

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Συγκριτική μελέτη Φορολογίας Εισοδήματος
Νομικών Προσώπων όπως διαμορφώθηκε με βάση
τον Νόμο 4172/2013**

ΝΙΚΟΛΑΡΕΑΣ ΗΛΙΑΣ Α.Μ. 11522

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: Σ. ΓΚΟΥΜΑΣ

Συντομογραφίες

Φ.Ε.Κ.: Φύλλο εφημερίδας κυβερνήσεως.

Κ.Φ.Ε.: Κώδικας φορολογίας εισοδήματος.

Ο.Ε.: Ομόρρυθμη εταιρεία.

Ε.Ε.: Ετερόρρυθμη εταιρεία.

Α.Ε.: Ανώνυμη εταιρεία.

Ε.Π.Ε.: Εταιρεία περιορισμένης ευθύνης.

Ε.Α.Ε.: Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες.

Κ.Φ.Α.Σ.: Κώδικας φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών.

Φ.Π.Α.: Φόρος προστιθέμενης αξίας.

Ο.Τ.Α.: Οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης.

Ε.Ο.Χ.: Ευρωπαϊκός οικονομικός χώρος.

Ν.: Νόμος.

Ν.Δ.: Νομοθετικό Διάταγμα.

Ο.Σ.Ε.Κ.Α.: Οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες.

ΟΟΣΑ: Οργανισμός οικονομικής συνεργασίας και ανάπτυξης.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Συνομογραφίες.....	2
Περίληψη	5
Εισαγωγή	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	8
1.1 Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων	8
1.2 Υποκείμενο του φόρου.....	9
1.3 Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα	10
1.4 Φορολογική Κατοικία	11
1.5 Μόνιμη εγκατάσταση	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ - ΤΡΟΠΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	14
2.1 Φορολογητέο Εισόδημα	14
2.2 Φορολογικό Έτος.....	14
2.3 Πίστωση φόρου αλλοδαπής	16
2.4. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	16
2.5. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.....	18
2.6. Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας.....	19
2.7. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δραστηριότητες.....	20
2.8. Φορολογικές Αποσβέσεις	23
2.9. Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων.....	27

2.10. Επισημασμένες απαιτήσεις	27
2.11. Μεταφορά ζημιών	31
2.12. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων	32
2.13. Φορολογικός συντελεστής	33
2.14. Εισόδημα από κεφάλαιο	34
2.15. Μερισμάτα	35
2.16. Τόκοι	36
2.17. Δικαιώματα (Royalties)	37
2.18. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	38
2.19. Φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από κεφάλαιο.	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο: ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΝΟΜΙΚΩΝ	
ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....	42
3.1 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	42
3.2 Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων	44
3.3 Υποκεφαλαιοδότηση.....	46
3.4 Ενδοομιλικές συναλλαγές.....	47
3.5 Φορολογικός Συντελεστής	48
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4Ο: ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ ΕΤΑΙΡΙΑΣ «Β» ΠΡΙΝ	
ΚΑΙ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΛΛΑΓΗ ΤΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ	51
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	59

Περίληψη

Η ανάγκη για ένα νέο φορολογικό πλαίσιο υπήρχε εδώ και αρκετό διάστημα και δεν είναι και λίγες οι «φωνές» οι οποίες επιζητούσαν την συντομότερη ψήφισή και εφαρμογή του νομοθετήματος. Εξετάζοντας το νέο νόμο στις επόμενες σελίδες θα διαπιστώσουμε ότι την οπτική αρκετών εννοιών της φορολογίας σε σύγκριση με το πώς τους ξέραμε έως σήμερα, αλλά και της φορολόγησης των νομικών και φυσικών προσώπων. Σαφώς και υπάρχουν αστοχίες και αδικίες όπως και σε κάθε νομοθέτημα το οποίο έρχεται εσπευσμένα προς ψήφιση αλλά υπάρχει αισιοδοξία ότι με την δημοσίευση ερμηνευτικών διατάξεων θα διορθωθούν αρκετές από αυτές. Παρακάτω θα γίνει μια κριτική ανάλυση του νέου νόμου και κυρίως στα άρθρα εκείνα τα οποία αναφέρονται στη φορολογία Νομικών προσώπων. Γίνεται προσπάθεια να μην παρουσιαστούν αυτούσια τα εδάφια του νόμου τα οποία σε αρκετές περιπτώσεις είναι διαφορούμενα και προσφέρονται για διαφορετικές ερμηνείες.

Εισαγωγή

Τον Ιούλιο του 2013 ψηφίστηκε στη Βουλή ο νόμος 4172/2013¹ που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 167Α- 23/7/2013, ο οποίος στα άρθρα του 1 έως 72 περιλαμβάνει το νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος².

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος ρυθμίζει τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων και οι διατάξεις αυτού έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

¹Επισημαίνεται ότι οι αρχικές διατάξεις του Ν.4172/2013 έχουν τροποποιηθεί ή συμπληρωθεί σε αρκετές περιπτώσεις με το Ν 4223/2013

² Στο εξής Κ.Φ.Ε.

Οι διατάξεις του υφιστάμενου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) καταργούνται από 1/1/2014 και μετά. Ο νέος Κ.Φ.Ε. περιλαμβάνει έξι μέρη που αφορούν τις γενικές διατάξεις, τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων, τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, παρακράτηση φόρου σε ορισμένα εισοδήματα, τις διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, καθώς και τα ζητήματα που αφορούν στην υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και την προκαταβολή του φόρου.

Οι κυριότερες μεταβολές που επέρχονται με τις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. είναι οι ακόλουθες:

- Εισάγεται η έννοια και τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, καθώς και οι παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του όρου άσκησης πραγματικής διοίκησης στην Ελλάδα.
- Καταργούνται οι έξι πηγές εισοδήματος που προέβλεπε ο Ν.2238/1994 και εισάγονται 4 νέες κατηγορίες εισοδημάτων:
 - Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις
 - Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα
 - Εισόδημα από κεφάλαιο
 - Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου
- Όλα τα έσοδα που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων επεκτείνεται σε όλα γενικά τα νομικά πρόσωπα και περιλαμβάνει και τους υπόχρεους της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν.2238/1994 (Ο.Ε, Ε.Ε, κοινοπραξίες, αστικές εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου κλπ), καθώς και τις νομικές οντότητες.

- Ορίζεται η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων κατά το πρότυπο του μοντέλου του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης που εφαρμόζεται κατά τη σύναψη των Συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας στο εισόδημα και το κεφάλαιο.
- Καθορίζεται η έννοια του φορολογικού έτους και προσδιορίζεται ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος
- Καταργούνται οι διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 για την έκπτωση των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και προβλέπεται ότι εκπίπτουν όλες οι επιχειρηματικές δαπάνες με ορισμένες προϋποθέσεις, με εξαίρεση εκείνες που περιοριστικό αναφέρονται στο νόμο.
- Εισάγονται νέοι κανόνες για το σχηματισμό προβλέψεων απόσβεσης επισφαλών απαιτήσεων και διαγραφής αυτών με ορισμένες προϋποθέσεις.
- Καθορίζεται για τα φυσικά πρόσωπα γενικός τρόπος φορολόγησης με συντελεστή 15% της υπεραξίας που προκύπτει από την πώληση μετοχών, εισηγμένων, ή όχι στο Χρηματιστήριο, εταιρικών μεριδίων, ομολόγων, παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων κλπ, καθώς και της υπεραξίας από μεταβιβάσεις με επαχθή αιτία ακινήτων.
- Διευρύνεται η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος για τα μερίσματα που λαμβάνουν μητρικές εταιρείες από θυγατρική τους στην Ελλάδα και στο εξωτερικό.
- Καθορίζεται τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών προσώπων, νομικών προσώπων, και νομικών οντοτήτων σε περιπτώσεις που διαπιστώνεται ότι δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία, στοιχεία, δικαιολογητικά έγγραφα κλπ που υποστηρίζουν τις συναλλαγές τους.
- Περιλαμβάνονται διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής, όπως η διάταξη για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (E.A.E.)
- Εισάγονται νέες διατάξεις για τους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων (συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφοράς κλάδων κλπ), διατηρουμένων των διατάξεων του

ΝΔ.1297/1972, Ν 2166/1993 Ν.2515/1997 και του Ν.2578/1998 για θέματα που ρυθμίζονται από το νόμο αυτό.

- Δεν θίγονται οι ισχύουσες διατάξεις που διέπουν τη φορολογία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και των συνδεδεμένων φυσικών προσώπων μόνο σε σχέση με το εισόδημα που απορρέει από τις επιχειρήσεις αυτές, τη φορολογία των εταιρειών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία και των θυγατρικών τους, των Εταιρειών Κεφαλαίου Επιχειρηματικών Συμμετοχών και των Αμοιβαίων Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών.

Στη παρούσα εργασία θα αναλύσουμε κυρίως τα άρθρα 44-72 του νέου νόμου 4172/2013, που αφορούν τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων. Παρόλα αυτά δεν θα μείνουμε μόνο στα παραπάνω άρθρα καθώς υπάρχουν και άλλα τα οποία αφορούν είτε άμεσα είτε έμμεσα τη φορολογία των νομικών προσώπων. Για τη καλύτερη κατανόηση και ανάλυση του νέου κώδικα φορολογίας εισοδήματος παραθέτουμε παρακάτω συνοπτικά τα μέρη και τα άρθρα από τα οποία αποτελείται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1.1 Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι αντικείμενο του φόρου είναι ο Φόρος εισοδήματος που επιβάλλεται ετησίως τα καθαρά κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, ο φόρος επιβάλλεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα τους που προκύπτει από δραστηριότητες στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή, ήτοι φορολογούνται για το παγκόσμιο εισόδημα τους που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που δεν έχουν τη

φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, ο φόρος επιβάλλεται μόνο στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα τους που προκύπτει από δραστηριότητες στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος (Άρθρο 3 Κ.Φ.Ε).

