



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Αθήνα, 4 Οκτωβρίου 2010

ΤΜΗΜΑΤΑ: Α', Β'

ΠΟΛ:1135

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10

Τ.Κ. : 101 84 ΑΘΗΝΑ

ΠΡΟΣ: ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ Π.Δ.

Πληροφορίες :

Τηλέφωνο : 210 3375312, 3375315

FAX : 210 3375001

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση άρθρων του ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58Α')

Σας κοινοποιούμε τα άρθρα 1 έως και 12, 15, 17, 18, 69 και 74 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58Α') και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Άρθρο 1

Κλίμακα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών Μειώσεις φόρου

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.). Με τις νέες διατάξεις επέρχονται οι ακόλουθες μεταβολές: Κατ αρχήν καθιερώνεται νέα και ενιαία φορολογική κλίμακα για όλα τα φυσικά πρόσωπα και ανεξάρτητα από την κατηγορία των εισοδημάτων που αποκτούν (μισθωτοί, συνταξιούχοι, έμποροι, ελεύθεροι επαγγελματίες, αγρότες).

Η κλίμακα αυτή, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου, έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, από 1/1/2010 και μετά. Ειδικότερα κατά την παρακράτηση του φόρου εισοδήματος, εφαρμόζεται από τη δημοσίευση του νόμου αυτού και μετά, δηλαδή από 23/4/2010 και μετά (σχετ. και η Δ12Α/ΠΟΛ1060-18/5/2009 εγκύκλιος).

Η νέα φορολογική κλίμακα έχει ως εξής:

Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής %	Φόρος Κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)	Σύνολο Φόρου (ευρώ)
12.000	0	0	12.000	0
4.000	18	720	16.000	720
6.000	24	1.440	22.000	2.160
4.000	26	1.040	26.000	3.200
6.000	32	1.920	32.000	5.120
8.000	36	2.880	40.000	8.000
20.000	38	7.600	60.000	15.600
40.000	40	16.000	100.000	31.600
Υπερβάλλον	45			

Το αφορολόγητο ποσό ορίζεται στα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ για όλους τους φορολογουμένους .

Όμως, η χορήγηση του αφορολόγητου αυτού ποσού συνδέεται άμεσα με τις δαπάνες που πραγματοποιεί ο φορολογούμενος. Δηλαδή τυγχάνει του αφορολόγητου ποσού των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ, εφόσον προσκομίσει τα νόμιμα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), για δαπάνες που πραγματοποιήσε στην Ελλάδα, για την αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών. Στις δαπάνες αυτές περιλαμβάνονται και τα ειδικά στοιχεία που εκδίδουν οι επιχειρήσεις λόγω των συγκεκριμένων υπηρεσιών που παρέχουν (π.χ. αποδείξεις των Ε.Λ.Τ.Α., εταιριών Courier, πινακίδια χρηματιστηριακών εταιριών για την αμοιβή των παρεχόμενων υπηρεσιών μόνο, κλπ). Αντίθετα, δεν εκπίπτει το κόστος αγοράς κρατικών λαχείων, τα ποσά που καταβάλλονται για τη συμμετοχή σε τυχερά παιχνίδια (πχ. ΚΙΝΟ, ΣΤΟΙΧΗΜΑ, κλπ) και η δαπάνη εισόδου σε ΚΑΖΙΝΟ, καθόσον στις πιο πάνω περιπτώσεις δεν πραγματοποιείται αγορά αγαθών ή παροχή υπηρεσιών όπως επιβάλλει ο νόμος, αλλά οι εν λόγω δαπάνες αφορούν το κόστος ή την προϋπόθεση συμμετοχής σε τυχερά παιχνίδια. Το ελάχιστο ύψος των ετήσιων δαπανών πρέπει να ανέρχεται στο δέκα τοις εκατό (10%) του ατομικού εισοδήματός του το οποίο φορολογείται με τις γενικές διατάξεις αν αυτό είναι μέχρι δώδεκα χιλιάδες (12.000) και αν είναι μεγαλύτερο από δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, στο τριάντα τοις εκατό (30%) για το τμήμα αυτού πάνω από τα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ.

Διευκρινίζεται ότι η προσαύξηση του αφορολόγητου ποσού του υπόχρεου λόγω των τέκνων που τον βαρύνουν δε συνδέεται με προσκόμιση αποδείξεων δαπανών.

Για ατομικό εισόδημα μέχρι έξι χιλιάδες ευρώ (6.000) δεν απαιτείται η προσκόμιση αποδείξεων δαπανών.

Όταν οι δαπάνες είναι περισσότερες από τις απαιτούμενες και μέχρι δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ ατομικά ή τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για οικογένεια, ο φορολογούμενος δικαιούται και μείωση φόρου ίση με το δέκα τοις εκατό (10%) της διαφοράς μεταξύ των δηλούμενων και των απαιτούμενων δαπανών. Όταν οι δαπάνες είναι λιγότερες από τις απαιτούμενες, ο φορολογούμενος επιβαρύνεται με ποσοστό φόρου ίσο με το δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού των δαπανών που υπολείπεται.

Παρατίθεται πίνακας με το ελάχιστο ύψος των απαιτούμενων δαπανών για εισόδημα μέχρι σαράντα οχτώ χιλιάδες ευρώ (48.000).

ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΔΑΠΑΝΕΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΔΑΠΑΝΕΣ
6.000	0	28.000	6.000
7.000	700	29.000	6.300
8.000	800	30.000	6.600
9.000	900	31.000	6.900
10.000	1000	32.000	7.200
11.000	1100	33.000	7.500
12.000	1200	34.000	7.800
13.000	1500	35.000	8.100
14.000	1800	36.000	8.400
15.000	2100	37.000	8.700
16.000	2400	38.000	9.000
17.000	2700	39.000	9.300
18.000	3000	40.000	9.600
19.000	3300	41.000	9.900
20.000	3600	42.000	10.200
21.000	3900	43.000	10.500
22.000	4200	44.000	10.800
23.000	4500	45.000	11.100
24.000	4800	46.000	11.400
25.000	5100	47.000	11.700
26.000	5400	48.000	12.000
27.000	5700		

Για ατομικό εισόδημα άνω των σαράντα οχτώ χιλιάδων (48.000) ευρώ, οι απαιτούμενες δαπάνες είναι δώδεκα χιλιάδες ευρώ (12.000) και οι δηλούμενες δεν μπορεί να υπερβαίνουν

τις δεκαπέντε χιλιάδες ευρώ (15.000) ατομικά ή τριάντα χιλιάδες ευρώ (30.000) για οικογένεια.

Διευκρινίζεται ότι στη διαμόρφωση του αφορολόγητου ποσού της κλίμακας περιλαμβάνονται και οι πάσης φύσεως δαπάνες αγοράς υλικών και παροχής υπηρεσιών των κοινόχρηστων χώρων εκτός από τις δαπάνες εξόφλησης των λογαριασμών ύδρευσης, αποχέτευσης και ηλεκτροδότησης αυτών μετά τον επιμερισμό τους στους ενοίκους ή στους ιδιοκτήτες των οριζόντιων ιδιοκτησιών.

Στις περιπτώσεις αυτές θα ακολουθείται η ακόλουθη διαδικασία:

Ο διαχειριστής της πολυκατοικίας θα εκδίδει και θα χορηγεί σε κάθε συνιδιοκτήτη ή ενοικιαστή κατά περίπτωση (ανάλογα με το ποιόν βαρύνει η δαπάνη αυτή), **συγκεντρωτική κατάσταση των ετήσιων δαπανών της πολυκατοικίας**, στην οποία θα εμφανίζεται το ποσό των κοινόχρηστων δαπανών που λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη του αφορολόγητου ποσού.

Από την κατάσταση αυτή θα προκύπτει αναλυτικά το είδος της δαπάνης, αριθμός του τιμολογίου ή της απόδειξης λιανικής πώλησης, του τιμολογίου ή της απόδειξης παροχής υπηρεσιών, το ποσό της δαπάνης, καθώς και η κατανομή του συνόλου των δαπανών αυτών στον κάθε συνιδιοκτήτη ή ένοικο κατά περίπτωση, ανάλογα με το ποσοστό συνιδιοκτησίας κάθε οριζόντιας ιδιοκτησίας στους κοινόχρηστους χώρους. Αντίγραφο της συγκεντρωτικής κατάστασης θα συνυποβάλλεται από κάθε συνιδιοκτήτη ή ένοικο, κατά περίπτωση, μαζί με τις λοιπές αποδείξεις δαπανών και το αναγραφόμενο ποσοστό δαπάνης θα συναθροίζεται με τις λοιπές δαπάνες που καλύπτουν το αφορολόγητο ποσό. Τα πρωτότυπα των δικαιολογητικών στοιχείων των κοινόχρηστων δαπανών θα διαφυλάσσονται από το διαχειριστή της πολυκατοικίας.

Στις δαπάνες για την κάλυψη του αφορολόγητου ποσού συμπεριλαμβάνεται και η δαπάνη για παροχή υπηρεσιών από συμβολαιογράφο για σύνταξη συμβολαίου απόκτησης ακινήτου, εφόσον βέβαια η δαπάνη αυτή δεν εμπίπτει στις αντικειμενικές δαπάνες του άρθρου 17 του ΚΦΕ (π.χ. γονική παροχή ή δωρεά). Όταν στις περιπτώσεις αυτές η αμοιβή του συμβολαιογράφου αναγράφεται στο συμβόλαιο, τότε για την απόδειξη της πραγματοποίησης αυτής της δαπάνης επισυνάπτονται από τον φορολογούμενο φωτοτυπίες των σελίδων του συμβολαίου από τις οποίες προκύπτει η δαπάνη.

Το ποσό των δαπανών μερίζεται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το ύψος του εισοδήματός τους που δηλώνεται με την αρχική δήλωσή τους και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις. Επιπλέον προβλέπεται και μεταφορά ποσού δαπανών από τον έναν σύζυγο στον άλλον, εφόσον έχει καλύψει το αφορολόγητο ποσό του.

Εξαιρούνται και δε λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, οι δαπάνες για ύδρευση, αποχέτευση, ηλεκτρισμό, τηλεπικοινωνίες γενικά, για

εισιτήρια σε κάθε είδους μεταφορικό μέσο και όσες δαπάνες με βάση άλλες φορολογικές διατάξεις λαμβάνονται υπόψη για φορολογικές ελαφρύνσεις.

Επομένως δε λαμβάνονται υπόψη:

α) οι δαπάνες του άρθρου 17 του ΚΦΕ όπως αυτό ισχύει μετά την αντικατάστασή του με τις διατάξεις του άρθρου 3 του κοινοποιούμενου νόμου. Ενδεικτικά αναφέρουμε τις δαπάνες για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτου, πλοίων αναψυχής, αυτοκινήτων, δίτροχων κλπ. οχημάτων, για ανέγερση ακινήτου, για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων κλπ.

β) οι δαπάνες του άρθρου 8 του ΚΦΕ, οι οποίες αφαιρούνται από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου, δηλαδή οι δαπάνες για ασφάλιση ζωής ή θανάτου, οι εισφορές που καταβάλλονται στα ταμεία ασφάλισης του φορολογούμενου, οι τόκοι στεγαστικών δανείων για πρώτη κατοικία, τα έξοδα ιατρικής περίθαλψης κλπ.

γ) οι δαπάνες της παρ. 3 του άρθρου 9 του ΚΦΕ, ποσοστό των οποίων μειώνει το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική κλίμακα, δηλαδή τα έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης, οι δαπάνες για ενοίκιο κύριας κατοικίας, για παράδοση κατ' οίκον μαθημάτων ή για φροντιστήρια, για τόκους στεγαστικών δανείων για απόκτηση πρώτης κατοικίας, για δικηγόρους λόγω παροχής νομικών υπηρεσιών κλπ.

δ) Για τις δαπάνες της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 23 του ΚΦΕ, ποσοστό των οποίων εκπίπτει από το ακαθάριστο εισόδημα των ακινήτων, δηλαδή για ασφάλιστρα πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για δικαστικές δαπάνες και για αμοιβή δικηγόρων για δίκες μισθωτικών διαφορών μεταξύ ιδιοκτητών και διαχειριστών ιδιοκτησίας κατ' ορόφους.

Οι φορολογούμενοι υποβάλλουν τις αποδείξεις δαπανών σε ειδική ηλεκτρονική φόρμα ή σε κλειστό φάκελο στην αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματός του ΔΟΥ στον οποίο θα αναγράφονται:

- α. Το ονοματεπώνυμο, και ο ΑΦΜ του υπόχρεου
- β. ο αριθμός των αποδείξεων και
- γ. το συνολικό ποσό αυτών

Ο φάκελος θα παραμένει κλειστός στη ΔΟΥ μέχρι την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων. Μετά την ολοκλήρωση της υποβολής των δηλώσεων θα ανοιχθούν και θα πραγματοποιηθεί δειγματοληπτικός έλεγχος με οδηγίες της Διοίκησης που θα δοθούν στο χρόνο εκείνο.

Για την αναγνώριση των αποδείξεων από τη Φορολογική Αρχή απαιτείται να διακρίνεται η επωνυμία της εκδότριας επιχείρησης, ο ΑΦΜ αυτής, η ημερομηνία έκδοσης και το τελικό ποσό. Σε περίπτωση κατά την οποία η απόδειξη δεν είναι τυπωμένη με έντονα στοιχεία και πιθανολογείται η πλήρης εξαφάνισή τους ο φορολογούμενος πρέπει να επαναλάβει τα προαναφερθέντα στοιχεία (επωνυμία της επιχείρησης, ΑΦΜ, ημερομηνία και ποσά), ούτως ώστε να καθίσταται στη συνέχεια εφικτός ο έλεγχός τους από τη Φορολογούσα Αρχή.

Για πληρέστερη κατανόηση του υπολογισμού των δαπανών παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

1ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:

Ετήσιο δηλούμενο εισόδημα :

Υπόχρεου : 25.500 ευρώ

Συζύγου : 6.000 »

Οικογενειακό : 31.500 »

Δηλούμενο ποσό αποδείξεων 5.250 ευρώ

Απαιτούμενο ποσό αποδείξεων:

Υπόχρεου : $(12.000 \times 10\%) + (13.500 \times 30\%) = 1.200 + 4.050 = 5.250$ ευρώ

Συζύγου : Δεν απαιτούνται λόγω ποσού εισοδήματος

Στο παράδειγμα αυτό η σύζυγος, λόγω ποσού εισοδήματος, δεν έχει υποχρέωση να προσκομίσει αποδείξεις και οι προσκομιζόμενες αποδείξεις των 5.250 ευρώ χρησιμοποιούνται όλες από τον υπόχρεο, ο οποίος δικαιούται το αφορολόγητο ποσό των 12.000 ευρώ.

Αφορολόγητο ποσό φορολογουμένου : (12.000) ευρώ

» » συζύγου : (6.000) »

2ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ :

Ετήσιο δηλούμενο εισόδημα:

Υπόχρεου : 28.300 ευρώ

Συζύγου : 16.800 »

Οικογενειακό : 45.100 »

Δηλούμενο ποσό αποδείξεων: (5.500) ευρώ

Απαιτούμενο ποσό αποδείξεων:

Υπόχρεου : $(12.000 \times 10\%) + (16.300 \times 30\%) = 1.200 + 4.890 = 6.090$ ευρώ

Συζύγου : $(12.000 \times 10\%) + (4.800 \times 30\%) = 1.200 + 1.440 = 2.640$ »

Συνολικό ποσό : : 8.730 »

Επιμερισμός ποσού δηλούμενων αποδείξεων:

Υπόχρεου : $5.500 \times (28.300 / 45.100) = 3.451,22$ ευρώ

Συζύγου : $5.500 \times (16.800 / 45.100) = 2.048,78$ »

Επιβάρυνση φόρου:

Υπόχρεου : $6.090 - 3.451,22 = 2.638,78 \times 10\% = 263,88$ ευρώ

Συζύγου : $2.640 - 2.048,78 = 591,22 \times 10\% = 59,12$ »

Συνολική 323 »

Αφορολόγητο ποσό φορολογουμένου : 12.000 ευρώ

» » συζύγου : 12.000 »

3ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ :

Ετήσιο δηλούμενο εισόδημα:

Υπόχρεου : 15.000 ευρώ

Συζύγου : 25.000 »

Οικογενειακό : 40.000 »

Δηλούμενο ποσό αποδείξεων : 10.000 ευρώ

Απαιτούμενο ποσό αποδείξεων:

Υπόχρεου : $(12.000 \times 10\%) + (3.000 \times 30\%) = 1.200 + 900 = 2.100$ ευρώ

Συζύγου : $(12.000 \times 10\%) + (13.000 \times 30\%) = 1.200 + 3.900 = \underline{5.100}$ »

Συνολικό ποσό αποδείξεων : 7.200 »

Επιμερισμός ποσού δηλούμενων αποδείξεων :

Υπόχρεου: $10.000 \times (15.000/40.000) = 3.750$ ευρώ

Συζύγου : $10.000 \times (25.000/40.000) = 6.250$ »

Ωφέλεια φόρου:

Υπόχρεου: $3.750 - 2.100 = 1.650 \times 10\% = (165)$ ευρώ (+)

Συζύγου : $6.250 - 5.100 = 1.150 \times 10\% = (115)$ ευρώ (+)

Αφορολόγητο ποσό φορολογουμένου : 12.000 ευρώ

» » συζύγου : 12.000 »

4ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ :

Ετήσιο δηλούμενο εισόδημα:

Υπόχρεου : 35.000 ευρώ

Συζύγου : 70.000 »

Οικογενειακό : 105.000 »

Δηλούμενο ποσό αποδείξεων : 40.000 ευρώ

Απαιτούμενο ποσό αποδείξεων:

Υπόχρεου : $(12.000 \times 10\%) + (23.000 \times 30\%) = 1.200 + 6.900 = 8.100$ ευρώ

Συζύγου : $(12.000 \times 10\%) + (36.000 \times 30\%) = 1.200 + 10.800 = \underline{12.000}$ »

Συνολικό ποσό αποδείξεων : 20.100 »

1^{ος} Επιμερισμός ποσού δηλούμενων αποδείξεων :

Υπόχρεου: $40.000 \times (35.000/105.000) = 13.333$ ευρώ

Συζύγου : $40.000 \times (70.000/105.000) = 26.667$ »

2^{ος} Επιμερισμός ποσού δηλούμενων αποδείξεων :

**(μετά τον περιορισμό του ποσού των 40.000 ευρώ στις 30.000 ευρώ)*

Υπόχρεου: $30.000 \times (35.000/105.000) = 10.000$ ευρώ

Συζύγου : $30.000 \times (70.000/105.000) = 20.000$ »

Ωφέλεια φόρου:

Υπόχρεου: $10.000 - 8.100 = 1.900 \times 10\% = (190)$ ευρώ (+)
Συζύγου : $20.000 - 12.000 = 8.000 \times 10\% = (800)$ ευρώ (+)
Αφορολόγητο ποσό φορολογούμενου : 12.000 ευρώ
» » συζύγου : 12.000 »

Κατά ρητή διάταξη του νόμου οι πιο κάτω αναφερόμενοι δικαιούνται το αφορολόγητο ποσό, χωρίς να προσκομίσουν αποδείξεις :

α) οι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή και τα λοιπά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε. Πρόκειται για τους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών, του Ελληνικού Οργανισμού Τουρισμού, της Μόνιμης Αντιπροσωπείας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες και των στρατιωτικών, που υπηρετούν στην αλλοδαπή, καθώς και των υπαλλήλων του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών, των υπαλλήλων του Εθνικού Οργανισμού Μικρομεσαίων Μεταποιητικών Επιχειρήσεων και των υπαλλήλων της Πανελλήνιας Συνομοσπονδίας Ενώσεων Γεωργικών Συνεταιρισμών, που υπηρετούν στα οικεία αντιπροσωπευτικά γραφεία τους στις Βρυξέλλες.

β) όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας,

γ) οι φυλακισμένοι και

δ) οι κάτοικοι κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα πλέον του ενενήντα τοις εκατό (90%) του συνολικού εισοδήματός τους.

Επισημαίνεται ότι οι λοιποί κάτοικοι εξωτερικού που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα δεν προσκομίζουν αποδείξεις δαπανών, δεδομένου ότι δεν δικαιούνται το αφορολόγητο ποσό της φορολογικής κλίμακας.

2. Με τις διατάξεις της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ΚΦΕ . Με τις νέες διατάξεις προβλέπεται **αύξηση του αφορολόγητου ποσού που δικαιούται ο φορολογούμενος λόγω των τέκνων** που τον βαρύνουν, ως εξής: Κατά χίλια πεντακόσια ευρώ (1.500) αν βαρύνεται με ένα τέκνο, κατά τρεις χιλιάδες ευρώ (3.000) αν έχει δύο τέκνα, κατά έντεκα χιλιάδες πεντακόσια ευρώ (11.500) αν έχει τρία τέκνα και κατά δύο χιλιάδες ευρώ (2.000) για κάθε τέκνο πάνω από τα τρία. Επομένως το συνολικό αφορολόγητο ποσό για φορολογούμενο που τον βαρύνει ένα τέκνο είναι δεκατρείς χιλιάδες πεντακόσια ευρώ (13.500), αν τον βαρύνουν δύο τέκνα είναι δεκαπέντε χιλιάδες ευρώ (15.000), αν τον βαρύνουν τρία τέκνα είναι είκοσι τρεις χιλιάδες πεντακόσια ευρώ (23.500), αν τον βαρύνουν τέσσερα τέκνα είκοσιπέντε χιλιάδες πεντακόσια ευρώ (25.500) κ.ο.κ.

Με την περίπτωση β΄ της ίδιας παραγράφου γίνεται νομοτεχνική τακτοποίηση και το αφορολόγητο ποσό λόγω τέκνων που προσαυξάνει το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της φορολογικής κλίμακας μειώνει το ποσό του δεύτερου φορολογικού κλιμακίου και αν αυτό δεν επαρκεί του τρίτου κλιμακίου και όποιου επόμενου κλιμακίου απαιτείται.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 92, για εισοδήματα που αποκτώνται από 1 Ιανουαρίου 2010 και μετά.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, προβλέπεται μείωση φόρου κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της ετήσιας δαπάνης που καταβάλλει ο φορολογούμενος για **ασφάλιστρα ασφαλίσεων ζωής, θανάτου, προσωπικών ατυχημάτων και ασθένειας**, για την ασφάλιση του ίδιου, της συζύγου του και των τέκνων που τους βαρύνουν. Τη μείωση αυτή δικαιούται και ο διαζευγμένος γονέας για ασφάλιστρα που καταβάλλει για ασφάλιση των τέκνων του, τα οποία δεν τον βαρύνουν για το λόγο ότι δεν συγκατοικούν μαζί του, αλλά συγκατοικούν με τον άλλο γονέα τον οποίο και βαρύνουν. Το ποσό των ασφαλιστρών στο οποίο υπολογίζεται η μείωση είκοσι τοις εκατό (20%) δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο των χιλίων διακοσίων ευρώ (1.200) για τον άγαμο και των δύο χιλιάδων τετρακοσίων ευρώ (2.400) για την οικογένεια, δηλαδή τους συζύγους, άσχετα αν ο κάθε σύζυγος ασφαρίζεται μόνος του ή ο ένας ασφαρίζει τον άλλον ή αν ασφαλίζουν τα τέκνα τους που τους βαρύνουν. Το ποσό αυτό των ασφαλιστρών υπολογίζεται αθροιστικά και για τους δύο συζύγους και επιμερίζεται μεταξύ τους ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος του καθενός που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, όπως δηλώθηκε με την αρχική δήλωσή τους. Προϋπόθεση για τη διενέργεια της μείωσης αυτής είναι το ποσό των ασφαλιστρών να έχει περιληφθεί στην αρχική δήλωση του φορολογουμένου. Η διατάξεις αυτές ισχύουν για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2010 και μετά.

Επισημαίνεται ότι, με τις αντικατασταθείσες διατάξεις προβλεπόταν μείωση του φόρου κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) του ποσού των τόκων στεγαστικών δανείων που είχαν συναφθεί κατά τα έτη 2009 και 2010 για απόκτηση οποιασδήποτε κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.). Συνεπώς οι τόκοι αυτών των δανείων που καταβάλλονται από το 2010 αναγνωρίζονται με το γενικό κανόνα της έκπτωσης των τόκων για πρώτη κατοικία μέχρι 120 τ.μ. κ.λ.π.

Τέλος, εξακολουθεί να ισχύει η έκπτωση των τόκων των στεγαστικών δανείων που λαμβάνονται με σκοπό την αγορά α' κατοικίας καθώς και την αναστήλωση, επισκευή, συντήρηση ή εξωραϊσμό διατηρητέων κτισμάτων, είτε από το εισόδημα είτε από το φόρο ως ποσοστό, ανάλογα με την ημερομηνία σύναψής τους, όπως σαφώς ορίζεται στις διατάξεις της περ. ε' του άρθρου 8 και της περ. γ' του άρθρου 9 του ΚΦΕ.

4. Με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού προστέθηκαν στην παράγραφο 3 του άρθρου 9 του ΚΦΕ, περιπτώσεις ζ', η' και θ' με βάση τις οποίες, οι δαπάνες που αφορούν στις **χρηματικές δωρεές και χορηγίες, στην παροχή υπηρεσιών από δικηγόρο καθώς και στην αλλαγή εγκατάστασης κεντρικού κλιματισμού χρήσης καυσίμου από πετρέλαιο σε φυσικό αέριο κλπ.**, δεν αφαιρούνται πλέον από το εισόδημα (καταργήθηκε η έκπτωση από το εισόδημα με βάση την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του παρόντος νόμου, από 1/1/2010 για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από την ημερομηνία

αυτή και μετά), αλλά μειώνουν το ποσό του φόρου εισοδήματος που προκύπτει με βάση τη φορολογική κλίμακα κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) οι δύο πρώτες και κατά δέκα τοις εκατό (10%) η τρίτη.

