρθρο 22 ορίζονται οι κανόνες επιμέτρησης των υποχρεώσεων, τόσο των χρηματοοικονομικών όσο και των μη χρηματοοικονομικών. Χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι η υποχρέωση η οποία είναι α) μια συμβατική δέσμευση για παράδοση μετρητών ή

άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με μια άλλη οντότητα ή β) μια σύμβαση που θα μπορούσε να διακανονισθεί σε ιδίους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας και η μη χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι αυτή που δεν είναι χρηματοοικονομική (π.χ. φόρος εισοδήματος, προβλέψεις ήτοι μια υποχρέωση που είναι περισσότερο πιθανόν να συμβεί κατά τη σύνταξη του ισολογισμού αλλά είναι αβέβαιο το ποσό ή ο χρόνος που θα προκύψει. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά στο οφειλόμενο ποσό τους και μεταγενέστερα επιμετρούνται στα οφειλόμενα ποσά. Στην περίπτωση όμως που η αναγνώριση αρχικά και η επιμέτρηση μεταγενέστερα με τον κανόνα του αποσβέσιμου κόστους έχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εφαρμόζεται η μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου ή του σταθερού κόστους. Όταν οι όροι μιας υποχρέωσης τροποποιούνται ο τρόπος χειρισμού είναι η εξόφληση της αρχικής και η αναγνώριση νέας ενώ μια υποχρέωση παύει να αναγνωρίζεται από τη οντότητα όταν η δέσμευση εκπληρώνεται ή εκπνέει. Οι μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρούνται μεταγενέστερα στην ονομαστική αξία που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό του.

Στο άρθρο 23 ορίζονται οι κανόνες επιμέτρησης αρχικής αναγνώρισης και επιμέτρησης των κρατικών επιχορηγήσεων και των αναβαλλόμενων φόρων. Με τον όρο κρατική επιχορήγηση νοείται η ενίσχυση που δίνεται σε μία οντότητα από το κράτος με τη μεταφορά πόρων σε ανταπόδοση για συμμόρφωση σε συγκεκριμένες συνθήκες σχετικά με τη δραστηριότητα της. Διακρίνονται σε δύο κατηγορίες ανάλογα με τη λογιστική τους αντιμετώπιση, τις κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων, όταν η οντότητα που τις λαμβάνει έχει υποχρέωση να αγοράσει ή να κατασκευάσει περιουσιακά στοιχεία και τις κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων οι οποίες δε σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία (επιχορηγήσεις τόκων, εξόδων για εκπαίδευση και μισθοδοσία προσωπικού κλπ). Οι πρώτες αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται με τα ποσά που εισπράττονται και μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα στην ίδια περίοδο και με αντίστοιχο τρόπο που είχε μεταφερθεί στα αποτελέσματα η λογιστική αξία του στοιχείου που επιχορηγήθηκε. Η κρατική επιχορήγηση εξόδων αναγνωρίζεται αρχικά στην περίοδο που εισπράττονται και μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδο στην περίοδο που τα επιχορηγηθέντα έξοδα έχουν βαρύνει το αποτέλεσμα. Όσο αφορά την αρχική αναγνώριση και την επιμέτρηση της αναβαλλόμενης φορολογίας, η αναγνώριση των οποίων αποτελεί για την οντότητα δυνατότητα και όχι υποχρέωση και προκύπτει ως αποτέλεσμα από την

προσωρινή διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης, ισχύει στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά. Επισημαίνεται ότι τα ποσά που προκύπτουν από την εφαρμογή της λογιστικής αναβαλλόμενης φορολογίας αφορούν αμιγώς ζητήματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. (σχ. ΕΛΤΕ Λογιστική οδηγία παρ. 23,3,7)

Με το άρθρο 24 δίνεται η δυνατότητα η επιμέτρηση δηλαδή η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων να γίνεται στην εύλογη αξία αντί του ιστορικού κόστους (όπως προβλέπεται στα άρθρα 18 έως 23). Με όρο εύλογη αξία εννοούμε την τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης μεταξύ πρόθυμων και ενημερωμένων μερών που ενεργούν υπό κανονικές συνθήκες στην αγορά κατά την ημερομηνία μέτρησης. Σημειώνεται ότι η δυνατότητα επιμέτρησης στην εύλογη αξία παρέχεται εφόσον μπορεί να γίνει αξιόπιστα για ορισμένα μόνο περιουσιακά στοιχεία ήτοι ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, επενδυτικά ακίνητα, βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, αποθέματα εμπορευμάτων οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένη αγορά και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών, διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου και παράγωγα για αντιστάθμιση. Αξίζει να σημειωθεί ότι η Οδηγία 2013/34/ΕΕ απαιτεί από τα κράτη είτε να επιβάλουν είτε να επιτρέπουν την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών προϊόντων βάσει της εύλογης αξίας. Στη συνέχεια στο ίδιο άρθρο ορίζονται οι κανόνες επιμέτρησης για κάθε ένα από τα παραπάνω περιουσιακά στοιχεία καθώς και ο τρόπος υπολογισμού αυτής, ορίζονται οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για να θεωρηθούν οι συμβάσεις επί εμπορευμάτων, παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα καθώς και περιορισμοί στη μεταφορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων από κατηγορία σε κατηγορία.

Με το άρθρο 25 απαριθμούνται τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων και τίθενται κανόνες για την αναγνώριση τους και το λογιστικό χειρισμό τους. Τα έσοδα αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία καθίστανται δεδουλευμένα, δηλαδή όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά. Τα έσοδα διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες ήτοι τα έσοδα από πώληση αγαθών, τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και τα έσοδα από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας από τρίτους.

Τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν πληρούνται οι παρακάτω συνθήκες και συγκεκριμένα όταν μεταβιβάζονται στον αγοραστή τόσο τα δικαιώματα όσο και οι υποχρεώσεις (κίνδυνοι) που απορρέουν από το αγαθό, όταν το αγαθό γίνεται αποδεκτό από τον αγοραστή και τα οικονομικά οφέλη μπορούν να επιμετρηθούν και πιθανολογείται σφόδρα ότι θα εισπραχθούν από την οντότητα.

Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται εφόσον πιθανολογείται σφόδρα ότι θα εισπραχθούν από την οντότητα και με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης (αναγνωρίζονται τα έσοδα ως εξής: υπολογίζεται το ποσοστό των δαπανών που έχουν πραγματοποιηθεί σε μία περίοδο σε σχέση με τις προϋπολογισθείσες συνολικές δαπάνες και αναγνωρίζεται το αντίστοιχο ποσοστό από τα συνολικά έσοδα που προβλέπονται στη σύμβαση). Εναλλακτικά μπορεί να εφαρμοστεί και η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης, εάν δεν επηρεάζονται πολύ τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται με την ολοκλήρωση της σχετικής υπηρεσίας).

Τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται διακριτά και δε συμψηφίζονται ενώ αναγνωρίζονται τα καθαρά ποσά εσόδων αφαιρουμένων τυχόν επιστροφών, εκπτώσεων ή φόρων. Τα έσοδα που προέρχονται που προέρχονται από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας από τρίτους διακρίνονται σε τρεις επιμέρους κατηγορίες ήτοι τους τόκους, τα μερίσματα και τα δικαιώματα. Οι τόκοι αναγνωρίζονται εντός της περιόδου που έχουν καταστεί δουλευμένοι, βάσει χρονικής αναλογίας με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή του σταθερού κόστους. τα μερίσματα αναγνωρίζονται όταν εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο που αποφασίζει τη διανομή τους και τα δικαιώματα εντός της περιόδου που έχουν καταστεί δουλευμένα. Επίσης στην κατάσταση αποτελεσμάτων αναγνωρίζονται, με το καθαρό ποσό τους, τα κέρδη από επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, τα κέρδη που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων και κάθε άλλο κέρδος. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων αναγνωρίζονται και τα έξοδα τα οποία ταξινομούνται με κατάλληλο τρόπο, εκτός εάν η δαπάνη καλύπτεται από τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου. Με τον όρο έξοδο εννοούμαι τη μείωση των περιουσιακών στοιχείων ή την αύξηση των υποχρεώσεων που οδηγεί, στη διάρκεια μίας περιόδου, σε μείωση τη καθαρής θέσης εξαιρουμένων των μειώσεων που πραγματοποιούνται από διανομές στους ιδιοκτήτες της οντότητας.

Ενδεικτικά ως έξοδα που αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων αναφέρονται τα παρακάτω:

- τα έξοδα ίδρυσης και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, τα οποία εκπίπτουν εφάπαξ και κατά το έτος πραγματοποίησης τους, εκτός αν περιλαμβάνονται στο κόστος ενσώματων παγίων, οπότε αναγνωρίζονται στα περιουσιακά στοιχεία,
- το κόστος κτήσης και το κόστος παραγωγής,
- οι δαπάνες μισθοδοσίας,
- τα έξοδα έρευνας, όταν πραγματοποιούνται,
- τα έξοδα ανάπτυξης αναγνωρίζονται όταν δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία,
- τα έξοδα επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας,
- οι επισκευές και συντηρήσεις, εκτός αν αναγνωρίζονται στα πάγια περιουσιακά στοιχεία,
- οι αποσβέσεις ενσώματων και άυλων παγίων,
- οι προβλέψεις για λοιπούς κινδύνους και έξοδα,
- οι τόκοι και τα συναφή έξοδα,
- ο φόρος εισοδήματος της περιόδου,

Επίσης στην κατάσταση αποτελεσμάτων αναγνωρίζονται, με το καθαρό ποσό τους, και οι ζημιές από επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, οι ζημιές που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων και κάθε άλλη ζημία.

Στο άρθρο 26 περιγράφονται τα βασικά κονδύλια της καθαρής θέσης της οντότητας και τίθενται οι κανόνες αρχικής αναγνώρισης και επιμέτρησης της καθαρής θέσης. Με τον όρο καθαρή θέση εννοούμε τη διαφορά μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μιας οντότητας. Τα στοιχεία της καθαρής θέσης είναι α) το καταβληθέν κεφάλαιο της οντότητας από τους ιδιοκτήτες, τα αποθεματικά, είτε σχηματίζονται βάσει του καταστατικού είτε βάσει κάποιου νόμου, β) τα αποτελέσματα εις νέον όπου περιλαμβάνονται τα κέρδη εις νέον, οι ζημιές εις νέον και οι ζημιές προηγούμενων χρήσεων, γ) οι διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων βάσει της εύλογης αξίας τους, δ) οι ίδιοι τίτλοι καθαρής θέσης της οντότητας, και ε) τα κέρδη ή οι ζημιές από τη διάθεση ή ακύρωση ίδιων τίτλων καθαρής θέσης. Τα κονδύλια της καθαρής θέσης αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στα ονομαστικά ποσά που έχουν καταβληθεί.