1.2 Υποκείμενο του φόρου

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, τα οποία είναι τα εξής:

α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή. Σε αυτές περιλαμβάνονται:

- Οι ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρείες που διέπονται από τις διατάξεις του Ν.2190/20
- Οι ημεδαπές Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης που διέπονται από τις διατάξεις του Ν.3190/1955. Στην κατηγορία αυτή υπάγεται και η Μονοπρόσωπη ΕΠΕ και οι Ι.Μ.Ε. (Ιδιότυπες Μεταφορικές Επιχειρήσεις) Ε.Π.Ε.
- Οι Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες (Ι.Κ.Ε.)
- Οι Αλλοδαπές Α.Ε., ΕΠΕ, και λοιπές εταιρείες που έχουν συσταθεί στην αλλοδαπή και έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (Υποκατάστημα, γραφείο κ.λπ.). Περιλαμβάνονται και οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτούν εισοδήματα από πηγές Ελλάδας.

β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή.

Περιλαμβάνονται οι Ομόρρυθμες και οι Ετερόρρυθμες Εταιρείες που έχουν συσταθεί με την ελληνική νομοθεσία, καθώς και αυτές που έχουν συσταθεί στην αλλοδαπή και έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

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. Στα νομικά αυτά πρόσωπα περιλαμβάνονται:

Τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Διακρίνονται σε ιδιωτικού δικαίου και δημοσίου δικαίου. Τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Αφορούν νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που έχουν συσταθεί στην αλλοδαπή και τα οποία ενδέχεται να έχουν στην Ελλάδα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία, από τόκους, από μερίσματα, δικαιώματα κ.λ.π.

Περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται ότι δεν αποτελούν αντικείμενο του φόρου και κατά συνέπεια δεν υπόκεινται σε φορολογία τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.

δ) Οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών.

Οι συνεταιρισμοί διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

- Τους Αστικούς Συνεταιρισμούς, οι οποίοι διέπονται από τις διατάξεις του Ν 1667/1986 και τις Αγροτικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις (Α.Σ.Ο.)

ε) Οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές, οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

στ) Οι Κοινοπραξίες κάθε φύσης.

ζ) Οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

1.3 Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζονται τα νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος. Τα νομικά αυτά πρόσωπα είναι τα εξής:

α) Οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Επομένως οι φορείς αυτοί υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος για τα εισοδήματα που αποκτούν από μερίσματα, τόκους, από ακίνητη περιουσία, υπεραξία από μεταβίβαση μετοχών κλπ.

Η κατάσταση που περιέχει όλους τους φορείς Γενικής Κυβέρνησης αναρτάται στο διαδίκτυο σύμφωνα με τις διατάξεις της απόφασης του Υπ. Οικονομικών 2/22717/0094/9-3-2011.

β) Η Τράπεζα της Ελλάδος.

γ) Οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ)

δ) Οι διεθνείς οργανισμοί, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος προβλέπεται βάσει διεθνούς σύμβασης που έχει κυρωθεί με νόμο στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.

ε) Το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε.

1.4 Φορολογική Κατοικία

1. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι ένα νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος εφόσον:

α) συστάθηκε ή Ιδρύθηκε με βάση το ελληνικό δίκαιο, β) έχει την καταστατική του έδρα στην Ελλάδα ή

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

2. Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου αυτού ορίζονται τα κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του τόπου άσκησης πραγματικής διοίκησης στην Ελλάδα. Όπως αναφέρεται στη διάταξη ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης συνιστά μια έννοια που βασίζεται στα πραγματικά περιστατικά και τις

συνθήκες της εκάστοτε περίπτωσης. Στο πλαίσιο αυτό παρατίθεται ενδεικτικός κατάλογος κριτηρίων που λαμβάνονται υπόψη στις περιπτώσεις αυτές:

α) ο τόπος άσκησης καθημερινής διοίκησης β) ο τόπος λήψης στρατηγικών αποφάσεων

γ) ο τόπος που συνέρχεται η ετήσια γενική συνέλευση των μετόχων ή εταίρων

δ) ο τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων

ε) ο τόπος συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου

στ) η κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου. Πέραν των ανωτέρω κριτηρίων, μπορεί να συνεκτιμηθεί από κοινού με τα απαριθμούμενα κριτήρια για να θεμελιώσει τη φορολογική κατοικία του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων.

3. Περαιτέρω, εξαιρούνται ρητά από την εφαρμογή των νέων διατάξεων περί φορολογικής κατοικίας, οι εταιρείες που έχουν συσταθεί «περί φορολογίας πλοίων κλπ» και το ΝΔ 2687/1953 «περί επενδύσεων και προστασίας κεφαλαίων εξωτερικού».

1.5 Μόνιμη εγκατάσταση

Ο όρος μόνιμη εγκατάσταση περιλαμβάνει ιδίως:

α) τόπο της διοίκησης β) υποκατάστημα γ) γραφείο δ) εργοστάσιο ε) εργαστήριο και

στ) ορυχείο, μεταλλείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων.

Ειδικά στην περίπτωση του εργοταξίου αναφέρεται ότι για τη θεμελίωση νόμιμης εγκατάστασης του στην Ελλάδα απαιτείται χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριών μηνών αντί του χρονικού διαστήματος των δώδεκα μηνών που προβλέπεται στο Μοντέλο Σύμβασης του ΟΟΣΑ για τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.

- Παύει να ισχύει η διάταξη που προέβλεπε ότι αποτελούν μόνιμη εγκατάσταση τα καταστήματα, τα πρακτορεία, τα παραρτήματα και οι αποθήκες.
- Καταργείται η διάταξη που προέβλεπε ότι εγκαταστάσεις επιχειρήσεων που προβαίνουν σε βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή επεξεργασία γεωργικών προϊόντων συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση.
- Δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση η περίπτωση διατήρησης αποθέματος εμπορευμάτων από το οποίο εκτελούνται παραγγελίες για λογαριασμό της αλλοδαπής επιχείρησης.
- Καταργείται η περίπτωση ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης με μόνη τη συμμετοχή της σε προσωπική εταιρεία ή ΕΠΕ.
- Καταργείται η διάταξη που προέβλεπε ότι για να προσδιορισθεί το καθαρό κέρδος μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης που προκύπτει στην Ελλάδα, έπρεπε να επιβαρυνθεί η μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα με γενικά έξοδα διαχείρισης και διάφορα άλλα έξοδα οργάνωσης και λειτουργίας της που πραγματοποιούνται από την έδρα της επιχείρησης που βρίσκεται στην αλλοδαπή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ - ΤΡΟΠΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

2.1 Φορολογητέο Εισόδημα

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου ι του άρθρου αυτού προσδιορίζεται το φορολογητέο εισόδημα και ορίζεται ότι φορολογητέο εισόδημα είναι αυτό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των δαπανών από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθαρίστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου

Με τις διατάξεις αυτές καταργούνται οι έξι πηγές εισοδήματος που προέβλεπε ο Ν 2238/1994 και τα εισοδήματα που αποκτώνται εντάσσονται στις ανωτέρω τέσσερις κατηγορίες εισοδημάτων.

Με τον τρόπο αυτό τα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις, γεωργικές επιχειρήσεις και υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών αντιμετωπίζονται πλέον ενιαία ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

2.2 Φορολογικό Έτος

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου ι του άρθρου αυτού ορίζεται η έννοια του φορολογικού έτους που συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος (1/1 - 31/12).

Ο όρος "φορολογικό έτος" αντικαθιστά τις έννοιες διαχειριστική περίοδος και οικονομικό έτος που χρησιμοποιούσε ο προηγούμενος Κ.Φ.Ε.

Παράλληλα για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία διατηρείται η δυνατότητα λήξης του φορολογικού έτους την 30η

Ιουνίου, ακόμη και σε περίπτωση έναρξης ή παύσης εργασιών. Επίσης ορίζεται ρητά ότι το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει το χρονικό διάστημα των 12 μηνών. Επομένως από 1/1/2014 και μετά καταργείται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις η πρώτη εταιρική χρήση να είναι υπερδωδεκάμηνη.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος στην Ελλάδα και ανήκει κατά ποσοστό που υπερβαίνει το 50% σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως φορολογικό έτος το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, ήτοι τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης. Έτσι στην περίπτωση που το Διοικητικό Συμβούλιο Ανώνυμης Εταιρείας αποφασίζει διανομή προμερισμάτων στους μετόχους, χρόνος κτήσης του εισοδήματος για τους μετόχους είναι ο χρόνος λήψης της απόφασης από το Διοικητικό Συμβούλιο και όχι ο χρόνος που συνέρχεται η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων που εγκρίνει τον Ισολογισμό και τη διάθεση κερδών, όπως προέβλεπαν οι διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.2238/1994. προϋπόθεση για την εφαρμογή του προηγούμενου εδάφιου τίθεται η διακεκριμένη αναγραφή των καθυστερημένων αυτών αποδοχών στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στο μισθωτό.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι εάν στη διάρκεια του φορολογικού έτους ο φορολογούμενος προβεί σε έναρξη εργασιών ή παύση εργασιών, το πρώτο φορολογικό έτος λήγει στις 31 Δεκεμβρίου και το τελευταίο φορολογικό έτος αρχίζει την 01 Ιανουαρίου, με την επιφύλαξη των αναφερόμενων στο δεύτερο εδάφιο του άρθρου αυτού.

2.3 Πίστωση φόρου αλλοδαπής

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται ότι για φορολογικό κάτοικο Ελλάδας (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) όταν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους έχει εισόδημα και από την αλλοδαπή για το οποίο έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα (πίστωση φόρου).

Η μείωση αυτή του φόρου εισοδήματος δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Με τις νέες αυτές διατάξεις παύει να ισχύει ο περιορισμός της δυνατότητας πίστωσης φόρου αλλοδαπής μόνον όπου υπήρχε Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

Με τις διατάξεις των άρθρων 21-29 οριοθετείται εννοιολογικά η έννοια των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα ως το λογιστικό αποτέλεσμα μετά τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπει ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος. Επιπρόσθετα εισάγεται γενικός κανόνας εκπεσιμότητας επιχειρηματικών δαπανών, παρατίθεται περιοριστικός κατάλογος δαπανών που δεν εκπίπτονται, ρυθμίζεται η φορολογική μεταχείριση των αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων, η αποτίμηση των αποθεμάτων και των ημικατεργασμένων προϊόντων, η μεταφορά των ζημιών σε επόμενα φορολογικά έτη, καθώς και η χρήση μεθόδου προσδιορισμού των εσόδων σε ορισμένες περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή η εξεύρεση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επίσης, προβλέπονται οι συντελεστές φορολόγησης των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα.