Ειδικότερα, στη μείωση του φόρου λόγω δωρεών και χορηγιών δεν περιλαμβάνονται οι δωρεές σε αθλητικά σωματεία. Ακόμη, το συνολικό ετήσιο ποσό των δωρεών και χορηγιών στο οποίο υπολογίζεται η μείωση δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Επίσης, το συνολικό ποσό των αμοιβών σε δικηγόρους δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του εισοδήματος που είτε δηλώνεται είτε προκύπτει με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες .

Όσον αφορά τη μείωση φόρου λόγω της δαπάνης αλλαγής εγκατάστασης κεντρικού κλιματισμού χρήσης καυσίμου από πετρέλαιο σε φυσικό αέριο κλπ., με τη νέα διάταξη διευρύνεται το πεδίο εφαρμογής της υφιστάμενης ρύθμισης. Δηλαδή με τη νέα διάταξη προβλέπεται μείωση φόρου δέκα τοις εκατό (10%), και μέχρι του ποσού των έξι χιλιάδων ευρώ (6.000), της δαπάνης που καταβάλλεται για επεμβάσεις ενεργειακής αναβάθμισης ακινήτου, οι οποίες θα προκύψουν μετά από ενεργειακή επιθεώρηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3661/2008 και τις κανονιστικές πράξεις που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του νόμου αυτού και αφορούν:

α) Την αντικατάσταση του λέβητα πετρελαίου για την εγκατάσταση τηλεθέρμανσης ή για νέα εγκατάσταση τηλεθέρμανσης ή συστήματος που κάνει χρήση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας, καθώς και για παρεμβάσεις στο υφιστάμενο σύστημα που αφορούν σε σύστημα αντιστάθμισης στον καυστήρα/λέβητα σε συνδυασμό με αυτονομία θέρμανσης και μόνωση σωληνώσεων,

β) Την αλλαγή εγκατάστασης κεντρικού κλιματισμού χρήσης καυσίμου από πετρέλαιο σε φυσικό αέριο ή για νέα εγκατάσταση φυσικού αερίου,

γ) Την αγορά και εγκατάσταση ηλιακών συλλεκτών και για την εγκατάσταση κεντρικού κλιματισμού με χρήση ηλιακής ενέργειας,

δ) Την αγορά και εγκατάσταση αποκεντρωμένων συστημάτων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας που βασίζονται σε Ανανεώσιμες Πηγές Ενέργειας (φωτοβολταϊκά, μικρές ανεμογεννήτριες) και συμπαραγωγής ηλεκτρισμού και ψύξης – θέρμανσης με χρήση φυσικού αερίου ή ανανεώσιμων πηγών,

ε) Τη θερμομόνωση σε υφιστάμενα κτίρια με τοποθέτηση διπλών θερμομονωτικών υαλοπινάκων και θερμομονωτικών πλαισίων/κουφωμάτων (συμπεριλαμβάνονται εξωτερικά καλύμματα, παντζούρια και ρολά) και τοποθέτηση θερμομόνωσης στο κέλυφος ή / και στην οροφή (δώμα ή στέγη) και

στ) Τη δαπάνη για διενέργεια ενεργειακής επιθεώρησης από αρμόδιο επιθεωρητή.

Οι πιο πάνω επιλέξιμες παρεμβάσεις περιλαμβάνουν αυτές που υπήρχαν στην υφιστάμενη ρύθμιση και προστέθηκαν νέες βάσει του προγράμματος «ΕΞΟΙΚΟΝΟΜΗΣΗ ΚΑΤ' ΟΙΚΟΝ» (εκτός από εγκατάσταση νέου συστήματος καυστήρα / λέβητα υψηλής απόδοσης πετρελαίου, καθώς αυτή είναι εκτός της φιλοσοφίας της υφιστάμενης ρύθμισης).

Οι επιλέξιμες δαπάνες περιλαμβάνουν, στην περίπτωση των διαμερισμάτων πολυκατοικίας, τόσο τις δαπάνες σε επίπεδο διαμερίσματος όσο και τις κοινές δαπάνες της πολυκατοικίας επιμερισμένες βάσει των χιλιοστών ιδιοκτησίας.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παράγρ.6 του άρθρου αυτού για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1/1/2010 και μετά.

5. Με διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού, γίνεται νομοτεχνική τακτοποίηση της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. λόγω της προσθήκης των περιπτώσεων δ', ζ', η' και θ' στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού.

6. Με την παράγραφο 8, τροποποιήθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 118 του ΚΦΕ. Με βάση την τροποποίηση αυτή, τα φυσικά πρόσωπα που κατοικούν μόνιμα σε νησιά με πληθυσμό κάτω των τριών χιλιάδων εκατό κατοίκων (3.100), δικαιούνται το αυξημένο κατά 50% αφορολόγητο ποσό, χωρίς να απαιτείται προσκόμιση επιπλέον αποδείξεων δαπανών για την κάλυψη αυτής της προσαύξησης.

7. Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου αυτού, γίνεται νομοτεχνική τακτοποίηση δηλαδή όπου στις διατάξεις του ΚΦΕ αναγράφεται κλίμακα (α') ή (β') νοείται η κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, όπως θεσπίζεται με το νόμο αυτό.

8. Με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού, αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του ΚΦΕ και προβλέπεται η μείωση του φόρου, για τη διατροφή που καταβάλλει ο ένας σύζυγος στον άλλον δεν μπορεί να υπερβεί τα τρεις χιλιάδες ευρώ (3.000).

Με βάση την παράγραφο 11 του άρθρου αυτού, τα ανωτέρω ισχύουν από το οικονομικό έτος 2011 και μετά.

Άρθρο 2

Εκπτώσεις από το εισόδημα

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, καταργήθηκαν οι περιπτώσεις α', γ', δ', ζ', η' και ι' της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του ΚΦΕ, σχετικά με την έκπτωση από το εισόδημα του φορολογουμένου των ασφαλιστρών ζωής, του μισθώματος κύριας κατοικίας λόγω μετεγκατάστασης στην περιφέρεια ή λόγω μετάθεσης υπαλλήλου, των δωρεών και χορηγιών, της δαπάνης αλλαγής εγκατάστασης κεντρικού κλιματισμού χρήσης καυσίμου από πετρέλαιο σε φυσικό αέριο κλπ., της δαπάνης παροχής υπηρεσιών και των αμοιβών δικηγόρων.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού έγινε νομοτεχνική τακτοποίηση της παραγράφου 3 του άρθρου 8 του ΚΦΕ λόγω της κατάργησης των περιπτώσεων α', γ', δ', ζ', η' και ι' της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του ΚΦΕ.

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού προστέθηκε παράγραφος 7 στο άρθρο 8 του ΚΦΕ με βάση την οποία, οι κάτοικοι των κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που αποκτούν στην Ελλάδα εισόδημα μεγαλύτερο από το ποσοστό ενενήντα τοις εκατό (90%) του συνολικού εισοδήματός τους, δικαιούνται να εκπίπτουν από το εισόδημά τους τις δαπάνες που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 8 του ΚΦΕ.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ν.3842/2010, για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1 Ιανουαρίου 2010 και μετά.

Άρθρο 3

Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, αντικαταστάθηκε ο τίτλος του άρθρου 15 του ΚΦΕ επειδή οι δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων προσδιορίζονται πλέον με αντικειμενικά δεδομένα και όχι με τεκμαρτό τρόπο.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, αντικαταστάθηκε το άρθρο 16 του ΚΦΕ. Με βάση τις νέες αυτές διατάξεις το εισόδημα προσδιορίζεται αντικειμενικά με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τον βαρύνουν. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη οι ακόλουθες αντικειμενικές δαπάνες:

Ιδιοκατοικούμενες ή μισθωμένες ή δωρεάν παραχωρηθείσες κύριες και δευτερεύουσες κατοικίες.

Ειδικότερα, με την περίπτ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 16 ορίζεται ότι η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για κύρια κατοικία υπολογίζεται κλιμακωτά με βάση την επιφάνειά της ως ακολούθως:

- μέχρι και 80 τ.μ. κύριοι χώροι, 30 ευρώ ανά τ.μ.
- από 81 τ.μ. μέχρι και 120 τ.μ. κύριοι χώροι, 50 ευρώ ανά τ.μ.
- από 121 τ.μ. μέχρι και 200 τ.μ. κύριοι χώροι, 80 ευρώ ανά τ.μ.
- από 201 τ.μ. μέχρι και 300 τ.μ. κύριοι χώροι, 150 ευρώ ανά τ.μ.
- από 301 τ.μ. και άνω κύριοι χώροι, 300 ευρώ ανά τ.μ.

Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας, έχουν ορισθεί τα τριάντα ευρώ (30) ανά τετραγωνικό μέτρο, ανεξάρτητα από το μέγεθος της επιφάνειας.

Προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από δύο χιλιάδες οχτακόσια ευρώ (2.800) έως τέσσερις χιλιάδες εννιακόσια ενενήντα εννέα ευρώ (4.999) το τετραγωνικό μέτρο, τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) και για περιοχές με τιμή ζώνης από πέντε χιλιάδες ευρώ (5.000) και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%). Με βάση το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης αυτής όταν υπάρχει μονοκατοικία όλα τα πιο πάνω ποσά προσαυξάνονται κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%). Για τα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων θα λαμβάνεται υπόψη η τιμή εκκίνησης.

Περαιτέρω, με την περίπτωση β' αντιμετωπίζεται η δαπάνη όταν υπάρχει δευτερεύουσα κατοικία που ιδιοκατοικείται ή μισθώνεται ή έχει παραχωρηθεί δωρεάν. Στην περίπτωση αυτή, λαμβάνεται το ήμισυ της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης που προκύπτει όταν έχουμε κύρια κατοικία μαζί με το βοηθητικό χώρο της.

Αν η κατοικία μισθώνεται ορισμένους μήνες μέσα στο έτος, τα ετήσια ποσά της αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης θα επιμερίζονται με βάση τους μήνες που διαρκεί η μίσθωση.

Επίσης, προκειμένου για δευτερεύουσες εξοχικές κατοικίες δεν ισχύει πλέον ο περιορισμός της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης που προκύπτει από αυτές, σε τρεις μήνες το έτος.

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

Τέλος, γίνεται δεκτό ότι δεν υπολογίζεται αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για δευτερεύουσες κατοικίες που μισθώνουν μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού για τουριστικούς λόγους.

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

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

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

Για τα πρώτα 80 τ.μ., $80 \times 30 = 2400 \text{ €}$

Για τα επόμενα 40 τ.μ., $40 \times 50 = 2000 \text{ €}$

Για τους βοηθητικούς χώρους $20 \times 30 = 600 \text{ €}$

ΣΥΝΟΛΟ: $2400 + 2000 + 600 = 5000 \text{ €}$

$5000 \times 1,40 = 7000 \text{ €}$ (προσαύξηση λόγω τιμής ζώνης)

$7000 \times 1,20 = 8400 \text{ €}$ (προσαύξηση λόγω μονοκατοικίας)

Συνολική αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης: 8400€.

Δαπάνες επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ.

Με βάση την περίπτ. γ' της παρ.1 του άρθρου 16 του Κ.Φ.Ε., η αντικειμενική δαπάνη ορίζεται ως εξής:

α) Για αυτοκίνητα μέχρι και 1.200 κ.ε. σε τρεις χιλιάδες ευρώ (3.000),

β) Για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των 1.200 κ.ε. και μέχρι 2.000 κ.ε., προστίθενται τριακόσια ευρώ (300) ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά,

γ) Για αυτοκίνητα άνω των 2.000 κ.ε. και μέχρι 3.000 κ.ε., προστίθενται πεντακόσια ευρώ (500) ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά και

δ) Για αυτοκίνητα άνω των 3.000 κ.ε., προστίθενται επτακόσια ευρώ (700) ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά.

Τα ανωτέρω καταλαμβάνουν και τα αυτοκίνητα μεικτής χρήσης καθώς και τα αυτοκίνητα τύπου jeep.

Με βάση το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης γ' τα παραπάνω ποσά μειώνονται ανάλογα με την παλαιότητα του αυτοκινήτου, η οποία υπολογίζεται από το έτος πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα, κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) για χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) και μέχρι δέκα (10) έτη και κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη.

Παραθέτουμε πίνακα με ορισμένες κατηγορίες αυτοκινήτων και τις αντίστοιχες αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης, για πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω:

Κυβικά εκατοστά	Μέχρι και 5 έτη	Από 5 έτη έως 10	Πάνω από 10 έτη
1000	3000	2100	1500
1200	3000	2100	1500
1400	3600	2520	1800
1500	3900	2730	1950

1600	4200	2940	2100
1700	4500	3150	2250
1800	4800	3360	2400
2000	5400	3780	2700
2500	7900	5530	3950
3000	10400	7280	5200
3500	13900	9730	6950

Αν ο κυβισμός του αυτοκινήτου δεν καταλήγει σε πλήρη εκατοντάδα (π.χ. 1240, 1290 κ.ε.) τότε θα γίνεται στρογγυλοποίηση προς την πλησιέστερη εκατοντάδα (Μέχρι 50 κ.ε. προς την αμέσως προηγούμενη και πάνω από 50 κ.ε. προς την αμέσως επόμενη).

Επισημαίνεται ότι με τις νέες διατάξεις δεν προβλέπονται μειώσεις της αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης για αυτοκίνητα που αγοράζονται από τον Ο.Δ.Δ.Υ., για αυτοκίνητα που ανήκουν στην κυριότητα φορολογουμένου για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα έτη και αυτός έχει ηλικία πάνω από εξήντα έτη και αποκτά αποκλειστικά εισόδημα από συντάξεις ή από ιδιοκατοίκηση, καθώς και για αυτοκίνητα που εισάγονται από την αλλοδαπή με μειωμένους δασμούς, φόρους ή τέλη λόγω μετοικεσίας.

Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, **η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης δεν εφαρμόζεται** για επιβατικά ιδιωτικής χρήσης αυτοκίνητα που διαθέτουν πιστοποιητικό αυθεντικότητας, καθώς και για επιβατικά αυτοκίνητα ειδικά διασκευασμένα για κινητικά ανάπηρους, με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον εξήντα επτά τοις εκατό (67%).

Αναφορικά με τον τρόπο λογισμού της αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης για τις περιπτώσεις εταιριών (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, αστικών, κοινωνιών, κοινοπραξιών), αλλοδαπών νομικών προσώπων και επιχειρήσεων που έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά ΙΧ αυτοκίνητα, για την περίπτωση όπου ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα προστατευόμενα μέλη είναι κάτοχοι και άλλων επιβατικών ΙΧ αυτοκινήτων, για την περίπτωση όπου ανήλικο τέκνο κατέχει επιβατικό ΙΧ αυτοκίνητο, για την περίπτωση απόκτησης ή μεταβίβασης επιβατικού ΙΧ αυτοκινήτου κατά τη διάρκεια του έτους, για τις περιπτώσεις ακινησίας ή ολοκληρωτικής καταστροφής, εικονικής μεταβίβασης ή κτήσης και πραγματικής συγκυριότητας αυτοκινήτου από περισσότερα πρόσωπα, για τις περιπτώσεις εκπαιδευτών οδηγών αυτοκινήτων και για τις επιχειρήσεις ενοικίασης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης που χρησιμοποιούν για το σκοπό τους περισσότερα αυτοκίνητα και για τις περιπτώσεις αυτοκινήτων μικτής χρήσης και αυτοκινήτων τύπου JEEP, εξακολουθούν να ισχύουν όσα ίσχυαν και με τις αντικατασταθείσες διατάξεις.

Δαπάνη ιδιωτικών σχολείων

Με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης δ' για τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης, λαμβάνεται υπόψη η ετήσια δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης, όπως αυτή προκύπτει από τις σχετικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών. Εξαιρούνται οι δαπάνες που καταβάλλονται σε εσπερινά γυμνάσια και λύκεια, καθώς και στα ειδικά σχολεία ατόμων με ειδικές ανάγκες. Στην περίπτωση διαζευγμένων γονέων όπου άλλος γονέας βαρύνεται με τα τέκνα και άλλος καταβάλλει τις δαπάνες διδασκτρων των τέκνων, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης θα βαρύνει τον γονέα που καταβάλλει τις δαπάνες αυτές.

Δαπάνη οικιακών βοηθών, οδηγών αυτοκινήτου κλπ.

Με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης ε', λαμβάνεται υπόψη η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται σε οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό, η οποία ορίζεται στο κατώτατο όριο αμοιβών όπως αυτό προσδιορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις για την αντίστοιχη κατηγορία εργαζομένων. **Εξαιρούνται** οι δαπάνες που καταβάλλονται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος απασχολεί έναν μόνο οικιακό βοηθό καθώς και οι δαπάνες που καταβάλλονται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος ή πρόσωπο που συνοικεί με αυτόν και τον βαρύνει έχει αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και πάνω από διανοητική καθυστέρηση, ή φυσική αναπηρία, ή είναι ηλικίας άνω των εξήντα πέντε (65) ετών και απασχολεί ένα νοσοκόμο.

Δαπάνες σκαφών αναψυχής.

Σε ό,τι αφορά τα σκάφη αναψυχής, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσής τους με τις νέες διατάξεις, ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης στ' ως εξής:

α) Προκειμένου για μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου (χωρίς χώρο ενδιαιτήσης), ταχύπλοα και μη, ολικού μήκους μέχρι 5 μέτρα, στο ποσό των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000). Για τα πάνω από 5 μέτρα ορίζεται στο ποσό των τεσσάρων χιλιάδων ευρώ (4.000).

β) Προκειμένου για μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη με χώρους ενδιαιτήσης, ολικού μήκους μέχρι και επτά (7) μέτρα, στο ποσό των οχτώ χιλιάδων ευρώ (8.000). Για τα ίδια σκάφη άνω των επτά (7) και μέχρι δέκα (10) μέτρα προστίθενται δύο χιλιάδες ευρώ (2.000) για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των δέκα (10) μέτρων και μέχρι δώδεκα (12) μέτρα, προστίθενται πέντε χιλιάδες ευρώ (5.000) ανά επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των δώδεκα (12) μέτρων και μέχρι δεκαπέντε (15) μέτρα, προστίθενται δέκα χιλιάδες ευρώ (10.000) για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των δεκαπέντε (15) μέτρων και μέχρι δεκαοκτώ (18) μέτρα, προστίθενται δεκαπέντε χιλιάδες ευρώ (15.000) για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των δεκαοκτώ (18) και μέχρι είκοσι δύο (22) μέτρα, προστίθενται είκοσι χιλιάδες ευρώ (20.000) για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Τέλος, για

σκάφη πάνω από είκοσι δύο (22) μέτρα, προστίθενται τριάντα πέντε χιλιάδες ευρώ (35.000) για κάθε επιπλέον μέτρο μήκους.

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

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

Παραθέτουμε πίνακα με περιπτώσεις μηχανοκίνητων ή μικτών σκαφών με χώρους ενδιαίτησης, για πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω:

Μήκος σκάφους	Μέχρι 5 έτη	Πάνω από 5 μέχρι και 10 έτη	Πάνω από 10 έτη
7	8000	6800	5600
8	10000	8500	7000
9	12000	10200	8400
10	14000	11900	9800
11	19000	16150	13300
12	24000	20400	16800
13	34000	28900	23800
14	44000	37400	30800
15	54000	45900	37800
16	69000	58650	48300
17	84000	71400	58800
18	99000	84150	69300
19	119000	101150	83300
20	139000	118150	97300
21	159000	135150	111300
25	284000	241400	198800

Τα παραπάνω ποσά του πίνακα μειώνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) προκειμένου για τα ιστιοφόρα σκάφη.

Για σκάφη με μόνιμο ναυτολογημένο πλήρωμα για ολόκληρο ή μέρος του έτους, στην παραπάνω δαπάνη **προστίθεται και η αμοιβή του πληρώματος**, ενώ τα σκάφη επαγγελματικής χρήσης δεν λαμβάνονται υπόψη για την επαγγελματική δαπάνη.

Επίσης, αναγνωρίζεται πλέον η ακινησία για τα σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης. Για την απόδειξη του χρόνου ακινησίας πρέπει να συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος βεβαίωση της αρμόδιας Λιμενικής Αρχής για το ακριβές χρονικό διάστημα (χρόνος έναρξης και λήξης ακινησίας ή συνέχιση της ακινησίας κατά την 31^η Δεκεμβρίου του έτους), που θα προκύπτει από τις αντίστοιχες καταχωρήσεις σε σχετικό βιβλίο που θα τηρείται από αυτή.

Δαπάνες αεροσκαφών, ελικοπτέρων, ανεμόπτερων.

Με την περίπτωση ζ' της παρ.1 του άρθρου 16 του ΚΦΕ ορίζεται η αντικειμενική δαπάνη για τα αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου ή των προσώπων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν ως εξής:

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

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

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

Τα πιο πάνω ποσά δεν μειώνονται λόγω ακινησίας ή παλαιότητας λόγω απουσίας σχετικής πρόβλεψης στο νόμο.

Δαπάνες δεξαμενών κολύμβησης.

Με την περίπτωση η' της παραγράφου 1 του άρθρου 16 οι δεξαμενές κολύμβησης εξακολουθούν να λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης. Η δαπάνη αυτή ορίζεται **κλιμακωτά** ως εξής:

Σε εκατό ευρώ (100) το τετραγωνικό μέτρο μέχρι και τα εξήντα (60) τετραγωνικά μέτρα και σε διακόσια ευρώ (200) το τετραγωνικό μέτρο, για επιφάνεια άνω των εξήντα (60) τετραγωνικών μέτρων.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν η δεξαμενή είναι συναρμολογούμενη αφού ο νόμος δεν κάνει καμία διάκριση.

Προκειμένου για εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης, τα παραπάνω ποσά αυτής της περίπτωσης διπλασιάζονται.

Προκειμένου για κοινόχρηστες πισίνες που βρίσκονται σε συγκροτήματα πολυκατοικιών, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης επιμερίζεται στους ιδιοκτήτες των ακινήτων με βάση τα χιλιοστά κάθε διαμερίσματος στο οικόπεδο.

Παρατίθεται ενδεικτικός πίνακας δεξαμενών κολύμβησης, για πληρέστερη κατανόηση:

Επιφάνεια (σε τ.μ.)	Αντικειμενική δαπάνη εξωτερικής πισίνας (σε €)	Αντικειμενική δαπάνη εσωτερικής πισίνας (σε €)
30	3.000	6.000
60	6.000	12.000
90	12.000	24.000

Τέλος, με την περίπτωση θ' της παραγράφου 1 θα λαμβάνεται υπόψη κάθε χρόνο εκτός των προαναφερομένων τεκμηρίων και ένα ποσό ως ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης που ορίζεται στο ποσό των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000) προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και στο ποσό των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000) προκειμένου για συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση.

Διευκρινίζεται ότι με τις νέες διατάξεις δεν προβλέπεται η προσαύξηση που επιβάλλονταν με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις στη συνολική ετήσια τεκμαρτή δαπάνη, όταν τα περιουσιακά στοιχεία που την προσδιόριζαν ήταν περισσότερα από δύο.

Όσα αναφέρθηκαν για όλες τις πιο πάνω δαπάνες έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περ.α' της παρ.1 του άρθρου 92 του ν.3842/2010, για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2010 και μετά.

Με την παράγραφο 2 του νέου άρθρου 16 του ΚΦΕ προβλέπεται ότι το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, **μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο** όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογούμενου και των μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία. Τέτοια περιστατικά συντρέχουν **ιδίως** στο πρόσωπο των υπόχρεων, οι οποίοι:

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

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

Στις πιο πάνω α' και ε' περιπτώσεις, η διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής δαπάνης και της πραγματικής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης του γονέα ή του τέκνου που συμβάλλει στις δαπάνες διαβίωσης του υπόχρεου.

Προκειμένου για αντικειμενικές δαπάνες των τέκνων, η διαφορά αντικειμενικής δαπάνης καταλογίζεται σε εκείνον τον γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα.

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, άλλαξε ο τίτλος του άρθρου 17 του ΚΦΕ από «Τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων» σε «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων». Επίσης αντικαταστάθηκε ο πρώτος στίχος του άρθρου 17 από «Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:» σε «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:».

4. Με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού, αυξήθηκε, από 5.000 ευρώ σε 10.000 ευρώ, το όριο που ορίζεται στην περίπτωση α' του άρθρου 17 του ΚΦΕ, προκειμένου για τον χαρακτηρισμό αγοράς κινητού πράγματος ως μεγάλης αξίας. Το νέο όριο έχει εφαρμογή σύμφωνα με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 92 του ν.3842/2010, για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2010 και μετά.

5. Με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού καταργήθηκαν, από τη δημοσίευση του νόμου αυτού και μετά, τα πέντε τελευταία εδάφια της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε. **Δηλαδή καταργήθηκε η απαλλαγή από το τεκμήριο, της δαπάνης αγοράς ή ανέγερσης** πρώτης κατοικίας, καθώς και της δαπάνης για την ανέγερση οικοδομής από οικοδομική επιχείρηση. Επομένως τα ποσά που καταβάλλονται από 23/4/2010 και μετά για την αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας ή οικοδομής από ατομική οικοδομική επιχείρηση, κατά περίπτωση, εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 17 του ΚΦΕ. Διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω ισχύουν και για οικοδομή ανεγειρόμενη ήδη την 23/04/2010, αλλά μόνο για δαπάνες που καταβάλλονται από την ημερομηνία αυτή και μετά.