Στο άρθρο 27 καθορίζεται ο τρόπος πους αρχικά αναγνωρίζονται και μεταγενέστερα επιμετρούνται τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της οντότητας σε ξένο νόμισμα, οι οποίες κατατάσσονται σε νομισματικές και μη νομισματικές. Αρχικά λοιπόν αναγνωρίζονται στο νόμισμα που καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της

οντότητας με την ισχύουσα συναλλαγματική ισοτιμία. Στο τέλος κάθε περιόδου τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνία του ισολογισμού και τα μη νομισματικά στοιχεία εφόσον επιμετρούνται με το ιστορικό κόστος, μετατρέπονται με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης ενώ εάν επιμετρούνται στην εύλογη αξία μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημέρας στην οποία η εύλογη αξία προσδιορίστηκε. Στην περίπτωση που προκύπτει συναλλαγματική διαφορά, δηλαδή υπάρχει μεταβολή στη συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ της ημερομηνίας της αρχικής αναγνώρισης και της ημερομηνίας διακανονισμού του νομισματικού στοιχείου από συναλλαγή σε ξένο νόμισμα, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που πραγματοποιούνται.

Στο άρθρο 28 καθορίζεται η διαδικασία της μεταβολής λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και η διόρθωση λαθών. Με τον όρο λογιστικές πολιτικές εννοούμε συγκεκριμένες αρχές, κανόνες και παραδοχές που εφαρμόζονται από μια οντότητα κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενώ με τον όρο λογιστικές εκτιμήσεις εννοούμε αποφάσεις που καλείται να λάβει η οντότητα σχετικά με στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που δεν μπορούν να επιμετρηθούν με ακρίβεια, βάσει πληροφοριών που διαθέτει. Οι λογιστικές αρχές εφαρμόζονται με συνέπεια ώστε να είναι εφικτή η σύγκριση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Αξίζει να σημειώσουμε ότι για να συντελεστεί αλλαγή στην πολιτική πρέπει να προβλέπεται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και φυσικά να έχει ως αποτέλεσμα τη σύνταξη αξιόπιστων χρηματοοικονομικών καταστάσεων οι οποίες να παρέχουν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με την κατάσταση της οντότητας, διαφορετικά δε θα συνιστά αλλαγή λογιστικής πολιτικής αλλά λάθος. Οι αλλαγές των λογιστικών πολιτικών αναγνωρίζονται αναδρομικά, γεγονός που σημαίνει ότι τα ποσά του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων της συγκριτικής περιόδου θα διορθωθούν και τα στοιχεία θα εμφανιστούν στις καταστάσεις με τα ποσά που θα είχαν εάν είχε εφαρμοστεί η νέα πολιτική. Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων λαμβάνουν χώρα όταν μεταβάλλονται οι συνθήκες στις οποίες βασίστηκε η εκτίμηση και αναγνωρίζονται στην περίοδο ή στις περιόδους που προκύπτουν και επηρεάζουν και δεν αναγνωρίζονται αναδρομικά. Πολλές φορές δεν είναι εφικτός ο διαχωρισμός μεταξύ λογιστικής αλλαγής και λογιστικής εκτίμησης και σε αυτή την περίπτωση η μεταβολή αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικής εκτίμησης. Η διόρθωση των λαθών διενεργείται άμεσα κατά τον εντοπισμό τους εάν αφορούν την τρέχουσα περίοδο ή αναδρομικά εάν αφορούν προγενέστερη περίοδο. Με τον όρο λάθη εννοούμε σημαντικές ανακρίβειες ή έστω επουσιώδεις που έχουν γίνει εσκεμμένα προκειμένου να επιτευχθεί συγκεκριμένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης της

οντότητας. Παραδείγματα λαθών αποτελούν μαθηματικά σφάλματα, κακή εφαρμογή λογιστικών πολιτικών, λανθασμένη εφαρμογή λογιστικού κανόνα καθώς και μη εφαρμογή λογιστικού κανόνα.

4.2.6. ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

Στο παρόν κεφάλαιο καθορίζονται οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στο προσάρτημα ανά κατηγορία οντότητας καθώς και οι απλοποιήσεις και οι απαλλαγές που προσβλέπονται σχετικά με τις πληροφορίες που οι οντότητες είναι υποχρεωμένες να παρέχουν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζεται συνοπτικά το είδος των πληροφοριών που παρέχονται ανά κατηγορία οντότητας.

Παρεχόμενες πληροφορίες	Διάταξη	Πολύ μικρές οντότητες (αρ. 1 §2γ)	Πολύ μικρές οντότητες (αρ. 1 §2α,β)	Μικρές οντότητες	Μεσαίες οντότητες	Μεγάλες οντότητες
Γενικές πληροφορίες	29 §3	X	x	x	x	x
Παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της	29 §4	–	–	x	x	x
Συνοπτική αναφορά λογιστικών πολιτικών, αλλαγή λογιστικών πολιτικών, λογιστικών εκτιμήσεων και λαθών	29 §5	–	–	x	x	x
Παρέκκλιση από διατάξεις των ΕΛΠ	29 §6	–	–	x	x	x
Γνωστοποίηση σχέσης ενός περιουσιακού στοιχείου που σχετίζεται με παραπάνω από ένα κονδύλια του ισολογισμού	29 §7	–	–	x	x	x
Στοιχεία των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων	29 §8	–	–	x	x	x
Γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά το τέλος της περιόδου	29 §9	–	–	–	x	x
Πληροφορίες στην περίπτωση επιμέτρησης στην εύλογη αξία	29 §10	–	–	x	x	x
Πληροφορίες στην περίπτωση επιμέτρησης χρηματοοικονομικών μέσων στην τιμή κτήσης	29 §11	–	–	–	x	x
Πληροφορίες σχετικά με την καθαρή θέση της οντότητας	29 §12	–	–	–	x	x
Πληροφορίες σχετικά με το συνολικό χρέος που καλύπτεται με εξασφαλίσεις	29 §13	–	–	x	x	x
Ποσά των υποχρεώσεων που καθίστανται απαιτητά μετά από 5 έτη	29 §14	–	–	x	x	x
Πληροφορίες σχετικά με διακανονισμούς της οντότητας που δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό	29 §15	–	–	–	x	x

Παρεχόμενες πληροφορίες	Διάταξη	Πολύ μικρές οντότητες (αρ. 1 §2γ)	Πολύ μικρές οντότητες (αρ. 1 §2α,β)	Μικρές οντότητες	Μεσαίες οντότητες	Μεγάλες οντότητες
Πληροφορίες σχετικά με χρηματοοικονομικές δεσμεύσεις και εγγυήσεις	29 §16	–	x	x	x	x
Πληροφορίες σχετικά με τα σημαντικά ποσά εσόδων και εξόδων	29 §17	–	–	x	x	x
Πληροφορίες σχετικά με τους τόκους της περιόδου	29 §18	–	–	x	x	x
Πληροφορίες σχετικά με τη διάθεση των κερδών	29 §19	–	–	–	x	x
Πληροφορίες σχετικά με τη διανομή μερισμάτων	29 §20	–	–	–	x	x
Πληροφορίες σχετικά με το λογιστικό χειρισμό των ζημιών	29 §21	–	–	–	x	x
Πληροφορίες σχετικά με την αναγνώριση αναβαλλόμενων φόρων	29 §22	–	–	–	x	x
Πληροφορίες σχετικά με τους απασχολούμενους στην οντότητα	29 §23	–	–	x	x	x
Πληροφορίες σχετικά με τον κύκλο εργασιών	29 §24	–	–	–	–	x
Πληροφορίες σχετικά με ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν σε μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων	29 §25	–	x	x	x	x
Στοιχεία οντότητας στην οποία είναι απεριόριστα υπεύθυνος ο εταίρος	29 §26	–	–	–	x	x
Στοιχεία οντότητας οι οποία καταρτίζει ενοποιημένες καταστάσεις τελικού συνόλου επιχειρήσεων	29 §27	–	–	–	x	x
Στοιχεία οντότητας οι οποία καταρτίζει ενοποιημένες καταστάσεις μερικού συνόλου επιχειρήσεων	29 §28	–	–	–	x	x

Παρεχόμενες πληροφορίες	Διάταξη	Πολύ μικρές οντότητες (αρ. 1 §2γ)	Πολύ μικρές οντότητες (αρ. 1 §2α,β)	Μικρές οντότητες	Μεσαίες οντότητες	Μεγάλες οντότητες
Πληροφορίες σχετικά με την προμήθεια των ενοποιημένων καταστάσεων	29 §29	–	–	–	x	x
Πληροφορίες σχετικά με ποσά αμοιβών που χορηγήθηκαν σε μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων	29 §30	–	–	–	x	x
Πληροφορίες σχετικά με συναλλαγές που πραγματοποιεί η οντότητα με συνδεδεμένα μέρη	29 §31	–	–	–	x	x
Πληροφορίες σχετικά με αμοιβές σε νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο	29 §32	–	–	–	–	x
Πληροφορίες σχετικά με περιουσιακά στοιχεία που θα διατεθούν στο επόμενο 12 μήνο	29 §33	–	–	–	–	x
Δήλωση επιλογής σύνταξης συνοπτικών καταστάσεων	29 §34	x	x	–	–	–

Πίνακας 4.3 Παρεχόμενες πληροφορίες χρηματοοικονομικών καταστάσεων ανάλογα με την κατηγορία της οντότητας

4.2.7. ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Στο έβδομο κεφάλαιο ορίζονται οι υπόχρεοι σε σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς και οι κανόνες κατάρτισης αυτών. Με τον όρο ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις εννοούμε τις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις τα, έσοδα, τα έξοδα και οι ταμειακές ροές της μητρικής οντότητας και των θυγατρικών εμφανίζονται σαν μια οντότητα. Μητρική οντότητα είναι η οντότητα που είναι επικεφαλής ενός ομίλου ενώ θυγατρική είναι η οντότητα που ελέγχεται από μια θυγατρική άμεσα ή έμμεσα.