2.4. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται η έννοια του φορολογητέου κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα ως το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των επισφαλών απαιτήσεων. Στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της

επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, δεδομένου του διαφορετικού συντελεστή φορολόγησης της ατομικής αγροτικής επιχείρησης, γίνεται ιδιαίτερη μνεία στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, κτηνοτροφικών, πτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. Στις διατάξεις αυτές του νέου Κ.Φ.Ε. παρατηρούμε ότι δεν υφίστανται ρυθμίσεις που προέβλεπαν οι διατάξεις της περ. ζ της παρ. 3 του άρθρου 28 του Ν.2239/1994, όπως φορολογική αντιμετώπιση της μη πραγματοποιηθείσας αυτόματης υπερτίμησης του παγίου κεφαλαίου εφόσον αυτή εμφανίσθηκε στην απογραφή; ο προσδιορισμός της υπεραξίας του ακινήτου σε περίπτωση πώλησης ακινήτου που η αξία πώλησης του ακινήτου είναι μικρότερη της αντικειμενικής αξίας αυτού κλπ.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογιστικό αποτέλεσμα που προκύπτει από τον λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Κατ' εξαίρεση σε περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το φορολογικό αποτέλεσμα προκύπτει από το λογιστικό αποτέλεσμα με τις αναγκαίες φορολογικές αναπροσαρμογές, όπως αποτυπώνονται στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού ορίζεται η έννοια της επιχειρηματικής συναλλαγής, η οποία καθορίζει τον τρόπο φορολόγησης κάθε μεμονωμένης και συμπτωματικής πράξης ή και συστηματικής διενέργειας πράξεων που αποβλέπουν σε επίτευξη κέρδους. Ειδικότερα ως "επιχειρηματική συναλλαγή" θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Για τον καθορισμό της συστηματικής διενέργειας πράξεων τίθενται κριτήρια ανάλογα με το αν οι συναλλαγές αυτές αφορούν κινητά περιουσιακά στοιχεία ή ακίνητα. Με τις διατάξεις αυτές προβλέπεται ότι κάθε τρεις ομοειδείς

συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η προηγούμενη χρονική περίοδος είναι δύο έτη.

Με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού προβλέπεται 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 τη διάταξη αυτή παρέχεται η νομική βάση για την φορολόγηση κάθε προσαύξησης περιουσίας η οποία θεωρείται εισόδημα και υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή 33%, όπως ορίζει το άρθρο 29 του Κ.Φ.Ε.

2.5. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι διατάξεις του άρθρου 31 του Ν2238/1994 που προέβλεπαν την έκπτωση των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων καταργούνται από την έναρξη εφαρμογής του Ν4172/2013.

Για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1 Ιανουαρίου 2014 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν4172/2013 για τις δαπάνες που αναγνωρίζονται, καθώς και για τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Με τις διατάξεις του άρθρου 22 προβλέπεται ότι για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα τίθεται ο γενικός κανόνας για την εκπεσιμότητα των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22, προκειμένου να εκπέσουν οι δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων απαιτούνται τρεις βασικές προϋποθέσεις:

α) Πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Δηλαδή, δαπάνες που γίνονται στα πλαίσια της

επιχειρηματικής δραστηριότητας και των σκοπών της επιχείρησης και δεν γίνονται προκειμένου να καλυφθούν ιδιωτικές και οικογενειακές δαπάνες.

Το Επιστημονικό Συμβούλιο της Βουλής αναφέρει ότι κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, η κρίση περί του "συμφέροντος της επιχείρησης" θα προκαλέσει σειρά ερμηνευτικών αμφισβητήσεων. Επί παραδείγματι, είναι αμφίβολο εάν δωρεές χρηματικών ποσών προς φορείς γενικής κυβέρνησης ή σε κοινωφελή νομικά πρόσωπα (οι οποίες αναγνωρίζονται προς έκπτωση βάσει των διατάξεων του Ν2238/1994) δύνανται να θεωρηθούν ότι πληρούν το νέο κριτήριο ότι γίνονται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές.

β) Αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Δηλαδή, εάν πραγματοποιήθηκε πραγματικά η συναλλαγή και δεν είναι εικονική και η τιμή ανταποκρίνεται στην αγοραία της αξίας με βάση τα στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) Εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Με βάση την προϋπόθεση αυτή η δαπάνη αναγνωρίζεται όταν είναι καταχωρημένη στα τηρούμενα βιβλία σύμφωνα με το Κ.Φ.Α.Σ, εκτός των περιπτώσεων που προβλέπεται η εξωλογιστική έκπτωση αυτών, όπως η προσαύξηση 30% των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Επίσης προβλέπεται ότι για την έκπτωση της δαπάνης απαιτείται η δαπάνη να αποδεικνύεται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Προφανώς η διάταξη εννοεί τα προβλεπόμενα στοιχεία του Κ.Φ.Α.Σ καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο μέσο. Δηλαδή, δεν μπορεί να αναγνωρισθεί δαπάνη για την οποία δεν εκδόθηκε τιμολόγιο. Με την παρ. 8 του άρθρου 22 του Ν4223/2013, προστέθηκε νέο άρθρο 22Α στο Ν4172/2013, που αφορά την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.

2.6. Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο της

πραγματοποίησης τους προσαυξημένες κατά ποσοστό 30%. Ειδικά οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, προκειμένου να προσαυξηθούν κατά 30%, κατανέμονται ισόποσα στα επόμενα τρία έτη. Αν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού, μεταφέρονται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από το άρθρο 27 του Ν4172/2013. Τα κριτήρια χαρακτηρισμού για ποιες δαπάνες θεωρούνται δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα μετά από πρόταση των Υπουργών Οικονομικών, Παιδείας και Θρησκευμάτων, Πολιτισμού και Αθλητισμού. Οι ανωτέρω διατάξεις είχαν εφαρμογή και για τη χρήση 2013 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 3 του Ν4110/2013.

2.7. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δραστηριότητες

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέρος που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Οι δαπάνες που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα είναι οι ακόλουθες:

1. Οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, με εξαίρεση τα τραπεζικά δάνεια, τα διατραπεζικά, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν οι ανώνυμες εταιρείες, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος κατά το χρόνο σύναψης του δανείου.
2. Η κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η ολική ή η τμηματική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής ήτοι μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με έκδοση ή οπισθογράφηση επιταγής.

Επισημαίνεται ότι η ρύθμιση αυτή βρίσκεται σε αντίθεση με την παρ. 6 του άρθρου ίο του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, σύμφωνα με την οποία η πληρωμή μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με έκδοση ή οπισθογράφιση επιταγής, απαιτείται μόνο για συναλλαγές άνω των 3.000 ευρώ, ενώ επιτρέπεται συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαντήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων, χωρίς όριο αξίας.

3. Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.

Επομένως οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν βεβαιωθεί με πράξη του αρμοδίου οργάνου του φορέα κοινωνικής ασφάλισης στον οποίο οφείλονται, εφόσον δεν έχουν καταβληθεί, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα, ανεξάρτητα αν έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές, καθόσον η προϋπόθεση αυτή που υφίστατο με το άρθρο 31 του Ν2238/1994, δεν ισχύει με το νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

4. Οι προβλέψεις που σχηματίζουν οι επιχειρήσεις, με εξαίρεση τις προβλέψεις για την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων που ορίζονται στο άρθρο 26 του νόμου αυτού.

5. Τα πρόστιμα και οι ποινές, περιλαμβανομένων και των προσαυξήσεων.

6. Η παροχή ή η λήψη αμοιβών σε χρήμα ή σε είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα.

7. Ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως ΦΠΑ εισροών.

8. Το τεκμαρτό μίσθωμα σε περίπτωση ιδιόχρησης ακινήτων κατά το μέρος που υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

9. Οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ

ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετησίου ακαθαρίστου εισοδήματος της επιχείρησης.

10. Οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων σίτισης και διαμονής των φιλοξενούμενων προσώπων, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετησίου ακαθαρίστου εισοδήματος της επιχείρησης.

11. Οι δαπάνες ψυχαγωγίας.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής.

12. Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Κατά την εφαρμογή της διάταξης αυτής θα υπάρξει θέμα πως θα αντιμετωπισθούν κάποιες δαπάνες που είναι μικτές, που καλύπτουν επιχειρηματικές και προσωπικές δαπάνες, όπως το κινητό τηλέφωνο που καλύπτει επιχειρησιακές ανάγκες αλλά και κάλυψη ιδιωτικών και προσωπικών αναγκών. Επίσης τι θα γίνει με τις δαπάνες επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, τα οποία καλύπτουν αντικειμενικά επιχειρηματικές και προσωπικές ανάγκες, δεδομένου ότι με τις νέες διατάξεις εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα όλες οι δαπάνες, χωρίς κανένα περιορισμό, που αφορούν δαπάνες επισκευής, συντήρησης, κυκλοφορίας, αποσβέσεις και μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης ή σε οποιονδήποτε τρίτο.

13. Το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του νέου Κ.Φ.Ε, εκτός εάν η επιχείρηση αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η ανωτέρω διάταξη δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται σε

φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε, εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους. Οι ανωτέρω διατάξεις περιλαμβάνονται και στο άρθρο 51B του Ν2238/1994. Με την ΠΟΛ1225/26-10-2011 διαταγή έγινε δεκτό ότι για την απόδειξη του μαχητού τεκμηρίου ότι οι ανωτέρω δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές, θα πρέπει ο φορολογικός έλεγχος να λαμβάνει υπόψη του στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή πραγματικά έχει λάβει χώρα και ότι έχει αποφέρει πραγματικό οικονομικό όφελος στην ελεγχόμενη επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες αγορές, παροχή υπηρεσιών κλπ. Περαιτέρω η ως άνω διαταγή περιλαμβάνει ενδεικτικά στοιχεία τα οποία μπορεί να επικαλεσθεί ο φορολογούμενος για να αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.

2.8. Φορολογικές Αποσβέσεις

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι για τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα εκπίπτουν οι φορολογικές αποσβέσεις των παγίων στοιχείων του ενεργητικού. Επίσης ορίζεται ότι δικαιούχος διενέργειας αποσβέσεων των στοιχείων του ενεργητικού είναι αυτός που έχει την κυριότητα των παγίων στοιχείων (ο ιδιοκτήτης), με εξαίρεση την περίπτωση που υπάρχει χρηματοοικονομική μίσθωση, οπότε την απόσβεση του παγίου διενεργεί ο μισθωτής του παγίου στοιχείου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού περιγράφονται λεπτομερώς τα κριτήρια που πρέπει να πληρούνται για να υφίσταται ο όρος της χρηματοοικονομικής μίσθωσης, έτσι ώστε να υπάρξει δυνατότητα έκπτωσης των αποσβέσεων στοιχείων ενεργητικού από το μισθωτή.