Επίσης, με τις ίδιες διατάξεις, καταργήθηκαν από την 1/1/2010 και μετά, το τρίτο και τέταρτο εδάφιο της περίπτωσης στ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε. **Δηλαδή, καταργήθηκε η απαλλαγή από το τεκμήριο των ποσών που καταβάλλονται για τοκοχρεωλυτική απόσβεση των δανείων** που ελήφθησαν ή λαμβάνονται για αγορά ή ανέγερση πρώτης

κατοικίας, καθώς και για δάνεια που λαμβάνονται για αγορά εξοπλισμού γεωργικής επιχείρησης και για αγορά οικοπέδου από επιτηδευματίες που ασχολούνται επαγγελματικά με την ανέγερση και πώληση οικοδομών. Η κατάργηση καταλαμβάνει ποσά που καταβάλλονται από 1/1/2010 και μετά (10689/Β0012/ΠΟΛ/1054-10/5/2010).

6. Με την περίπτωση γ' της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε η περίπτωση δ' του άρθρου 17 του ΚΦΕ. Με βάση τις νέες διατάξεις, τα δάνεια που χορηγούνται από φυσικό πρόσωπο σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο και για οποιοδήποτε λόγο εμπίπτουν στο άρθρο 17 του ΚΦΕ. **Επομένως, εμπίπτουν και τα δάνεια που χορηγούν εταιρείοι, μέλη ή μέτοχοι στις εταιρίες που συμμετέχουν.** Προς αποφυγή καταστρατηγήσεων με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι περιλαμβάνονται και οι χρηματικές διευκολύνσεις προς τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα. Αντίθετα, δεν λαμβάνονται υπόψη τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν οι επιχειρήσεις. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για ποσά δανείων που χορηγούνται από 23/4/2010 και μετά.

7. Με την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού, αντικαταστάθηκε το άρθρο 18 του Κ.Φ.Ε. Με βάση τις νέες διατάξεις, **τα άρθρα 16 και 17 του ΚΦΕ δεν έχουν εφαρμογή στις ακόλουθες περιπτώσεις με τις αντίστοιχες προϋποθέσεις:**

α) Για την αντικειμενική δαπάνη (άρθρο 16) που προκύπτει με βάση το αυτοκίνητο Ι.Χ. αναπήρου με την προϋπόθεση ότι αυτό απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας.

β) Για τους αλλοδαπούς που δεν διαμένουν μόνιμα στην Ελλάδα ή για τους Έλληνες που διαμένουν μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολούνται αποκλειστικά σε γραφεία επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένα στη χώρα μας με βάση τους νόμους α.ν.89/1967, α.ν.378/1968 και του άρθρου 25 του ν.27/1975, για το ποσό που προκύπτει με βάση το επιβατικό αυτοκίνητο Ι.Χ. ή της κατοικίας (άρθρο 16 περ.α', περ. γ').

γ) Για τις επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων που έχουν υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του άρθρου 45 του ν.2859/2000 ισχύουν τα όσα έχουν διευκρινιστεί με την 1048923/790/Α0012/ΠΟΛ. 1113/16.4.1998 εγκύκλιο. Δηλαδή με τις διατάξεις αυτές εξαιρούνται οι επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων από την αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση τα επιβατικά αυτοκίνητα που έχουν αγοραστεί για μεταπώληση με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν.2859/2000, με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από αυτές, εφόσον δηλαδή η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας του μεταβιβαζόμενου αυτοκινήτου οχήματος έχουν παραμείνει στη ΔΟΥ στην οποία έγινε η μεταβίβαση του αυτοκινήτου προς την επιχείρηση μεταπώλησης μέχρι και την ημερομηνία μεταπώλησης από αυτή σε τρίτο και εφόσον βέβαια το αυτοκίνητο κατά το χρονικό διάστημα δεν κυκλοφόρησε παράνομα. Κατά τις μεταπωλήσεις αυτής της περίπτωσης δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 10 μέχρι και 14 του άρθρου 81 του ΚΦΕ, δηλαδή δεν απαιτείται πιστοποιητικό ότι έχει δηλωθεί το σχετικό ποσό αντικειμενικής δαπάνης για τα αυτοκίνητα αυτά προκειμένου να πουληθούν από τις υπόψη επιχειρήσεις. Οι μεταπωλήτριες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση μαζί με την ετήσια

δήλωση φορολογίας εισοδήματος να συνυποβάλλουν υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/1986, στην οποία να αναγράφουν τα πιο πάνω αυτοκίνητα που αγόρασαν ή πούλησαν στο οικείο έτος. Οι εξαιρέσεις αυτής της περίπτωσης δεν ισχύουν στην περίπτωση μεταβίβασης αυτοκινήτων που δεν υπάγονται σε αυτό το καθεστώς έστω και αν μεταβιβάζονται σε αυτές τις επιχειρήσεις που μεταπωλούν και άλλα αυτοκίνητα που υπάγονται σε αυτό το καθεστώς. Με αυτές τις διατάξεις παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών όπως με αποφάσεις του ορίζει τις λεπτομέρειες εφαρμογής αυτής της περίπτωσης.

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

ε) Για την αγορά (άρθρο 17) πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν εμπορική (ατομική) επιχείρηση ή γεωργική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα. Στην έννοια του πάγιου εξοπλισμού περιλαμβάνονται μηχανήματα, υπολογιστές, έπιπλα, σκεύη, φορητά αυτοκίνητα δημόσιας και ιδιωτικής χρήσης, επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης καθώς και επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, μοτοποδήλατα, μοτοσυκλέτες, σκάφη, αεροσκάφη που χρησιμοποιούνται **αποκλειστικά** για την άσκηση επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος.

Αντίθετα δεν περιλαμβάνεται η αγορά ή ανέγερση οποιασδήποτε οικοδομής, καθόσον δεν ορίζονται ρητά στο νόμο ως απαλλασσόμενη η απόκτησή τους και περαιτέρω, δεν γίνεται καμία αναφορά στις ειδικές διατάξεις της περ. α' και γ' του άρθρου 17 του ΚΦΕ.

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

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

ζ) **Οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες που υπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 16 του ΚΦΕ προκειμένου για συνταξιούχους που έχουν υπερβεί το εξηκοστό πέμπτο έτος (65^ο) της ηλικίας τους εφαρμόζονται μειωμένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των όσων προκύπτουν σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις.**

8. Με την παράγραφο 6 απαλείφθηκε η λέξη «τεκμαρτή» από την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του ΚΦΕ για νομοτεχνικούς λόγους.

9. Με την παράγραφο 7 του άρθρου αυτού τροποποιήθηκε η περίπτωση ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του ΚΦΕ, **σχετικά με την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος** για να καλύψει ή να

περιορίσει τη διαφορά εισοδήματος που προκύπτει σε βάρος του λόγω εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 16, 17 και 18 του ΚΦΕ. Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις ή σε αυτοτελή φορολογία με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (π.χ. τόκοι καταθέσεων ή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου) ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας (π.χ. υπεραξία από την εξαγορά μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων), καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του ΚΦΕ (χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα, χρηματικά ποσά που προέρχονται από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή συναλλάγματος μη υποχρεωτικά εκχωρητέου στην Τράπεζα της Ελλάδος, δάνεια, δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για τα οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη), καθώς και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί π.χ. αποζημίωση αγροτικών ζημιών λόγω καταστροφής της καλλιέργειας (δεν υπάγονται οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει ο φορολογούμενος λόγω υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο για πραγματοποίηση επενδύσεων) εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17 του Κ.Φ.Ε. Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημιές) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17 του ΚΦΕ θα γίνεται έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά (π.χ. ανάπηρος για τη δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου, που απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, αγορά επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ., ειδικά διασκευασμένου από πρόσωπο με κινητική αναπηρία άνω του 67%). Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες του άρθρου 16 του ΚΦΕ ή αυτές που υπάρχουν είναι μικρότερες των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000), προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000), προκειμένου για συζύγους, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών θα αφαιρούνται ποσά που θα προσδιορίζονται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης. Τα ποσά αυτά σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερα των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000) αντίστοιχα.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή σύμφωνα με την περ. α' της παρ.1 του άρθρου 92 του ν.3842/2010, για εισοδήματα και δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2010 και μετά.

10. Περαιτέρω, με την παράγραφο 8 του άρθρου αυτού τροποποιήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 19 του ΚΦΕ. Με βάση τις νέες διατάξεις κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων που αναφέρονται στις περιπτώσεις της ίδιας παραγράφου τα μειώνει και το υπόλοιπο που προκύπτει είναι αυτό που περιορίζει ή καλύπτει τη συνολική ετήσια δαπάνη (π.χ. τα έσοδα από την πώληση μετοχών ή ακινήτων πρέπει να είναι μειωμένα με το κόστος αγοράς τους αν είχαν αγοραστεί, ή με το φόρο δωρεάς αν είχαν αποκτηθεί από δωρεά

κ.ο.κ.). Εξαιρούνται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες το κόστος απόκτησης των εσόδων αυτών είχε ληφθεί υπόψη ως τεκμήριο κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκε και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

Για παράδειγμα, αν ένας φορολογούμενος πουλάει τη χρήση 2010 ένα ακίνητο το οποίο είχε αγοράσει τη χρήση 2005 και επικαλείται το έσοδο από την πώληση του ακινήτου για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, θα πρέπει από το έσοδο της πώλησης να αφαιρέσει το κόστος αγοράς του ακινήτου, **εκτός αν** η αγορά του ακινήτου αποτέλεσε την χρήση 2005 που αγοράστηκε τεκμήριο και ο φορολογούμενος επικαλείται εκτός από το έσοδο της πώλησης και ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών στα οποία συμπεριλαμβάνεται και το έτος 2005.

11. Με τις διατάξεις των παραγράφων 9, 10, 11 και 12 του άρθρου αυτού, γίνονται νομοτεχνικές τακτοποιήσεις.

12. Τέλος, σε εφαρμογή της τροποποίησης του άρθρου 19 του ΚΦΕ με το ν.3842/2010 και τα ερωτήματα που υποβάλλονται στην υπηρεσία, **αναφορικά με τα δικαιολογητικά που υποχρεούνται να προσκομίζουν οι φορολογούμενοι κάτοικοι Ελλάδας που αποκτούν μερίσματα που καταβάλλονται από αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρίες πλοίων με ξενή σημαία**, στην περίπτωση που τα πλοία τελούν υπό τη διαχείριση ή εκμετάλλευση γραφείων που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.27/1975, υπενθυμίζεται ότι τα δικαιολογητικά αυτά που πρέπει να συνυποβάλλονται, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, είναι:

α) Βεβαίωση της αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρίας από την οποία θα προκύπτουν τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της εταιρίας, το καταβληθέν σε αυτόν μέρος και το όνομα του πλοίου, από την εκμετάλλευση του οποίου χορηγείται το σχετικό μέρος και

β) Αντίγραφο της σχετικής άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.27/1975, του γραφείου ή του υποκαταστήματος της αλλοδαπής ναυτιλιακής επιχείρησης, που ασχολείται αποκλειστικά με τη διαχείριση, εκμετάλλευση ή ναύλωση του πλοίου (1089690/11472πε/Β0012/2005).

Άρθρο 4

Κατάργηση και τροποποίηση φοροαπαλλαγών

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού καταργήθηκε η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. με την οποία χορηγείτο απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος στα κέρδη από τη λιανική πώληση καπνού ή από την άσκηση του επαγγέλματος του μικροπωλητή ή από την εκμετάλλευση περιπτέρου ή από την εκμετάλλευση καφενείου, κυλικείου, κουρείου κ.λπ. μέσα στα κτίρια και καταστήματα στα οποία στεγάζονται δημόσιες γενικά υπηρεσίες ή δημοτικές ή κοινοτικές και εκκλησιαστικές υπηρεσίες ή υπηρεσίες νομικών

προσώπων δημοσίου δικαίου, τα οποία (κέρδη) πραγματοποιούνται από ανάπηρους και θύματα πολέμου στους οποίους χορηγήθηκε σχετική άδεια, εφόσον η εκμετάλλευση αυτών ενεργείται από τους ίδιους. Επίσης, καταργήθηκε η απαλλαγή του δικαιώματος που παίρνουν τα πρόσωπα αυτά από την παραχώρηση της εκμετάλλευσης του περιπτέρου, καφενείου κ.λπ. σε τρίτους. Τα παραπάνω εισοδήματα φορολογούνται πλέον με βάση τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ενιαία κλίμακα άρθρου 9), συναθροιζόμενα με τυχόν άλλα εισοδήματα του δικαιούχου. Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την περίπτωση α' του άρθρου 92 του ν. 3842/2010, για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1^η Ιανουαρίου 2010 και μετά.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού τροποποιήθηκαν οι διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε., σχετικά με τον τρόπο φορολογίας **του ιπτάμενου προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας, καθώς και των αξιωματικών και του κατώτερου πληρώματος του εμπορικού ναυτικού.** Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 9 του ΚΦΕ προβλέπεται αυξημένη φορολογία με συντελεστή 6% (έναντι 3% στο παρελθόν) των αμοιβών των αξιωματικών του εμπορικού ναυτικού και με 3% (έναντι 1% στο παρελθόν) των αμοιβών του κατώτερου πληρώματος από το ημερολογιακό έτος 2010 και μετά. Ο πιο πάνω ειδικός τρόπος φορολογίας των αξιωματικών του εμπορικού ναυτικού αφορά μόνο στις αμοιβές από υπηρεσίες που παρέχουν σε εμπορικό πλοίο. Αντίθετα, οι αμοιβές λόγω απασχόλησής τους στα γραφεία ναυτιλιακής εταιρίας ή ως πλοηγοί σε λιμάνια φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις.

Περαιτέρω, με τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται, όπως και με τις αντικατασταθείσες, ότι αν ο φόρος που εξευρίσκεται με την εφαρμογή των πιο πάνω αναλογικών συντελεστών 6% ή 3%, κατά περίπτωση, είναι ανώτερος από το φόρο που προκύπτει με βάση τις παραγρ. 1 έως και 4 του άρθρου 9 του ΚΦΕ (γενικές διατάξεις), το επιπλέον ποσό φόρου επιστρέφεται μετά από την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Όπως διευκρινίστηκε με την Δ12 1084411/24.6.2010 διαταγή, η παρακράτηση φόρου με τους νέους συντελεστές πρέπει να γίνεται για τις αμοιβές που καταβάλλονται από 1.5.2010 και μετά. Επίσης, οι βεβαιώσεις αποδοχών θα χορηγηθούν για τις αμοιβές του έτους 2010 ως εξής: Για τους αξιωματικούς και το κατώτερο πλήρωμα που έχουν απολυθεί ή συνταξιοδοτηθεί μέχρι 30 Απριλίου 2010, στη βεβαίωση αποδοχών θα αναγράφεται το ποσό φόρου που παρακρατήθηκε με τους συντελεστές 3% ή 1%, κατά περίπτωση και ο επιπλέον οφειλόμενος φόρος θα βεβαιωθεί σε βάρος των δικαιούχων με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2011. Για τους εν ενεργεία αξιωματικούς και το κατώτερο πλήρωμα θα χορηγηθεί βεβαίωση αποδοχών, στην οποία θα αναγράφονται διακεκριμένα τα ποσά των αμοιβών και φόρου που έχουν παρακρατηθεί από 1.1.2010 μέχρι 30.4.2010 με συντελεστές 3% ή 1% αντίστοιχα, και τα ποσά των αμοιβών και φόρου που θα παρακρατηθούν από 1.5.2010 μέχρι 31.12.2010 με συντελεστές 6% ή 3%, κατά περίπτωση. Ο οφειλόμενος επιπλέον φόρος για τις αμοιβές του διαστήματος 1.1.2010-30.4.2010 θα βεβαιωθεί σε βάρος

των δικαιούχων με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2011, εφόσον βέβαια ο φόρος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό είναι μικρότερος από αυτόν που προκύπτει με τη φορολογία βάσει των γενικών διατάξεων.

Επίσης, με τις ίδιες διατάξεις καταργήθηκε η αυτοτελής φορολόγηση των αμοιβών του ιπτάμενου προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας (πιλότοι, αεροσυνοδοί κλπ), λόγω μη αναφοράς τους πλέον στις κρίσιμες διατάξεις. Επομένως, τα εισοδήματα που αποκτούν από 1.1.2010 και μετά υπόκεινται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις και οι εργοδότες υποχρεούνται να τους παρακρατούν ΦΜΥ σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 57 του Κ.Φ.Ε.

Τέλος, λόγω της πιο πάνω μεταβολής στο συντελεστή φορολόγησης των αμοιβών των αξιωματικών και του κατώτερου πληρώματος του εμπορικού ναυτικού και στο τρόπο φορολόγησης του ιπτάμενου προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας, με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής γίνεται νομοτεχνική τακτοποίηση των διατάξεων της παραγράφου 7 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε.

3. Με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, καταργήθηκαν οι περιπτώσεις ε', στ' και ζ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. Μετά την κατάργηση αυτή, υπόκεινται σε φορολογία, ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, οι παρεχόμενες από αθλητικά σωματεία ή ενώσεις αυτών αποζημιώσεις οδοιπορικών και λοιπών εξόδων ταξιδιών, καθώς και παροχές διατροφής σε ερασιτέχνες αθλητές μέσα στα πλαίσια των διατάξεων περί φιλάθλου ιδιότητας, ανεξάρτητα από το ύψος αυτών, οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται στους υπαλλήλους που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 58 του ν.1943/1991 (αφορούν δημοσίους υπαλλήλους αποσπασμένους σε πολιτικά γραφεία), και τέλος, το ποσό του ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου που χορηγείται στους μουσικούς της Κρατικής Ορχήστρας Αθηνών, Θεσσαλονίκης και της Ορχήστρας Λυρικής Σκηνής για την κάλυψη της δαπάνης αγοράς, συντήρησης και επισκευής μουσικού οργάνου ιδιοκτησίας τους για την εκτέλεση μουσικών έργων. Τα πιο πάνω καταβαλλόμενα ποσά αποτελούν φορολογητέο εισόδημα των δικαιούχων και θα συναθροίζονται με τα τυχόν λοιπά εισοδήματά τους, για να υπαχθούν σε φορολογία με βάση την κλίμακα του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. Για τις περιπτώσεις που εκτός των προηγούμενων ποσών καταβάλλονται στους δικαιούχους, τακτικές αποδοχές στο πλαίσιο εξαρτημένης σχέσης εργασίας, τα ποσά αυτά θεωρούνται πρόσθετες αμοιβές ή παροχές, για τις οποίες παρακρατείται φόρος με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) βάσει των διατάξεων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του Κ.Φ.Ε. Οι διατάξεις αυτές σύμφωνα με την περίπτωση α' του άρθρου 92, ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την¹ Ιανουαρίου 2010 και μετά.

4. Με την περίπτ. β' της παραγρ. 3 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 46 του Κ.Φ.Ε. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι οι αποδοχές και συντάξεις που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο

ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση φορολογούνται, κατ' επιλογή του φορολογούμενου, είτε στα έτη στα οποία ανάγονται είτε στο χρόνο εισπραξής τους. Σε περίπτωση επιλογής φορολόγησης των αμοιβών αυτών κατά το χρόνο εισπραξής τους, το είκοσι τοις εκατό (20%) αυτών δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο. Διευκρινίζεται, ότι το ποσοστό αυτό εισοδήματος (20%) μπορεί να το επικαλεστεί ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ΚΦΕ, για να καλύψει ή να μειώσει τις αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Οι διατάξεις αυτές σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 92, ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1^η Ιανουαρίου 2010 και μετά.

5. Με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου αυτού και με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 5 (ν.3842/2010), καταργήθηκαν αντιστοίχως οι διατάξεις του άρθρου 8 του ν.3790/2009 (ΦΕΚ Α'143) και οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 14 του ΚΦΕ, αντίστοιχα. Δηλαδή, με τις διατάξεις αυτές καταργήθηκε η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος του «**επιμισθίου αλλοδαπής**» των Ελλήνων υπαλλήλων του Υπουργείου Εξωτερικών που υπηρετούν στην αλλοδαπή και η αυτοτελής φορολογία του «επιμισθίου αλλοδαπής» που εισπράττουν οι Έλληνες δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στο εξωτερικό. Στη συνέχεια, όμως, με την περ.α' της παρ.5 του άρθρου 24 του ν. 3867/2010 (ΦΕΚ Α' 128) τροποποιήθηκαν οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 47 του ΚΦΕ. Με βάση τις τελευταίες διατάξεις ως καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που υπόκειται σε φόρο λαμβάνεται το καθαρό ποσό των αποδοχών τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό πλέον του 50% του «επιμισθίου αλλοδαπής» που λαμβάνουν εξαιτίας της υπηρεσίας τους στο εξωτερικό. Συνεπώς, το υπόλοιπο 50% του «επιμισθίου» αυτού δεν υπόκειται σε φόρο. Στον προσδιορισμό του ως άνω καθαρού εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες δεν λαμβάνονται υπόψη οι προσαυξήσεις λόγω κατοικίας και τέκνων που αντιστοιχούν στο «επιμισθίο αλλοδαπής». Οι πιο πάνω καταργήσεις και ο νέος τρόπος φορολόγησης αφορούν «επιμισθία αλλοδαπής» που καταβάλλονται από την 1^η Ιανουαρίου 2010 και μετά.

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού, το **επίδομα ανεργίας** που καταβάλλει ο Ο.Α.Ε.Δ. σε δικαιούχους ανέργους, εξακολουθεί να παραμένει απαλλασσόμενο του φόρου εισοδήματος, με την προϋπόθεση όμως πλέον, ότι τα λοιπά εισοδήματα του φορολογούμενου (αν έχει) που φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις δεν υπερβαίνουν τα 30.000 ευρώ ετησίως. Επομένως, στον πιο πάνω περιορισμό των 30.000 ευρώ και άνω δεν συμπεριλαμβάνονται εισοδήματα από τόκους καταθέσεων, ομολόγων του ελληνικού δημοσίου, αποζημιώσεις που φορολογούνται με το άρθρο 14 του ΚΦΕ κλπ, καθώς και τυχόν εισοδήματα του άλλου συζύγου. Οι διατάξεις αυτές, ισχύουν σύμφωνα με την περ. α' του άρθρου 92, για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1^η Ιανουαρίου 2010 και μετά.

Άρθρο 5
Κατάργηση αυτοτελούς φορολόγησης
Τροποποιήσεις συντελεστών

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, αυξάνεται από είκοσι τοις εκατό (20%) σε εικοσιπέντε τοις εκατό (25%) ο συντελεστής που προβλέπεται στο άρθρο 11 του Κ.Φ.Ε. και εφαρμόζεται για την αυτοτελή φορολόγηση του εισοδήματος από **εκμίσθωση των κοινόχρηστων χώρων των οικοδομών.**

Οι διατάξεις αυτές, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 92, εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται από την ημερομηνία δημοσίευσης (23/4/2010) και μετά.

2. Με την περίπτ. α΄ της παραγρ. 2 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκαν τα τρία τελευταία εδάφια της περίπτ. α΄ της παραγρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ, σχετικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις που δημιουργούνται **κατά τη μεταβίβαση ατομικών επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων προσωπικών εταιριών** από γονείς προς τα τέκνα, από το σύζυγο προς τη σύζυγο κλπ. Ειδικότερα, αν μεταβιβαστεί από επαχθή αιτία, **ατομική επιχείρηση** από γονέα προς τα τέκνα του, ή από σύζυγο σε σύζυγο, **λόγω συνταξιοδότησης** του μεταβιβάζοντος, διατηρείται η απαλλαγή από το φόρο υπεραξίας, που προβλεπόταν και από τις αντικατασταθείσες διατάξεις.

Αν, όμως, μεταβιβαστεί από επαχθή αιτία μερίδιο **ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης** εταιρίας από γονέα προς τα τέκνα του ή από σύζυγο σε σύζυγο, λόγω συνταξιοδότησης του μεταβιβάζοντος, διατηρείται η απαλλαγή από τη καταβολή του φόρου υπεραξίας με την προϋπόθεση, ότι η εταιρία της οποίας μεταβιβάζονται μερίδια δεν έχει στα πάγια περιουσιακά στοιχεία της ακίνητα. **Εάν η εταιρία έχει ακίνητα**, οφείλεται φόρος με ποσοστό φόρου πέντε τοις εκατό (5%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, που ισχύει κατά το έτος της μεταβίβασης, και αναλογεί στο ποσοστό των μεριδίων που μεταβιβάζονται.

Περαιτέρω, με τις νέες διατάξεις προβλέπεται ότι αν η ατομική επιχείρηση ή τα μερίδια προσωπικής εταιρίας μεταβιβαθούν από δικαιούχο με βαθμό συγγένειας της Α΄ κατηγορίας του άρθρου 29 του ν. 2961/2001, **χωρίς να συντρέχει λόγος συνταξιοδότησης, η υπεραξία** υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%), ενώ αν η μεταβίβαση γίνεται σε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει β΄ βαθμός συγγένειας οφείλεται φόρος με συντελεστή 10%.

Επισημαίνεται, ότι **σε περίπτωση μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων ΕΠΕ** σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις οφείλεται πλέον φόρος **20% επί της υπεραξίας** που προκύπτει κατά τη μεταβίβαση, γιατί στις νέες διατάξεις δεν περιλαμβάνονται οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, σε αντίθεση με αυτές που αντικαταστάθηκαν.

Όλα όσα αναφέρθηκαν στην παράγραφο αυτή ισχύουν για μεταβιβάσεις ατομικών επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων προσωπικών εταιριών και ΕΠΕ που λαμβάνουν χώρα από 23 Απριλίου 2010 και μετά.

3. Με την περίπτ. β΄ της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, καταργήθηκε ο μειωμένος συντελεστής φορολογίας (1,2% και 2,4% κατά περίπτωση) που ίσχυε κατά μεταβίβαση από επαχθή αιτία μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο Αθηνών μεταξύ συγγενών Α΄ ή Β΄ βαθμού. Επομένως, για μεταβιβάσεις που πραγματοποιούνται, μεταξύ των ανωτέρω προσώπων, από 23/4/2010 και μετά, οφείλεται φόρος με συντελεστή πέντε τοις εκατό **(5%) επί της πραγματικής αξίας πώλησης μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.**, όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 13 του ΚΦΕ ή επί της συμφωνηθείσας, όταν η δεύτερη είναι μεγαλύτερη.

4. Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, καταργήθηκαν οι διατάξεις των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. Δηλαδή, καταργήθηκε η αυτοτελής φορολόγηση (με συντελεστή 10%), των εσόδων από έπαθλα ή βραβεία από την κατοχή και εκμετάλλευση **δρομώνων ίππων** που χρησιμοποιούνται σε αγώνες ιπποδρομίου καθώς και η αυτοτελής φορολόγηση (με συντελεστή 20%), των πάσης φύσεως παροχών που χορηγούνται **στα πρόσωπα που εκλέγονται για τον πρώτο και δεύτερο βαθμό της τοπικής αυτοδιοίκησης**. Τα εισοδήματα αυτά θεωρούνται, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, ως εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα, ως μη δυνάμενα να ενταχθούν σε κάποια από τις κατηγορίες Α έως Ζ της παρ. 2 του άρθρου 4 και συνεπώς, κατά την καταβολή διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) επί των ακαθαρίστων αποδοχών (παράγραφος 1 άρθρου 58 του ΚΦΕ). Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με την περίπτωση α΄ του άρθρου 92, για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1^η Ιανουαρίου 2010 και μετά.

5. Με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού, αυξήθηκε από είκοσι τοις εκατό (20%) σε εικοσιπέντε τοις εκατό (25%) ο συντελεστής παρακράτησης φόρου που ορίζεται από την παρ. 6 του άρθρου 13 του ΚΦΕ και αφορά στις **αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπά νομικά ή φυσικά πρόσωπα** που είναι κάτοικοι μη συμβατικών χωρών (χώρες με τις οποίες η Ελλάδα δεν έχει υπογράψει διμερή σύμβαση για απαλλαγή διπλής φορολογίας), καθώς και στα ποσά που καταβάλλονται στα ίδια νομικά πρόσωπα για εκμίσθωση μηχανημάτων, εγκαταστάσεων και για την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας και συμβουλών στην Ελλάδα. Ο νέος συντελεστής παρακράτησης ισχύει για αποζημιώσεις, δικαιώματα και λοιπά ποσά που καταβάλλονται ή πιστώνονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου (23/4/2010) και μετά.

6. Με την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού αυξήθηκε, από 20% σε 25%, ο συντελεστής παρακράτησης φόρου που προβλέπεται από την παρ. 8 του άρθρου 13 του ΚΦΕ για τις **αμοιβές που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις** και οργανισμούς που αναλαμβάνουν στην Ελλάδα κατάρτιση μελετών και σχεδίων, διεξαγωγή επιστημονικών ερευνών και γενικά παροχή επιστημονικής φύσεως συμβουλών από είκοσι τοις εκατό (20%) σε εικοσιπέντε τοις εκατό (25%). Ο αυξημένος συντελεστής φορολόγησης εφαρμόζεται για

μελέτες, σχέδια και έρευνες που αναλαμβάνονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου (23/4/2010) και μετά (10689/Β0012/ΠΟΛ.1054/2010). Επίσης, με την ίδια παράγραφο αυξήθηκε, από 20% σε 25%, ο συντελεστής παρακράτησης φόρου που προβλέπεται από την παραγρ. 12 του άρθρου 13 του ΚΦΕ και αφορά στις αμοιβές που καταβάλλει το Ελληνικό Δημόσιο, οι ΟΤΑ, ο ΕΟΤ, το Πολιτιστικό Κέντρο Δελφών, το Μέγαρο Μουσικής Αθηνών, ο σύλλογος « Φίλοι της Μουσικής» και η Εθνική Λυρική Σκηνή σε ξένα καλλιτεχνικά συγκροτήματα, ή αλλοδαπούς καλλιτέχνες για τη συμμετοχή τους σε εκδηλώσεις στην Ελλάδα. Ο συντελεστής ισχύει για ποσά που καταβάλλονται από 23-4-2010 και μετά.

7. Με την παράγραφο 6 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκαν το δεύτερο, τρίτο και τέταρτο εδάφιο της παραγρ. 1 του άρθρου 14 του ΚΦΕ, σχετικά με το φόρο που οφείλεται κατά την **καταβολή αποζημίωσης** με βάση το άρθρο 1 του β.δ. 16/18 Ιουλίου 1920, ν.2112/1920, το άρθρο 94 του ν.δ.3026/1954. Ο φόρος παρακρατείται κατά την καταβολή με βάση την παρακάτω κλίμακα:

Κλιμάκιο αποζημίωσης (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής (%)
0 - 60.000	0%
60.001 - 100.000	10%
100.001 - 150.000	20%
150.001 και άνω	30%

Αν με βάση τις ισχύουσες διατάξεις το οφειλόμενο ποσό των αποζημιώσεων που προβλέπονται από το ν.2112/1920 κλπ. καταβάλλεται σε δόσεις, ο υπολογισμός του φόρου θα γίνεται στο σύνολο της αποζημίωσης που δικαιούται ο απολυόμενος κατά την ημέρα λύσης της σχέσης εργασίας, το δε ποσό του φόρου που θα παρακρατείται θα είναι ανάλογο του ύψους του ποσού της αποζημίωσης που θα καταβάλλεται σε κάθε δόση. Δηλαδή, ο φόρος που αναλογεί στο σύνολο της αποζημίωσης επιμερίζεται, στο ύψος της αποζημίωσης που καταβάλλεται τμηματικά. Ο παρακρατούμενος φόρος αποδίδεται, σύμφωνα με την παραγρ. 1 του άρθρου 60 του ΚΦΕ, εφάπαξ τον επόμενο από την παρακράτηση μήνα.

Όταν αποζημίωση απολυομένου καταβάλλεται από διαφορετικούς εργοδότες, το αφορολόγητο ποσό των 60.000 ευρώ αφαιρείται από το σύνολο των αποζημιώσεων που δικαιούται ο απολυόμενος. Για το λόγο αυτό, ο δικαιούχος πρέπει να υποβάλλει στο δεύτερο κ.ο.κ. εργοδότη υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 με την οποία θα δηλώνει το ποσό της αποζημίωσης που έχει εισπράξει από τον προηγούμενο εργοδότη και αν το ποσό αυτό είναι μικρότερο των 60.000 ευρώ, η διαφορά μεταφέρεται για να αφαιρεθεί από το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλεται από τον δεύτερο εργοδότη (1064245/1364/Α0012/2003).

Τα ανωτέρω, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, εφαρμόζονται ανάλογα και για κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο

διακοπής της σχέσης εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει τον φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης.

Επίσης, υπενθυμίζεται ότι για την επιστροφή ποσού φόρου που παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στο δημόσιο χωρίς να οφείλεται έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στην 1124222/1723/Β0012/ΠΟΛ 1324/2003 Α.Υ.Ο.

Τέλος, τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για αποζημιώσεις που καταβάλλονται από τη δημοσίευση (23.4.2010) του νόμου και μετά.

8. Με την παράγραφο 7 του άρθρου αυτού, **καταργήθηκε η αυτοτελής φορολογία** που προβλεπόταν από τις παραγρ. 2, 3, 4, 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 14 του ΚΦΕ, **για τα ακόλουθα εισοδήματα :**

α) Των αμοιβών που εισπράττουν οι αθλητές από την υπογραφή συμβολαίων και από τη συμμετοχή τους σε διεθνείς διοργανώσεις,

β) Των αποδοχών των προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου στα ελληνικά σχολεία της Γερμανίας,

γ) Των ποσών των αποζημιώσεων που καταβάλλονται στους υπαλλήλους δημοσίων επιχειρήσεων και οργανισμών και στα πρόσωπα που εκλέγονται για τον πρώτο και δεύτερο βαθμό της τοπικής αυτοδιοίκησης για τις εκτός έδρας δαπάνες υπηρεσίας που τους έχουν ανατεθεί,

δ) Των αποζημιώσεων από τους λογαριασμούς ΔΕΤΕ, ΔΕΧΕ και ΔΙΒΕΕΤ,

ε) των ειδικών επιδομάτων επικίνδυνης εργασίας (πητήτικό, καταδυτικό, ναρκαλιείας κλπ.) που καταβάλλονται σε αξιωματικούς, υπαξιωματικούς και οπλίτες των ενόπλων δυνάμεων, των σωμάτων ασφαλείας κλπ., της ειδικής αποζημίωσης που καταβάλλεται σε ιατρούς και νοσηλευτικό προσωπικό του ΕΚΑΒ που εκτελούν διατεταγμένη υπηρεσία με αεροπορικά μέσα για παροχή Α΄ βοηθειών. Σημειώνεται όμως ότι, με νεότερη ρύθμιση του άρθρου 89 του ν. 3883/2010 (ΦΕΚ Α 167), τα επιδόματα και η αποζημίωση της περίπτωσης αυτής, από 1.1.2010 απαλλάσσονται του φόρου κατά ποσοστό 65%.

στ) Της ειδικής αποζημίωσης που εισπράττουν εκτός από τις αποδοχές της οργανικής τους θέσης οι αποσπασμένοι εκπαιδευτικοί πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης σχολείων της Βαυαρίας. Τα προηγούμενα εισοδήματα φορολογούνται πλέον συναθροιζόμενα με τα λοιπά εισοδήματα των δικαιούχων με βάση την κλίμακα του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε.

Διευκρινίζεται ότι με την υπόψη διάταξη καταργήθηκε και η αυτοτελής φορολόγηση του «επιμισθίου αλλοδαπής» που εισπράττουν οι Έλληνες δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στο εξωτερικό. Όμως στη συνέχεια υπήρξε νεότερη ρύθμιση με το ν. 3867/2010, όπως αναφέρθηκε στην παράγραφο 5 του άρθρου 4 της παρούσας.

Η κατάργηση της αυτοτελούς φορολόγησης των πιο πάνω εισοδημάτων, σύμφωνα με την περίπτωση α΄ του άρθρου 92, ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1^η Ιανουαρίου 2010 και μετά.

9. Με την παράγραφο 8 **καταργήθηκε** η παράγραφος 3 του άρθρου 57 του ΚΦΕ με την οποία προβλεπόταν **ειδικός τρόπος φορολογίας του εισοδήματος από κάθε είδους**

εφημερίες (ενεργείς, μεικτές και ετοιμότητας) των ιατρών που είναι ενταγμένοι στο Εθνικό Σύστημα Υγείας (Ε.Σ.Υ.), των πανεπιστημιακών ιατρών που δεν ασκούν ελεύθερο επάγγελμα, των ειδικευόμενων ιατρών που διέπονται από τις διατάξεις του ν.1397/1983 (Φ.Ε.Κ. Α'143) και των ιατρών πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης, του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων (Ι.Κ.Α.) που διέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν.1666/1986 (Φ.Ε.Κ. Α'200). Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.8 καταργήθηκε το άρθρο 3 του ν. 3754/2009 με το οποίο προβλεπόταν αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) των εφημεριών των ειδικευμένων και ειδικευόμενων ιατρών, αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή 20% του πενήντα τοις εκατό (50%) του επιδόματος εφημερίας των Διευθυντών ιατρών της Α' Ζώνης και η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος του επιδόματος βιβλιοθήκης των νοσοκομειακών ιατρών.

Οι πιο πάνω καταργήσεις καταλαμβάνουν, σύμφωνα με την περίπτωση α' του άρθρου 92 εφημερίες και επιδόματα βιβλιοθήκης που αποκτώνται από την 1^η Ιανουαρίου 2010 και μετά.

10. Με την παράγραφο 9 του άρθρου αυτού, καταργήθηκαν τα τρία τελευταία εδάφια της παραγράφου 5 του άρθρου 57 του Κ.Φ.Ε. Δηλαδή, η αυτοτελής φορολόγηση (με συντελεστή 10%) και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, καθώς και το δικαίωμα επιλογής του φορολογούμενου να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε. συμφιζώντας τον πιο πάνω φόρο, των ειδικών επιδομάτων επαγγελματικής επανακατάρτισης του ΟΑΕΔ (παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου 33 του ν.1892/1990). Επομένως, για τα επιδόματα αυτά θα εξακολουθήσει να γίνεται παρακράτηση φόρου με 10% έναντι του οφειλόμενου φόρου και τελικά θα φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις και από τον αναλογούντα φόρο θα εκπίπτει ο παρακρατηθείς. Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την περίπτωση α' του άρθρου 92 για τα επιδόματα που αποκτώνται από την 1^η Ιανουαρίου 2010 και μετά.

11. Με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού, μειώθηκε από 30% σε 25%, ο συντελεστής (30%) φορολόγησης που προβλέπεται από την παράγραφο 2 του άρθρου 5 του ν.1146/1972 και επιβάλλεται επί της **υπεραξίας του οχήματος που μεταβιβάζεται ως εμπόρευμα** από επιχείρηση που τηρεί βιβλία Α ή Β κατηγορίας του ΚΒΣ.Ο μειωμένος αυτός συντελεστής ισχύει για μεταβιβάσεις οχημάτων που ενεργούνται από 23.4.2010 και μετά.

12. Με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου αυτού, καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 5 του ν.2892/2001 (Φ.Ε.Κ. Α'46). Επομένως, καταργήθηκε ο ειδικός τρόπος φορολόγησης (το 50% των αποδοχών απαλλάσσονται από φόρο εισοδήματος και το υπόλοιπο 50% αυτοτελώς φορολογούμενες με συντελεστή 15%) των ποσών των αποζημιώσεων που καταβάλλονται από την Ευρωπαϊκή Ένωση στους δικαιούχους, για υπηρεσίες ερευνητή, συμβούλου ή γραμματέα για την υποστήριξη του έργου των Ελλήνων που έχουν εκλεγεί ως μέλη του Ευρωκοινοβουλίου. Οι διατάξεις αυτές, σύμφωνα με την

περίπτωση α' του άρθρου 92, ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1^η Ιανουαρίου 2010 και μετά.

13. Με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού, από 1/1/2010 καταργείται ο ειδικός τρόπος φορολόγησης, που οριζόταν από το άρθρο 5 του Ζ' ψηφίσματος του έτους 1975 (Φ.Ε.Κ. 23 Α') της Ε' Αναθεωρητικής Βουλής, και ίσχυε για τους Βουλευτές – Δικαστές. Δεν καταργούνται τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 1 του εν λόγω άρθρου, σύμφωνα με το οποίο, από τη βουλευτική αποζημίωση αφαιρείται ποσό ίσο με το εικοσιπέντε τοις εκατό (25%) του ακαθάριστου ποσού της ως τεκμαρτό ποσό για την κάλυψη των δαπανών μίσθωσης πολιτικών γραφείων και λοιπών δαπανών άσκησης του λειτουργήματος.

Άρθρο 6

Φορολογία εμπορικών επιχειρήσεων

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 10 του ΚΦΕ και τα κέρδη πλέον των υποχρέων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ομόρρυθμες εταιρίες, ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές εταιρίες, αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς και κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.), φορολογούνται με συντελεστή εικοσιπέντε τοις εκατό (25%). Ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν, μετά την αφαίρεση:

α) Των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης,

β) Των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτά για τα συγκεκριμένα κέρδη. Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για όλους γενικά τους εταίρους, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, εκτός φυσικά από την επιχειρηματική αμοιβή, όπως αναλύεται πιο κάτω.

Ειδικά, για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες κοινωνίες, μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), αφού προηγουμένως αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

Επομένως, αν στην κοινωνία συμμετέχουν μόνο ενήλικοι, τα κέρδη της κοινωνίας φορολογούνται με συντελεστή 25% χωρίς την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου εταιρίου ή κοινωνού στο πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας, που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.

Η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, καθόσον πρόκειται για συγκεκριμένο τρόπο φορολογίας των κερδών του νομικού προσώπου.

Σε περίπτωση περισσότερων ομόρρυθμων εταίρων ή κοινωνών με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται, κάθε έτος, από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματός της .

Με τις προαναφερόμενες προϋποθέσεις, ομόρρυθμος εταίρος ή κοινωνός, που συμμετέχει σε περισσότερες εταιρίες ή κοινωνίες, φορολογείται για επιχειρηματική αμοιβή από όλες τις εταιρίες ή κοινωνίες στις οποίες συμμετέχει.

Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του ν.718/1977 (εταιρίες μεταξύ εκτελωνιστών), για τις οποίες διατηρείται το καθεστώς κατανομής επιχειρηματικής αμοιβής σε όλους τους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, ανεξάρτητα από τον αριθμό τους.

Διευκρινίζεται ότι, η επιχειρηματική αμοιβή δεν θα υπολογίζεται στα επιπλέον κέρδη της εταιρίας ή κοινωνίας, που προσδιορίζει ο έλεγχος.

Η επιχειρηματική αμοιβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ, αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και συναθροίζεται με τα λοιπά εισοδήματα του δικαιούχου.

Επομένως, με βάση τα παραπάνω, στο επίπεδο του νομικού προσώπου, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) τα κέρδη των ομόρρυθμων εταίρων φυσικών προσώπων και κοινωνών φυσικών προσώπων κοινωνίας κληρονομικού δικαίου στην οποία περιλαμβάνονται και ανήλικοι και με συντελεστή εικοσιπέντε τοις εκατό (25%) τα κέρδη όλων των λοιπών εταίρων και κοινωνών (ετερόρρυθμοι εταίροι, εταίροι νομικά πρόσωπα).

Για καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παράδειγμα 1^ο

Έστω ότι η Ο.Ε. «ΑΦΟΙ ΑΛΦΑ ΚΑΙ ΣΙΑ» κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2010-31.12. 2010 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 50.000 ευρώ.

Στην εταιρία αυτή συμμετέχουν ως εταίροι η « Α.Ε.ΒΗΤΑ» με ποσοστό συμμετοχής 60% και φυσικό πρόσωπο με ποσοστό συμμετοχής 40%.

Επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου φυσικού προσώπου: $50.000 \times 50\% = 25.000 \times 40\% = 10.000$ ευρώ.

Κέρδη φορολογητέα στο επίπεδο του νομικού προσώπου:

Σχόλιο [u1]:

α)Κέρδη ομόρρυθμου εταίρου 10.000 (20.000 - 10.000 ευρώ η επιχ. αμοιβή) $\times 20\% = 2.000$ ευρώ

β)Κέρδη Α. Ε. εταίρου 30.000 (50.000 $\times 60\%$) $\times 25\% = 7.500$ ευρώ

Δηλαδή, φόρος νομικού προσώπου: 9.500 ευρώ (2.000+ 7.500)

Παράδειγμα 2^ο

Έστω ότι η ετερόρρυθμη εταιρία «Ζ.ΖΗΤΑ ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.», πραγματοποίησε κατά τη διαχειριστική χρήση 1.1.2010 – 31.12.2010 καθαρά κέρδη 50.000 ευρώ.

Στην εταιρία συμμετέχουν δύο φυσικά πρόσωπα με ποσοστό 70% ο ομόρρυθμος και ποσοστό 30% ο ετερόρρυθμος.

Επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου φυσικού προσώπου: $50.000 \times 50\% = 25.000 \times 70\% = 17.500$ ευρώ.

Κέρδη φορολογητέα στο επίπεδο του νομικού προσώπου:

α)Κέρδη ομόρρυθμου εταίρου $17.500 \times 20\% = 3.500$ ευρώ
($50.000 \times 70\% = 35.000 - 17.500$ η επιχειρηματική αμοιβή).

β)Κέρδη ετερόρρυθμου εταίρου φυσικού προσώπου $15.000 \times 25\% = 3.750$ ευρώ. ($50.000 \times 30\%$). Δηλαδή, φόρος νομικού προσώπου 7.250 ευρώ.

Η ισχύς των διατάξεων αυτών εφαρμόζονται για τα εισοδήματα των διαχειριστικών χρήσεων που αρχίζουν από 1/1/2010 και μετά.

Διευκρινίζεται, ότι οι διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 64 του ΚΦΕ, εξακολουθούν να ισχύουν. Επομένως, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που εκμεταλλεύονται φορητά ή επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης, υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε5) και για τα καθαρά κέρδη που προέρχονται από την εκμετάλλευση μέχρι δύο αυτοκίνητα, χορηγείται σε κάθε μέλος, βεβαίωση με το ποσό των κερδών που τους αναλογεί, προκειμένου να φορολογηθεί στο όνομά τους. Τα καθαρά κέρδη που προέρχονται από την εκμετάλλευση των πάνω από δύο αυτοκινήτων φορολογούνται στο όνομα της κοινωνίας. Όμως, σε περίπτωση εκμετάλλευσης των παραπάνω αυτοκινήτων από τους λοιπούς υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ.), τα καθαρά κέρδη φορολογούνται στο όνομα των μελών, μόνο όταν αυτοί εκμεταλλεύονται μέχρι ένα αυτοκίνητο, ενώ, σε περίπτωση εκμετάλλευσης πάνω από ένα αυτοκίνητο, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 (φορολογία επιχειρηματικής αμοιβής και φορολόγηση των λοιπών κερδών στο όνομα του νομικού προσώπου).

Τέλος, επισημαίνεται, ότι σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε5) και φορολόγηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 10 του ΚΦΕ, υπόκεινται οι κοινωνίες αστικού δικαίου, μόνον, εφόσον ασκούν **επιχείρηση ή επάγγελμα** και όχι οι κοινωνίες με άλλο αντικείμενο δραστηριότητας, όπως π.χ. αυτές που συστάθηκαν για την εκμίσθωση ακινήτων (εισόδημα Α' κατηγορίας).

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του ΚΦΕ. Με τις νέες διατάξεις αυξάνεται από δεκαπέντε τοις εκατό (15%) σε είκοσι τοις εκατό (20%) ο συντελεστής προσδιορισμού των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών.

Η ισχύς των ανωτέρω αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου 2010 για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την ημερομηνία αυτή και μετά.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, καταργούνται οι διατάξεις της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 5 του άρθρου 33 του ΚΦΕ, δηλαδή, καταργείται η φορολόγηση με τεκμαρτά ποσά εισοδήματος για τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης επιβατικών λεωφορείων των Κ.Τ.Ε.Λ. και εκμετάλλευσης επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης (ΤΑΞΙ). Οι επιχειρήσεις αυτές φορολογούνται, πλέον, με τις γενικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και ειδικότερα, οι μεν εκμεταλλευτές λεωφορείων ΚΤΕΛ για τα εισοδήματα που αποκτούν από την 1^η Ιανουαρίου 2010 και μετά, οι δε εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ για τα εισοδήματα που αποκτούν από την 1^η Ιουλίου 2010 και μετά.

Οι εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ, για το μέρος της διαχειριστικής περιόδου 2010 που αντιστοιχεί στο διάστημα 1/1/2010 έως 30/6/2010, φορολογούνται με τα τεκμαρτά ποσά εισοδήματος, που ίσχυαν τη διαχειριστική χρήση 2009, προσαυξημένα κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Τα τεκμαρτά ποσά, που προκύπτουν μετά την προσαύξηση αυτή, μειώνονται για τα ΤΑΞΙ που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) και για τα ΤΑΞΙ που έχουν την έδρα τους σε πόλεις κάτω από πενήντα χιλιάδες (50.000) κατοίκους κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%). Για μη εργαζόμενους συνταξιούχους ιδιοκτήτες ΤΑΞΙ, τα νέα τεκμαρτά ποσά μειώνονται κατά πεντακόσια ευρώ (500). Τα ποσά αυτά περιορίζονται σε δωδέκατα, ανάλογα με το χρόνο εκμετάλλευσης του αυτοκινήτου.

4. Με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού, καταργούνται οι διατάξεις της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 5 του άρθρου 33 του ΚΦΕ και επομένως καταργείται για τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης, η φορολόγηση με τα ποσά ετήσιου φόρου, που καταβάλλουν ανάλογα με το ωφέλιμο φορτίο και με οδηγό τρίτο ή τον ιδιοκτήτη και με τα οποία εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση. Τα εισοδήματα που προκύπτουν από 1/1/2010 και μετά, από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ., φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις.

5. Με την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού, καταργούνται οι διατάξεις των περιπτώσεων α΄ και β΄ της παραγράφου 6 του άρθρου 33 του ΚΦΕ. Επομένως, καταργείται η φορολόγηση των επιχειρήσεων εκμετάλλευσης ενοικιαζόμενων δωματίων και διαμερισμάτων που εκμεταλλεύονται μέχρι 7 δωμάτια με τα καταβαλλόμενα ποσά ετήσιου φόρου.

Οι επιχειρήσεις αυτές θα φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος από 1/7/2010.

Από την ημερομηνία αυτή και μετά, ο προσδιορισμός των κερδών όλων, πλέον, των εκμεταλλευτών ενοικιαζόμενων δωματίων και διαμερισμάτων, θα γίνεται λογιστικά με βάση τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ.

Ειδικά, για το τμήμα της διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2010 μέχρι 30/6/2010, τα ποσά του καταβαλλόμενου φόρου των περιπτώσεων α' και β' του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε., μειώνονται κατά το ήμισυ και με την καταβολή του εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για το τμήμα της παραπάνω διαχειριστικής περιόδου.

6. Με την παράγραφο 6 του άρθρου αυτού, καταργούνται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 6 του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε. και οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης κατασκηνωτικών κέντρων (camping), φορολογούνται από 1/1/2010 με τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος.

7. Με την περίπτωση α' της παραγράφου 7 του άρθρου αυτού, καταργούνται οι διατάξεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε.

Με τις νέες διατάξεις, τα κέρδη όλων, πλέον, των επιχειρήσεων αποκλειστικά πλανόδιων λιανοπωλητών και αποκλειστικά λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές, προσδιορίζονται λογιστικά με βάση τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ από 1.10.2010, που εντάσσονται υποχρεωτικά στη δεύτερη κατηγορία τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1065/18-5-2010 Απόφαση του Υπ. Οικονομικών.