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 καθορίζονται οι κατηγορίες των ομίλων για σκοπούς ενοποίησης, όπως παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΟΜΙΛΩΝ			
Κατηγορίες ομίλων	Σύνολο ενεργητικού	Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών	Μέσος όρος απασχολούμενου προσωπικού
Μικροί	<4.000.000	<8.000.000	<50
Μεσαίοι	<20.000.000	<40.000.000	<250
Μεγάλοι	>20.000.000	>40.000.000	>250

Πίνακας 4.4 Κριτήρια μεγέθους ομίλων

Προκειμένου να καταταγεί ένας όμιλος σε μια από τις τρεις κατηγορίες θα πρέπει για δύο συνεχόμενα έτη να καλύπτονται δύο από τα τρία κριτήρια δηλαδή του συνόλου του ενεργητικού, του καθαρού ύψους κύκλου εργασιών και του μέσου όρου απασχολούμενου προσωπικού. Σημειώνεται ότι τα για τον υπολογισμό των δύο πρώτων κριτηρίων πρέπει να συμψηφιστούν οι λογιστικές αξίες των μετοχών στο κεφάλαιο των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση όπως επίσης και οι υποχρεώσεις και οι απαιτήσεις μεταξύ των οντοτήτων, τα έσοδα, τα έξοδα, τα κέρδη και οι ζημιές που προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων καθώς και τα κέρδη και τις ζημιές που προκύπτουν από συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων και περιλαμβάνονται στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων. Εάν δεν ακολουθηθεί η παραπάνω διαδικασία τα όρια προσαυξάνονται κατά 20%.

Με το άρθρο 32 ορίζεται ότι υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων έχουν οι μητρικές οντότητες είτε αυτές είναι νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε., Ε..Ε κατά μετοχές και Ι.Κ.Ε. είτε έχουν τη μορφή Ο.Ε. ή Ε.Ε., όταν οι εταίροι (άμεσοι ή έμμεσοι) έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι νομικά πρόσωπα. Με το

άρθρο 34 ορίζονται οι κατηγορίες ομίλων που απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Κατά αρχήν απαλλάσσονται οι μικροί και μεσαίοι όμιλοι όπως επίσης και οι μητρικές οντότητες που είναι θυγατρικές μιας άλλης οντότητας, είτε αυτή υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους της Ευρωπαϊκή Ένωσης είτε όχι, κάτω από διαφορετικές προϋποθέσεις στην κάθε περίπτωση. Επίσης απαλλάσσονται οι όμιλοι που έχουν θυγατρικές που δεν είναι σημαντικές ή οι θυγατρικές μπορούν να εξαιρεθούν από την ενοποίηση λόγω δυσκολίας στην ανάκτηση πληροφοριών, κατοχής μετοχών για μεταπώληση, αυστηρών μακροπρόθεσμων περιορισμών.

Με τις διατάξεις του άρθρων 34 και 35 τίθενται οι κανόνες κατάρτισης των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τα υποδείγματα που παρατίθενται στο Παράρτημα Β (Β7 έως Β10) και με τις διατάξεις του άρθρου 36 οι απαραίτητες πληροφορίες που πρέπει να αποτυπώνονται στο Προσάρτημα.

4.2.8. ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Στο τελευταίο κεφάλαιο καθορίζεται η έναρξη εφαρμογής του Νόμο, οι διατάξεις που καταργούνται ή τροποποιούνται καθώς και οι μεταβατικές διατάξεις. Συγκεκριμένα, τα κεφάλαια 4 έως 7 τίθενται σε ισχύ για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31/12/2014 ενώ τα υπόλοιπα κεφάλαια τίθενται σε ισχύ από την 01/01/2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΔΡΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Παράλληλα με την θέσπιση, ερμηνεία και εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας που αναμφισβήτητα οδήγησε σε φορολογικής μεταρρύθμιση, στα χρόνια της οικονομικής κρίσης πραγματοποιήθηκαν και άλλες ενέργειες προς αυτήν την κατεύθυνση, οι οποίες συνιστούν τον τέταρτο πυλώνα της φορολογικής μεταρρύθμισης. Οι ενέργειες αυτές, που είχαν ως στόχο κυρίως τη βελτίωση των υπηρεσιών προς τον πολίτη αλλά και τη διευκόλυνση του προκειμένου να ανταποκριθεί στις φορολογικές του υποχρεώσεις είναι η μείωση της γραφειοκρατίας μέσω της ηλεκτρονικοποίησης των συναλλαγών και η φορολογική του συμμόρφωση με την παροχή κινήτρων.

5.1 ΔΡΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗ ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΣΤΟΝ ΠΟΛΙΤΗ

Όσο αφορά τη μείωση της γραφειοκρατίας η ΓΓΔΕ και η ΑΑΔΕ μεταγενέστερα ανέπτυξαν νέες ηλεκτρονικές υπηρεσίες με σκοπό τη μείωση της προσέλευσης των φορολογούμενων στις υπηρεσίες αλλά και την ταχύτερη εξυπηρέτησή τους. Συγκεκριμένα στο έτος 2014, υιοθετήθηκε η ηλεκτρονική υποβολή των ΔΦΕ, η ηλεκτρονικοποίηση των πληρωμών, η δυνατότητα καταβολής των οφειλών σε πιστωτικά ιδρύματα ή ΕΛΤΑ, η ηλεκτρονική εφαρμογή για δήλωση ακατάσχετου λογαριασμού, η ηλεκτρονική υποβολή στοιχείων συμφωνητικών μίσθωσης καθώς και η ηλεκτρονική υποβολή αίτησης ρύθμισης ληξιπρόθεσμων οφειλών σε δόσεις (Ν. 4305/2014).

Στο έτος 2016, αναπτύχθηκαν νέες εφαρμογές όπως ο αυτόματος συμψηφισμός επιστροφών φόρου εισοδήματος με οφειλές και έγινε επέκταση των συμψηφισμών λόγω υπερισπράξεων σε περισσότερα από ένα αρρύθμιστα χρέη, έγινε προσαρμογή της Υπηρεσίας Χορήγησης Επιδόματος Κατανάλωσης Πετρελαίου Θέρμανσης στην ισχύουσα νομοθεσία καθώς και του κυκλώματος για την επιστροφή Φ.Π.Α. στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος (ΠΟΛ 1066/2013, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1021/2016), έγινε η ενεργοποίηση του σύμφωνου συμβίωσης στο μητρώο φορολογουμένων αλλά και επικαιροποιήθηκαν οι εφαρμογές ΕΝΦΙΑ, ΦΕΦΠ και ΦΕΝΠ σύμφωνα με τις τελευταίες διατάξεις και βελτιώθηκαν εφαρμογές ώστε να υποστηρίζονται οι ηλεκτρονικές πληρωμές από τράπεζες του Εξωτερικού.

Στο έτος 2017, αναπτύχθηκαν νέες εφαρμογές, όπως η ηλεκτρονική εφαρμογή για την υποβολή δηλώσεων φόρου πλοίων Α΄ κατηγορίας του Ν.27/1975, η υλοποίηση web services για την έκδοση προσωρινών κλειδαρίθμων TAXIS μέσω των Υπηρεσιών Μιας Στάσης (Υ.Μ.Σ.) του Γενικού Εμπορικού Μητρώου (Γ.Ε.ΜΗ.), η υλοποίηση του συστήματος Μητρώου πλοίων, η πληρωμή οφειλών μέσω καρτών από το σύστημα TAXISnet, η εφαρμογή Δήλωσης Επαγγελματικών Τραπεζικών Λογαριασμών (Ε.Τ.Λ.) βάσει της υπ' αριθ. ΔΕΑΦ 1167412 ΕΞ/09-11-2017 απόφασης, η παραγωγική λειτουργία της έκδοσης Αποδεικτικού Ενημερότητας (Α.Ε.) από Δημόσιους Φορείς και Ανεξάρτητες Αρχές καθώς και η λειτουργία υποσυστήματος υποστήριξης εξωδικαστικού συμβιβασμού.

Στο έτος 2018, επίσης, αναπτύχθηκαν εκ νέου εφαρμογές και συγκριμένα τέθηκαν σε παραγωγική λειτουργία η εφαρμογή υποβολής Ε3 φορολογικού έτους 2017 στις Δ.Ο.Υ., η

εφαρμογή υποβολής - εκκαθάρισης αρχικών – τροποποιητικών δηλώσεων οικ. ετών 2007, 2008, 2009 και 2010 με ημερομηνία παραλαβής μετά την 01/01/2018 (εφαρμογή Ν. 4509/2017), η εφαρμογή υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων ΕΝΦΙΑ έτους 2018 στα υποσυστήματα TAXISnet και TAXIS, η υλοποίηση πληρωμών με κάρτες μέσω TAXISnet για βεβαιωμένες οφειλές, η εφαρμογή δήλωσης απόδοσης Φόρου Διαμονής, η εφαρμογή λήψης πληροφοριών ιδιοκτησίας από το πληροφοριακό σύστημα του Ελληνικού Κτηματολογίου, η εφαρμογή διαχωρισμού χρεών στο TAXIS καθώς και εφαρμογής βραχυχρόνιας μίσθωσης ακινήτων.

Από τα ανωτέρω εκτεθέντα διαπιστώνουμε ότι στα επίμαχα χρόνια με τις εφαρμογές που υιοθετήθηκαν από τη Φορολογική Διοίκηση, έγινε ένα καθοριστικό βήμα προκειμένου ο πολίτης να μην αναλώνεται σε γραφειοκρατικές διαδικασίες σχετικά με την υποβολή δηλώσεων καθώς και την πληρωμή ή είσπραξη φόρων.