Με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος)

υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η κυριότητα του παγίου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου μίσθωσης

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

γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το 90% της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

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

ε) Τα πάγια στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης με την έννοια ότι μόνον ο μισθωτής δύναται να τα χρησιμοποιήσει, χωρίς να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.

Σύμφωνα με την νέα παράγραφο 18 που προστέθηκε στο άρθρο 72 του Ν 4172/2013 με την παράγραφο 7 του άρθρου 26 του Ν 4223/2013 ορίζεται ότι η παράγραφος 2 του άρθρου 24 του Ν4172/2013 τίθεται σε ισχύ από την 1 Ιανουαρίου 2019 για τις συμβάσεις που έχουν συναφθεί πριν την έναρξη ισχύος του παρόντα Κώδικα, ήτοι για συμβάσεις που έχουν συναφθεί μέχρι 31/12/2013.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού περιγράφονται τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού που δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση, ήτοι ορίζεται ότι οι εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης,

ανακατασκευής και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές που ορίζονται στον παρακάτω πίνακα.

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4%
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5%
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5%
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10%
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16%
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)	12%
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10%
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20%
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	105

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

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι ο υπολογισμός των αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. Επομένως σε περίπτωση που δεν διενεργηθούν αποσβέσεις σε μια χρήση, δεν αναγνωρίζονται όταν διενεργηθούν σε μελλοντικές χρήσεις.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού καθορίζεται ότι η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από το φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου αυτού.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι το ποσό της απόσβεσης δεν μπορεί να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Επίσης ορίζεται ότι για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, η αξία των οποίων καθενός είναι μικρότερη από 1.500 ευρώ, το εν λόγω πάγιο στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό των 1.500 ευρώ μια φορά κάθε πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι οι νέες επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να αναβάλουν τη φορολογική απόσβεση των περιουσιακών τους στοιχείων, δηλαδή να μην διενεργούν φορολογικές αποσβέσεις στο σύνολο των περιουσιακών τους στοιχείων κατά τα πρώτα τρία φορολογικά έτη. Η διάταξη αυτή θα πρέπει να ερμηνευθεί εάν στην έννοια της νέας επιχείρησης περιλαμβάνεται και ο νέος κλάδος ή τμήμα ή το νέο υποκατάστημα υφιστάμενης επιχείρησης, όπως είχε δεκτό κατά την εφαρμογή των αντιστοιχών διατάξεων του προηγούμενου Κ.Φ.Ε.

Με τις διατάξεις της νέας παραγράφου 9 του άρθρου 24 του Ν4172/2013, που προστέθηκε με την παρ. 10 του άρθρου 22 του Ν4223/2013 ορίζεται ότι ο υπολογισμός της τιμής κτήσης σύμφωνα με τα άρθρα 41 και 42 γίνεται με βάση τις φορολογικές αποσβέσεις.

10. Οι διατάξεις του άρθρου 24 ισχύουν για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1 Ιανουαρίου 2014 και εξής και καταλαμβάνουν όλα τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα του χρόνου κτήσης αυτών.

2.9. Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού παρέχεται στις επιχειρήσεις η δυνατότητα επιλογής της μεθόδου αποτίμησης, των αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων, σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής, με την επιφύλαξη ότι εφόσον επιλεγεί μια μέθοδος αποτίμησης δεν υπάρχει η δυνατότητα αλλαγής της για τα επόμενα τέσσερα έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η εφαρμοσθείσα μέθοδος.

2.10. Επισφαλείς απαιτήσεις

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως 4 του άρθρου αυτού καθορίζεται νέος τρόπος υπολογισμού και σχηματισμού προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων και διαγραφής αυτών, με βάση το χρόνο κατά τον οποίο παραμένουν ανείσπρακτες οι απαιτήσεις και ανάλογα με το ποσό της κάθε απαίτησης.

Οι διατάξεις του άρθρου 26 ισχύουν για τις προβλέψεις απόσβεσης επισφαλών απαιτήσεων που σχηματίζονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 του άρθρου αυτού, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, με τις εξής προϋποθέσεις:

α) Για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των 1.000 ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών, ο φορολογούμενος μπορεί να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό 100% της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της απαίτησης αυτής.

β) Για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των 1.000 ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών, ο φορολογούμενος μπορεί να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι

κατάλληλες ενέργειες για την διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
Μεγαλύτερο των 12 μηνών	50%
Μεγαλύτερο των 18 μηνών	75%
Μεγαλύτερο των 24 μηνών	100%

Περαιτέρω η διάταξη αναφέρει ότι θα πρέπει από την επιχείρηση να έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξης της απαίτησης. Για το ποιες είναι οι κατάλληλες ενέργειες η εισηγητική έκθεση του νόμου αναφέρει τα εξής: " η προϋπόθεση της ανάληψης των κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης θέτει ένα ελάχιστο όριο για τη διεκδίκηση είσπραξης της απαίτησης, χωρίς να προσδιορίζει το μέσο για τη διεκδίκηση και κατά τούτο μπορεί να αναληφθεί οποιαδήποτε ενέργεια για την είσπραξη, αρκεί να είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης. Τέτοιο μέσο δεν είναι απαραίτητα η άσκηση ένδικου βοηθήματος με τη στενή έννοια του όρου, αλλά μπορεί να είναι η κατάθεση διαταγής πληρωμής, η σφράγιση μιας επιταγής κλπ. Σε κάθε περίπτωση ο κατάλληλος ή μη χαρακτήρας κρίνεται adhoc με βάση το ύψος της απαίτησης, το φερέγγυο ή μη του καθ'ου η απαίτηση, καθώς και από άλλους παράγοντες".

Με βάση τα ανωτέρω αναφερόμενα, για να μπορούν να εφαρμοσθούν οι ανωτέρω διατάξεις και για να μην υπάρξουν αμφισβητήσεις, θα πρέπει από το Υπ. Οικονομικών να δοθούν με την ερμηνευτική εγκύκλιο σαφείς οδηγίες για το ποιες θεωρούνται "κατάλληλες ενέργειες" που θα ληφθούν από τις επιχειρήσεις.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων κατά των μετόχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής 10% και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής 10%, εκτός και αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής του σε διαδικασία

εξυγίανσης. Επίσης δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται με ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση:

α) καταστεί εισπράξιμη ή

β) διαγραφεί

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι μια απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο.

β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου

γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

Επισημαίνεται ότι και στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να δοθούν σαφείς οδηγίες εάν αρκεί για την διαγραφή της απαίτησης μόνον η ανάληψη όλων των κατά νόμο ενεργειών ή απαιτείται τελεσίδικα και εξάντληση όλων των ένδικων μέσων.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 5 έως 7 του άρθρου αυτού ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού του ποσού της πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων για τις τράπεζες, τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης και τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων, αντίστοιχα, ο οποίος διατηρεί το ισχύον για τις επιχειρήσεις αυτές καθεστώς σχηματισμού προβλέψεων για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων.

Ειδικότερα: Με την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό 1% επί του

ποσού του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους.

Πέραν από το ποσοστό αυτό έκπτωσης, οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν από το εισόδημα τους, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης πρόσθετες ειδικές κατά περίπτωση προβλέψεις για την απόσβεση απαιτήσεων κατά πελατών τους, για τις οποίες έχει διακοπεί ο λογισμός των τόκων.

Με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό μέχρι 2% επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε φορολογικό έτος, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερα φορολογικά έτη και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το 25% του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

Με την παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι οι εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) μπορούν να εκπίπτουν μέχρι 1,5% επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών που ο φορέας έχει προεξοφλήσει έναντι απαιτήσεων που έχει αναλάβει να εισπράξει από εξαγωγική δραστηριότητα χωρίς δικαίωμα αναγωγής, καθώς και 1% επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών των προεξοφλήσεων έναντι απαιτήσεων με δικαίωμα αναγωγής.

Αντιμετώπιση προβλέψεων των φορολογικών ετών 2010, 2011, 2012 και 2013.

α) Με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 72 του Ν4172/2013 προβλέπεται ότι για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν σχηματισθεί στα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν2238/1994.

β) Οι διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν2238/1994 ορίζουν ότι οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και εάν στο τέλος κάθε πενταετίας αρχής γενομένης από τη διαχειριστική

περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό (44-11 "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις") υπόλοιπο λόγω μη επαλήθευσης των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα, αν διατηρούνταν το καθεστώς απόσβεσης επισφαλών απαιτήσεων που προέβλεπε η παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν2238/1994, το τέλος της δεύτερης πενταετίας θα ήταν η 31/12/2014 (Χρήσεις 2010, 2011, 2013 και 2014) και εφόσον υφίστατο υπόλοιπο στο λογαριασμό 44-00 " Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις" στο τέλος αυτής της πενταετίας, η επιχείρηση είχε υποχρέωση το υπόλοιπο αυτό να το μεταφέρει στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής χρήσης 2015 προκειμένου να φορολογηθεί.

Επειδή όμως με τις νέες διατάξεις του άρθρου 26 του Ν4172/2013 προβλέπεται ότι για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από 1 Ιανουαρίου 2014 η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων θα γίνεται με βάση τα προβλεπόμενα από το άρθρο 26 του Ν4172/2013 και συνεπώς για τη χρήση 2014 καταργείται ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν2238/1994 προκύπτει ότι για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών θα ληφθούν τα ποσά των προβλέψεων των χρήσεων 2010, 2011, 2012 και 2013 και αφού διαγραφούν οι επισφαλείς πελάτες σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν2238/1994» το υπόλοιπο που θα εμφανισθεί στο λογαριασμό 44-11" Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις" την 31/12/2013 (τέλος τετραετίας) θα μεταφερθεί στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014 προκειμένου να φορολογηθεί.

2.11. Μεταφορά ζημιών

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι εάν κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η

ζημία προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι η ζημία που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων των περιπτώσεων α', γ' και δ' του άρθρου 45 από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων.