Ειδικά, για τα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου 2010 των επιχειρήσεων των αποκλειστικά πλανόδιων λιανοπωλητών, λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές και παραγωγών αγροτικών προϊόντων, λόγω αλλαγής μέσα στην ίδια χρήση της κατηγορίας βιβλίων και στοιχείων από την πρώτη στη δεύτερη ή τρίτη κατηγορία, τα καθαρά κέρδη κατά το τμήμα της περιόδου της διαχειριστικής περιόδου στην οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας, θα προσδιορισθούν λογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και για το τμήμα της διαχειριστικής περιόδου που τηρήθηκαν βιβλία και στοιχεία Α' κατηγορίας, το ποσό του φόρου που πρέπει να καταβληθεί σύμφωνα με τις διατάξεις που ίσχυαν μέχρι την αλλαγή της κατηγορίας των βιβλίων, θα περιορισθεί σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης που τηρήθηκαν βιβλία Α' κατηγορίας. Ποσό φόρου που έχει καταβληθεί και αντιστοιχεί στο τμήμα της περιόδου της χρήσης στην οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας συμψηφίζεται κατά την εκκαθάριση της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Πιστωτικό υπόλοιπο που προέρχεται από το φόρο αυτόν δεν επιστρέφεται.

8. Με την περίπτωση β' της παραγράφου 7, καταργούνται για νομοτεχνικούς λόγους, οι διατάξεις των παραγράφων 9, 10, 11, 12 και 13 του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε. και η πρώτη φράση

της παραγράφου 5 του άρθρου 33 του ΚΦΕ από την ημερομηνία ισχύος του λογιστικού προσδιορισμού στις επιχειρήσεις του άρθρου αυτού.

9. Με την παράγραφο 8, αντιμετωπίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των καθαρών κερδών της χρήσης 2010 για τις επιχειρήσεις που δεν είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων ή τηρούσαν βιβλία και στοιχεία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων ή αλλάζουν μέσα στη ίδια χρήση την κατηγορία αυτών από Α' σε Β' ή Γ'. Ειδικότερα, προβλέπεται, ότι τα καθαρά κέρδη του τμήματος της διαχειριστικής περιόδου που αντιστοιχεί στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων Β' ή Γ' κατηγορίας θα προσδιοριστούν λογιστικά, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 31 του ΚΦΕ, ενώ για το τμήμα που δεν τηρήθηκαν βιβλία ή τηρήθηκαν βιβλία Α' κατηγορίας, τα κέρδη θα προσδιοριστούν εξωλογιστικά με βάση τα οριζόμενα από το άρθρο 32 του ΚΦΕ.

Για την ομαλή εφαρμογή των ανωτέρω, για τις πιο πάνω επιχειρήσεις **παρέχεται η δυνατότητα σύνταξης απογραφής** έναρξης κατά τη χρονική περίοδο έναρξης ή αλλαγής της κατηγορίας των βιβλίων **χωρίς την υποχρέωση** της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ, για την υποχρεωτική σύνταξη απογραφής για μία τριετία.

Στην περίπτωση αυτή, οι αγορές του τμήματος της διαχειριστικής περιόδου, πριν από την αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων μειώνονται κατά την αξία τους που εμφανίζεται στην απογραφή έναρξης του τμήματος της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία έγινε η αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων.

10. Με την παράγραφο 9 του άρθρου αυτού, αντικαταστάθηκαν τα τέσσερα πρώτα εδάφια της παραγράφου 7 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., (όπως αυτή αναριθμήθηκε από παρ.6 με την παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν.3842/2010). **Με τις νέες διατάξεις μεταβάλλεται ο χρόνος απόκτησης και φορολογίας του εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα.** Ως τέτοιος ορίζεται πλέον ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία και όχι ο χρόνος είσπραξης της αμοιβής, που ίσχυε με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις. Όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσίας διάρκειας, χρόνος απόκτησης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που καθίσταται απαιτητό κάθε επί μέρους τμήμα της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Με τον τρόπο αυτό επέρχεται φορολογική εξομοίωση ως προς το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος με αυτό που προέρχεται από την παροχή υπηρεσιών και θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Επισημαίνεται ότι, η παρακράτηση του φόρου στο εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα θα εξακολουθήσει να γίνεται κατά την καταβολή (μετρητά, επιταγή, συναλλαγματική) της αμοιβής και θα συμψηφίζεται κατά τη χρήση αυτή, ανεξάρτητα από τη χρήση φορολόγησης του εισοδήματος. Κατ' εξαίρεση, για τους ελεύθερους επαγγελματίες που παρέχουν υπηρεσίες προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ), χρόνος κτήσης του εισοδήματος για τις υπηρεσίες προς τα πρόσωπα αυτά, εξακολουθεί να θεωρείται ο χρόνος είσπραξης της αμοιβής. Οι διατάξεις αυτές, σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 1

του άρθρου 92, ισχύουν για συναλλαγές που πραγματοποιούνται από χρήσεις που αρχίζουν από 1/1/2011 και μετά. Επισημαίνεται ότι, για τους δικηγόρους θα ακολουθήσει αναλυτική εγκύκλιος, λόγω των ειδικών περιπτώσεων του εισοδήματος που αποκτούν (συμβουλευτική δικηγορία, διεκδικητική κλπ).

11. Με την παράγραφο 10 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκαν τα δύο πρώτα εδάφια της περ. ε΄ της παρ.1 του άρθρου 55 του ν. 2238/1994, **σχετικά με την παρακράτηση φόρου** από τις δημόσιες υπηρεσίες, ΟΤΑ κλπ. Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις προβλέπεται ότι οι δημόσιες υπηρεσίες, Ο.Τ.Α. και λοιπά Ν.Π.Δ.Δ., κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμοί και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικοί οργανισμοί, συνεταιρισμοί και ενώσεις τους, σύλλογοι γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες, που τηρούν βιβλία Β΄ ή Γ΄ του Κ.Β.Σ., όταν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή για την εκτέλεση του σκοπού τους καταβάλλουν σε τρίτους, εκτός από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), αμοιβές για οποιοδήποτε είδους παρεχόμενη υπηρεσία με αποδείξεις δαπανών σύμφωνα με το άρθρο 15 του Κ.Β.Σ. παρακρατούν φόρο είκοσι τοις εκατό (20%). Με τις νέες αυτές διατάξεις δεν επέρχεται καμία ουσιαστική μεταβολή έναντι αυτών που αντικαταστάθηκαν, αφού αφορούν στις περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες δεν υποχρεούνται να εκδίδουν θεωρημένο τιμολόγιο ή Α.Π.Υ. Η επαναδιατύπωση κρίθηκε αναγκαία λόγω των τροποποιήσεων που έχουν γίνει στον ΚΒΣ. Ως προς τις εκκαθαρίσεις που εκδίδουν οι ασφαλιστικές εταιρίες σημειώνουμε ότι εκδίδονται αντί των Τ.Π.Υ. και ως εκ τούτου δεν απαιτείται παρακράτηση φόρου εκτός των περιπτώσεων που καταβάλλονται σε πρόσωπα που δεν είναι επιτηδευματίες λόγω διακοπής εργασιών ή σε περίπτωση ευκαιριακής διαμεσολάβησης.

12. Με την παράγραφο 11 του άρθρου αυτού, τροποποιήθηκε το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. Μετά την τροποποίηση αυτή, η παρακράτηση του φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, θα γίνεται από τις δημόσιες υπηρεσίες, τους ΟΤΑ, τα ΝΠΔΔ, κοινωφελή ιδρύματα, δημόσιες επιχειρήσεις, επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα, συλλόγους και επιχειρήσεις γενικά όταν η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια ευρώ (300). Για το όριο των τριακοσίων ευρώ (300) λαμβάνεται υπόψη, η αξία του εισοδήματος κατά συναλλαγή, με βάση το προβλεπόμενο στοιχείο που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο ΦΠΑ. Επίσης, το όριο των τριακοσίων ευρώ ανά συναλλαγή, συνδέεται με την αξία της πράξης ή των παρεχόμενων υπηρεσιών, όπως προκύπτει από την τυχόν υπογραφείσα σύμβαση ή οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο στοιχείο (Υπουργικές αποφάσεις περί ελαχίστων αμοιβών κλπ.) και όχι με την τμηματική εξόφληση της συναλλαγής. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν σύμφωνα με την περίπτωση η΄

της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του νόμου αυτού, για συναλλαγές που γίνονται από 1/1/2011 και μετά.

Άρθρο 7

Φορολογία ελεύθερων επαγγελματιών Παρακράτηση φόρου

1. Με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, αντικαταστάθηκε η πρώτη περίοδος της παραγράφου 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ με την οποία θεσπίζεται ο λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος των αρχιτεκτόνων και μηχανικών από τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσής τους, τη διεύθυνση εκτέλεσης (διοίκηση του έργου) και την ενέργεια πραγματογνωμοσυνών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα, όπως ισχύει και για τους λοιπούς ελεύθερους επαγγελματίες. Δηλαδή, το καθαρό εισόδημά τους είναι αυτό που προκύπτει από την αφαίρεση των επαγγελματικών δαπανών που αναφέρονται στο άρθρο 31 του ΚΦΕ από τα ακαθάριστα έσοδα. Περαιτέρω, με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται, ότι οι συντελεστές που προβλέπονται από την παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ και με βάση τους οποίους προσδιορίζεται προηγουμένως το καθαρό εισόδημα των υπόψη φορολογουμένων, εφαρμόζονται πλέον μόνο κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους (δηλαδή όταν τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή). Λόγω της καθιέρωσης του λογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος για όλους τους ελεύθερους επαγγελματίες, με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4 του ΚΦΕ, ώστε και η ζημία που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρούν, να μεταφέρεται, όπως και στις εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, στα επόμενα πέντε έτη για συμψηφισμό με κέρδη, κατά το μέρος που δεν καλύπτεται με θετικά στοιχεία άλλων εισοδημάτων της χρήσης μέσα στην οποία προέκυψε η ζημία, με την προϋπόθεση βεβαίως ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου θα εξακολουθήσουν να τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

Όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού, για τα εισοδήματα που αποκτώνται από τη χρήση 2010 και μετά.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, καταργήθηκαν τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 5 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε., με τα οποία προβλεπόταν προσαύξηση των συντελεστών επί των νομίμων αμοιβών που ορίζονται από τις ίδιες διατάξεις σε περίπτωση δυσαναλογίας μεταξύ δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία και των τεκμαρτών δαπανών.

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 7, η κατάργηση καταλαμβάνει τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2010 και μετά.

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6 του άρθρου 49 του ΚΦΕ. Με τις νέες διατάξεις επιβάλλεται ο λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος και για τους γεωλόγους μελετητές και περαιτέρω, οι συντελεστές που ορίζονται στην παράγραφο 5 θα εφαρμόζονται μόνο σε περίπτωση που τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου αυτού, για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2010 και μετά.

4. Με την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε η παράγραφος 3 του άρθρου 59 του ΚΦΕ. Με τις νέες διατάξεις η υποχρέωση που υπάρχει για υποβολή οριστικής δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών από τους υπόχρεους σε παρακράτηση φόρου επί του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες που διενεργείται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57, επεκτείνεται και στους υπόχρεους σε παρακράτηση φόρου επί των αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα και επί του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που διενεργείται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58 και 55 του Κ.Φ.Ε., αντίστοιχα. Πιο συγκεκριμένα:

- Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου αυτής της παραγράφου ορίζεται και πάλι η **υποχρέωση υποβολής οριστικής δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών** για όσους υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57, χωρίς να επέρχεται καμία μεταβολή σε αυτά που ισχύουν σήμερα.

- Με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου ορίζεται ότι, **όλοι όσοι είναι υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου** με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58, δηλαδή οι δημόσιες υπηρεσίες, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κοινωφελή ιδρύματα, οι οργανισμοί και οι επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, οι δημόσιες επιχειρήσεις, οι τράπεζες και τα πιστωτικά ιδρύματα ή οι πιστωτικοί οργανισμοί, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους, οι σύλλογοι γενικά και οι ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων, οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Απριλίου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, **οριστική δήλωση** η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση της έδρας ή της κατοικίας κάθε δικαιούχου, κατά περίπτωση, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του, το ποσό των αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε.

- Με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της αυτής παραγράφου ορίζεται ότι, **όλοι όσοι είναι υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου** με βάση τις διατάξεις του άρθρου 55, δηλαδή οι δημόσιες υπηρεσίες, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κοινωφελή ιδρύματα, οι οργανισμοί και οι επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, οι δημόσιες επιχειρήσεις, οι τράπεζες και τα πιστωτικά ιδρύματα ή οι πιστωτικοί οργανισμοί, οι

συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους, οι σύλλογοι γενικά και οι ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων, οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Μαΐου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, **οριστική δήλωση** η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση της έδρας ή της κατοικίας κάθε δικαιούχου, κατά περίπτωση, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του, το ποσό του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις καθώς το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε για κάθε δικαιούχο.

- Με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου αυτής της παραγράφου ορίζεται ότι, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο των πιο πάνω οριστικών δηλώσεων, ο τρόπος υποβολής τους και κάθε άλλο σχετικό θέμα. **Η υποβολή των πιο πάνω οριστικών δηλώσεων για αμοιβές από ελευθέρια επαγγέλματα και για εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, θα γίνεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου** στον δικτυακό τόπο της Γ.Γ.Π.Σ., κατ' ανάλογη υποβολή και των οριστικών δηλώσεων απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.), οι οποίες ήδη από το οικονομικό έτος 2006 (χρήση 2005) υποβάλλονται ηλεκτρονικά, σύμφωνα με όσα ορίζονται από την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδεται κάθε χρόνο.

- Επίσης, με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του κοινοποιούμενου νόμου ορίζεται ότι, η υποχρέωση επίδοσης των πιο πάνω οριστικών δηλώσεων για αμοιβές από ελευθέρια επαγγέλματα και για εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, αρχίζει από το οικονομικό έτος 2011 και μετά, δηλαδή για τα εισοδήματα που θα αποκτηθούν μέσα στο έτος 2010 και μετά.

- Επισημαίνεται, ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω εφαρμόζονται συνδυαστικά με όσα αναφέρονται στην παράγραφο 6 του άρθρου 17 του κοινοποιούμενου νόμου.

- Τονίζεται ότι, η υποχρέωση υποβολής οριστικών δηλώσεων φόρου μισθωτών υπηρεσιών, αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα και εισοδημάτων από εμπορικές επιχειρήσεις, δεν υφίσταται για τις δημόσιες υπηρεσίες χωρίς ίδια διαχείριση, οι οποίες υποχρεούνται να υποβάλλουν μόνο τα πλήρη στοιχεία που προβλέπονται στις βεβαιώσεις αποδοχών ή αμοιβών του άρθρου 83 του Κ.Φ.Ε., καθόσον αυτές δεν αποδίδουν τους παρακρατούμενους φόρους με προσωρινές δηλώσεις και συνεπώς δεν είναι υπόχρεες σε υποβολή οριστικών δηλώσεων.

5. Με την παράγραφο 6 του άρθρου αυτού, καταργήθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε. σχετικά με την έκπτωση της δαπάνης συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες του ελευθέριου επαγγέλματος. Μετά την κατάργηση αυτή,

ισχύουν και για τους ελεύθερους επαγγελματίες όσα αναφέρονται στην περίπτωση β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., για τις επιχειρήσεις. Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την περίπτωση β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 92 για διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2010 και μετά.

Άρθρο 8 **Λοιπές διατάξεις**

1. Με την περίπτ. α΄ της παραγρ.1 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 9 του άρθρου 9 του ΚΦΕ. Με την τροποποίηση αυτή επανέρχεται **το δικαίωμα έκπτωσης ποσοστού ενάμισι τοις εκατό (1,5%)**, σε περίπτωση καταβολής μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης, του συνολικού ποσού της οφειλής που προκύπτει με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ανεξάρτητα αν το ποσό της οφειλής είχε βεβαιωθεί σε μία ή περισσότερες δόσεις.

Το δικαίωμα αυτό της έκπτωσης παρέχεται και κατά την καταβολή της οφειλής που προκύπτει από την εκκαθάριση τροποποιητικής δήλωσης, στις περιπτώσεις που έχει καταβληθεί το ποσό της αρχικής οφειλής μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης και το οποίο καλύπτει συνολικά σε ποσοστό το 98,5% της νέας οφειλής. Προϋπόθεση αποτελεί, ο φόρος που προκύπτει με βάση την τροποποιητική δήλωση, να οφείλεται σε λάθος της φορολογικής αρχής.

Όταν η δήλωση υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, εκτός από την έκπτωση της πρώτης παραγράφου του παρόντος, παρέχεται έκπτωση ενάμισι τοις εκατό (1,5%) στο συνολικό ποσό της οφειλής και μέχρι του ποσού των εκατόν δεκαοκτώ ευρώ (118), ανεξάρτητα από τον αριθμό των δόσεων. Περαιτέρω, με την περ. β΄ της παραγρ. 1 του ίδιου άρθρου, η έκπτωση 1,5% σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής του οφειλόμενου ποσού παρέχεται και στα ποσά που προκύπτουν από δηλώσεις όλων των νομικών προσώπων, ήτοι αυτών που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου του ΚΦΕ.

Τέλος, όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, ισχύουν, σύμφωνα με την περίπτ. β΄ της παρ. 1 του άρθρου αυτού, για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2010 και επομένων.

2. Με την παράγρ. 2 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του ΚΦΕ. Με την τροποποίηση αυτή, **καταργείται η φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητα που αποκτούν τα πρόσωπα στα οποία έχει μεταβιβαστεί με οριστικό συμβόλαιο το ενοχικό δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας**. Στην περίπτωση αυτή, ανεξάρτητα από τη σύνταξη ή μη συμβολαίου μεταβίβασης του ενοχικού δικαιώματος ενάσκησης επικαρπίας κάποιου ακινήτου σε τρίτο πρόσωπο, το εισόδημα αυτού εξακολουθεί να αποκτά ο κύριος ή ο επικαρπωτής του ακινήτου.

Οι διατάξεις αυτές, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 άρθρου 92 του ίδιου νόμου, έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2010 και μετά. Διευκρινίζεται, ότι οι οικείες διατάξεις εφαρμόζονται ανεξάρτητα από το χρόνο που συντάχθηκε το συμβόλαιο μεταβίβασης του δικαιώματος ενάσκησης επικαρπίας (πριν ή μετά την 1/1/2010).

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού τροποποιήθηκε η περίπτ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 23 του ΚΦΕ. Με την τροποποίηση αυτή καταργείται η έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα του ακινήτου της δαπάνης επισκευής και συντήρησης αυτού, που ανερχόταν σε ποσοστό μέχρι σαράντα τοις εκατό (40%) του ακαθάριστου εισοδήματος του ακινήτου, καθόσον και η δαπάνη αυτή περιλαμβάνεται μεταξύ των δαπανών αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών που λαμβάνονται υπόψη για τη διαμόρφωση του αφορολόγητου ορίου της κλίμακας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 άρθρο 1 του ίδιου νόμου. Όμως, εξακολουθεί να ισχύει ο περιορισμός της έκπτωσης σε 3% όταν το εισόδημα προκύπτει με βάση την περίπτ. β' της παραγρ. 1 του άρθρου 21 του ΚΦΕ (αξία οικοδομής που ανεγείρεται με δαπάνη του μισθωτή). Η κατάργηση της έκπτωσης των δαπανών επισκευής και συντήρησης καταλαμβάνει, σύμφωνα με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 92, τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1 Ιανουαρίου 2010 και μετά.

4. Με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού προστέθηκαν στην παρ. 1 του άρθρου 46 του ΚΦΕ τρία εδάφια, με βάση τα οποία, **το εισόδημα που αποκτούν ποδοσφαιριστές, καλαθοσφαιριστές, προπονητές και άλλοι αμειβόμενοι αθλητές** εξαιτίας της υπογραφής συμβολαίου μεταγραφής ή της ανανέωσης συμβολαίου συνεργασίας με ποδοσφαιρικές ανώνυμες εταιρίες ή αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία, κατανέμεται ισομερώς για να φορολογηθεί σε όλα τα έτη, για τα οποία διαρκεί το εκάστοτε συμβόλαιο. Κατά την καταβολή και ανεξάρτητα της σχέσης που τους συνδέει παρακρατείται φόρος με βάση την κλίμακα του άρθρου 9 στο σύνολο του ετήσιου καταβλητέου ποσού που ανάγεται σε όσα έτη διαρκεί το εκάστοτε συμβόλαιο. Για την απόδοση του φόρου αυτού εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 60 του ΚΦΕ.

Οι διατάξεις αυτές σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παρ.1 του άρθρου 92 ισχύουν για τα συμβόλαια που υπογράφονται από την 1^η Ιανουαρίου 2010 και μετά.

Για την πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Έστω ότι αθλητής υπογράφει τριετές συμβόλαιο μεταγραφής με αθλητικό σωματείο συνολικής αξίας 2.700.000 ευρώ. Με βάση τα οριζόμενα στο συμβόλαιο μεταγραφής στο πρώτο έτος καταβάλλεται 1.000.000 ευρώ, στο δεύτερο 1.000.000 ευρώ και στο τρίτο 700.000 ευρώ. Το ποσό που καταβάλλεται σε κάθε έτος από αυτά πολλαπλασιάζεται με τον αριθμό των ετών του συμβολαίου και στο συνολικό ποσό εξευρίσκεται ο φόρος κλίμακας, ο οποίος εν συνεχεία διαιρείται δια του αριθμού των ετών του συμβολαίου. Με βάση τα ανωτέρω ο υπολογισμός του οφειλόμενου φόρου γίνεται ως εξής:

Υπολογισμός φόρου που παρακρατείται στο 1^ο έτος:

Αναγωγή του ποσού σε συνολικό: $1.000.000 \times 3 = 3.000.000$

Υπολογισμός φόρου κλίμακας : 1.336.000 ευρώ

Διάρθρωση δια έτη: $1.336.000/3 = 445.533,33$ ευρώ

Υπολογισμός φόρου που παρακρατείται στο 2^ο έτος:

Αναγωγή του ποσού σε συνολικό: $1.000.000 \times 3 = 3.000.000$

Υπολογισμός φόρου κλίμακας : 1.336.000 ευρώ

Διάρθρωση δια έτη: $1.336.000/3 = 445.533,33$ ευρώ

Υπολογισμός φόρου που παρακρατείται στο 3^ο έτος:

Αναγωγή του ποσού σε συνολικό: $700.000 \times 3 = 2.100.000$

Υπολογισμός φόρου κλίμακας : 931.600 ευρώ

Διάρθρωση δια έτη: $931.600/3 = 310.533,33$ ευρώ

Η απόδοση του παρακρατούμενου φόρου γίνεται με βάση τα οριζόμενα από την παρ. 1 του άρθρου 60 του ΚΦΕ.

Ο ανωτέρω αθλητής θα δηλώσει 900.000 ευρώ κάθε έτος, για 3 χρόνια, όσα χρόνια διαρκεί το συμβόλαιο, με συμψηφισμό σε κάθε έτος του ανωτέρω ετήσιου παρακρατηθέντος ποσού φόρου. Αν στο προηγούμενο παράδειγμα, το συμβόλαιο συνεργασίας λύεται, με κοινή συναίνεση κατά το τρίτο έτος με την καταβολή ενός ποσού προφανώς μικρότερου των 700.000 ευρώ, τότε η παρακράτηση φόρου θα ενεργείται στο ποσό που πράγματι καταβάλλεται.

5. Με την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού, προστέθηκε στην παράγρ. 1 του άρθρου 61 του ΚΦΕ δεύτερο εδάφιο με βάση το οποίο, **εξαιρείται και δεν υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος** το φυσικό πρόσωπο που έχει εισόδημα μέχρι 6.000 ευρώ και το οποίο προκύπτει αποκλειστικά με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 16 του ΚΦΕ (δαπάνες διαβίωσης), όπως της κατοικίας, του αυτοκινήτου ΙΧ, του σκάφους, των ιδιωτικών σχολείων, των οικιακών βοηθών κλπ. Επομένως, ο φορολογούμενος που έχει εισόδημα από μία ή περισσότερες κατηγορίες (οικοδομές, σύνταξη κλπ) υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης όταν το εισόδημά του με βάση τις δαπάνες διαβίωσης είναι μέχρι 6.000 ευρώ.

Οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από την 1^η Ιανουαρίου 2010 και μετά.

6. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του ΚΦΕ, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου αυτού, **καθίσταται υποχρεωτική η υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2011 και μετά, ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου**, από όλα τα φυσικά πρόσωπα επιτηδευματίες, που ασκούν επιχείρηση ή ελεύθεριο επάγγελμα και από κάθε άλλο φυσικό πρόσωπο μη επιτηδευματία, του οποίου όμως η δήλωση υποβάλλεται από εξουσιοδοτημένο λογιστή και προαιρετικά για κάθε άλλο υπόχρεο σε δήλωση φυσικό πρόσωπο. Με αποφάσεις του

Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζονται ειδικότερα θέματα του τρόπου υποβολής των δηλώσεων που θα υποβάλλονται ηλεκτρονικά.

7. Με τις διατάξεις των παραγράφων 7, 8 και 9 του άρθρου αυτού τακτοποιούνται νομοτεχνικά οι σχετικές διατάξεις των παραγράφων 1, 4, και 6 του άρθρου 62 του ΚΦΕ, λόγω της υποχρεωτικής υποβολής ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου από το οικονομικό έτος 2011 και μετά, ορισμένων φορολογικών δηλώσεων από συγκεκριμένες κατηγορίες φορολογουμένων, ως εξής:

Η υποβολή των δηλώσεων που υποβάλλονται ηλεκτρονικά μπορεί να πραγματοποιηθεί έγκαιρα, μέχρι την έναρξη του ωραρίου λειτουργίας των δημόσιων υπηρεσιών της επόμενης ημέρας από την ημέρα λήξης της προθεσμίας.