5.2.ΔΡΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ

Εξάλλου οι δράσεις της Φορολογικής Διοίκησης στα έτη από το 2014 μέχρι και σήμερα, οι οποίες συνέβαλαν στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, την καλλιέργεια της φορολογικής συνείδησης αλλά και την αύξηση της εκούσιας συμμόρφωσης, αναμφισβήτητα αποτελούν παράγοντα της φορολογικής μεταρρύθμισης. Οι δράσεις αυτές αφορούν σε:

- Τηλεφωνική επικοινωνία με ομάδες φορολογουμένων και οφειλετών, οι οποίοι επιλέχθηκαν βάσει κριτηρίων , προκειμένου να συμμορφωθούν τόσο ως προς την καταβολή ληξιπρόθεσμων χρεών όσο και ως προς την υποβολή δηλώσεων (ΔΦΕ, ΦΠΑ, ΦΜΥ). Κατά τη διάρκεια του 2018 πραγματοποιήθηκαν 109.358 τηλεφωνικές κλήσεις έναντι στόχου 100.000 ενώ στη διάρκεια του 2017 πραγματοποιήθηκαν 101.596 τηλεφωνικές επικοινωνίες.
- Όχληση των φορολογούμενων που δημιουργούν ληξιπρόθεσμα χρέη από τη Διεύθυνση Φορολογικής Συμμόρφωσης, τηλεφωνικά και με mail. Συνολικά στη διάρκεια του 2017 πραγματοποιήθηκαν 720.830 οχλήσεις προς φορολογούμενους και στη διάρκεια του 2018 πραγματοποιήθηκαν 771.743 οχλήσεις με αποτέλεσμα τη συμμόρφωση ποσοστού 58,4% και 57,3% αντίστοιχα.
- Πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια του νόμου 4320/2015 (άρθρο 34), εκούσια καταβολή μέρους ή συνόλου της ληξιπρόθεσμων οφειλών, εκτός ρύθμισης, με απαλλαγή από τις

προσαυξήσεις, τους τόκους και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής, η οποία διήρκησε οκτώ ημέρες, από 20/03/2015 έως και 27/03/2015 και το τελικό ποσό που εισπράχθηκε ανήλθε σε 147.034.038 ευρώ. Το ποσό αυτό κατεβλήθη από 151.124 φυσικά και νομικά πρόσωπα, εκ των οποίων 68.748 εξόφλησαν ολοσχερώς τις οφειλές τους συνολικού ποσού 56.031.758 ευρώ. Αξίζει να σημειωθεί ότι καταβλήθηκαν και οφειλές που είχαν σχηματιστεί σε προηγούμενες δεκαετίες (χρονικό διάστημα από το 1970 έως το 2009), για τις οποίες η εισπραξιμότητα θεωρούνταν μηδενική ή περίπου μηδενική.

- ο Πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια του νόμου 4446/2016, πρόγραμμα οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών του (πρόγραμμα VDI) με διάρκεια από τον Δεκέμβριο του 2016 μέχρι τον Νοέμβριο του 2017. Φιλοσοφία της διάταξης, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση, ήταν να αποτελέσει το πρόγραμμα ένα εργαλείο για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής την αύξηση των δημοσίων εσόδων και την αποκατάσταση της πραγματικής εικόνας του εισοδήματος των φορολογούμενων, χωρίς όμως να έχει εισπρακτικό χαρακτήρα ή χαρακτήρα επιβράβευσης. Ως εκ τούτου δεν επιβλήθηκε ένας αυτοτελής φορολογικός συντελεστής στο δηλωθέν εισόδημα αλλά δόθηκε η δυνατότητα υποβολής δηλώσεων με μείωση των πρόσθετων φόρων. Τα αποτελέσματα του προγράμματος σύμφωνα με στοιχεία που είχε αντλήσει η ΑΑΔΕ έως και την 19/01/2018, ήταν η παραλαβή 507.677 δηλώσεων και η βεβαίωση φόρων ύψους 795,3 εκατομμύρια ευρώ. Στον Πίνακα που ακολουθεί, αποτυπώνονται αναλυτικά το πλήθος δηλώσεων που παρελήφθησαν, τα δηλωθέντα ποσά και τα ποσά φόρου που προέκυψαν, όπως αποτυπώθηκαν στην απολογιστική έκθεση της ΑΑΔΕ 2018.

Πλήθος Δηλώσεων VDI		Συνολικό δηλωθέν ποσό με Δήλωση VDI	Σύνολο κύριου & πρόσθετου φόρου Δήλωσης VDI
ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	36.522	4.724.625.658	377.440.869
ΕΙΣΟΔΗΜΑ	12.755	1.728.826.460	243.376.826
ΦΠΑ	16.040	184.441.088	69.274.863
ΚΕΦΑΛΑΙΟ	2.417	767.697.104	14.619.864
ΤΕΛΗ	2.041	926.922.492	23.223.283
ΛΟΙΠΕΣ	3.269	1.116.738.514	26.946.032
ΧΩΡΙΣ ΕΝΤΟΛΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	471.155	5.361.238.379	417.882.501
ΕΙΣΟΔΗΜΑ	194.036	2.338.584.167	229.586.337
ΦΠΑ	149.190	198.610.585	56.112.023
ΚΕΦΑΛΑΙΟ	42.375	2.026.722.012	37.463.104
ΤΕΛΗ	2.621	541.629.082	18.457.573
ΛΟΙΠΕΣ	82.933	255.692.533	76.263.464
ΣΥΝΟΛΟ	507.677	10.085.864.037	795.323.370

Πίνακας 5.1 Αποτελέσματα του προγράμματος VDI

Σύμφωνα με τα ανωτέρω δεδομένα, το 7,2% του πλήθους δηλώσεων VDI αφορά σε υποθέσεις για τις οποίες προϋπήρχε εντολή ελέγχου, το δε συνολικό δηλωθέν ποσό αυτών αντιστοιχεί στο 46,8% του συνολικά δηλωθέντος ποσού. Αντίστοιχα, το σύνολο του κύριου και πρόσθετου φόρου των εν λόγω δηλώσεων, αντιστοιχεί στο 47,5% του συνολικού κύριου και πρόσθετου φόρου. Επιπλέον, όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα, το 40,3% των δηλωθέντων ποσών προέρχονται από το εισόδημα και απέφεραν το 59,5% των συνολικών φόρων και προστίμων. Το καταβληθέν ποσό από τις δηλώσεις VDI ανήλθε στα 262,23 εκατομμύρια ευρώ εκ των οποίων τα 183,04 εκατομμύρια ευρώ προέρχονται από δηλώσεις για τις οποίες υπήρχε εντολή ελέγχου. Αξιοσημείωτο είναι ότι, τα 231,3 εκατομμύρια ευρώ καταβλήθηκαν εφάπαξ.

- ο Δόθηκε η δυνατότητα υποβολής δηλώσεων παρελθόντων ετών και μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή του αιτήματος παροχής πληροφοριών αρ. 14 Ν. 4174/2013 και μέχρι την ημερομηνία κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Ν. 4512/2018). Σημειώνεται ότι η εισπραξιμότητα των φόρων που βεβαιώνονται με δηλώσεις βάσει του Ν. 4512/2018 είναι ιδιαίτερα υψηλή. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αναφέρουμε ότι όπως προκύπτει από την απολογιστική έκθεση της ΑΑΔΕ 2018, συνεπεία ελέγχων που διενεργήθηκαν από το ΚΕΜΕΕΠ για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2018 υποβλήθηκαν 103 δηλώσεις βάσει των ευεργετικών διατάξεων του Ν. 4512/2018 από τις οποίες προέκυψε βεβαίωση 19,3 εκατομμύρια ευρώ και είσπραξη 18,1 εκατομμύρια ευρώ φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και αντίστοιχα συνεπεία ελέγχων που διενεργήθηκαν από το ΚΕΦΟΜΕΠ υποβλήθηκαν 637 από τις οποίες προέκυψε βεβαίωση 19,2 εκατομμύρια ευρώ και είσπραξη 16,2 εκατομμύρια ευρώ φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων.

5.3. ΔΡΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΗ ΤΩΝ ΠΟΛΙΤΩΝ ΝΑ ΑΝΤΑΠΟΚΡΙΘΟΥΝ ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Παράλληλα, αναπτύχθηκαν και δράσεις προκειμένου να διευκολυνθούν οι πολίτες στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Συγκεκριμένα:

- ο Στα πλαίσια του νόμου 4352/2015 δόθηκε η δυνατότητα υπαγωγής των ληξιπρόθεσμων χρεών που είχαν δημιουργηθεί έως 01/03/2015 σε ρύθμιση έως και 100 μηνιαίων δόσεων με απαλλαγή των προσαυξήσεων και των τόκων εκπρόθεσμης καταβολής, ανάλογα με τον αριθμό των δόσεων. Καταληκτική ημερομηνία κατάθεσης αιτήσεων ορίστηκε η 27η

Απριλίου 2015, σε περίπτωση σύναψης ρύθμισης με ποσό προκαταβολής και 26η Μαΐου 2015 , σε περίπτωση σύναψης ρύθμισης μόνο με δόσεις.

Η φιλοσοφία της διάταξης, σύμφωνα με ανακοίνωση του Υπουργείου Οικονομικών, ήταν να παράσχει στους πολίτες την αναγκαία υποστήριξη, προκειμένου να καταστήσουν το χρέος τους βιώσιμο, έτσι ώστε να επιλέξουν εκείνο το πρόγραμμα ρύθμισης που τους επιτρέπει να μη δημιουργούν νέα χρέη, προκαλώντας ένα φαύλο κύκλο τόσο γι' αυτούς όσο και για το Δημόσιο. Λόγω της μεγάλης συμμετοχής δόθηκε παράταση με καταληκτική ημερομηνία της 15^η Ιουλίου 2015. Στον παρακάτω πίνακα εμφανίζονται τα αποτελέσματα της ρύθμισης, όπως αποτυπώθηκαν στην απολογιστική έκθεση της ΓΓΔΕ 2015

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΡΥΘΜΙΣΗΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΑΙΤΗΣΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΡΥΘΜΙΣΗΣ ΑΙΤΗΣΕΩΝ	ΠΛΗΡΩΘΕΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΡΥΘΜΙΣΗΣ
ΕΠΙΚΥΡΩΜΕΝΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ Ν.4321/2015	7.065	1.560.805.356	68.792.048
ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ Ν.4321/2015	470	44.267.707	44.267.707
ΑΛΛΕΣ ΕΠΙΚΥΡΩΜΕΝΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ	1.167	53.852.870	11.171.979
ΣΥΝΟΛΟ	8.702	1.658.925.933	124.231.734

Πίνακας 5.2: Πλήθος, συνολικό ποσό και πληρωθέν κεφάλαιο ρυθμίσεων στο έτος 2015, ανά κατάσταση ρύθμισης

Στη διάρκεια του 2018 εκδόθηκε η ΠΟΛ 1075/18-4-2018 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων της υπ' αριθ. 130060/27.11.2017 (ΦΕΚ Β', 4158/26.11.2017) ΚΥΑ περί απλοποιημένης διαδικασίας ρύθμισης οφειλών επιχειρήσεων που δεν ξεπερνούν συνολικά το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ στο πλαίσιο υπαγωγής τους στον εξωδικαστικό μηχανισμό ρύθμισης οφειλών επιχειρήσεων του ν. 4469/2017» καθώς και η ΠΟΛ 1116/19.06.2018 (ΦΕΚ Β' 2319/19.06.2018): «Τροποποίηση της ΠΟΛ. 1223/29.12.2017 (Β' 4643) απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών για τη διαμόρφωση λύσεων ρύθμισης και για οφειλές προς το δημόσιο που υπερβαίνουν τις 50.000 ευρώ, καθώς και για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί εντός του έτους 2017, κατά την παράγραφο 21 του άρθρου 15 του ν. 4469/2017 (Α' 62)».