Η ανωτέρω διάταξη είχε θεσπιστεί με το Ν4046/2012.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι ζημίες που προκύπτουν στην αλλοδαπή δεν μπορούν να συμψηφισθούν με κέρδη Ελλάδος για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους, ούτε να συμψηφισθούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση το εισόδημα που προκύπτει από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., το οποίο δεν απαλλάσσεται στη βάση σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συνάψει και εφαρμόζει η Ελλάδα.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου ορίζονται οι περιπτώσεις όπου παύουν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί μεταφοράς ζημίας τόσο για τις ζημίες του φορολογικού έτους όσον και αυτών της προηγούμενης πενταετίας σε περίπτωση που μεταβληθεί η ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου σε ποσοστό που υπερβαίνει το 33% αυτού.

Οι διατάξεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

2.12. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν

επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με το νόμο για τα λογιστικά πρότυπα ή

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

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου αυτού, που προστέθηκαν με την περ. γ' της παρ. 13 του άρθρου 22 του Ν4223/2013, ορίζεται ότι το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξάρτητα αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλουμένου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας ή οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.10.000

2.13. Φορολογικός συντελεστής

Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την ακόλουθη κλίμακα:

- Για φορολογητέο εισόδημα μέχρι 50.000 ευρώ συντελεστή 26%
- Για το υπερβάλλον ποσό των 50.000 ευρώ συντελεστής 33%

Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού προβλέπεται μείωση του φορολογικού συντελεστή του πρώτου κλιμακίου της κλίμακος της παραγράφου 1 κατά ποσοστό 50% ήτοι 13%, για τα φυσικά πρόσωπα που προβαίνουν σε πρώτη έναρξη επιτηδεύματος από την 1η Ιανουαρίου 2013 και μετά, για τα τρία (3) πρώτα έτη

άσκησης της δραστηριότητας τους, εφόσον το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα τους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ.

Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται με συντελεστή 13%.

Με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 4 του άρθρου 21, φορολογείται με συντελεστή 33%.

Με την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού, η οποία προστέθηκε με την περ. β της παρ. 14 του άρθρου 22 του Ν4223/2013, ορίζεται ότι για τους φορολογουμένους που κατοικούν μόνιμα σε νησιά με πληθυσμό κάτω από 3100 κατοίκους, το φορολογητέο εισόδημα του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας της παρ. 1 ήτοι το ποσό των 50.000 ευρώ, αυξάνεται κατά 50% και επομένως γίνεται 75.000 ευρώ, προκειμένου να υπολογισθεί το ποσό του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα τους. Η διάταξη αυτή ισχύει μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2015.

Με την παράγραφο 6 του άρθρου αυτού, η οποία προστέθηκε με την περ. β της παρ. 14 του άρθρου 22 του Ν4223/2013 ορίζεται ότι τα κέρδη των φυσικών προσώπων και ατομικών επιχειρήσεων που εμπίπτουν στην έννοια των πολύ μικρών επιχειρήσεων, όπως καθορίζονται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας προς την "ΔΕΗ" ΑΕ ή άλλο προμηθευτή, μετά από την ένταξη τους στο "Ειδικό πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι 10 KW, κατόπιν σχετικής απόφασης, απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

2.14. Εισόδημα από κεφάλαιο

Με τις διατάξεις του άρθρου 35 ορίζεται η γενική έννοια του εισοδήματος από κεφάλαιο για φορολογικούς σκοπούς σύμφωνα με το μοντέλο του ΟΟΣΑ. Το εισόδημα από κεφάλαιο περιλαμβάνει το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο

που προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος, με τη μορφή μερισμάτων, τόκων, δικαιωμάτων, καθώς και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

2.15. Μερίσματα

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 ορίζεται η έννοια των μερισμάτων, σύμφωνα με τα πρότυπα του ΟΟΣΑ, η οποία καταλαμβάνει όλα τα διανεμόμενα κέρδη ανεξαρτήτως νομικής μορφής του διανεμόντος φορέα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

Περαιτέρω ορίζεται ότι ο όρος "μερίσματα" σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, Ιδρυτικούς τίτλους ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη, καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια και οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών εταιριών, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

Από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει ότι για φορολογικούς σκοπούς θεωρούνται εισόδημα από μερίσματα τα κέρδη που διανέμουν οι ανώνυμες εταιρείες στους μετόχους των και τους κατόχους Ιδρυτικών τίτλων με τη μορφή μερισμάτων και προμερισμάτων, τα κέρδη που διανέμουν οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης στους εταίρους των, τα κέρδη που διανέμουν οι προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε, Ε.Ε) στους εταίρους των, τα κέρδη που διανέμουν οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις συνεταιρισμών στα μέλη τους, τα κέρδη που διανέμουν οι κοινοπραξίες και οι λοιπές νομικές οντότητες (αστικές εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου) στα μέλη τους.

Επίσης ως μέρισμα θεωρείται και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό. Επομένως ως μερίσματα θεωρούνται οι αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, καθώς και αμοιβές που καταβάλλονται στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό που προέρχονται από τα κέρδη της ανώνυμης εταιρείας.

Όπως προκύπτει και από την εισηγητική Έκθεση του νόμου, δεν θεωρούνται «μέρισμα» τα κέρδη που διανέμονται από τα νομικά πρόσωπα των περιπτώσεων β', δ', ε' και στ' του άρθρου 45 οποία τηρούν απλογραφικά βιβλία και κατά συνέπεια κατά

την καταβολή των κερδών αυτών στους δικαιούχους δεν υφίσταται υποχρέωση παρακράτησης φόρου 10% που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 64.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι με την παρακράτηση του φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε. (με συντελεστή 10%) στα διανεμόμενα μερίσματα εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση μόνον για τα φυσικά πρόσωπα.

2.16. Τόκοι

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται για φορολογικούς σκοπούς η έννοια των τόκων. Ο όρος "τόκοι" σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από απαιτήσεις κάθε είδους είτε είναι εξασφαλισμένες με υποθήκη ή όχι και ιδιαίτερα το εισόδημα από καταθέσεις, από ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου, από έντοκα γραμμάτια, από εταιρικά ομόλογα, από κάθε είδους δανειακή σχέση συμπεριλαμβανομένων των πρόσθετων ωφελημάτων, των συμφωνιών επαναγοράς (repos και reverse repos) και ανταμοιβών τα οποία απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή χρεόγραφα.

Επομένως στο εισόδημα από τόκους περιλαμβάνεται το εισόδημα από τόκους καταθέσεων στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, από τόκους ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου και εντόκων γραμματίων, από τόκους ομολόγων ημεδαπής ή αλλοδαπής, από τόκους δανείων, ανεξάρτητα αν είναι εξασφαλισμένα με υποθήκη ή όχι, από τόκους υπερημερίας, από τόκους από πωλήσεις εμπορευμάτων, από τόκους που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση, από τόκους που προκύπτουν από κάθε χρεωστικό τίτλο κλπ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού προβλέπεται η απαλλαγή από το φόρο του εισοδήματος από τόκους ομολογιακών δανείων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν φυσικά πρόσωπα.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.) κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του Ελληνικού χρέους, έχουν την ίδια φορολογική

μεταχείριση με τους τόκους που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο στην Ελλάδα. Επομένως, εφόσον οι τόκοι που προκύπτουν από τα ομόλογα αυτά αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα, οι τόκοι αυτοί απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι με την παρακράτηση του φόρου στο εισόδημα από τόκους, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε (με συντελεστή 15%), εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση μόνον εφόσον δικαιούχοι αυτών είναι φυσικά πρόσωπα.

Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα και αποκτούν εισόδημα από τόκους, με την παρακράτηση του φόρου 15% δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, αλλά το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, αφαιρουμένου του παρακρατηθέντος φόρου.

2.17. Δικαιώματα (Royalties)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται η έννοια των δικαιωμάτων, με σκοπό η έννοια αυτών να είναι προσαρμοσμένη με το πρότυπο μοντέλο του ΟΟΣΑ και τις σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες. Επιπρόσθετα, σημειώνεται ότι η έννοια του εισοδήματος από δικαιώματα, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του νόμου, είναι ευρύτερη σε σχέση με το μοντέλο του ΟΟΣΑ, καθώς λαμβάνεται υπόψη και η σχετική επιφύλαξη που είχε εκφράσει η Ελλάδα και κατά τούτο καταλαμβάνει το αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, καθώς και τις συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής. Έτσι, ο όρος δικαιώματα περιλαμβάνει το αντάλλαγμα για τη χρήση ή για το δικαίωμα χρήσης.

Ενδεικτικά αφορούν:

- Πνευματική ιδιοκτησία για Λογοτεχνικά, Καλλιτεχνικά, Επιστημονικά Έργα.
- Αναδημοσιεύσεις άρθρων, μελετών

- Media: Ταινίες κινηματογραφικές και τηλεοπτικές. Ραδιοφωνικές εκπομπές. Αναπαραγωγή ταινιών.
- Software και Data Bases: Για προσωπική ή επαγγελματική χρήση και συμβουλευτικές υπηρεσίες, μέσω βάσεων δεδομένων.
- Εμφανή δικαιώματα: Πατέντες, εμπορικά σήματα, προνόμια.
- Εμπορικά μυστικά και εμπειρία: Μεταβίβαση ή χρήση. Σχέδια ή υποδείγματα, σχεδιαγράμματα, απόρρητοι χημικοί τύποι, απόρρητες μέθοδοι κατεργασίας, τεχνικές μέθοδοι παραγωγής, τεχνική ή τεχνολογική βοήθεια, τεχνογνωσία, αποτελέσματα ερευνών, πληροφορίες που αφορούν εμπορική, τεχνολογική ή επιστημονική εμπειρία.
- Χρήση ή μίσθωση εξοπλισμού: Βιομηχανικού, εμπορικού, επιστημονικού, εμπορευμακιβωτίων κλπ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι με την παρακράτηση του φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε (με συντελεστή 20%) στα δικαιώματα εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση μόνον εφόσον δικαιούχοι των δικαιωμάτων είναι φυσικά πρόσωπα.

Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα και αποκτούν εισόδημα από δικαιώματα, με την παρακράτηση του φόρου 20% δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, αλλά το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, αφαιρεμένου του φόρου που παρακρατήθηκε.