Επίσης, τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις δεν συνυποβάλλονται κατά την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης μέσω διαδικτύου ενώ με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος ελέγχου των δικαιολογητικών αυτών και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

8. Με την περίπτωση α' της παραγράφου 11 του άρθρου αυτού, στην παράγρ. 3 του άρθρου 64 του ΚΦΕ προστέθηκε εδάφιο με βάση το οποίο, **παρέχεται έκπτωση ενάμισι τοις εκατό (1,5%)** στο συνολικό ποσό αυτού και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών, όταν ο φόρος που οφείλεται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος των υποχρέων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (**Ο.Ε., Ε.Ε., κοινωνίες αστικού δικαίου** που ασκού επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές, εταιρίες, αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς και κοινοπραξιών της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ), καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με την περ. β' της παραγρ. 11 του υπόψη άρθρου, για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των πιο πάνω υπόχρεων οικονομικού έτους 2010 και επομένων.

9. Με την παράγραφο 12 του άρθρου αυτού προστέθηκαν δύο καινούργια εδάφια στην περίπτ. α' της παραγρ. 5 του άρθρου 85 του ΚΦΕ. Με το πρώτο από αυτά, **παρέχεται πλέον η δυνατότητα στους συζύγους που βρίσκονται σε διάσταση ή διάζευξη να λαμβάνουν αντίγραφο της κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους και του εκκαθαριστικού σημειώματος** που προκύπτει από αυτή, τόσο του οικον. έτους της υποβολής της αίτησης χορήγησής τους όσο και των προηγούμενων ετών. Στην έννοια της κοινής δήλωσης περιλαμβάνονται και όλα τα έντυπα και δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με τη δήλωση, καθώς και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο υπάρχει στο φάκελο της κοινής δήλωσης.

Επίσης, με το δεύτερο εδάφιο προβλέπεται ότι, ειδικά **επί συνιδιοκτησίας ακινήτου**, χορηγούνται από το φάκελο του συνιδιοκτήτη που το εκμίσθωσε μονομερώς, αντίγραφο μισθωτηρίου συμβολαίου και λοιπά στοιχεία που αφορούν το κοινό ακίνητο, στους λοιπούς

συνιδιοκτήτες, για διεκδίκηση των νόμιμων δικαιωμάτων τους στο δικαστήριο και δήλωση των εισοδημάτων τους από το ακίνητο αυτό.

Τα ανωτέρω ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου (23.4.2010 και μετά).

10. Με την παράγραφο 13 του άρθρου αυτού παρατείνεται η ισχύς των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 10 του ν.2579/1998 (ΦΕΚ 31Α') και **για τις μεταβιβάσεις αυτοκινήτων Δ.Χ. ή των αδειών κυκλοφορίας τους** που πραγματοποιούνται από 1/1/2010 μέχρι την 31/12/2011.

Επίσης, με τις ίδιες διατάξεις, αυξάνονται κατά 15% τα ποσά φόρου που οφείλονται με βάση τις ίδιες διατάξεις.

Για τις μεταβιβάσεις που έχουν πραγματοποιηθεί από 1/1/2010 μέχρι τις 23/4/2010 (ημέρα δημοσίευσης του Φ.Ε.Κ. 58Α') έπρεπε να υποβληθούν, κατά ρητή πρόβλεψη του νόμου, συμπληρωματικές δηλώσεις χωρίς κυρώσεις μέχρι 23/5/2010. Μετά τη παρέλευση της προθεσμίας οι διαφορές βεβαιώνονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. με τις προσυζητήσεις και τα πρόστιμα που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Ε.

Σύμφωνα με το άρθρο 55 του ν.1591/1986.απαλλαγή από το φόρο υπεραξίας για την αντικατάσταση του οχήματος υπάρχει μόνο για τα φορτηγά Δ.Χ. που αντικαθίστανται με νέο μέσα σε ένα χρόνο από τον αποχαρκτηρισμό τους. (Σχετ: αριθ. πρωτ. Ε8852 ΠΟΛ200/19/6/1987, αριθ. πρωτ. Ε 5512 ΠΟΛ 125/13/4/1987).

Ο φόρος υπεραξίας Δ.Χ. αυτοκινήτων επιβάλλεται κατά τη μεταβίβαση του οχήματος, ανεξάρτητα από το αν αυτό είναι αποχαρκτηρισμένο ή έχει παρακράτηση κυριότητας από τον πωλητή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ.

11. Με την παράγραφο 14 του άρθρου αυτού προστέθηκε στο άρθρο 14 του ΚΦΕ παράγραφος 9, σχετικά με τη **φορολογική αντιμετώπιση των παροχών σε χρήμα (μπόνους)** πέραν των τακτικών αποδοχών και των υπερωριών που καταβάλλουν μέχρι και το οικονομικό έτος 2013 (δηλαδή μέχρι και 31/12/2012) **τα πιστωτικά ιδρύματα** που λειτουργούν στην Ελλάδα σε στελέχη τους (πρόεδρο ή μέλος του διοικητικού συμβουλίου, διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο, διαχειριστή, διευθυντές κλπ.)

Ειδικότερα, όταν ο δικαιούχος έχει εισόδημα μέχρι 60.000 ευρώ και καταβληθούν σε αυτόν πρόσθετες αμοιβές (μπόνους) έως 10% επί του συνόλου των ετήσιων τακτικών αποδοχών και υπερωριών, οι πρόσθετες αυτές αμοιβές φορολογούνται με την κλίμακα του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. Αν οι υπόψη πρόσθετες αμοιβές υπερβαίνουν το ποσοστό αυτό φορολογούνται αυτοτελώς με την ακόλουθη κλίμακα:

Μέχρι 20.000	50%
20.001-40.000	60%
40.001-60.000	70%
60.001-80.000	80%

80.001 και άνω	90%
----------------	-----

Ο φόρος παρακρατείται κατά την καταβολή ή την πίστωση των ποσών αυτών στους δικαιούχους και αποδίδεται στο Δημόσιο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 60 του ΚΦΕ.

Η παραπάνω φορολογική μεταχείριση (μπόνους) εφαρμόζεται και για τις παροχές που καταβάλλονται από τα κέρδη των ανωτέρω πιστωτικών ιδρυμάτων. Λόγω της γενικής διατύπωσης του τελευταίου εδαφίου, ο πιο πάνω ειδικός τρόπος φορολογίας αφορά και τις παροχές σε μετοχές (διανομή μετοχών αντί μετρητών). Επίσης, για τα υπόψη εισοδήματα δεν οφείλεται ο οριζόμενος από την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 109 του ΚΦΕ φόρος 40%, επειδή οι κρίσιμες διατάξεις είναι ειδικές.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, για παροχές που χορηγούνται μέχρι και το οικον. έτος 2013 (χρήση 2012).

Τέλος, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 26 του ν.3863/2010 (ΦΕΚ 115Α') η παραπάνω φορολογική μεταχείριση των παροχών σε στελέχη των τραπεζών επεκτάθηκε και για τις παροχές οικονομικών κινήτρων πάσης φύσεως που καταβάλλονται από εργοδότες σε εργαζομένους τους που αποκτούν δικαίωμα συνταξιοδότησης (έχουν συμπληρώσει ή συμπληρώνουν τις προϋποθέσεις συνταξιοδότησης), με σκοπό την αποχώρηση από την επιχείρηση και τη συνταξιοδότηση. Οι ανωτέρω παροχές οικονομικών κινήτρων γνωστοποιούνται εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την ημερομηνία καταβολής αυτών των παροχών στις αρμόδιες ΔΟΥ των εργαζομένων στους οποίους καταβάλλονται οι παροχές αυτές (οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 26 του ν.3863/2010 σύμφωνα με το άρθρο 76 του νόμου αυτού ισχύουν από 15/7/2010 και μετά, ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως).

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

Έστω ότι στέλεχος πιστωτικού ιδρύματος λαμβάνει συνολικά ετήσιες τακτικές αποδοχές και υπερωρίες σαράντα χιλιάδες ευρώ (40.000) και μπόνους τριών χιλιάδων ευρώ (3.000). Στην περίπτωση αυτή, το μπόνους θα φορολογηθεί σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ (χωρίς εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης). Περαιτέρω, αν τα μπόνους συνεκκαθαρίζονται στην ίδια μισθοδοτική κατάσταση με τις τακτικές αποδοχές, τότε ο παρακρατούμενος φόρος θα υπολογιστεί βάσει της κλίμακας του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε., ενώ αν αυτά δεν συνεκκαθαρίζονται στην ίδια μισθοδοτική κατάσταση με τις τακτικές αποδοχές τότε θα παρακρατηθεί φόρος με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%).

Όταν το ίδιο στέλεχος λαμβάνει μπόνους έξι χιλιάδες ευρώ (6.000), τότε το πόσο των τεσσάρων χιλιάδων ευρώ (4.000) θα φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (κλίμακα του άρθρου 9), ενώ τα υπόλοιπα δυο χιλιάδες ευρώ (2.000) θα φορολογηθούν αυτοτελώς με πενήντα τοις εκατό (50%).

Αν το στέλεχος έχει συνολικά τακτικές αποδοχές πάνω από 60.000 ευρώ και επιπλέον λαμβάνει μπόνους πέντε χιλιάδες ευρώ (5.000), τότε αυτά θα φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε., γιατί είναι μικρότερα του 10% του ορίου των 60.000 ευρώ (κλίμακα του άρθρου 9).

Όταν το στέλεχος λαμβάνει μπόνους έντεκα χιλιάδες ευρώ (11.000) τότε απ' αυτά, τα έξι χιλιάδες ευρώ (6.000) θα φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (κλίμακα του άρθρου 9) ενώ τα υπόλοιπα πέντε χιλιάδες ευρώ (5.000) θα υπαχθούν σε αυτοτελή φορολογία με πενήντα τοις εκατό (50%).

12. Με την παράγραφο 15 του άρθρου αυτού, αντικαταστάθηκε η παρ. 7 του άρθρου 84 του ΚΦΕ σχετικά με το χρόνο παραγραφής της αξίωσης επιστροφής φόρου κατά του Δημοσίου. Με τις νέες διατάξεις θεσμοθετήθηκαν οι θέσεις της Διοίκησης ως ακολούθως:

Η απαίτηση κατά του Δημοσίου επιστροφής καταβληθέντος φόρου παραγράφεται μετά τρία έτη από την ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης. Αν η δήλωση υποβληθεί εκπρόθεσμα, ο χρόνος παραγραφής είναι και πάλι τριετής, αλλά υπολογίζεται από το χρόνο που η δήλωση αυτή έπρεπε να υποβληθεί, σύμφωνα με τις προθεσμίες που ορίζονται από τις οικείες διατάξεις του ΚΦΕ ή τις τυχόν παρατάσεις, όπως έχουν ορισθεί με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Για θέματα αναστολής, διακοπής κλπ. της παραγραφής, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν.2362/1995 περί δημοσίου λογιστικού, όπως κάθε φορά ισχύουν.

13. Με την περίπτ. α' της παραγράφου 16 του άρθρου αυτού, αντικαθίστανται οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 74 του ΚΦΕ. Με βάση τις νέες διατάξεις, η οφειλή για φόρο, τέλη και εισφορές που αναλογούν στα εισοδήματά των συζύγων, που υποχρεούνται στην υποβολή κοινής δήλωσης, **βεβαιώνεται στον κάθε σύζυγο χωριστά και η ευθύνη για την καταβολή τους βαρύνει επίσης τον καθένα από αυτούς χωριστά.** Επίσης, με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 74 του ΚΦΕ που προστέθηκε με την παρ. 17 του άρθρου 8 του ν.3842/2010, προβλέπεται η έκδοση υπουργικής απόφασης με την οποία θα καθοριστούν η διαδικασία και κάθε άλλο θέμα για την εφαρμογή των νέων διατάξεων.

Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την περ. β' της ίδιας παραγράφου, για τις δηλώσεις του οικονομικού έτους 2011 και μετά.

14. Με την παράγρ. 18 του άρθρου αυτού προστέθηκε στην παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.820/1978 εδάφιο με βάση το οποίο, η απόφαση του Προϊσταμένου περιφερειακής υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών (π.χ. ΔΟΥ) με την οποία μεταβιβάζει σε υπαλλήλους της ίδιας υπηρεσίας **το δικαίωμα να υπογράφουν με εντολή του,** αποφάσεις, έγγραφα, εντολές ή άλλες πράξεις, πρέπει πλέον να τοιχοκολλείται στο κατάστημα της υπηρεσίας αυτής με φροντίδα του Προϊσταμένου και με την παρουσία ενός μάρτυρα και τέλος, να συντάσσεται σχετικό πρακτικό.

15. Με την παράγραφο 19 προστέθηκαν στην περίπτωση α΄ της παραγρ. 1 του άρθρου 23 του ΚΦΕ νέα εδάφια, που αφορούν στην ολική ή μερική ανακατασκευή κτιρίων ή κτισμάτων που προστατεύονται από τις διατάξεις των άρθρων 6 και 16 του ν. 3028/2002 και του άρθρου 4 του ν. 1577/1985, **για την προστασία και ανάδειξη της αρχιτεκτονικής κληρονομιάς της χώρας. Με τις νέες αυτές διατάξεις αυξάνονται** α) κατά 25% ο ισχύων συντελεστής απόσβεσης 5% όταν η ανακατασκευή γίνεται σε κατοικία, οικοτροφείο, σχολείο, φροντιστήριο, αίθουσα κινηματογράφου, θεάτρου, ξενοδοχείου, νοσοκομείου ή κλινικής, και β) κατά 15% ο ισχύων συντελεστής 3% για τα λοιπά είδη οικοδομών. Ο αυξημένος συντελεστής απόσβεσης εφαρμόζεται κατά τη διάρκεια εκτέλεσης των εργασιών και για τέσσερα επιπλέον χρόνια μετά το πέρας των εργασιών. Όμως, το συνολικό χρονικό διάστημα εφαρμογής του αυξημένου συντελεστή δεν μπορεί να υπερβαίνει τα οκτώ χρόνια.

Σημειώνεται, ότι τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από ακίνητα, που αποκτούν πρόσωπα της παραγρ. 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (προσωπικές εταιρίες κλπ), γιατί το εισόδημά τους από την εκμίσθωση ακινήτων θεωρείται εισόδημα Α΄ κατηγορίας, καθώς και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθόσον ο προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος από ακίνητα γίνεται, κατά ρητή διατύπωση του άρθρου 105 του ΚΦΕ με βάση όσα ισχύουν για τα φυσικά πρόσωπα. Τέλος, με τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται η έκδοση κοινής απόφασης των Υπουργών Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής και Πολιτισμού και Οικονομικών με την οποία θα καθοριστούν η διαδικασία διαπίστωσης, έναρξης και πέρατος των εργασιών, ο προσδιορισμός του είδους των εργασιών για την εφαρμογή των ανωτέρω.

Τα αναφερόμενα στην παράγραφο αυτή ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου (23.4.2010) και μετά.

16. Με το πέμπτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 85 του ΚΦΕ, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 20 του άρθρου αυτού, **θεσμοθετείται η χρήση του διαδικτύου στη δημοσιοποίηση του καταλόγου φορολογουμένων** που συντάσσεται κάθε χρόνο από κάθε Δ.Ο.Υ. και που περιέχει:

- α) Το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία μιας επιχείρησης,
- β) Τον τίτλο και τα στοιχεία των φορολογουμένων,
- γ) Το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερα επαγγέλματα,
- δ) Το συνολικό καθαρό εισόδημα που υπόκειται σε φορολογία και
- ε) Τον φόρο που αναλογεί σε αυτό.

Με την τροποποιημένη διάταξη το δικαίωμα πρόσβασης στο συγκεκριμένο κατάλογο φορολογουμένων που αποτελεί δημόσια πληροφορία περιλαμβάνει και τη χρήση του διαδικτύου. Η δημοσιότητα των φορολογικών δεδομένων συγκεκριμένων κατηγοριών φορολογουμένων, που- σύμφωνα με στατιστικά στοιχεία- αποφεύγουν να δηλώνουν τα πραγματικά τους εισοδήματα, αποτελεί ένα εύλογο μέτρο αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής. Η

ταυτοποίηση του χρήστη που έχει πρόσβαση στον συγκεκριμένο κατάλογο επιτρέπει τη θέσπιση ποσοτικών κριτηρίων ως προς τον αριθμό των δεδομένων που θα εξαχθούν. Αυτό το μέτρο δυσχεραίνει τη μαζική εξαγωγή δεδομένων προστατεύοντάς τα έτσι από επεξεργασία που δε δικαιολογείται από το σκοπό της διάταξης αυτής, όπως π.χ. την εμπορική εκμετάλλευση των οικονομικών στοιχείων. Έτσι, επειδή η πρόσβαση στον κατάλογο δεν θα είναι ανοικτή αλλά ελέγξιμη και θα γίνεται με βάση συγκεκριμένες διαδικασίες και ποσοτικά και ποιοτικά κριτήρια που θα καθοριστούν από Υπουργική Απόφαση, τηρείται η αρχή της αναλογικότητας σε σχέση με την προστασία των προσωπικών δεδομένων και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Άρθρο 9

Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και ακίνητα

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προστέθηκε στην περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 23 του ΚΦΕ, εδάφιο με βάση το οποίο, **οι ατομικές επιχειρήσεις και τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ** (προσωπικές εταιρίες, κοινωνίες, κοινοπραξίες κλπ) **που υπεκμισθώνουν ακίνητο, για το οποίο έχουν συνάψει σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης**, μπορούν να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους μόνο το μέρος των μισθωμάτων που καταβάλλουν στην εταιρία leasing, το οποίο αντιστοιχεί στην αξία του κτιρίου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ιστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 και το άρθρο 105 του ίδιου νόμου και για τα λοιπά νομικά πρόσωπα (ανώνυμες εταιρίες, Ε.Π.Ε., συνεταιρισμοί, αλλοδαπές, δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις). Η ρύθμιση αυτή κρίθηκε αναγκαία γιατί οι διατάξεις της περίπτωσης ιστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ δεν έχουν εφαρμογή για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος που αποκτούν οι ατομικές επιχειρήσεις και τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ, καθόσον το εισόδημά τους από την εκμίσθωση ακινήτων δεν συνιστά εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις αλλά εισόδημα από ακίνητα (Γνωμ. 678/2000 του Ν.Σ.Κ). Μετά την τροποποίηση αυτή, όλες οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο για τα μισθώματα ακινήτων που καταβάλλουν στις εταιρίες leasing. Είναι αυτονόητο ότι και όταν οι επιχειρήσεις δεν υπεκμισθώνουν το ακίνητο αλλά χρησιμοποιούν για δικές τους ανάγκες, θα ισχύει ο πιο πάνω περιορισμός ως προς το ύψος των μισθωμάτων που εκπίπτουν, αλλά στην περίπτωση αυτή η έκπτωση ενεργείται σε εφαρμογή της περίπτωσης ιστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ.

Για τον προσδιορισμό του τμήματος του μισθώματος που αντιστοιχεί στα κτίρια θα λαμβάνεται από τα συνολικά καταβληθέντα μέσα στη χρήση μισθώματα, ποσοστό ίσο με αυτό με το οποίο συμμετέχει το κτίριο στη συνολική αξία οικοπέδου – κτιρίου με βάση τα οριζόμενα

στη φορολογία κεφαλαίου. Επομένως, στις περιοχές που ισχύουν αντικειμενικές αξίες, αυτές θα λαμβάνονται υπόψη για τον εν λόγω προσδιορισμό.

Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, εφόσον αναγνωρίζεται προς έκπτωση μόνο το μέρος των μισθωμάτων που αντιστοιχεί στην αξία των κτιρίων και δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να καταχωρούν στα βιβλία τους το σύνολο των δαπανών τους, δηλαδή στην προκειμένη περίπτωση το σύνολο των καταβληθέντων μέσα στη χρήση μισθωμάτων, υποχρεούνται κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώνουν τα αποτελέσματά τους με την προσθήκη ως λογιστικής διαφοράς, του μέρους των καταβληθέντων μισθωμάτων που αντιστοιχεί στην αξία του οικοπέδου.

Τα ανωτέρω ισχύουν για μισθώματα που καταβάλλονται προς τις εταιρίες leasing από την 1/1/2009 και μετά. Επειδή έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τους υπόχρεους του άρθρου αυτού, παρέχεται η δυνατότητα στις υπαγόμενες στο νόμο επιχειρήσεις να υποβάλλουν **συμπληρωματική δήλωση** με την οποία να δηλώνουν τα ανωτέρω ως λογιστικές διαφορές, **μέσα σε ένα μήνα** από την έκδοση της παρούσας εγκυκλίου.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού προστέθηκε στην παρ. 1 του άρθρου 45 του ΚΦΕ νέα περίπτωση με την οποία προβλέπεται, ότι **στελέχη** (πρόεδρος ή μέλος του διοικητικού συμβουλίου, διευθύνοντας ή εντεταλμένος σύμβουλος, διαχειριστής, διευθυντής, προϊστάμενος κ.λπ. στελέχη) **στα οποία παρέχεται η χρήση αυτοκινήτου** από τις επιχειρήσεις στις οποίες απασχολούνται, ανεξάρτητα από το αν τα αυτοκίνητα αυτά ανήκουν στην επιχείρηση ή είναι μισθωμένα με οποιονδήποτε τρόπο, φορολογούνται επιπλέον για ένα ποσοστό της Εργοστασιακής Τιμολογιακής Αξίας του έτους πρώτης κυκλοφορίας, ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, καθόσον πρόκειται για υπηρεσία που παρέχουν οι επιχειρήσεις προς τα εν λόγω στελέχη ως πρόσθετη αμοιβή έναντι των υπηρεσιών που παρέχουν στην επιχείρηση (εισηγητική έκθεση). Λόγω της μη διακρίσεως του νόμου, τα ανωτέρω ισχύουν για τα στελέχη όλων των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν. Το επιπλέον αυτό ετήσιο εισόδημα υπολογίζεται ως ποσοστό της Εργοστασιακής Τιμολογιακής Αξίας (ΕΤΑ) του έτους πρώτης κυκλοφορίας των αυτοκινήτων ως εξής:

α) για εργοστασιακή τιμολογιακή αξία από 15.000-22.000 ευρώ με ποσοστό 15%, β) για εργοστασιακή τιμολογιακή αξία από 22.001-30.000 ευρώ με ποσοστό 25% και γ) για εργοστασιακή τιμολογιακή αξία πλέον των 30.000 ευρώ με ποσοστό 30%.

Επομένως, αν για παράδειγμα ο διευθυντής πωλήσεων ανώνυμης εταιρίας χρησιμοποιεί επιβατικό ΙΧ της εταιρίας με εργοστασιακή τιμολογιακή αξία 28.000 ευρώ, προκύπτει γι' αυτόν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 7.000 ευρώ πέραν των αποδοχών που καταβλήθηκαν σε αυτόν.

Όμως, οι επιχειρήσεις πρέπει να συμπεριλαμβάνουν στις βεβαιώσεις αποδοχών που χορηγούν σε εκείνα τα στελέχη τους στα οποία τους παρέχουν αυτοκίνητο και το επιπλέον αυτό τεκμαρτό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που προκύπτει σύμφωνα με τα ανωτέρω. Η αναγραφή του επιπλέον αυτού εισοδήματος γίνεται σε ξεχωριστή σειρά της βεβαίωσης αποδοχών με αναφορά στις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 45 του ΚΦΕ, καθώς και στον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, στην εργοστασιακή τιμολογιακή αξία του, καθώς και στο χρονικό διάστημα χρησιμοποίησής του.

Αν από τον υπόχρεο έχουν χρησιμοποιηθεί περισσότερα από ένα επιβατικά αυτοκίνητα μέσα στη διαρреύσασα χρήση, θα συμπληρώνεται ανάλογος αριθμός σειρών της βεβαίωσης αποδοχών.

Οι επιχειρήσεις που παρέχουν αυτοκίνητα σε στελέχη τους θα ζητούν βεβαίωση για την εργοστασιακή τιμολογιακή αξία των υπόψη αυτοκινήτων από τις αντιπροσωπείες που έχουν εισάγει τα αυτοκίνητα αυτά. Στην περίπτωση που η εργοστασιακή τιμολογιακή αξία των αυτοκινήτων αυτών είναι κάτω των δεκαπέντε χιλιάδων ευρώ (15.000) τότε οι εν λόγω βεβαιώσεις θα πιστοποιούν το γεγονός αυτό (ότι δηλαδή η εργοστασιακή τιμολογιακή αξία είναι κάτω των 15.000 ευρώ), χωρίς να αναφέρουν το ακριβές ποσό αυτής.

Διευκρινίζεται ότι, με βάση το άρθρο 126 του ν.2960/2001 (ΦΕΚ 265^Α) (τελωνειακός κώδικας), η τιμή χονδρικής πώλησης του επιβατικού αυτοκινήτου του έτους πρώτης κυκλοφορίας, μειώνεται λόγω παλαιότητας με βάση την κλίμακα που αναφέρεται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού. Συνεπώς, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις του τελωνειακού κώδικα, θα πρέπει για την εφαρμογή του κοινοποιούμενων διατάξεων του άρθρου αυτού, η εργοστασιακή αξία του έτους πρώτης κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, να μειώνεται λόγω παλαιότητας με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 126 του τελωνειακού κώδικα που είναι η εξής:

Μείωση λόγω παλαιότητας	
	Ποσοστό (%)
	μείωσης ανά μήνα κυκλοφορίας
Για τον πρώτο χρόνο κυκλοφορίας	1,30
Για το δεύτερο χρόνο κυκλοφορίας	0,70
Για τον τρίτο χρόνο κυκλοφορίας	0,50
Για τα πέντε επόμενα χρόνια (4 ^ο -8 ^ο)	0,40
Για τα τρία επόμενα χρόνια (9 ^ο -11 ^ο)	0,30
Για τα δύο επόμενα χρόνια (12 ^ο -13 ^ο)	0,20
Για τα επόμενα χρόνια	0,10

Στο συντελεστή παλαιότητας που προκύπτει με βάση τα ποσοστά της πιο πάνω κλίμακας αυτής, θα προστίθεται και ποσοστό 5% επί των διανυθέντων χιλιομέτρων δια 1500. Ο τελικά διαμορφούμενος συντελεστής απομείωσης δεν δύναται να είναι ανώτερος του 81%.