Στα πλαίσια του νόμου 4611/2019 όπως τροποποιήθηκε με το νόμο 4621/2019 δόθηκε η δυνατότητα υπαγωγής των ληξιπρόθεσμων χρεών που είχαν δημιουργηθεί έως 31/12/2018 σε ρύθμιση. Η ρύθμιση αφορούσε τρεις κατηγορίες φορολογουμένων ήτοι α) φυσικά πρόσωπα, β) νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και γ) νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού

χαρακτήρα. Για τις δύο πρώτες κατηγορίες φορολογουμένων χορηγούνται παρέχονται έως 120 μηνιαίες δόσεις και απαλλαγές από προσαυξήσεις και τόκους εκπρόθεσμης καταβολής βάσει εισοδηματικών κριτηρίων ενώ για την τρίτη κατηγορία παρέχονται έως 36 μηνιαίες δόσεις με ευεργετικές απαλλαγές από προσαυξήσεις και τόκους εκπρόθεσμης καταβολής. Καταληκτική ημερομηνία της υποβολής αίτησης για την υπαγωγή στο πρόγραμμα ρύθμισης ορίστηκε αρχικά η 28^η Ιουνίου αλλά λόγω του ενδιαφέροντος που σημειώθηκε δόθηκε παράταση έως την 30^η Σεπτεμβρίου. Αξίζει να σημειωθεί ότι εκτός από το ευεργέτημα της μείωσης των προσαυξήσεων στους φορολογούμενους που υπάχθηκαν και τηρούν τη ρύθμιση χορηγείται αποδεικτικό ενημερότητας, δεν ασκείται ποινική δίωξη για χρέη και αναστέλλεται η λήψη αναγκαστικών μέτρων και η συνέχιση της διαδικασίας αναγκαστικής εκτέλεσης επί απαιτήσεων, κινητών και ακινήτων. Συνολικά 543.933 φυσικά πρόσωπα και 36.676 νομικά πρόσωπα ρύθμισαν ληξιπρόθεσμα χρέη τους και το συνολικά ρυθμιζόμενο ποσό ανήλθε σε 5.896.538.496,40 ευρώ (4.186.810.747,73 αντιστοιχεί σε φυσικά πρόσωπα και 1.709.727.748,67 σε νομικά πρόσωπα). Σύμφωνα με στοιχεία της ΑΑΔΕ τα 5,896 δις € αναλύονται σε σχεδόν 4,324 δις € κεφάλαιο και 1,572 προσαυξήσεις και ποσοστό σχεδόν 84% του κεφαλαίου που ρυθμίστηκε (3,630 δις) δεν ήταν σε ενεργή ρύθμιση κατά την έναρξη ισχύος του ν. 4611/2019, ενώ μόνο 16% του κεφαλαίου που ρυθμίστηκε ήταν ήδη σε ρύθμιση. Από το σύνολο των 5,896 δις ευρώ που ρυθμίστηκαν, πάνω περίπου 685 εκατομμύρια ευρώ εισπράχθηκαν έως το τέλος του 2019. Τα υπόλοιπα 5,211 δις. ευρώ αναμένεται να εισπραχθούν τα επόμενα έτη και μέχρι το τέλος της ρύθμισης, ανάλογα με το πλήθος των δόσεων που επέλεξαν οι πολίτες και οι επιχειρήσεις που εντάχθηκαν σε αυτήν.

Τέλος με το Νόμο 4649/2019 και συγκεκριμένα με το άρθρο 43, δόθηκε η δυνατότητα για υπαγωγή οφειλών που δεν είχαν υπαχθεί σε οποιαδήποτε άλλη ρύθμιση την 1^η Νοεμβρίου 2019, σε νέα πάγια ρύθμιση με ημερομηνία έναρξης την 26^η Φεβρουαρίου 2020.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΠΟΡΕΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Στο παρόν κεφάλαιο αναλύεται η πορεία των φορολογικών εσόδων για την πενταετία 2014 έως 2018, ήτοι για το χρονικό διάστημα στη διάρκεια του οποίου συντελέστηκαν οι προαναφερθείσες αλλαγές στα βασικά φορολογικά νομοθετήματα καθώς και οι δράσεις της Φορολογικής Διοίκησης στην προσπάθεια της για μείωση της γραφειοκρατίας, και καταπολέμηση της διαφθοράς.

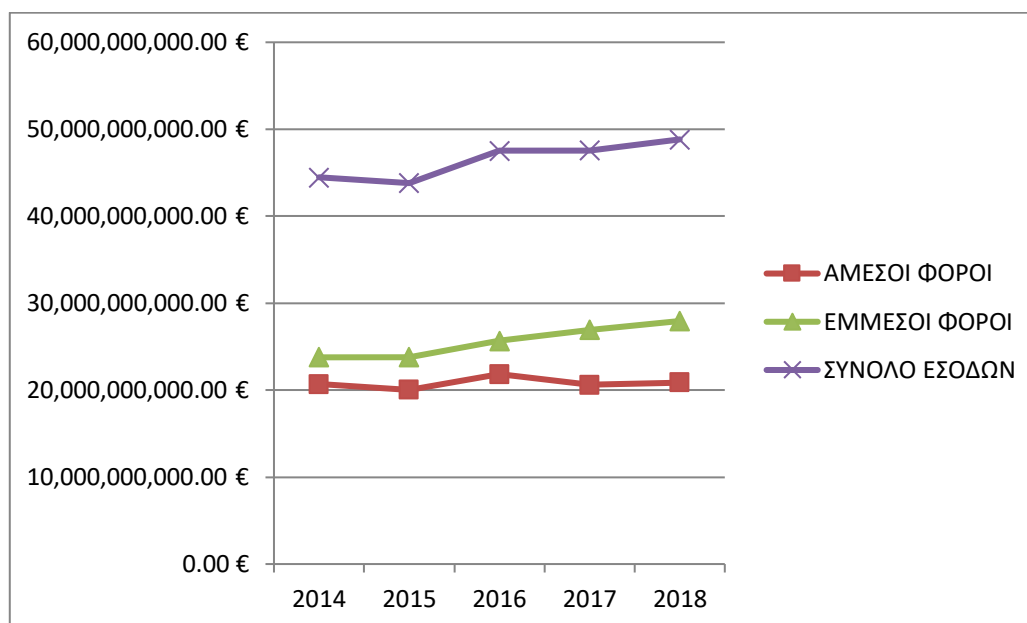
6.1 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται τα φορολογικά έσοδα στην πενταετία 2014 έως 2018,

ΕΤΟΣ	2014	2015	2016	2017	2018
ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	20.664.036.336	20.023.311.140	21.839.010.847	20.620.101.121	20.886.576.529
ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	23.784.373.889	23.781.326.117	25.680.266.949	26.942.048.068	27.947.663.554
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	44.448.410.226	43.804.637.257	47.519.277.795	47.562.149.190	48.834.240.083

Πίνακας 6.1 Διάρθρωση φορολογικών εσόδων στην πενταετία 2014-2018

και ακολουθεί η διαγραμματική απεικόνιση.



Από τα παραπάνω προκύπτει ότι διαχρονικά έχουμε αύξηση των φορολογικών εσόδων. Συγκεκριμένα παρατηρείται συνεχώς αυξητική τάση στα έσοδα από έμμεσους φόρους σε όλη τη διάρκεια της πενταετίας ενώ στα έσοδα από άμεσους φόρους παρουσιάζονται αυξομειώσεις, με το θετικό όμως πρόσημο να διατηρείται.

Αναλυτικά τα συνολικά φορολογικά έσοδα:

- ο για το έτος 2015 παρουσιάζουν μείωση κατά 1,38%
- ο για το έτος 2016 παρουσιάζουν αύξηση κατά 9,16% και σε απόλυτο αριθμό κατά 3,99 δις. ευρώ
- ο για το έτος 2017 παρουσιάζουν οριακή αύξηση κατά 0,8 % και σε απόλυτο αριθμό κατά 45,13 εκ. ευρώ

- ο για το έτος 2018 παρουσιάζουν αύξηση κατά 2,71% και σε απόλυτο αριθμό κατά 1,289 δισ. ευρώ.

6.2. ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Στη συνέχεια θα πραγματοποιηθεί ανάλυση των παραγόντων που οδήγησαν στα παραπάνω αποτελέσματα. Η ανάλυση θα επικεντρωθεί στα έσοδα από άμεσους φόρους και κυρίως από τη φορολογία εισοδήματος, καθώς σε αυτούς αφορούν οι αλλαγές που συντελέστηκαν σε νομοθετικό περιεχόμενο και τις οποίες αναλύσαμε ως πρώτο πυλώνα της φορολογικής μεταρρύθμισης.

6.2.1 ΑΝΑΛΥΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΣΤΑ ΕΤΗ 2014 ΚΑΙ 2015

Οι άμεσοι φόροι κατά το έτος 2015 μειώθηκαν κατά 2,99% σε σχέση με τους άμεσους φόρους κατά το 2014 και σε απόλυτο αριθμό κατά 611.139.553,84 ευρώ. Σε αυτή τη μείωση συνέβαλλαν η κατά 8,46% μείωση του φόρου περιουσία (η οποία οφείλεται τόσο στην κατάργηση του ΕΕΤΗΔΕ από 01/01/2014, καθώς τα έσοδα που εμφανίζονται αφορούν οφειλές προηγούμενων ετών όσο και στην θεσμοθέτηση του ΕΝΦΙΑ, του οποίου οι δύο δόσεις πληρώνονται στο 2016), η κατά 11,79% μείωση των εσόδων από άμεσους φόρους παρελθόντων ετών και η κατά 20,92% μείωση των εσόδων από πρόστιμα και προσαυξήσεις. Αξίζει να σημειωθεί ότι η συμμετοχή των παραπάνω εσόδων στο συνολικό ποσό των άμεσων φόρων ανέρχεται σε 16%, 8,56% και 1,67% αντίστοιχα.