2.18. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι 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 κοινοχρήστων χώρων σε ακίνητα.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι το εισόδημα σε είδος, αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση υπολογίζεται στο 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση, συνεχίζει να υπάρχει απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος του τεκμαρτού εισοδήματος που αφορά τη δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι 200 τ.μ από τον πατέρα στα παιδιά ή από τα παιδιά στον πατέρα, προκειμένου να χρησιμοποιεί ως κύρια κατοικία.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού ορίζονται οι δαπάνες που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα προκειμένου να προσδιορισθεί το καθαρό εισόδημα από ακίνητα.

Οι δαπάνες που εκπίπτουν και οι προϋποθέσεις είναι οι κατωτέρω:

α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών τη χρήση είναι φυσικό πρόσωπο, εκπίπτει ποσοστό 5% για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.

β) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών τη χρήση είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και τα κάθε είδους ιδρύματα, εκπίπτουν τις κάθε είδους δαπάνες σε ποσοστό

75%. Ειδικά για το Άγιο Όρος το ποσοστό της έκπτωσης για τις δαπάνες αυτές ανέρχεται σε ποσοστό 100%.

γ) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών τη χρήση είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εκπίπτουν σε ποσοστό 75% «δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης», καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες. Επισημαίνεται ότι για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από ακίνητα δεν εκπίπτουν οι δαπάνες αποσβέσεις 5% ή 3% ανάλογα με τη χρήση ακινήτου, που προέβλεπαν οι προϊσχύουσες διατάξεις του Ν2238/1994.

δ) Το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης

ε) Οι δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών σε ποσοστό 10%

στ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου.

2.19. Φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από κεφάλαιο.

1. Τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή 10%

2. Οι τόκοι φορολογούνται με συντελεστή 15%

3. Τα δικαιώματα φορολογούνται με συντελεστή 20%

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

Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	Συντελεστής %
Μέχρι 12.000€	11%
Πάνω από 12.000€	33%

Επισημαίνεται:

α) Στα εισοδήματα από ακίνητα αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά δεν επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος

β) Η ανωτέρω κλίμακα φορολογίας εισοδήματος ισχύει μόνον για τα εισοδήματα που αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα από 1/1/2014 και μετά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο: ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

3.1 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες του άρθρου 45.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου του Κ.Φ.Ε, ήτοι με βάση τις διατάξεις των άρθρων 21 έως 28 του νόμου αυτού, εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.

Με βάση τα ανωτέρω για τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται στο ποσό που προκύπτει αφού αφαιρεθούν από το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές, τα ποσά των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

Περαιτέρω, με την περ. α'της παρ. 2 του άρθρου 23 του Ν4223/2013 προστέθηκε νέο εδάφιο στην παρ. 1 του άρθρου 47 με το οποίο ορίζεται ότι στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Η νέα προσθήκη που έγινε στην παρ. 1 του άρθρου 47 είναι παρεμφερής ρύθμιση με αυτήν που προέβλεπε η περ. α'της παρ. 1 του άρθρου 99 του Ν2238/1994.

Επομένως στην περίπτωση αυτή, κατά την άποψη μου, το ποσό των κερδών που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται και για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, το ποσό αυτό θα αποτελέσει αντικείμενο φόρου του

νομικού προσώπου, μετά την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου εισοδήματος.

Πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται στις περιπτώσεις αυτές, στα κέρδη που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου 10%, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 64 του Ν4172/2013.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού τίθεται ο κανόνας ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με το σύνολο των ίδιων κεφαλαίων τους και συνεπώς όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και ως εκ τούτου υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Με βάση τα ανωτέρω εάν ένα νομικό πρόσωπο π.χ. μια ομόρρυθμη εταιρία, εκτός των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα, έχει και έσοδα από εκμίσθωση ακινήτων, έσοδα από μερίσματα, έσοδα από τόκους καταθέσεων, έσοδα από πωλήσεις ακινήτων και μετοχών κλπ, όλα τα έσοδα αυτά που αποκτά η Ομόρρυθμη εταιρία θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι των κατ' Ίδια κατηγοριών εισοδήματος που αναφέρονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε

Με την περ. β της παρ. 2 του άρθρου 23 του Ν 4223/2013 προστέθηκε νέα παράγραφος 3 στο άρθρο 47 του Ν4172/2013, με την οποία ρυθμίζεται το ζήτημα προσδιορισμού των εσόδων και των εξόδων και εταιρειών που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα οποία προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων.

Η νέα αυτή διάταξη είναι επανάληψη της διάταξης που υπήρχε στην παράγραφο 17 του άρθρου 105 του Ν2238/1994.

Με την περ. γ της παρ. 2 του άρθρου 23 του Ν4223/2013 προστέθηκε νέα παράγραφος 4 στο άρθρο 47 του Ν4172/2013, με την οποία ορίζεται ότι για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία

εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου, που αφορούν στα φυσικά πρόσωπα.

Στην Αιτιολογική Έκθεση του νόμου αναφέρεται ότι από τη διάταξη αυτή προκύπτει, μεταξύ άλλων, ότι σε περίπτωση διανομής κερδών από τους εν λόγω υπόχρεους που τηρούν απλογραφικά βιβλία δεν εφαρμόζεται η περ. α' της παρ. ι του άρθρου 64 του Ν4172/2013, δηλαδή δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου 10% στα διανεμόμενα κέρδη.

3.2 Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού κρίνονται ορθές και απαραίτητες προκειμένου να αντιμετωπισθούν περιορισμοί, μειονεκτήματα και στρεβλώσεις του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος με την εισαγωγή ουδέτερων φορολογικών κανόνων για να καταστεί το φορολογικό σύστημα δικαιότερο και για να ενισχυθεί η ανταγωνιστική θέση των ελληνικών επιχειρήσεων διεθνώς.

Ειδικότερα:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 10% στο κεφάλαιο του νομικού προσώπου που προβαίνει στη διανομή κερδών.

β) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται επί τουλάχιστον 24 μήνες και

γ) το νομικό πρόσωπο που προβαίνει σε διανομή κερδών, τα οποία υπόκεινται σε φόρο, δεν έχει έδρα σε κράτος που περιλαμβάνεται στα μη συνεργάσιμα κράτη σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Ε

Οι ανωτέρω διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 48 προβλέπουν την απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των ενδοομιλικών μερισμάτων με τις προϋποθέσεις που αναφέρθηκαν ανωτέρω.

Δεν προβλέπονται όμως διατάξεις για τη φορολογική μεταχείριση των εσόδων αυτών που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, σε περίπτωση περαιτέρω διανομής ή κεφαλαιοποίησης των εσόδων αυτών.

Κατά την άποψη μου σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αυτών των αφορολογήτων εσόδων θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64 του Ν4172/2013 που προβλέπουν παρακράτηση φόρου 10%.

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω στην παράγραφο 1, ισχύουν επίσης και για τα νομικά πρόσωπα δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εφόσον το ενδοομιλικό μέρισμα συνδέεται με επιχειρηματικές δραστηριότητες που διεξάγονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα εντός ή μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι εάν διανέμονται κέρδη από νομικό πρόσωπο σε λήπτη φορολογούμενο που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί 24μήνες, ο λήπτης φορολογούμενος μπορεί προσωρινά να ζητήσει την απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου, εφόσον παρέχει εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγηση της απαλλαγής.

Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να απαιτήσει την κατάπτωση της εγγύησης υπέρ αυτής, εφόσον ο λήπτης φορολογούμενος δεν διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί τουλάχιστον 24 μήνες. Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται 24 μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι εάν η διανομή κερδών που αναφέρεται στην παρ. 1 και 2 του άρθρου αυτού προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο και συνεπώς το νομικό πρόσωπο έχει έσοδααφορολόγητα από τα μερίσματα που λαμβάνει, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει της επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή.

Επισημαίνεται ότι με τη διάταξη αυτή ο Κ.Φ.Ε αλλάζει το σημερινό καθεστώς όπου οι μη εκπεστέες δαπάνες ορίζονταν με συγκεκριμένο τρόπο στο νόμο (Παρ. 8 άρθρου 31 Ν2238/1994) και εισάγει μια γενική αρχή μη εκπεσιμότητας δαπανών, η οποία ενδέχεται να οδηγήσει σε σοβαρές αμφισβητήσεις με τις φορολογικές αρχές, εάν δεν δοθούν κάποιες κατευθυντήριες γραμμές.

3.3 Υποκεφαλαιοδότηση

Όπως προκύπτει από την Αιτιολογική Έκθεση του Νόμου με τις διατάξεις του άρθρου 49 εισάγονται, για την αντιμετώπιση καταχρήσεων, κανόνες υποκεφαλαιοδότησης σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική και τα οριζόμενα στις οδηγίες του Ψηφίσματος του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 8ης Ιουνίου 2010 για τι συντονισμό των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (EAE) και περί υποκεφαλαιοποίησης εντός της ΕΕ. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 23 του Ν 4223/2013 τροποποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 49 με σκοπό την αύξηση του ποσοστού εκπεσιμότητας των δαπανών τόκων, την αύξηση του ανώτατου ορίου ως προς το ποσό δαπανών τόκων που αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και τη δυνατότητα μεταφοράς των δαπανών τόκων που δεν εκπίπτουν σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου αυτού, χωρίς χρονικό περιορισμό. Ειδικότερα:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 49 όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 23 του Ν 4223/2013 ορίζεται ότι με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το 30% των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA).

Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθορίζονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στο Κ.Φ.Ε.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι ο όρος «πλεονάζουσες δαπανών τόκων» σημάνει τη διαφορά μεταξύ χρεωστικών δαπανών τόκων και του εισοδήματος που αποκτά η εταιρεία από τόκους.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 49» όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 23 του Ν 4223/2013 ορίζεται ότι οι δαπάνες τόκων της παραγράφου 1 αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό των 3.000.000,00 ευρώ το χρόνο.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την περ. γ' της παρ. 4 του άρθρου Ν 4223/2013 ορίζεται ότι κάθε δαπάνη τόκων που δεν εκπίπτει σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο ι του άρθρου αυτού, μεταφέρεται χωρίς κανένα χρονικό περιορισμό.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 49 ορίζεται ότι οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται για τα πιστωτικά ιδρύματα.