Για τη μείωση λόγω παλαιότητας της εργοστασιακής αξίας των αυτοκινήτων λαμβάνονται οι μήνες που μεσολαβούν από την ημερομηνία που το αυτοκίνητο τίθεται για πρώτη φορά σε κυκλοφορία **μέχρι το τέλος της προηγούμενης χρήσης**. Δηλαδή, για επιβατικά ΙΧ αυτοκίνητα που χρησιμοποιούνται από στελέχη εταιρίας μέσα στο έτος 2010, ο συντελεστής μείωσης λόγω παλαιότητας θα υπολογίζεται από την ημερομηνία πρώτης κυκλοφορίας των αυτοκινήτων αυτών μέχρι 31/12/2009. Για την καλύτερη κατανόηση παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα: Διευθύνων σύμβουλος ανώνυμης εταιρίας χρησιμοποίησε σε ολόκληρο το έτος 2010 επιβατικό ΙΧ αυτοκίνητο της εταιρίας με εργοστασιακή τιμολογιακή αξία 40.000 ευρώ που τέθηκε για πρώτη φορά σε κυκλοφορία στις 6/7/2008 και με 45.000 διανυθέντα χιλιόμετρα μέχρι 31/12/2009.

Συντελεστής μείωσης λόγω παλαιότητας (μέχρι 31/12/2009) = $(1,30 \times 12) + (0,70 \times 6) + (0,05 \times 45.000 / 1.500) = 15,6 + 4,2 + 1,5 = 21,3\%$.

Συνεπώς, η Εργοστασιακή Τιμολογιακή Αξία που θα ληφθεί υπόψη προκειμένου για τον υπολογισμό του επιπλέον ετήσιου εισοδήματος (πέραν των αποδοχών) που αποκτά ο διευθύνων σύμβουλος εξαιτίας της χρήσης του ανωτέρω αυτοκινήτου θα είναι, $78,7\% \times 40.000 = 31.480$ ευρώ και περαιτέρω, τεκμαρτό ετήσιο εισόδημα $31.480 \times 30\% = 9.444$ ευρώ, πέραν των πραγματικών αποδοχών του.

Σε περίπτωση που στη διάρκεια ενός έτους η χρήση του αυτοκινήτου δοθεί σε περισσότερα του ενός στελέχη, κάθε στέλεχος θα επιβαρυνθεί με το αυτοκίνητο για όσο χρονικό διάστημα το χρησιμοποίησε (αναγραφή και στη βεβαίωση αποδοχών).

Τα παραπάνω έχουν εφαρμογή και για τους εκπροσώπους ή διαχειριστές στην Ελλάδα αλλοδαπών ή ημεδαπών επιχειρήσεων που υπάγονται στις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Φ.Ε.Κ. 132Α') ή του ν.27/1975 (Φ.Ε.Κ. 77Α'), όταν τα πρόσωπα αυτά είναι Έλληνες υπήκοοι ή έχουν ελληνικό διαβατήριο.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών θα ρυθμιστούν οι λεπτομέρειες και η διαδικασία υποβολής από τις επιχειρήσεις των σχετικών στοιχείων για τη διασταύρωση των δηλώσεων από τους δικαιούχους των εισοδημάτων αυτών.

Οι επίμαχες διατάξεις της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 45 του ΚΦΕ δεν εφαρμόζονται:

- α) για αυτοκίνητα τα οποία παρέχουν οι επιχειρήσεις σε πωλητές που εργάζονται σε αυτές
- β) για αυτοκίνητα δοκιμών (test-drive), που διαθέτουν οι επιχειρήσεις εμπορίας αυτοκινήτων,
- γ) για αυτοκίνητα μεταφοράς προσωπικού (π.χ. mini-bus),

δ) για αυτοκίνητα που χρησιμοποιούν επιχειρήσεις (π.χ. ξενοδοχειακές επιχειρήσεις) για μεταφορά καλεσμένων ή πελατών τους,

ε) για αυτοκίνητα τα οποία διαθέτουν οι επιχειρήσεις service προσωρινά σε αντικατάσταση των επισκευαζόμενων,

στ) για αυτοκίνητα που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις διαχείρισης αεροδρομίων (π.χ. Ελ. Βενιζέλου) για τη μεταφορά VIPS ή προσωπικού.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν για δαπάνες αυτοκινήτων από 1-1-2010 και μετά.

3. Με τις διατάξεις του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 45 του ΚΦΕ., όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, άλλαξε ο τρόπος υπολογισμού της **ωφέλειας που αποκτούν τα μέλη διοικητικού συμβουλίου**, στελέχη, διευθυντές ή το προσωπικό ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας ή υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρίας **κατά την άσκηση δικαιώματος προαίρεσης αγοράς μετοχών** της ίδιας ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρίας, που είναι εισηγμένες σε Χρηματιστήριο (stock options). Για τον υπολογισμό της ωφέλειας που υπόκειται σε φορολογία, λαμβάνεται υπόψη η διαφορά μεταξύ της τιμής κλεισίματος της μετοχής στο Χρηματιστήριο κατά την ημέρα που ασκείται το δικαίωμα και της τιμής που καταβάλλει ο δικαιούχος βάσει του προγράμματος, σε αντίθεση με το προηγούμενο καθεστώς, με το οποίο λαμβανόταν υπόψη η χρηματιστηριακή τιμή της μετοχής κατά το χρόνο λήψης της απόφασης για την χορήγηση του δικαιώματος από τη γενική συνέλευση. Η μεταβολή αυτή γίνεται για λόγους φορολογικής δικαιοσύνης, αφού στο εξής θα φορολογείται το πραγματικό εισόδημα του δικαιούχου και όχι πλασματικό εισόδημα.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για δικαιώματα που ασκούνται από τη δημοσίευση του κοινοποιούμενου νόμου (23/4/2010) και μετά, ανεξάρτητα εάν η απόφαση της γενικής συνέλευσης για τη χορήγηση του εν λόγω δικαιώματος έχει ληφθεί σε προγενέστερο χρόνο.

4. Με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού, αναριθμήθηκε η παράγραφος 6 του άρθρου 48 του ΚΦΕ σε 7 και προστέθηκε νέα παράγραφος 6 στο ίδιο άρθρο του ΚΦΕ, με βάση την οποία φορολογείται, ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, η ωφέλεια που αποκτούν οι δικαιούχοι κατά την άσκηση δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών, όταν έχουν αποχωρήσει από την εταιρία που τους χορήγησε το εν λόγω δικαίωμα για οποιοδήποτε λόγο (π.χ. συνταξιοδότηση ή αλλαγή εργασίας).

Άρθρο 10

Τόκοι ομολογιακών δανείων και τόκοι που καταβάλλουν φυσικά πρόσωπα στην αλλοδαπή

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προστέθηκε στην περίπτωση γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 12 του ν. 2238/1994 καινούργιο εδάφιο, με βάση το οποίο, οι τράπεζες υποχρεούνται να διενεργούν **παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% και στους δεδουλευμένους τόκους** που προκύπτουν κατά το χρόνο μεταβίβασης ομολόγου αλλοδαπής

προέλευσης ή τοκομεριδίου από κάτοικο Ελλάδος. Η υποχρέωση για την παρακράτηση αυτή είχε επιβληθεί και με την 1074965/10712/Β0012/ ΠΟΛ.1092/27.7.2007 εγκύκλιό μας, αλλά τώρα πλέον ορίζεται ρητά με την ευκαιρία ανάλογης ρύθμισης που γίνεται με την παράγραφο 2 και για τα ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου.

2. Με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 τροποποιείται η παράγραφος 8 του άρθρου 12 του ν. 2238/1994, σχετικά με την παρακράτηση φόρου στα ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου. Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις επιβάλλεται **παρακράτηση φόρου 10% όταν μεταβιβάζονται ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου ή τοκομερίδια αυτών πριν από τη λήξη του τίτλου**. Η παρακράτηση θα γίνεται από τη μεσολαβούσα τράπεζα στους τόκους που αναλογούν στη χρονική περίοδο που ο δικαιούχος είχε στην κατοχή του το συγκεκριμένο τίτλο και ο φόρος θα αποδίδεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα.

Στη συνέχεια, κατά το χρόνο λήξης του ομολόγου ή της εξαργύρωσης του τοκομεριδίου, η Τράπεζα της Ελλάδος θα προβαίνει σε καταβολή του συνόλου των τόκων που ενσωματώνονται στο τοκομερίδιο, όπως γίνεται και σήμερα και περαιτέρω, ο φόρος που αναλογεί στους τόκους για το χρονικό διάστημα που είχε στην κατοχή του τον τίτλο ο τελευταίος κομιστής, θα παρακρατείται ή θα αποδίδεται, ανάλογα με το αν το ομόλογο ανήκει σε πελάτη της τράπεζας ή στο χαρτοφυλάκιό της, από την τελευταία μεσολαβούσα ή δικαιούχο, κατά περίπτωση, τράπεζα η οποία και θα πιστώνει με το φόρο αυτό τον τηρούμενο στην Τράπεζα της Ελλάδος λογαριασμό του Ελληνικού Δημοσίου (Δ12Β 1116981 ΕΞ2010/10.9.2010 διαταγή μας).

Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την περίπτωση β' της ίδιας παραγράφου, για μεταβιβάσεις τίτλων που πραγματοποιούνται μετά την παρέλευση ενός μηνός από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από τις 23 Μαΐου 2010 και μετά.

Η πιο πάνω παρακράτηση φόρου πρέπει να ενεργείται και κατά τη μεταβίβαση ομολόγων (ή τοκομεριδίων) που εκδίδουν στην ημεδαπή οι επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ελλάδα, καθόσον με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 26 του ν. 2789/2000 η φορολογική μεταχείριση αυτών έχει εξομοιωθεί με αυτή των ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου. Κατά συνέπεια, για τα εταιρικά ομόλογα που μεταβιβάζονται από τις 23.5.2010 και μετά, η μεσολαβούσα τράπεζα υποχρεούται να προβαίνει σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% επί των δεδουλευμένων τόκων που αναλογούν στην περίοδο που ο δικαιούχος είχε στην κατοχή του το συγκεκριμένο τίτλο και ο φόρος θα αποδίδεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα.

Στη συνέχεια, κατά το χρόνο λήξης του εταιρικού ομολόγου ή της εξαργύρωσης του τοκομεριδίου, η εκδότρια επιχείρηση θα προβαίνει σε καταβολή του συνόλου των τόκων που ενσωματώνονται στο τοκομερίδιο, όπως γίνεται και σήμερα και περαιτέρω, ο φόρος που αναλογεί στους τόκους για το χρονικό διάστημα που είχε στην κατοχή του τον τίτλο ο

τελευταίος κομιστής, θα παρακρατείται όχι από τον εκδότη, αλλά από την τελευταία μεσολαβούσα τράπεζα η οποία και θα αποδίδει τον φόρο αυτό στο Ελληνικό Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα.

3. Με την παράγραφο 3 προβλέπεται η μη επιστροφή στις τράπεζες του πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 όταν αυτή αφορά σε φόρο που παρακρατήθηκε μέσα στη χρήση 2009 σε τόκους από ομόλογα, καθόσον τα εισοδήματα αυτά για τις τράπεζες είναι φορολογούμενα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Ανάλογη ρύθμιση υπήρξε με το ν. 2819/2000 μέχρι και τη χρήση 2007 (δηλώσεις οικονομικού έτους 2008).

4.α Με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 προστέθηκε στο άρθρο 12 του ν. 2238/1994 παράγραφος 13 με βάση την οποία, **τα φυσικά πρόσωπα που καταβάλλουν στην αλλοδαπή τόκους πρέπει πλέον να παρακρατούν φόρο** με συντελεστή 40%, ανεξάρτητα αν δικαιούχος των τόκων είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Με τη διάταξη αυτή καλύπτεται το κενό που υπήρχε μέχρι σήμερα για τους πιο πάνω δικαιούχους που αποκτούν τόκους από τα δάνεια που χορηγούν σε φυσικά πρόσωπα κατοίκους Ελλάδος. Με τις ισχύουσες πριν από την ως άνω ρύθμιση διατάξεις δεν παρακρατούσαν φόρο, σε αντίθεση με τα νομικά πρόσωπα (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κλπ.) που υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 114 του ν. 2238/1994.

Σημειώνεται ότι ο συντελεστής παρακράτησης 40% εφαρμόζεται μόνο όταν δικαιούχος των τόκων είναι κάτοικος ΜΗ συμβατικής χώρας, διαφορετικά έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της οικείας διμερούς σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, λόγω της αυξημένης τυπικής ισχύος των υπόψη συμβάσεων.

Ο φόρος 40% παρακρατείται από το φυσικό πρόσωπο που καταβάλλει τους τόκους και στην αλλοδαπή αποστέλλει το προκύπτον υπόλοιπο. Για την τράπεζα που μεσολαβεί έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 13. Επομένως, υποχρεούνται να αρνούνται την παροχή του απαιτούμενου ποσού συναλλάγματος ή ευρώ που αναλογεί για την αποστολή στο εξωτερικό, αν δεν προσκομισθεί σε αυτές αποδεικτικό της καταβολής στο Δημόσιο του φόρου που αναλογεί στους υπόψη τόκους.

Επίσης, με το τελευταίο εδάφιο των ως άνω διατάξεων ορίζεται, **ότι για τα δάνεια που συνάπτονται** μεταξύ φυσικού προσώπου κατοίκου Ελλάδος και αλλοδαπού πιστωτή έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 25 του ν.2238/1994. Δηλαδή, το συγκεκριμένο δάνειο λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου. Επομένως ο φορολογούμενος δεν μπορεί να ισχυρισθεί ότι έχει συνάψει άτοκο δάνειο και να μην καταβάλλει το φόρο που προβλέπεται από τις νέες διατάξεις.

β. Περαιτέρω, με την περίπτωση β' της παραγράφου αυτής αυξάνεται από 25% σε 40% ο συντελεστής φόρου που παρακρατείται από τις ελληνικές επιχειρήσεις στους τόκους που

καταβάλλουν στην αλλοδαπή όταν δεν υπάρχει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ της Ελλάδος και της χώρας που είναι κάτοικος το αλλοδαπό δικαιούχο νομικό πρόσωπο.

γ. Τέλος, με την περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι ο πιο πάνω συντελεστής παρακράτησης φόρου 40% θα εφαρμόζεται για τόκους που καταβάλλονται από την επόμενη της δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ανεξάρτητα αν αφορούν συμβάσεις που έχουν συναφθεί πριν από τον ανωτέρω χρόνο.

Άρθρο 11

Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προστίθεται στο άρθρο 30 του Κ.Φ.Ε. παράγραφος 5, με βάση την οποία ρυθμίζεται το θέμα των τριγωνικών συναλλαγών που πραγματοποιούνται μέσω φυσικών ή νομικών προσώπων / οντοτήτων με κατοικία, έδρα ή εγκατάσταση σε κράτος μη συνεργάσιμο ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όπως αυτά ορίζονται στις παρ. 5 και 7, αντίστοιχα, του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε. Επίσης, με την ίδια παράγραφο ρυθμίζεται και η περίπτωση πώλησης από ελληνική επιχείρηση αγαθών προς εταιρία με έδρα στα πιο πάνω κράτη, σε τιμή μικρότερη από εκείνη στην οποία πωλεί ή θα πωλούσε τα ίδια εμπορεύματα, είτε στην Ελλάδα είτε στο εξωτερικό. Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις, τα ακαθάριστα έσοδα της ελληνικής πωλήτριας επιχείρησης προσαυξάνονται με το επιπλέον ποσό που προκύπτει από τις πιο πάνω συναλλαγές. Περισσότερες διευκρινίσεις για το θέμα αυτό πρόκειται να δοθούν μετά την έκδοση της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται από την παρ. 5 του νέου άρθρου 51Α, με την οποία θα καθορίζονται τα μη συνεργάσιμα κράτη.

2. Όπως είναι γνωστό, με βάση τις ισχύουσες διατάξεις της υποπερ. αα' της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, για να αναγνωρισθούν (φορολογικά) τα έξοδα μισθοδοσίας και οι αμοιβές του προσωπικού ως δαπάνη, πρέπει να έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ ή άλλου ασφαλιστικού φορέα. Για την έκπτωση των πιο πάνω δαπανών, αρκεί να έχει γίνει βεβαίωση ή καταλογισμός των αναλογουσών επί αυτών ασφαλιστικών εισφορών από τους δικαιούχους ασφαλιστικούς οργανισμούς, πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου (1003821/10037/Β0012/ΠΟΛ.1005/14.1.2005 Α.Υ.Ο.).

Ήδη με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού τροποποιήθηκαν οι πιο πάνω διατάξεις και ο έλεγχος δεν περιορίζεται πλέον στη μη αναγνώριση της δαπάνης μισθοδοσίας όταν διαπιστώσει ότι δεν έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές, αλλά η υπηρεσία που διεξήγαγε τον έλεγχο (Δ.Ο.Υ., ΔΕΚ, ΠΕΚ, κλπ.) υποχρεούται μετά την ολοκλήρωση του

ελέγχου, τακτικού ή προσωρινού, να ενημερώσει τον αρμόδιο κατά περίπτωση ασφαλιστικό φορέα (ΙΚΑ, κλπ.) εάν η ελεγχθείσα εταιρία έχει αποδώσει ή όχι τις ασφαλιστικές εισφορές.

Πρακτικά, η σύνταξη του εγγράφου θα γίνεται από τους υπαλλήλους που διενήργησαν τον έλεγχο και θα υπογράφεται από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας. Η ενημέρωση αυτή μπορεί να γίνεται και ηλεκτρονικά, ούτως ώστε ο σχετικός ασφαλιστικός φορέας να επιλαμβάνεται άμεσα για την εξασφάλιση των συμφερόντων του. Η μη ενημέρωση του ασφαλιστικού φορέα, ανεξάρτητα αν η ελεγχθείσα επιχείρηση έχει καταβάλλει ή όχι τις εισφορές, συνιστά πειθαρχικό αδίκημα, τόσο για τους ελεγκτές, όσο και για τον Προϊστάμενο, οι οποίοι τιμωρούνται κατά τις οικείες διατάξεις του πειθαρχικού δικαίου.

Διευκρινίζεται, ότι οι νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης πρέπει να πιστοποιούν στο πιστοποιητικό που εκδίδουν σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 82 του ν.2238/1994, αν έχουν αποδοθεί ή όχι οι οφειλόμενες εισφορές, καθώς επίσης και την ενημέρωση του ασφαλιστικού φορέα.

Επίσης, οι λογιστές φοροτεχνικοί στην κατάσταση των λογιστικών διαφορών που είναι υποχρεωμένοι, με βάση τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 38 του ν.2873/2000, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ. 9 του άρθρου 17 του ν. 3842/2010, να συνυποβάλλουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης, πρέπει να μνημονεύουν και το ύψος των μισθών για το οποίο δεν έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές.

Περαιτέρω, με τις νέες διατάξεις προβλέπεται ότι οι δαπάνες μισθοδοσίας θα αναγνωρίζονται μόνο αν έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικού τραπεζικού λογαριασμού της επιχείρησης ή επιταγής που εξοφλείται μέσω τραπεζικού λογαριασμού. Επισημαίνεται, ότι στην έννοια των δαπανών μισθοδοσίας δεν περιλαμβάνονται οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ ή άλλου ασφαλιστικού φορέα που καταβάλλει η επιχείρηση, αλλά μόνο οι καταβαλλόμενοι μισθοί – αμοιβές.

Τέλος, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η έκδοση της οποίας προβλέπεται από την παρ. 2 του άρθρου αυτού, θα καθοριστεί η σταδιακή εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου, η διαδικασία της εξόφλησης των δαπανών μισθοδοσίας και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια. Κατά συνέπεια, παρά το γεγονός ότι τυπικά όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω για τον τρόπο εξόφλησης της δαπάνης μισθοδοσίας έχουν εφαρμογή από 23.04.2010 και μετά, ουσιαστικά θα ισχύσουν από το χρόνο κατά τον οποίο θα εκδοθεί η καθεμιά απόφαση (κανονιστική πράξη).

3. Με τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού καταργήθηκαν οι διατάξεις του εικοστού, εικοστού πρώτου και του τελευταίου εδαφίου της υποπερ. γγ' της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, σχετικά με την έκπτωση των χρηματικών ποσών που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε αθλητικά σωματεία. Η ρύθμιση αυτή έχει

εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 14 του ίδιου άρθρου και νόμου, για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά. Επομένως, από τα οικονομικά έτη 2011 και μετά, τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε αθλητικά σωματεία δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Επίσης, με τις διατάξεις της περ. β' της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου αντικαταστάθηκε το δέκατο πέμπτο εδάφιο της υποπερ. γγ' της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, σχετικά με την έκπτωση των χρηματικών ποσών που καταβάλλονται λόγω δωρεάς προς τα λοιπά νομικά πρόσωπα (ιερούς ναούς, κοινωφελή ιδρύματα, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, κλπ.). Με βάση τις νέες διατάξεις, τα πιο πάνω χρηματικά ποσά αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων μέχρι ποσοστό 10% του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, ενώ με τις προϊσχύουσες διατάξεις, τα ποσά αυτά εξέπιπταν εξολοκλήρου. Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την παρ. 14 του άρθρου αυτού, για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά.

4. Με τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού μειώνεται από 30% σε 10% το ποσοστό του συνολικού φορολογούμενου εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης, μέχρι το οποίο αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα χρηματικά ποσά ή η αξία της παροχής σε είδος που προσφέρεται ως πολιτιστική χορηγία με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 3525/2007. Με βάση τις νέες διατάξεις του πιο πάνω νόμου, τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται ως πολιτιστική χορηγία, καθώς και η αξία της παροχής μετά από χρηματική αποτίμηση από ειδική εκτιμητική επιτροπή που προσφέρεται για τον ίδιο σκοπό, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων μέχρι ποσοστό 10% του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, ενώ με τις προϊσχύουσες διατάξεις του ν. 3525/2007, τα ποσά αυτά εξέπιπταν μέχρι 30%. Η ρύθμιση αυτή, η οποία ισχύει από τη δημοσίευση του ν. 3842/2010 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (23.4.2010) και μετά, έγινε για λόγους ενιαίας φορολογικής αντιμετώπισης των χρηματικών ποσών των χορηγιών αυτών με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις της υποπερ. γγ' της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.

5. Με την παράγραφο 5 τροποποιούνται οι διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, σχετικά με την έκπτωση των μισθωμάτων που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για επιβατικά αυτοκίνητα ΙΧ καθώς και για τις δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και τις αποσβέσεις των επιβατικών αυτοκινήτων ΙΧ που χρησιμοποιούνται.

Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις, όλες οι πιο πάνω δαπάνες εκπίπτουν κατά ποσοστό 70% για αυτοκίνητα μέχρι 1.600 κυβικά εκατοστά και κατά ποσοστό 35% για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού, ενώ με τις προϊσχύουσες διατάξεις προβλεπόταν η αναγνώριση των ίδιων δαπανών μέχρι 60% και 25%, αντίστοιχα. Δηλαδή, με τις νέες διατάξεις, αφενός μεν

αυξάνονται τα ποσά έκπτωσης των υπόψη δαπανών και αφετέρου, δεν παρέχεται πλέον η δυνατότητα στον έλεγχο να αναγνωρίσει μικρότερα ποσά δαπανών συντήρησης, επισκευής και κυκλοφορίας, καθώς και αποσβέσεις, από αυτά που αντιστοιχούν σε ποσοστό μικρότερο του 70% ή 35%, κατά περίπτωση, των πιο πάνω δαπανών που πραγματοποίησε η επιχείρηση μέσα στη χρήση.

Στον ανωτέρω περιορισμό περιλαμβάνονται, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, και τα μισθώματα ιδιωτικών ΙΧ που καταβάλλονται σε επιχείρηση leasing όταν έχει συναφθεί σύμβαση μίσθωσης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή σε επιχείρηση ενοικίασεως αυτοκινήτων, ενώ με τις προϊσχύσασες διατάξεις περιορισμός των εκπιπτομένων δαπανών υπήρχε μόνο αν τα μισθώματα αφορούσαν σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, ενώ αυτά που καταβάλλονταν για ενοικίαση εξέπιπταν εξολοκλήρου.

Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την παρ. 14 του άρθρου αυτού, για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά.

6. Με τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού τροποποιείται το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, ώστε να γίνεται αναφορά στις διατάξεις των άρθρων 51Α και 51Β του ίδιου νόμου που προστέθηκαν με το άρθρο 78 του ν. 3842/2010 και αφορούν στις πληρωμές προς φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες κρατών μη συνεργάσιμων ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αναγνωρίζονται για έκπτωση οι δαπάνες που ρητά κατονομάζονται στο άρθρο αυτό, με την επιφύλαξη των οριζόμενων από τις διατάξεις των πιο πάνω άρθρων.