Όσο αφορά τα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος τα οποία αποτελούν το 61,54% των συνολικών εσόδων από άμεσους φόρους, παρουσιάστηκαν οριακά αυξημένα κατά 0,05%. Συγκεκριμένα τα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, τα οποία αποτελούν το 64% των συνολικών εσόδων από τον φόρο εισοδήματος, εμφανίστηκαν οριακά μειωμένα κατά 0,35% ενώ τα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων αυξημένα κατά 9,06%.

Όσο αφορά τα έσοδα από έμμεσους φόρους κατά το 2015 εμφανίζονται σταθερά σε σχέση με την αντίστοιχη περίοδο του 2014. Τα έσοδα από Φ.Π.Α. αποτελούν για το έτος 2015 την πιο προσοδοφόρα πηγή έμμεσων φόρων, παρουσιάζοντας οριακή αύξηση κατά 0,09% και σε απόλυτο αριθμό 13,613 δισ. ευρώ. Συγκεκριμένα τα έσοδα από Φ.Π.Α. που εισπράττονται από

τις Δ.Ο.Υ. παρουσιάζουν αύξηση κατά 0,2 δισ. ευρώ ενώ τα έσοδα από Φ.Π.Α. που εισπράττονται από τελωνεία εμφανίζονται μειωμένα, γεγονός που δικαιολογείται από την ύφεση της ελληνικής οικονομίας στην κατανάλωση.

6.2.2 ΑΝΑΛΥΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΣΤΑ ΕΤΗ 2015 ΚΑΙ 2016

Οι άμεσοι φόροι κατά το έτος 2016 αυξήθηκαν κατά 10,54% σε σχέση με τους άμεσους φόρους κατά το 2015 και σε απόλυτο αριθμό κατά 2,08 δισ. ευρώ. Σε αυτή την αύξηση συνέβαλλαν η κατά 13,34% αύξηση των εσόδων από τον φόρο περιουσίας (σημειώνεται ότι έχουμε πλασματική αύξηση των εσόδων από ΕΝΦΙΑ κατά το ποσό των δύο τελευταίων μηνιαίων δόσεων του 2015 οι οποίες εξοφλούνται το 2016), η κατά 3,84% αύξηση των εσόδων από άμεσους φόρους παρελθόντων ετών, η κατά 19,05% αύξηση των εσόδων από πρόστιμα και προσαυξήσεις και η κατά 11,31% αύξηση των εσόδων από λοιπούς άμεσους φόρους. Αξίζει να σημειωθεί ότι η συμμετοχή των παραπάνω εσόδων στο συνολικό ποσό των άμεσων φόρων ανέρχεται σε 16,5%, 8,08%, 1,81% και 12,34% αντίστοιχα.

Όσο αφορά τα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος, τα οποία αποτελούν το 61,27% των συνολικών εσόδων από άμεσους φόρους, παρουσιάστηκαν αυξημένα κατά 10,35%. Συγκεκριμένα τα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, τα οποία αποτελούν το 61,07% των συνολικών εσόδων από τον φόρο εισοδήματος, εμφανίστηκαν αυξημένα κατά 4,53% ενώ τα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων αυξημένα κατά 37,1%. Οι αυξήσεις στα έσοδα από την φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων οφείλεται κυρίως στην αύξηση της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος ελευθέρων επαγγελματιών από 55% σε 75% (αρ. 72 παρ. 38 Ν. 4172/2013), για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες από 80% σε 100% και για τις προσωπικές εταιρείες, εταιρείες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και κοινοπραξίες από 55% σε 75% (αρ. 71 παρ. 1, 2 Ν. 4172/2013). Η αύξηση που εμφανίστηκε στα έσοδα από λοιπούς άμεσους φόρους οφείλεται κυρίως στην αύξηση των εσόδων από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα, λόγω της αυξημένης παρακράτησης σύμφωνα με την νέα κλίμακα (Ν. 4387/2016) καθώς και στην αύξηση των εσόδων από τον φόρο πολυτελούς διαβίωσης καθώς επιβλήθηκε φόρος και σε σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης άνω των 5 μέτρων και αυξήθηκε ο συντελεστής από 10 σε 13 % (αρ. 1 Ν. 4334/2015)

Όσο αφορά τα έσοδα από έμμεσους φόρους κατά το 2016 εμφανίζονται αυξημένα κατά 8,02% και σε απόλυτο αριθμό κατά 1,9δισ. ευρώ σε σχέση με την αντίστοιχη περίοδο του 2015. Τα έσοδα από Φ.Π.Α. παρουσιάζουν οριακή αύξηση κατά 10,13% και σε απόλυτο αριθμό 1,38 δισ. ευρώ. Συγκεκριμένα τα έσοδα από Φ.Π.Α. που εισπράττονται από τις Δ.Ο.Υ. παρουσιάζουν αύξηση κατά 1,2 δισ. ευρώ ενώ τα έσοδα από Φ.Π.Α. που εισπράττονται από τελωνεία παρουσιάζουν αύξηση κατά 184,62 εκ. ευρώ.

6.2.3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΣΤΑ ΕΤΗ 2016 ΚΑΙ 2017

Οι άμεσοι φόροι κατά το έτος 2017 μειώθηκαν κατά 5,57% σε σχέση με τους άμεσους φόρους κατά το 2016 και σε απόλυτο αριθμό κατά 1,22 δις ευρώ. Σε αυτή τη μείωση συνέβαλλαν η κατά 9,71% μείωση των εσόδων από τον φόρο περιουσίας (σημειώνεται ότι έχουμε πλασματική αύξηση των εσόδων από ΕΝΦΙΑ κατά το ποσό των δύο τελευταίων μηνιαίων δόσεων του 2016 οι οποίες εξοφλούνται το 2017), η κατά 9,34% αύξηση των εσόδων από άμεσους φόρους παρελθόντων ετών, η κατά 2,25% αύξηση των εσόδων από πρόστιμα και προσαυξήσεις και η κατά 23,56% μείωση των εσόδων από λοιπούς άμεσους φόρους (η οποία οφείλεται κυρίως στη σύσταση του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης). Αξίζει να σημειωθεί ότι η συμμετοχή των παραπάνω εσόδων στο συνολικό ποσό των άμεσων φόρων ανέρχεται σε 15,78%, 9,56%, 1,96% και 8,99% αντίστοιχα.

Όσο αφορά τα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος τα οποία αποτελούν το 62,92% των συνολικών εσόδων από άμεσους φόρους, παρουσιάστηκαν μειωμένα κατά 3,04%. Συγκεκριμένα τα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, τα οποία αποτελούν το 64,07% των συνολικών εσόδων από τον φόρο εισοδήματος, εμφανίστηκαν αυξημένα κατά 1,73% ενώ τα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων μειωμένα κατά 12,54%. Οι μεταβολές στα έσοδα από την φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων οφείλεται κυρίως στην αύξηση της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος ελευθέρων επαγγελματιών από 75% σε 100% (αρ. 72 παρ. 38 Ν. 4172/2013) και για τις προσωπικές εταιρείες, εταιρείες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και κοινοπραξίες από 75% σε 100% (αρ. 71 παρ. 1, 2 Ν. 4172/2013). Επίσης αυξήθηκαν οριακά τα έσοδα από λοιπούς άμεσους φόρους η οποία οφείλεται κυρίως στην αύξηση των εσόδων από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα, λόγω της αυξημένης παρακράτησης σύμφωνα με την νέα κλίμακα (Ν. 4387/2016) και την αύξηση των εσόδων από την έκτακτη εισφορά στα μεγάλα κέρδη των επιχειρήσεων.

Όσο αφορά τα έσοδα από έμμεσους φόρους κατά το 2017 εμφανίζονται αυξημένα κατά 4,92% και σε απόλυτο αριθμό κατά 1,26 δισ. ευρώ σε σχέση με την αντίστοιχη περίοδο του 2016. Τα έσοδα από Φ.Π.Α, τα οποία αποτελούν το 58,61% των συνολικών εσόδων από έμμεσους φόρους, παρουσιάζουν αύξηση κατά 5,2% και σε απόλυτο αριθμό 780,65 εκ ευρώ. Συγκεκριμένα τα έσοδα από Φ.Π.Α. που εισπράττονται από τις Δ.Ο.Υ. παρουσιάζουν αύξηση κατά 442,72 εκ. ευρώ ενώ τα έσοδα από Φ.Π.Α. που εισπράττονται από τελωνεία παρουσιάζουν αύξηση κατά 337,94 εκ. ευρώ.

6.2.4 ΑΝΑΛΥΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΣΤΑ ΕΤΗ 2017 ΚΑΙ 2018

Οι άμεσοι φόροι κατά το έτος 2018 μειώθηκαν κατά 1,28% σε σχέση με τους άμεσους φόρους κατά το 2017 και σε απόλυτο αριθμό κατά 270 εκατομμύρια ευρώ. Σε αυτή την οριακή αύξηση συνέβαλλαν η κατά 1,12% μείωση των εσόδων από τον φόρο περιουσίας (καθώς εμφανίζεται μείωση κατά 21,87 των εσόδων από ΕΕΤΗΔΕ, ο οποίος όμως έχει καταργηθεί από 01/01/2014 ενώ τα έσοδα από τον ΕΝΦΙΑ παραμένουν σχεδόν αμετάβλητα), η κατά 8,58% μείωση των εσόδων από άμεσους φόρους παρελθόντων ετών, η κατά 3,09% αύξηση των εσόδων από πρόστιμα και προσαυξήσεις και η κατά 6,55% μείωση των εσόδων από λοιπούς άμεσους φόρους η οποία δικαιολογείται σε ένα μεγάλο μέρος της από τη σημαντική μείωση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα των φυσικών προσώπων. Αξίζει να σημειωθεί ότι η συμμετοχή των παραπάνω εσόδων στο συνολικό ποσό των άμεσων φόρων ανέρχεται σε 15,40%, 8,45%, 1,99% και 9,22% αντίστοιχα.