3.4 Ενδοομιλικές συναλλαγές

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50, όπως αντικαταστάθηκε με την περ. 5 του άρθρου 23 του Ν 4223/2013 καθιερώνεται η υιοθέτηση της αρχής των ίσων αποστάσεων (ανοικτής αγοράς, πλήρους ανταγωνισμού). Η αρχή αυτή καθιερώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Προτύπου Σύμβασης Φορολογικών Συμβάσεων του Ο.Ο.Σ.Α. και αναλύεται λεπτομερώς στο κεφάλαιο Ι των «Κατευθυντήριων Οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α. για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις.

Ειδικότερα με τις διατάξεις αυτές προβλέπεται ότι όταν τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα

είχαν πραγματοποιηθεί αυτό το νομικό πρόσωπο, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Επισημαίνεται ότι λεπτομερέστερες διατάξεις για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών περιλαμβάνονται στο νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασία (Ν4174/2013).

3.5 Φορολογικός Συντελεστής

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 (νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) που τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή 26%.

Όταν οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β' (προσωπικές εταιρείες), δ' (συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών), ε' (κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές εταιρείες και συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες), στ' (κοινοπραξίες) και ζ' (λοιπές νομικές οντότητες) του άρθρου 45 τηρούν απλογραφικά βιβλία τα κέρδη που αποκτούν από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν4172/2013, η οποία έχει ως εξής:

Φορολογητέο εισόδημα (ευρώ)	Συντελεστής (%)
Μέχρι 50.000	26%
Άνω των 50.000	33%

Με βάση τις ανωτέρω διατάξεις τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες του άρθρου 45 που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, φορολογούνται στο σύνολο των κερδών και ανεξάρτητα από το ύψος αυτών με συντελεστή 26%.

Σε περίπτωση που τα νομικά αυτά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες προβούν σε διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου 10%, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64.

Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που αναφέρθηκαν ανωτέρω, με εξαίρεση τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία τηρούν απλογραφικά βιβλία, τα καθαρά κέρδη αυτών φορολογούνται με κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 29 που αναφέρθηκε ανωτέρω.

Με την καταβολή του φόρου αυτού από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση και του νομικού προσώπου και των εταίρων ή μελών που αποκτούν τα κέρδη αυτά.

Επισημαίνεται ότι κατά τη διανομή των κερδών από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία δεν υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου μερισμάτων 10%.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 το άρθρου αυτού ορίζεται ότι τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή 13%.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι ο φορολογούμενος που αποκτά εισόδημα το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 62, περιλαμβάνει το εισόδημα αυτό στα φορολογητέα κέρδη του πριν την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου. Ο πληρωτέος από το φορολογούμενο φόρος σε σχέση με το εν λόγω εισόδημα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε.

Με βάση τα ανωτέρω αναφερόμενα, το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που αποκτά σε ένα φορολογικό έτος εισοδήματα του άρθρου 62 που υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με τους συντελεστές που προβλέπονται στο άρθρο 64, όπως

τόκοι καταθέσεων, τόκοι δανείων που προβλέπεται παρακράτηση φόρου 15% έσοδα από μερίσματα στα οποία παρακρατήθηκε φόρος 10% κλπ, θα συμπεριλάβει τα έσοδα αυτά στα φορολογητέα του κέρδη μικό ποσό, πριν την αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου, και τον παρακρατηθέντα φόρο 15-10% θα εμφανίσει στο λογαριασμό 33-13 «Φόροι Παρακρατηθέντες-Ελληνικό Δημόσιο».

Κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου θα αφαιρεθεί από το συνολικό φόρο που αναλογεί στο συνολικό δηλούμενο εισόδημα, το ποσό του φόρου που έχει παρακρατηθεί.

Περαιτέρω, επειδή τα εισοδήματα αυτά στα οποία έγινε παρακράτηση φόρου φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις στην περίπτωση που με βάση το δηλούμενο εισόδημα δεν προκύπτει οφειλόμενος φόρος π.χ. λόγω ζημιών, τότε το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε επιστρέφεται στο νομικό πρόσωπο ως αχρεωστήτως καταβληθέν.

Τα ανωτέρω αναφερόμενα έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τα νομικά πρόσωπα, δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 58, οι οποίες προστέθηκαν με την περ. β' της παρ. α του άρθρου 23 του Ν 4223/2013, ορίζεται ότι για τα νομικά πρόσωπα των περιπτώσεων α' (κεφαλαιουχικές εταιρείες), β' (προσωπικές εταιρείες), δ' (συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών), ε' (κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές εταιρείες, συμμετοχικές και αφανείς εταιρείες) και στ' (κοινοπραξίες) του άρθρου 45 οι συντελεστές φορολογίας που προβλέπονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 58 μειώνονται κατά ποσοστό 40% για τα κέρδη που προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από 3.100 κατοίκους. Η διάταξη αυτή του μειωμένου συντελεστή ισχύει μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2015.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4Ο: ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ ΕΤΑΙΡΙΑΣ «Β» ΠΡΙΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΛΛΑΓΗ ΤΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Η ΑΕ «Β» κατά το φορολογικό έτος 1/1/2014 – 31/12/2014 εμφανίζει στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» καθαρά κέρδη ισολογισμού €5.000.000,00 και στο λογ. 88.06 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων» €300.000,00.

Μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων της έχει συμπεριλάβει τα εξής έσοδα:

- | | |
|--|-------------|
| 1). Έσοδα από εκμίσθωση γραφείων | €120.000,00 |
| 2). Μερίσματα από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές ΑΕ | |
| Επί των μερισμάτων αυτών δεν έγινε παρακράτηση φόρου
(απαλλασσόμενα με άρθρο 48 Ν.4172/2013) | €600.000,00 |
| 3). Μερίσματα από συμμετοχή σε ημεδαπές ΑΕ με ποσοστό συμμετοχής κάτω από το 10%. | €135.135,00 |
| Μικτό ποσό
(Καθαρό ποσό μετά την αφαίρεση του φόρου Ν.Π. €100.000,00)
Παρακρατηθείς φόρος 10.000,00 (100.000,00*10%) | |
| 4). Έσοδα πωλήσεων προς το δημόσιο | |
| Επί των εσόδων αυτών παρακρατήθηκε φόρος €28.000,00 | €700.000,00 |
| 5). Έσοδα από τόκους καταθέσεων σε ημεδαπές τράπεζες. | |
| Επί των τόκων αυτών παρακρατήθηκε φόρος €30.000,00 | €200.000,00 |

6). Έσοδα από τόκους καταθέσεων σε αλλοδαπή τράπεζα
Επί των τόκων αυτών παρακρατήθηκε φόρος από την αλλοδαπή τράπεζα €120.000,00
τράπεζα €12.000

7). Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο €60.000,00

Κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης αναμόρφωσε τα δηλωθέντα αποτελέσματά της με τη προσθήκη δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση ποσού €80.000,00.

Το Δ.Σ. που συνέρχεται 20/5/2015 προτείνει στη Γ.Σ. των μετόχων τα εξής:

1. Το σχηματισμό του νομίμου τακτικού αποθεματικού.
2. Τη διανομή στους μετόχους του μερίσματος που προβλέπει το άρθρο 45 του Κ.Ν. 2190/1920, δηλαδή το προβλεπόμενο από το άρθρο 3 του ΑΝ 148/1967.
3. Τη διανομή αμοιβών στα μέλη Δ.Σ. €243.565,00.
4. Το υπόλοιπο των κερδών παραμένει στην εταιρεία.

Η Γενική Συνέλευση που συνεδριάζει 15/6/2015 εγκρίνει την πρόταση του Δ.Σ.

Στο χρόνο της Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων, μέτοχοι είναι:

1. Η «Τ» Α.Ε. με ποσοστό 40% που κατέχει πάνω από δυο χρόνια.
2. Μία αλλοδαπή Α.Ε. με ποσοστό 20% που κατέχει πάνω από δύο χρόνια.
3. Διάφορα φυσικά πρόσωπα με ποσοστό 40%.

Η καταβολή των διανεμόμενων κερδών στους δικαιούχους γίνεται 20-30/6/2015.

Η προκαταβολή προηγούμενου έτους ανέρχεται σε €550.000,00.

Με βάση τα ανωτέρω να υπολογιστούν:

1. Τα φορολογητέα κέρδη του Νομικού Προσώπου φορολογικού έτους 2014.

2. Τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος.
3. Την οφειλόμενη προκαταβολή φόρου εισοδήματος τρέχουσας χρήσης και τα λοιπά τέλη.
4. Το ποσό του φόρου που υποχρεούται να παρακρατήσει στα διανεμόμενα κέρδη.
5. Να συνταχθεί ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.

ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ – ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ν.4172/2013

1. Τακτικό Αποθεματικό

Κέρδη χρήσεως		5.000.000,00
Μείον: Διαφορές φορολογικού ελέγχου		<u>300.000,00</u>
Σύνολο διαχειριστικών (πραγμ.) κερδών		<u>4.700.000,00</u>
Μείον: αναλογών φόρος 26%	26%	1.222.000,00
ΚΕΡΔΗ για υπολογισμό Τακτικού Αποθεματικού		3.478.000,00
ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	5%	173.900,00

2. Υπολογισμός πρώτου Μερίσματος

Κέρδη χρήσης (Διαχειρ.)		5.000.000,00
Μείον διαφ. Φορολ. Ελέγχου		<u>300.000,00</u>
		4.700.000,00
Μείον: αναλογών φόρος	26%	1.222.000,00
Μείον: Τακτικό αποθεματικό		<u>173.900,00</u>
Υπόλοιπο		3.304.100,00
Μέρισμα βάσει Νόμου	35%	1.156.435,00

3. Σύνολο Διανεμόμενων Κερδών

Πρώτο Μέρισμα	1.156.435,00
Αμοιβές Μελών Δ.Σ.	<u>243.565,00</u>
Σύνολο	1.400.000,00

4. Υπολογισμός Φορολογητέων κερδών

Κέρδη χρήσεως	5.000.000,00
Πλέον: Λογιστικές Διαφορές	80.000,00
Μείον: Αφορολόγητα αποθεματικά	0,00
Μείον: Μερίσματα από συμμετοχές	<u>600.000,00</u>
Φορολογητέα κέρδη	4.480.000,00

5. Υπολογισμός Οφειλόμενου φόρου.