Όσο αφορά τα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος τα οποία αποτελούν το 64,94% των συνολικών εσόδων από άμεσους φόρους, παρουσιάστηκαν αυξημένα κατά 4,54%. Συγκεκριμένα τα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, τα οποία αποτελούν το 63,71% των συνολικών εσόδων από τον φόρο εισοδήματος, εμφανίστηκαν αυξημένα κατά 3,95% ενώ τα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων αυξήθηκαν κατά 6,01%. Η αύξηση στα έσοδα από την φορολογία εισοδήματος φυσικών οφείλεται κυρίως στην κατάργηση της έκπτωσης 15% στο παρακρατούμενο φόρο από σε μισθούς και συντάξεις από 01/01/2018 βάσει του Ν. 4472/2017 καθώς και στην επιβολή παρακράτησης φόρου 5% στις καθαρές αμοιβές σε συγκεκριμένες ομάδες εργαζόμενων βάσει του Ν. 4549/2018. Ιδιαίτερης ανάλυσης χρήζει η μείωση κατά 8,58% των εσόδων από άμεσους φόρους παρελθόντων οικονομικών ετών. Στη μείωση αυτή συνέβαλλε σε μεγάλο βαθμό η μείωση των εσόδων από άμεσους φόρους παρελθόντων ετών που βεβαιώνονται για πρώτη

φορά και αλλά και κατόπιν ρύθμισης (μείωση κατά 57,84% και 28,08% αντίστοιχα σε σχέση με τα έσοδα του 2017). Το γεγονός αυτό οφείλεται στον Ν.4446/2016, βάσει του οποίου από το Δεκέμβριο του 2016 εφαρμόστηκε το μέτρο της οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών με τελική ημερομηνία υπαγωγής στο μέτρο την 25^η Νοεμβρίου 2017, τα αποτελέσματα του οποίου έχουν αναλυτικά παρουσιαστεί ως μέρος του τέταρτο πυλώνα της φορολογικής μεταρρύθμισης.

Όσο αφορά τα έσοδα από έμμεσους φόρους κατά το 2018 εμφανίζονται αυξημένα κατά 3,80% και σε απόλυτο αριθμό κατά 1,03 δις ευρώ σε σχέση με την αντίστοιχη περίοδο του 2017. Τα έσοδα από Φ.Π.Α, τα οποία αποτελούν το 58% των συνολικών εσόδων από έμμεσους φόρους, παρουσιάζουν αύξηση κατά 5,2% και σε απόλυτο αριθμό 780,65 εκ. ευρώ. Συγκεκριμένα τα έσοδα από Φ.Π.Α. που εισπράττονται από τις Δ.Ο.Υ. παρουσιάζουν οριακή μείωση κατά 6 εκ. ευρώ ενώ τα έσοδα από Φ.Π.Α. που εισπράττονται από τελωνεία παρουσιάζουν αύξηση κατά 435,95 εκ. ευρώ.

6.2.4 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ανακεφαλαιώνοντας, η αυξητική τάση των εσόδων από τη φορολογία εισοδήματος στην πενταετία 2014 έως 2018 κατά 1,36 δις ευρώ η οποία αντιστάθμισε την καθοδική πορεία των εσόδων στις άλλες κατηγορίες άμεσων φόρων, όπως αναλυτικά παρουσιάστηκε, οφείλεται σε μεγάλο βαθμό στις αλλαγές που συντελέστηκαν στη φορολογία εισοδήματος με βασικότερη την υιοθέτηση του Ν 4172/2013. Σημαντικό ρόλο εξάλλου στη διαμόρφωση του επιπέδου των εσόδων από άμεσους φόρους παρελθόντων ετών έπαιξε το ισχύον θεσμικό πλαίσιο σχετικά με τις ρυθμίσεις χρεών και την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης που ίσχυσαν κατά τη διάρκεια της πενταετίας.

Σχετικά με την αυξητική τάση στα έσοδα από έμμεσους φόρους σε βάθος πενταετίας σημειώνεται ότι οφείλεται :

- Στην ανοδική τάση των εσόδων από Φ.Π.Α. διαχρονικά, το οποίο οφείλεται στην αύξηση του συντελεστή Φ.Π.Α. κατά μια μονάδα από 23% σε 24% αλλά και στη κατάργηση του ευνοϊκού καθεστώτος Φ.Π.Α. στα νησιά.
- Στην ανοδική τάση των εσόδων από λοιπούς φόρους κατανάλωσης , το οποίο οφείλεται σε μεγάλο βαθμό στην επιβολή τέλους σταθερής τηλεφωνίας το 2017 και του φόρου διαμονής στα ξενοδοχεία και στα ενοικιαζόμενα δωμάτια το 2018.

- ο Στην ανοδική τάση των εσόδων από έμμεσους φόρους παρελθόντων χρήσεων , το οποίο οφείλεται στην θέσπιση ευνοϊκών ρυθμίσεων και την οικειοθελή δήλωση φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών που ίσχυσαν στη διάρκεια της πενταετίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Αναμφισβήτητη την τελευταία δεκαετία οι Έλληνες ήρθαν αντιμέτωποι με την οικονομική κρίση και η ανάγκη για διαρθρωτικές αλλαγές, κυρίως στον οικονομικό τομέα, κατέστη επιτακτική, όχι μόνο επειδή η χώρα είχε δεσμευθεί προς αυτήν την κατεύθυνση. Με τη δαμόκλειο σπάθη της διακοπής της χρηματοδότησης από το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο και τους Ευρωπαϊκό μηχανισμό να επικρέμεται πάνω από το κεφάλι όλων των πολιτών, οι εκάστοτε κυβερνήσεις προχώρησαν σε μεταρρυθμίσεις, πρωταγωνιστής των οποίων ήταν αυτές που συντελέστηκαν στην φορολογία και στον φορολογικό σύστημα. Στο πλαίσιο της δημοσιονομικής πραγματικότητας, των δυνατοτήτων της Φορολογικής Διοίκησης αλλά και των χρονοδιαγραμμάτων του προγράμματος οικονομικής προσαρμογής που έπρεπε να τηρούνται διαχρονικά, επιχειρήθηκε φορολογική μεταρρύθμιση τόσο σε επίπεδο φορολογικών νομοθετημάτων όσο και εκσυγχρονισμού του φορολογικού μηχανισμού και αυτοματοποίηση των συναλλαγών.

Είναι αναμφισβήτητο το γεγονός ότι, προκειμένου η φορολογική μεταρρύθμιση να είναι αποτελεσματική και εφαρμόσιμη θα πρέπει να οδηγεί σε δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών, σε ένα απλό και σταθερό φορολογικό σύστημα και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Σε αυτό το σημείο αξίζει να διευκρινίσουμε ότι ο Νόμος 4172/2013 έχει εισαγάγει σημαντικές διατάξεις κατά της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Χαρακτηριστικά αναφέρουμε την έννοια της προσαύξησης περιουσίας, την μη αναγνώριση των εκπιπτόμενων δαπανών που κατευθύνονται με μη συνεργάσιμα κράτη αλλά και την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ φορολογικών διοικήσεων. Εξάλλου ρυθμίζονται οι ενδοομιλικές συναλλαγές, η υποκεφαλαιοδότηση και ο έλεγχος των αλλοδαπών επιχειρήσεων. Η υιοθέτηση των Ν. 4172/2013 και Ν. 4174/2013 οδήγησαν σε διεύρυνσή της φορολογικής βάσης καθώς θεσπίστηκε η δήλωση όλων των εισοδημάτων, είτε αυτά φορολογούνται είτε απαλλάσσονται της φορολογίας και η υποχρεωτική λήψη Α.Φ.Μ.. Επιπλέον εξορθολογίστηκε η φορολογική μεταχείριση της επιχειρηματικής δραστηριότητας καθώς αντιμετωπίζεται πλέον ενιαία. Εξάλλου θεσμοθετήθηκε η πλήρης ηλεκτρονικοποίηση της υποβολής των ΔΦΕ αλλά και η

πρόσβαση των φορολογούμενων σε διαδικτυακές εφαρμογές του Taxis, με αποτέλεσμα την μείωση της γραφειοκρατίας και την εξοικονόμηση χρόνου. Παράλληλα υλοποιήθηκε η εγκατάσταση και λειτουργία των εφαρμογών Taxisnet και Elenxis σε όλη τη Φορολογική Διοίκηση, εργαλεία πολύ χρήσιμα για τους ελεγκτές, στην προσπάθεια τους να αξιοποιήσουν όλες τις πηγές πληροφόρησης προκειμένου να εντοπίσουν την φοροδιαφυγή και την φοροαποφυγή αλλά και να την καταπολεμήσουν.

Κρίνοντας εκ του αποτελέσματος και συγκεκριμένα ότι σε περίοδο οικονομικής ύφεσης και κρίσης, τα έσοδα του κράτους από τη φορολογία δεν μειώθηκαν αλλά αντίθετα εμφανίζονται αυξητικές τάσεις, εξάγεται το συμπέρασμα ότι οι διαρθρωτικές αλλαγές που συντελέστηκαν ήταν προς τη σωστή κατεύθυνση. Όμως παρόλο που έγινε προσπάθεια για απλό και φορολογικό σύστημα, με την ψήφιση και υιοθέτηση των τριών νομοθετημάτων, στα οποία αναλυτικά αναφερθήκαμε, είναι γεγονός ότι έχουν ψηφιστεί και δεκάδες νόμοι οι οποίοι τα τροποποιούν και έχουν εκδοθεί εκατοντάδες εγκύκλιοι από τη Φορολογική Διοίκηση με διευκρινήσεις και οδηγίες για την ορθή εφαρμογή τους. Σε αυτό το σημείο αξίζει να σημειωθεί ότι ο ΚΦΕ από την ημερομηνία ψήφισης του μέχρι σήμερα έχει τροποποιηθεί με 65 διαφορετικά νομοθετήματα, ο ΚΦΔ από την ημερομηνία ψήφισης του μέχρι σήμερα έχει τροποποιηθεί με 44 διαφορετικά νομοθετήματα και για την ορθή εφαρμογή των διατάξεών τους έχει εκδοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση πλήθος κανονιστικών αποφάσεις, διευκρινίσεις κλπ. Σε αυτό το πλαίσιο είναι αναμφισβήτητο ότι χάνεται ο μεταρρυθμιστικός τους ρόλος και δημιουργείται κλίμα ανασφάλειας και ασάφειας τόσο στους φορολογούμενους όσο και στους υποψήφιους επενδυτές.

Όμως η φορολογική μεταρρύθμιση δεν πρέπει να ταυτίζεται μόνο με τις αλλαγές στη νομοθεσία αλλά πρέπει να έχει βαθύτερες ρίζες. Κάθε προσπάθεια για φορολογική μεταρρύθμιση κρίνεται ημιτελής εάν δεν χαρακτηρίζεται από την αποφασιστικότητα της εκάστοτε κυβέρνησης να επωμιστεί το πολιτικό κόστος που αυτή συνεπάγεται αλλά και την ανάπτυξη φορολογικής συνείδησης μεταξύ των πολιτών.