Κέρδη χρήσεως	5.000.000,00
Πλέον: Λογιστικές Διαφορές	80.000,00
Μείον: Αφορολόγητα αποθεματικά	0,00
Μείον: Μερίσματα από συμμετοχές	<u>600.000,00</u>
Φορολογητέα κέρδη	4.480.000,00
Συντελεστής Φόρου	26% 1.164.800,00
Συνολοφορου (λογ 54.07)	1.164.800,00

Φόρος Εισοδήματος	1.164.800,00
Μείον: Φόροι που παρακρατήθηκαν	
Καταβληθείς φόρος Ν.Π.	35.135,00
Παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων	10.000,00
Παρακρατηθείς φόρος Πωλήσεων στο Δημόσιο	28.000,00
Παρακρατηθείς φόρος Τόκων Καταθ. Ημεδαπών	30.000,00
Παρακρατηθείς φόρος Τόκων Καταθ. Αλλοδαπών	<u>12.000,00</u> 115.135,00

Μείον: Προκαταβολή προηγ. Χρήσης 550.000,00

499.665,00

6. Υπολογισμός οφειλόμενης προκαταβολής φόρου

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	80%	931.840,00
Μείον: Παρακρατ.Φόροι		
Παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων	10.000,00	
Παρακρατηθείς φόρος Πωλήσεων στο Δημόσιο	28.000,00	
Παρακρατηθείς φόρος Τόκων Καταθ. Ημεδαπών	<u>30.000,00</u>	68.000,00
Οφειλόμενη Προκαταβολή Φόρου		863.840,00

7. Οφειλόμενα Τέλη

Τέλος Χαρτοσήμου Ακινήτων (120.000,00*3%)	3.600,00
Εισφορά Υπέρ ΟΓΑ (3.600,00*20%)	720,00
Σύνολο	4.320,00

8. Υπολογισμός παρακρατούμενου φόρου διανεμόμενων κερδών

Διανεμόμενα μερίσματα		1.156.435,00
Μείον:Εξαιρούμενα Μερίσματα «Τ» ΑΕ (1.156.435*40%)	462.574,00	
Αλλοδαπή ΑΕ (1.156.435*20%)	231.287,00	693.861,00
Υπόλοιπο για παρακράτηση		462.574,00
Παρακρατούμενος φόρος Μερισμάτων	462.574*10%	46.257,40
Αμοιβών Δ.Σ.	243.565*10%	24.356,50
Σύνολο Παρακρατούμενου Φόρου		70.613,90

9. Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων

Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσεως	5.000.000,00
(+) Υπόλοιπο αποτ/των (κερδών) προηγ.χρήσεων	0,00
(-) Διαφορές φορολογικού ελέγχου	80.000,00
Σύνολο	4.920.000,00
Μείον: φόρος εισοδήματος	
Μείον: λοιποί μη ενσωμ.στολειτουργ. Κοσ. Φόροι	1.164.800,00
Κέρδη προς διάθεση	3.755.200,00
Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:	
1. Τακτικό αποθεματικό	173.900,00
2. Πρώτο μέρισμα	1.156.435,00
4. Αμοιβές από ποσοστά μελών Δ.Σ	243.565,00
5. Υπόλοιπο κερδών εις νέο	2.181.300,00
	3.755.200,00

ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ – ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ν.2238/1994

1. Τακτικό Αποθεματικό

Κέρδη χρήσεως	5.000.000,00
Μείον: Διαφορές φορολογικού	<u>300.000,00</u>

ελέγχου		
Σύνολο διαχειριστικών (πραγμ.) κερδών		<u>4.700.000,00</u>
Μείον: αναλογών φόρος 26%	26%	1.222.000,00
ΚΕΡΔΗ για υπολογισμό Τακτικού Αποθεματικού		<u>3.478.000,00</u>
ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	5%	173.900,00

2. Υπολογισμός πρώτου Μερίσματος

Κέρδη χρήσης (Διαχειρ.)		5.000.000,00
Μείον διαφ. Φορολ. Ελέγχου		<u>300.000,00</u>
		4.700.000,00
Μείον: αναλογών φόρος	26%	1.222.000,00
Μείον: Τακτικό αποθεματικό		<u>173.900,00</u>
Υπόλοιπο		3.304.100,00
Μέρισμα βάσει Νόμου	35%	1.156.435,00

3. Σύνολο Διανεμόμενων Κερδών

Πρώτο Μέρισμα	1.156.435,00
Αμοιβές Μελών Δ.Σ.	<u>243.565,00</u>
Σύνολο	1.400.000,00

4. Υπολογισμός Φορολογητέων κερδών

Κέρδη χρήσεως	5.000.000,00
Πλέον: Λογιστικές Διαφορές	80.000,00
Μείον: Αφορολόγητα αποθεματικά	0,00
Μείον: Μερίσματα από συμμετοχές	<u>600.000,00</u>
Φορολογητέα κέρδη	4.480.000,00

5. Υπολογισμός Οφειλόμενου φόρου.

Κέρδη χρήσεως	5.000.000,00
Πλέον: Λογιστικές Διαφορές	80.000,00
Μείον: Αφορολόγητα αποθεματικά	0,00
Μείον: Μερίσματα από συμμετοχές	<u>600.000,00</u>
Φορολογητέα κέρδη	4.480.000,00

Συντελεστής Φόρου		26%	1.164.800,00
Συμπληρωματικός φοροσ	120.000,00	3%	3.600,00
Συνολοφοροσ (λογ 54.07)			1.168.400,00

Φόρος Εισοδήματος			1.168.400,00
Μείον: Φόροι που παρακρατήθηκαν			
Καταβληθείς φόρος Ν.Π.	35.135,00		
Παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων	10.000,00		
Παρακρατηθείς φόρος Πωλήσεων στο Δημόσιο	28.000,00		
Παρακρατηθείς φόρος Τόκων Καταθ. Ημεδαπών	30.000,00		
Παρακρατηθείς φόρος Τόκων Καταθ. Αλλοδαπών	12.000,00		115.135,00
Μείον: Προκαταβολή προηγ. Χρήσης			550.000,00
			503.265,00

6. Υπολογισμός οφειλόμενης προκαταβολής φόρου

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		80%	934.720,00
Μείον: Παρακρατ.Φόροι			
Παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων	10.000,00		
Παρακρατηθείς φόρος Πωλήσεων στο Δημόσιο	28.000,00		
Παρακρατηθείς φόρος Τόκων Καταθ. Ημεδαπών	30.000,00		68.000,00
Οφειλόμενη Προκαταβολή Φόρου			866.720,00

7. Οφειλόμενα Τέλη

Τέλος Χαρτοσήμου Ακινήτων (120.000,00*3%)		3.600,00
Εισφορά Υπέρ ΟΓΑ (3.600,00*20%)		720,00
Σύνολο		4.320,00

8. Υπολογισμός παρακρατούμενου φόρου διανεμόμενων κερδών

Διανεμόμενα μερίσματα	1.156.435,00
-----------------------	--------------

Μείον:Εξαιρούμενα Μερίσματα Τ ΑΕ (1.156.435*40%)	462.574,00	
Αλλοδαπή ΑΕ (1.156.435*20%)	231.287,00	693.861,00
Υπόλοιπο για παρακράτηση		462.574,00
Παρακρατούμενος φόρος Μερισμάτων Αμοιβών Δ.Σ.	462.574*25% 243.565*25%	115.643,50 60.891,25
Σύνολο Παρακρατούμενου Φόρου		176.534,75

9. Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων

Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσεως		5.000.000,00
(+) Υπόλοιπο αποτ/των (κερδών) προηγ.χρήσεων		
(-) Διαφορές φορολογικού ελέγχου		80.000,00
Σύνολο		4.920.000,00
Μείον: φόρος εισοδήματος		
Μείον: λοιποί μη ενσωμ.στολειτουργ. Κοσ. Φόροι		1.168.400,00
Κέρδη προς διάθεση		3.751.600,00
Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:		
1. Τακτικό αποθεματικό		173.900,00
2. Πρώτο μέρισμα		1.156.435,00
3. Αμοιβές από ποσοστά μελών Δ.Σ		243.565,00
4. Υπόλοιπο κερδών εις νέο		2.177.700,00
		3.751.600,00

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η ψήφιση του παραπάνω νόμου έρχεται σε μια κρίσιμη στιγμή για την οικονομία της χώρας. Είναι γεγονός ότι οι φορολογικές διατάξεις που υπήρχαν μέχρι σήμερα δεν μπορούσαν να πατάξουν τη φοροδιαφυγή καθώς και να διευκολύνουν την οικονομική κατάσταση της χώρας. Από την άλλη όμως λειτούργησαν και επιβραδυντικά όσον αφορά την ανάπτυξη της Ελληνικής οικονομίας, καθώς και την εξυπηρέτηση του εμπορικού και βιομηχανικού κόσμου ώστε να γίνονται απλούστερες οι φορολογικές διαδικασίες. Ο παρών νόμος αναμφισβήτητα έχει ορθές βάσεις και αρκετά διαφορετική οπτική της φορολόγησης των νομικών και φυσικών προσώπων. Εάν παραβλέψουμε το γεγονός ότι δείχνει να είναι πιστή αντιγραφή ενός ξένου φορολογικού συστήματος καθώς επίσης και τις αλλαγές που θέλει να επιβάλλει σε πολύ μικρό χρονικό διάστημα, μιλάμε για ένα νομοθέτημα το οποίο θα βάλει σε τάξη αρκετές αγκυλώσεις προηγούμενων φορολογικών νόμων. Επίσης αναμένεται η δημοσίευση αρκετών διευκρινίσεων από το Υπουργείο Οικονομικών έτσι ώστε να αποσαφηνιστούν πολλές απορίες και διχογνωμίες που προκύπτουν από τη μελέτη του. Σε αναμονή λοιπόν διευκρινίσεων και απαντήσεων θα πρέπει να μελετήσουμε την ορθή ή όχι εφαρμογή του καθώς κάθε νομοθέτημα κρίνεται από την εφαρμογή του.

Βιβλιογραφία

- Ε. Σακέλλη. *Ο Νέος κώδικας φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013*. Εκδόσεις Βρυκούς. 2014.
- Χρήστου Τότση. *Κώδικες φορολογίας εισοδήματος και φορολογικής διαδικασίας*. Εκδόσεις Πάμισος. 2014.
- Κορομηλά Γεώργιου. *Κώδικας φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167/Α)*. Εκδόσεις tax accountants. 2014.
- ΦΕΚ 167/Α 23.7.2013. Κώδικας φορολογίας εισοδήματος.