Η χώρα μας δεν έχει πλουτοπαραγωγικές πηγές και ως εκ τούτου τα έσοδα για τη λειτουργία του κράτους βασίζονται στην συλλογή των φόρων. Είναι απαραίτητο, από τη σχολική ακόμα περίοδο να γίνει κατανοητό ότι προκειμένου να απολαμβάνει ο πολίτης κοινωνικά και άλλα αγαθά που του παρέχει η πολιτεία, πρέπει να συμμορφώνεται με τις φορολογικές διατάξεις. Πρέπει να γίνει ξεκάθαρο ότι η φοροδιαφυγή δεν είναι ανταμοιβή αλλά κλοπή όχι μόνο

εναντίον του κοινωνικού συνόλου αλλά και των επόμενων γενεών. Είναι γεγονός βέβαια ότι η φοροδιαφυγή υπάρχει από αρχαιστάτων χρόνων και είναι ουτοπικό να πιστεύουμε ότι είναι δυνατή η πάταξη της ολοκληρωτικά αλλά το ζητούμενο είναι ο περιορισμός της. Προκειμένου να διασφαλιστούν και να μεγιστοποιηθούν τα δημόσια έσοδα, στρατηγικός στόχος των υπευθύνων αρχών, δηλαδή του αρμόδιου Υπουργείου και της Φορολογικής Διοίκησης, θα πρέπει να είναι η ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης. Στο πλαίσιο αυτό μπορούν να σχεδιαστούν εκστρατείες ενημέρωσης και ευαισθητοποίησης των πολιτών προς αυτήν την κατεύθυνση, να διασφαλιστεί ο ανταποδοτικός χαρακτήρας των φόρων αλλά και η παραδειγματική τιμωρία όσων φοροδιαφεύγουν και όχι η επιβράβευσή τους με το να βρίσκονται στη τελευταία βαθμίδα της φορολογικής βάσης και να αποφεύγουν την πληρωμή των φόρων. Θα πρέπει να υιοθετηθούν σύγχρονες τεχνικές διαχείρισης κινδύνων και μοντέλα συμπεριφορικής ανάλυσης, προκειμένου να εντοπιστεί και να αντιμετωπιστεί η φοροδιαφυγή αλλά και να διενεργούνται συνεχείς διασταυρώσεις και αξιοποίηση νέων εργαλείων ελέγχου.

Ένας άλλος στρατηγικός στόχος προκειμένου να μεγιστοποιηθούν τα φορολογικά έσοδα θα πρέπει να είναι η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης και ασφάλειας μεταξύ των πολιτών και του κράτους αλλά και η παροχή εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης υψηλής ποιότητας υπηρεσιών. Οι φορολογούμενοι θα πρέπει να αισθάνονται αλλά και να είναι ίσοι απέναντι στους Νόμους και οι διαδικασίες που εφαρμόζονται να βασίζονται στη διαφάνεια και την αμοιβαία εμπιστοσύνη. Επιπλέον πρέπει να αναβαθμίζονται και να απλοποιούνται συνεχώς οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες ώστε να επιτυγχάνεται ποιοτική επικοινωνία μεταξύ των πολιτών και της Φορολογικής Διοίκησης αλλά και να προωθείται η συνεχής αναβάθμιση του πλαισίου της εξωδικαστικής επίλυσης φορολογικών διαφορών προκειμένου να ολοκληρώνονται σε σύντομο χρονικό διάστημα.

Κλείνοντας, ένας ακόμη τομέας στον οποίο θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη έμφαση είναι η αξιοποίηση σύγχρονων εργαλείων και τεχνολογιών και η υιοθέτηση βέλτιστων πρακτικών. Εξίσου σημαντικό είναι να γίνει κατανοητή η σημασία της εκπαίδευσης του ανθρώπινου δυναμικού και η αξιοκρατία στην τοποθέτηση σε θέσεις εργασίας ώστε να γίνουν ενέργειες προς αυτή την κατεύθυνση και να παρέχεται υψηλό επίπεδο εκπαίδευσης αλλά και αποτελεσματική διαχείριση και αξιοποίηση του προσωπικού.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΠΗΓΕΣ

- Κώδικες Φορολογίας Εισοδήματος και Φορολογικής Διαδικασίας- Χρήστος Ν. Τότσης – Εκδόσεις Πάμισος 2013
- Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών – Δημήτρης Σταματόπουλος Εκδόσεις Forin Φορολογικό Ινστιτούτο 2013
- Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ανάλυση - Ερμηνεία – Δημήτρης Σταματόπουλος, Πάρης Σταματόπουλος, Γιάννης Σταματόπουλος – Εκδόσεις Forin Σταματόπουλος 2015
- Ανάλυση – Ερμηνεία Κυρώσεων , Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Δημήτρης Σταματόπουλος, Πάρης Σταματόπουλος, Γιάννης Σταματόπουλος – Εκδόσεις Forin Σταματόπουλος 2018
- Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων – Ανάλυση - Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος, Αντώνη Καραβοκύρης – Εκδόσεις Forin Σταματόπουλος 2017
- Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α'167/23-07-2013), τελευταία κωδικοποίηση με το Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α 201/12-12-2019) και οι ΠΟΛ και αποφάσεις που έχουν εκδοθεί σχετικά.
- Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α'170/26-07-2013), τελευταία κωδικοποίηση με το Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α 201/12-12-2019) και οι ΠΟΛ και αποφάσεις που έχουν εκδοθεί σχετικά.
- Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), τελευταία κωδικοποίηση με το Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α 201/12-12-2019) και οι ΠΟΛ και αποφάσεις που έχουν εκδοθεί σχετικά.
- Ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α'222/12-11-2012), τελευταία κωδικοποίηση με το Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) και οι ΠΟΛ και αποφάσεις που έχουν εκδοθεί σχετικά.
- Αιτιολογική έκθεση του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α'167/23-07-2013).
- Αιτιολογική έκθεση του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α'170/26-07-2013).
- Αιτιολογική έκθεση του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014).
- Αιτιολογική έκθεση του Ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α'222/12-11-2012).
- Φορολογική επιθεώρηση, τεύχος 826 - Αύγουστος Σεπτέμβριος 2019, εγχειρίδιο ερωτήσεων απαντήσεων σε φορολογικά θέματα.
- Φορολογική επιθεώρηση, τεύχος 694 - - Απρίλιος Μάιος 2016, άρθρο «Η φορολογική διαδικασία στον έλεγχο φυσικών προσώπων».
- Έκθεση απολογισμού ΓΓΔΕ για το έτος 2014 και προγραμματισμός δράσεων για το 2015 - Διεύθυνση Στρατηγικού σχεδιασμού & Οικονομικής Διοίκησης της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, Φεβρουάριος 2015.
- Έκθεση απολογισμού ΓΓΔΕ για το έτος 2015 και προγραμματισμός δράσεων για το 2016 - Διεύθυνση Στρατηγικού σχεδιασμού & Οικονομικής Διοίκησης της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, Φεβρουάριος 2016.

- Έκθεση απολογισμού ΑΑΔΕ για το έτος 2016, και προγραμματισμός δράσεων για το 2017, Διεύθυνση Στρατηγικού σχεδιασμού της ΑΑΔΕ ,Μάρτιος 2017.
- Έκθεση απολογισμού ΑΑΔΕ για το έτος 2017, και προγραμματισμός δράσεων για το 2018 Διεύθυνση Στρατηγικού σχεδιασμού της ΑΑΔΕ ,Μάρτιος 2018.
- Έκθεση απολογισμού ΑΑΔΕ για το έτος 2018 και προγραμματισμός δράσεων για το 2019, Διεύθυνση Στρατηγικού σχεδιασμού της ΑΑΔΕ, Μάρτιος 2019.
- Έκθεση για την εξέλιξη και τη διακύμανση των φορολογικών εσόδων 2015– Διεύθυνση Στρατηγικού σχεδιασμού & Οικονομικής Διοίκησης της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, Φεβρουάριος 2016
- Έκθεση για την εξέλιξη και τη διακύμανση των φορολογικών εσόδων 2016– Διεύθυνση Στρατηγικού σχεδιασμού της ΑΑΔΕ, Φεβρουάριος 2017.
- Έκθεση για την εξέλιξη και τη διακύμανση των φορολογικών εσόδων 2017– Διεύθυνση Στρατηγικού σχεδιασμού της ΑΑΔΕ, Φεβρουάριος 2018.
- Έκθεση για την εξέλιξη και τη διακύμανση των φορολογικών εσόδων 2018– Διεύθυνση Στρατηγικού σχεδιασμού της ΑΑΔΕ, Φεβρουάριος 2019.
- Στρατηγικό σχέδιο της ΑΑΔΕ 2020-2024, Δεκέμβριος 2019.
- Στοιχεία για τα κύρια μεγέθη της Ρύθμισης των Ν. 4614/2019 και Ν. 4621/2019, Νοέμβριος 2019
- www.accountancygreece.gr/i-forologikimetarrythmisi-mochlos-ana/-Περιοδικό Accountancy Greece (έρευνα)
- www.lawspot.gr/node/266941 «Τέσσερις χώρες στον κατάλογο μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας ΕΕ»- άρθρο δημοσιευμένο την 19/02/2020.
- www.taxheaven.gr «Το ζήτημα της φοροαποφυγής με την Οδηγία ΕΕ 2016/1164»- άρθρο δημοσιευμένο την 29/06/2018, του Νασόπουλου Αντώνιου.
- www.taxheaven.gr «Φορολογική αντιμετώπιση κατοίκων εξωτερικού –αναδρομική μεταφορά φορολογικής κατοικίας» άρθρο δημοσιευμένο την 22/04/2019, του Γ. Δαλιάνη
- www.taxheaven.gr «Η φορολογική κατοικία και η συνήθης διαμονή- Η σημασία τους και η διαφορά τους», άρθρο δημοσιευμένο την 02/01/2018 του Ορέστη Σεϊμένη και της Αλεξάνδρας Γεράγγελου.
- www.taxheaven.gr «Φορολογικό πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών και προτεινόμενες ενέργειες», άρθρο δημοσιευμένο την 18/09/2018 Θανάση Μανιώτη και Δημήτρη Ρήγα.

- www.taxheaven.gr «Φορολογική μεταχείριση των παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν. 4172/2013 ΣΟΛ Α.Ε.» ,άρθρο δημοσιευμένο την 01-02-2018, της Γιαννοπούλου Κωνσταντίνας.
- www.forin.gr «Το κλαδί, το σκάκι και η φορολογική συνείδηση», άρθρο του Δημ Σταματόπουλου.
- Research gate - έρευνα «Φορολογική μεταρρύθμιση: αξιολογώντας την πρόκληση του Flat tax», Δεκέμβριος 2013.
- www.taxspirit.gr- «ΚΦΑΣ Αλλαγές 01/01/2013»