Επίσης, με τις διατάξεις της περ. β' της παραγράφου 6 του ίδιου άρθρου προστίθεται νέο εδάφιο στο τέλος της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, σχετικά με την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κλπ. Με βάση τις νέες διατάξεις, το πιο πάνω κόστος αγοράς ή δαπάνη της ημεδαπής επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, όταν καταβάλλεται ή οφείλεται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο (τριγωνικές συναλλαγές). Από τη διοίκηση έχει γίνει δεκτό, ότι οι νέες διατάξεις δεν αναφέρονται στις τριγωνικές συναλλαγές που πραγματοποιούν εντός της χώρας μας ημεδαπές επιχειρήσεις (π.χ. φασόν), αλλά μόνο σε αυτές που μεσολαβεί εταιρία με έδρα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 51Α του ν. 2238/1994 (σχετ. το Δ12Β 1098722 ΕΞ2010/26.7.2010 έγγραφό μας).

Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την παρ. 14 του άρθρου αυτού, για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά.

7. Με την παράγραφο 7 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε η περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. Συγκεκριμένα, με τις νέες υποπεριπτώσεις αα) έως και δδ) προβλέπονται εξαιρέσεις από το γενικό κανόνα της έκπτωσης των χρεωστικών τόκων από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Με την υποπερίπτωση αα) επαναλαμβάνεται για νομοτεχνικούς λόγους η διάταξη περί μη έκπτωσης των τόκων υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, όπως ίσχυε και πριν την τροποποίηση που επέρχεται με τον νόμο αυτό.

Με τη νέα υποπερίπτωση ββ) ορίζεται, ότι δεν εκπίπτουν οι τόκοι δανείου που λαμβάνει μια επιχείρηση για την αγορά μετοχών, εταιρικών μερίδων και γενικά επιχειρήσεων, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, όταν οι πιο πάνω συμμετοχές μεταβιβάζονται εντός δύο ετών από το χρόνο απόκτησής τους. Η ρύθμιση αυτή κρίθηκε σκόπιμη προκειμένου να ενθαρρυνθούν οι μακροπρόθεσμες επενδύσεις και όχι να αναγνωρίζονται οι τόκοι, όταν οι επιχειρήσεις κερδοσκοπούν μέσω της πώλησης σε σύντομο χρονικό διάστημα των συμμετοχών που αγοράζουν σε άλλες επιχειρήσεις.

Περαιτέρω, με τη νέα υποπερίπτωση γγ) ορίζεται, ότι δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι τόκοι δανείων που λαμβάνονται για την αγορά μετοχών ή μερίδων εξωχώριων κλπ. εταιριών, καθώς και οι τόκοι που καταβάλλονται στις εταιρίες αυτές, διότι οι υπόψη εταιρίες χρησιμοποιούνται ως μέσο μεταφοράς κερδών σε χώρες με εξαιρετικά ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς.

Επίσης, με την υποπερίπτωση δδ) τροποποιούνται οι διατάξεις που ετέθησαν με την παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 3775/2009 περί υποκεφαλαιοδότησης. Με βάση τις νέες διατάξεις, δεν εκπίπτουν οι τόκοι που καταβάλλει (ή πιστώνει) ημεδαπή επιχείρηση σε συνδεδεμένες ημεδαπές ή αλλοδαπές επιχειρήσεις κατά το μέρος που τα συνολικά της δάνεια από αυτές τις επιχειρήσεις, κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο, υπερβαίνουν το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων της. Η διάταξη αυτή κρίθηκε αναγκαία προκειμένου να περιοριστεί η πρακτική των επιχειρήσεων να δανείζονται υπέρογκα ποσά από εταιρίες του ομίλου στον οποίο ανήκουν, καταβάλλοντας αντίστοιχα και υψηλούς τόκους, όχι για να καλύψουν πραγματικές επιχειρηματικές ανάγκες αλλά με σκοπό να μειώνουν τα φορολογητέα τους κέρδη.

Οι διατάξεις της υποπερίπτωσης αυτής, όπως προκύπτει από την όλη οικονομία των διατάξεων, δεν έχουν εφαρμογή για τους τόκους που καταβάλλονται ή πιστώνονται από ανώνυμες εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986, εταιρίες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του ν. 1905/1990, εταιρίες ειδικού σκοπού του ν. 3156/2003 και του ν. 3601/2007 με έδρα στην Ελλάδα, εταιρίες παροχής πιστώσεων του ν. 2937/2001, καθώς και από πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 14 του άρθρου αυτού, για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά.

Όπως συνάγεται από τη διάταξη ισχύος, οι νέες διατάξεις έχουν εφαρμογή για τόκους που καταβάλλονται ή πιστώνονται εντός διαχειριστικής περιόδου που λήγει από 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά, ανεξάρτητα από το χρόνο σύναψης της δανειακής σύμβασης από την οποία προκύπτουν οι τόκοι, ακόμη και πριν την εφαρμογή του ν. 3775/2009 με τον οποίο εισήχθη για πρώτη φορά ο περιορισμός στην έκπτωση των τόκων.

Τέλος, επισημαίνεται ότι ειδικότερα θέματα των διατάξεων της παραγράφου αυτής που χρήζουν ερμηνείας θα διευκρινισθούν με μεταγενέστερη εγκύκλιο, κατόπιν συνεργασίας της υπηρεσίας μας με άλλες συναρμόδιες υπηρεσίες.

8. Με την παράγραφο 8 αντικαθίσταται το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 8 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, σχετικά με τις δαπάνες των τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επειδή αφορούν έσοδα που δεν υπόκεινται σε φορολογία, εισοδήματα που φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, καθώς και έσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις.

Με τις πιο πάνω διατάξεις του ν. 2238/1994 προβλέπεται η μη αναγνώριση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων των χρεωστικών τόκων που έχουν επιβαρυνθεί και οι οποίοι προκύπτουν με επιμερισμό τους μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων που υπόκεινται σε φορολογία και των προαναφερθέντων ακαθαρίστων εσόδων που δεν υπόκεινται σε φορολογία. Επίσης, δεν εκπίπτει ποσοστό 5% των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχές. Οι πιο πάνω περιορισμοί (μειώσεις δαπανών) δεν ίσχυαν, κατά ρητή διατύπωση του τελευταίου εδαφίου της παρ. 8, για τις τράπεζες και ασφαλιστικές επιχειρήσεις. Όμως, με βάση τις νέες διατάξεις, οι περιορισμοί αυτοί επεκτείνονται στις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν (Α.Ε., Ε.Π.Ε., υποκατάστημα αλλοδαπών) και περαιτέρω, για τις τράπεζες ειδικά, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά τους ποσοστό 5% επί των εσόδων που πραγματοποιούν από συμμετοχές, μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις. Ο τελευταίος περιορισμός καταλαμβάνει και τις συνεταιριστικές τράπεζες.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 14 του άρθρου αυτού, για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά.

9. Με την παράγραφο αυτή αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 9 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 που αναφέρεται στην έκπτωση των αποζημιώσεων και δικαιωμάτων που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό. Με βάση τις νέες διατάξεις, για να αναγνωρισθούν φορολογικά οι πιο πάνω αποζημιώσεις και ποσά ως δαπάνη, θα πρέπει να υποβληθεί στη

ΔΟΥ που ανήκει ο δικαιούχος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) αντίγραφο της δικαστικής απόφασης ή του εγγράφου και να θεωρηθεί από αυτή, το αργότερο μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε η καταβολή ή πίστωση του ποσού, ενώ με τις προϋσχύσασες διατάξεις τα πιο πάνω έγγραφα έπρεπε να υποβληθούν και να θεωρηθούν από τη ΔΟΥ πριν από την καταβολή ή πίστωση των ποσών.

Η ρύθμιση αυτή έγινε για τη διευκόλυνση των επιχειρήσεων και για τη μη παραβίαση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων. Ισχύει δε από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από 23.4.2010 και μετά.

10. Με την παράγραφο 10 του άρθρου αυτού ρυθμίζεται νομοτεχνικά η κατάργηση των αυξημένων ποσοστών με βάση το οποία σχηματίζεται το ποσό πρόβλεψης για απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων (παρ. 2 άρθρου δεύτερου του ν. 3814/2010). Κατά συνέπεια, για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν από την 1^η Ιανουαρίου 2009 και μετά, οι αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων υπολογίζονται με ποσοστά 0,5% και 1%, κατά περίπτωση, όπως ήταν και η πάγια θέση της διοίκησης.

11. Με τις διατάξεις της παραγράφου 11 καταργούνται και τυπικά οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. που αφορούν στις δαπάνες των εξαγωγικών επιχειρήσεων, οι οποίες έχουν ήδη πάψει να ισχύουν.

12. Με την παράγραφο 12 προστέθηκε στην περίπτωση α' της παραγράφου 13 του άρθρου 105 του Κ.Φ.Ε. καινούργιο εδάφιο σχετικά με τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (σωματεία, ιδρύματα, με κοινωφελή ή μη σκοπό, κλπ.).

Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις προβλέπεται, ότι από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες και κάθε είδους άλλη δαπάνη, μέχρι 50% επί των ακαθαρίστων εσόδων, εφόσον καλύπτεται από νόμιμα παραστατικά. Επειδή τα υπόψη νομικά πρόσωπα έχουν έσοδα από συνδρομές, εισφορές και λοιπά έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, καθώς και εισοδήματα από κινητές αξίες που φορολογούνται με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι τα λειτουργικά έξοδα στα οποία περιλαμβάνονται ΔΕΗ, ΟΤΕ, μισθοδοσία, εισφορές ΙΚΑ., κλπ., δεν θα εκπίπτουν στο σύνολό τους, αλλά μόνο κατά το μέρος που αντιστοιχούν στα εισοδήματα που προέρχονται από ακίνητα, διαφορετικά θα είχαμε διπλή έκπτωση, μία με τη μορφή της φορολόγησης των εσόδων και μία δεύτερη φορά με τη μορφή των δαπανών. Σημειώνεται ότι οι πιο πάνω δαπάνες (επισκευής, συντήρησης, λειτουργικές δαπάνες) θα αναγνωρίζονται μόνο εφόσον υπάρχουν τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων νόμιμα παραστατικά και μέχρι το 50% επί των ακαθαρίστων εσόδων που προέρχονται από την εκμίσθωση ακινήτων. Επομένως, αν για παράδειγμα ένα κοινωφελές ίδρυμα καταβάλλει μέσα στη χρήση 10.000

ευρώ λόγω επισκευής εκμισθούμενου ακινήτου και 15.000 ευρώ λόγω μισθοδοσίας, και παράλληλα έχει έσοδα από ακίνητα 40.000 ευρώ και λοιπά έσοδα 20.000 ευρώ, το εν λόγω ίδρυμα δικαιούται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα των 40.000 ευρώ, ολόκληρο το ποσό των 10.000 ευρώ (δαπάνη επισκευής) και 10.000 ευρώ ($15.000 \times 40.000 / 60.000$) ως δαπάνη μισθοδοσίας, ήτοι συνολικά 20.000 ευρώ. Επειδή το εν λόγω ποσό δεν υπερβαίνει το 50% των ακαθάριστων εσόδων από την εκμίσθωση των ακινήτων του, αναγνωρίζεται ολόκληρο. Διευκρινίζεται, ότι η δαπάνη μισθοδοσίας θα αναγνωρίζεται μόνο εφόσον βαρύνει αποκλειστικά τα έσοδα του νομικού προσώπου (υπαγόμενα σε φορολογία ή μη) και όχι στις λοιπές περιπτώσεις (π.χ. δαπάνη μισθοδοσίας Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών, Ακαδημίας Αθηνών, κλπ.).

Επίσης, εκτός από τις πιο πάνω δαπάνες εκπίπτουν και αυτές που αναφέρονται στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε., κατ' εφαρμογή των διατάξεων του πρώτου εδαφίου της περ. α' της παρ. 13 του άρθρου 105 του ίδιου νόμου, (αποσβέσεις 5% για οικοδομές που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές και 3% για οποιαδήποτε άλλη χρήση, 40% για ασφάλιστρα κατά του κινδύνου πυρκαγιάς, για δικαστικές δαπάνες, για αμοιβή δικηγόρου για δίκες μισθωτικών διαφορών, κλπ.). Αντίθετα, εξακολουθούν να μην αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι δαπάνες των πιο πάνω νομικών προσώπων που πραγματοποιούνται για την εκπλήρωση του σκοπού τους (χορήγηση υποτροφιών, νοσηλίων, δωρεές σε άλλα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κλπ.).

Τα πιο πάνω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 14 του άρθρου αυτού, για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1.1.2010 και μετά.

13. Με την παράγραφο 13 του άρθρου αυτού τροποποιείται το άρθρο 39 του Κ.Φ.Ε., σχετικά με τις υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Περισσότερες διευκρινίσεις για το θέμα αυτό πρόκειται να δοθούν με ειδικότερη εγκύκλιο, αφού ολοκληρωθεί η συνεργασία με συναρμόδιες υπηρεσίες και Υπουργεία.

Άρθρο 12

Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών νομικών προσώπων κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα

1. Με την παράγραφο 1 καταργείται η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος όλων των νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που εμπίπτουν στο άρθρο 101 του ν.2238/1994, ανεξάρτητα αν η απαλλαγή είχε χορηγηθεί με γενική ή ειδική διάταξη. Επομένως, η κατάργηση καταλαμβάνει ανώνυμες εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κλπ (όπως για παράδειγμα Εθνική Λυρική Σκηνή, Εθνικό Κέντρο Βιβλίου, Εθνικό Θέατρο, Οργανισμός

Προβολής Ελληνικού Πολιτισμού ΑΕ, Οργανισμός Σχολικών Κτιρίων ΑΕ, Εθνική Βιβλιοθήκη, Βιβλιοθήκη της Βουλής, Ελληνικό Κέντρο Επενδύσεων, Ίδρυμα «Ανδρέα Παπανδρέου», Ίδρυμα «Γεωργίου Παπανδρέου», Ίδρυμα «Κων/νου Γ. Καραμανλή», Ίδρυμα «Κωνσταντίνος Κ. Μητσοτάκης», Ίδρυμα Μελετών Λαμπράκη, Ίδρυμα «Μποδοσάκη», Μουσείο Γουλανδρή Φυσικής Ιστορίας, Μουσείο Μπενάκη κλπ). Διευκρινίζεται, ότι, ειδικά για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, **η κατάργηση της απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος δεν καταλαμβάνει τα έσοδα που πραγματοποιούν κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους** (π.χ. συνδρομές και δικαιώματα εγγραφής μελών, έσοδα από κρατικές επιχορηγήσεις, έσοδα από διαφημίσεις που καταχωρούνται σε περιοδικό το οποίο εκδίδεται και διανέμεται δωρεάν στα μέλη κλπ), καθόσον τα έσοδα αυτά δεν αποτελούν, σύμφωνα με το άρθρο 99 ν.2238/1994, αντικείμενο φόρου (τα εν λόγω νομικά πρόσωπα φορολογούνται μόνο για εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες).

Με τις ίδιες διατάξεις ορίζονται οι απαλλαγές που διατηρούνται σε ισχύ και οι οποίες είναι οι ακόλουθες:

α) οι απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 103 του Κ.Φ.Ε (π.χ. ανώνυμες εταιρίες που εκμεταλλεύονται πλοία με ελληνική σημαία εφόσον υπόκεινται στον ειδικό φόρο του ν.27/1975, αγροτικοί συνεταιρισμοί κλπ),

β) η απαλλαγή του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών, της Διεθνούς Τράπεζας Ανασυγκροτήσεως και Αναπτύξεως, και όλων των αλλοδαπών οργανισμών, εφόσον προβλέπεται από διεθνή σύμβαση η οποία έχει κυρωθεί με νόμο. Επομένως, οι τόκοι που αποκτούν τα νομικά αυτά πρόσωπα από καταθέσεις στην Ελλάδα, ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου θα εξακολουθήσουν να απαλλάσσονται του φόρου και οι τράπεζες να μην παρακρατούν φόρο.

γ) οι απαλλαγές που προβλέπονται από διμερείς συμφωνίες για την αποφυγή διπλής φορολογίας οι οποίες έχουν κυρωθεί με νόμο,

δ) οι απαλλαγές που προβλέπονται από αναπτυξιακούς νόμους (για την πραγματοποίηση επενδύσεων (π.χ. ν.2601/1998, ν.3299/2004) ή το μετασχηματισμό επιχειρήσεων (ν.δ. 1297/1972, ν.2166/1993, ν.3296/2004 άρθρο 18 «Κίνητρα συγχώνευσης μικρομεσαίων επιχειρήσεων», ν.2515/1997 περί συγχωνεύσεως τραπεζών),

ε) οι απαλλαγές που ορίζονται:

αα) με τα άρθρα 7, 19 και 33 του ν.3283/2004 (ΦΕΚ 210Α') για τα αμοιβαία κεφάλαια,

ββ) με το άρθρο 39 του ν.3371/2005 (ΦΕΚ 178Α') για τις εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου,

γγ) με τα άρθρα 20 και 31 του ν.2778/1999 (ΦΕΚ 295Α') για τα αμοιβαία κεφάλαια ακινήτων και τις εταιρίες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία,

δδ) με το άρθρο 7 του ν.2992/2002 (ΦΕΚ 54Α') για τα αμοιβαία κεφάλαια επιχειρηματικών συμμετοχών,

εε) με το άρθρο 8 του ν.2367/1995 (ΦΕΚ 261Α') για τις εταιρίες κεφαλαίων επιχειρηματικών συμμετοχών,

στστ) με το άρθρο 14 του ν.3156/2003 (ΦΕΚ 157Α')

ζζ) με το άρθρο 5 του ν.3220/2004 (ΦΕΚ 15Α') για τις επιχειρήσεις που λειτουργούν ως «Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης»,

ηη) με το άρθρο 28 του ν.2843/2000 (ΦΕΚ 219Α') για το Ταμείο Ανάπτυξης Νέας Οικονομίας,

θθ) με το άρθρο 10 του ν.2628/1998 (ΦΕΚ 151Α') για τον Οργανισμό Διαχείρισης Δημόσιου Χρέους,

ιι) με το άρθρο 7 του ν.2364/1995 (ΦΕΚ 252Α') για τις εταιρίες διανομής φυσικού αερίου και τις εταιρίες παροχής αερίου,

κκ) με το άρθρο 14 του ν.1545/1985 (ΦΕΚ 191Α') για τον Οργανισμό Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού,

λλ) με το άρθρο 9 του ν.2343/1995 (ΦΕΚ 211Α') για τη Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών,

μμ) με το άρθρο 73 του Καταστατικού της Τράπεζας της Ελλάδας, το οποίο κυρώθηκε με το ν.3424/1927 (ΦΕΚ 298Α'), και

νν) με το άρθρο 9 του ν.4171/1961 (ΦΕΚ 93Α') για τις τεχνικές επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν την εκτέλεση τεχνικών έργων στην αλλοδαπή.

Η κατάργηση της απαλλαγής κατά ρητή διατύπωση του νόμου ισχύει από την έναρξη ισχύος του κοινοποιούμενου νόμου, δηλαδή από την 23-4-2010 (ημέρα δημοσίευσης του νόμου) και μετά. Ειδικά, όμως για το φόρο εισοδήματος που προκύπτει με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 107 του ΚΦΕ), η κατάργηση καταλαμβάνει τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και επόμενα.

Επομένως, οι τράπεζες υποχρεούνται πλέον να παρακρατούν φόρο 10% επί των τόκων καταθέσεων των υπόψη νομικών προσώπων που εκταμιεύουν από την 23.4.2010 και μετά. Επίσης, οι ανώνυμες εταιρίες υποχρεούνται να προβούν σε παρακράτηση φόρου 10% επί των μερισμάτων που θα διανείμουν εντός του τρέχοντος έτους.

2. Με την παράγραφο 2 αντικαταστάθηκε η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 103 του ν.2238/1994, **σχετικά με τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος.** Τα πρόσωπα αυτά είναι τα ακόλουθα:

Το Ελληνικό Δημόσιο, στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες, οι οποίες λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, οι δήμοι και οι κοινότητες, τα δημοτικά και κοινοτικά ιδρύματα και τα λοιπά δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, οι σύνδεσμοι δήμων και κοινοτήτων, οι δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις ύδρευσης, αποχέτευσης, διαχείρισης απορριμμάτων και τηλεθέρμανσης, η Κεντρική Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων της Ελλάδας, οι τοπικές ενώσεις Δήμων και Κοινοτήτων, οι νομαρχιακές

αυτοδιοικήσεις, η Ένωση Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων Ελλάδας, καθώς και τα νοσοκομεία, βρεφοκομεία, κέντρα παιδικής μέριμνας και γηροκομεία που συνιστώνται από τις νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις, καθώς και τα Ανώτατα και Ανώτερα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα που λειτουργούν με τη μορφή νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου.

Με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται, ότι η **απαλλαγή δεν καταλαμβάνει τα εισοδήματα από κινητές αξίες** τα οποία φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις εκτός αυτών από τόκους που αποκτούν από καταθέσεις ή ομόλογα και έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία με την παρακράτηση φόρου 10% που ενεργείται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 12 του ν.2238/1994 εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα φορολογούνται σύμφωνα με το άρθρο 99 του ΚΦΕ μόνο για τα εισοδήματα από ακίνητα και κινητές αξίες συνάγεται, ότι η απαλλαγή των πιο πάνω νομικών προσώπων περιορίζεται μόνο στα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων.

Όμως ειδικά το Ελληνικό Δημόσιο, αυτό απαλλάσσεται και για τα εισοδήματα από κινητές αξίες επί των οποίων δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου.

3. Με την παράγραφο 3 καταργήθηκαν οι περιπτώσεις β' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 103 του ΚΦΕ, με τις οποίες απαλλάσσονταν του φόρου εισοδήματος τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (Ιεροί Ναοί, Ιερές Μητροπόλεις, Ιερές Μονές, Ιερές Μονές Αγίου Όρους, νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, κλπ.).

4. Με την παράγραφο 4 αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε. ως εξής:

Επίσης, **τα εισοδήματα που αποκτούν από την εκμίσθωση οικοδομών και γαιών οι Ιεροί Ναοί**, οι Ιερές Μητροπόλεις, οι Ιερές Μονές, οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, η Ιερά Μονή Πάτμου, η Ιερά Μονή Σινά, η Αποστολική Διακονία, ο Πανάγιος Τάφος, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Ιεροσολύμων και Αλεξανδρείας, η Ιερά Αρχιεπισκοπή Κύπρου και οι Ιερές Σταυροπηγιακές Μονές Κύπρου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν αποδεδειγμένα κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα, **φορολογούνται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%)**. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν εφαρμογή και για τα εισοδήματα που αποκτούν στην Ελλάδα αντίστοιχα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, καθώς και οι φορείς ξένων θρησκευμάτων ή δογμάτων.

5. Με την παράγραφο 5 οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου αυτού ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1^η Ιανουαρίου 2010 και μετά.

Άρθρο 15

Μερίσματα εισηγμένων εταιριών

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προστέθηκε νέα παράγραφος 9 στο άρθρο 82 του ΚΦΕ. Συγκεκριμένα, με βάση τη νέα διάταξη, καθιερώνεται υποχρέωση της ΕΧΑΕ να γνωστοποιεί στο Υπουργείο Οικονομικών μέχρι τέλος Φεβρουαρίου κάθε έτους τα πλήρη στοιχεία των μετόχων εισηγμένων εταιριών που έλαβαν μέρος κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος (ονοματεπώνυμο, πατρώνυμο, ΑΦΜ, αρμόδια ΔΟΥ, αριθμό μερίδας ΣΑΤ), τα στοιχεία της διανέμουσας εταιρίας (επωνυμία και ΑΦΜ), καθώς και τα ποσά του μερίσματος και του φόρου που αναλογεί. Τα στοιχεία υποβάλλονται σε μαγνητική μορφή στο Υπουργείο Οικονομικών ανά εταιρία και για κάθε μέτοχο χωριστά με σκοπό την αξιοποίησή τους για σκοπούς ελέγχου ενόψει της φορολόγησης των μερισμάτων με τις γενικές διατάξεις.

Η ανωτέρω διάταξη ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και κατά συνέπεια η πρώτη εφαρμογή της θα λάβει χώρα μέχρι τέλος Φεβρουαρίου 2011 για μερίσματα που καταβλήθηκαν εντός του ημερολογιακού έτους 2010.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού **καταργήθηκε η υποχρέωση του ΧΑ να τηρεί το απόρρητο επί άυλων ανώνυμων μετοχών έναντι της εκδότριας εταιρίας**, προκειμένου να καταστεί δυνατό για τις εταιρίες με άυλες μετοχές εισηγμένες στο ΧΑ να λαμβάνουν τα στοιχεία των μετόχων που είναι αναγκαία για την έκδοση της βεβαίωσης που προβλέπεται στην περίπτωση γ) της νέας παρ. 1α του άρθρου 109 του ΚΦΕ.

Η ανωτέρω διάταξη έχει εφαρμογή για μερίσματα που διανέμονται από την 1^η Ιανουαρίου 2009 και μετά με βάση την περ. ζ' της παρ. 1 του άρθρου 92 του νόμου αυτού σχετικά με την έναρξη ισχύος των διατάξεών του.

Άρθρο 17

Υποχρεώσεις υπηρεσιών, νομικών προσώπων και οργανώσεων γενικά για ηλεκτρονική υποβολή πληροφοριών και στοιχείων, θέματα λογιστών φοροτεχνικών και πιστοποιητικό νόμιμων ελεγκτών

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε ο τίτλος του άρθρου 82 του ΚΦΕ, από «Υποχρεώσεις υπηρεσιών» σε «Υποχρεώσεις υπηρεσιών, νομικών προσώπων και οργανώσεων γενικά».

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε η παρ.2 του άρθρου 82 του ΚΦΕ. Με τις νέες διατάξεις **επεκτείνεται και στα Υπουργεία, στις Δικαστικές Αρχές, στους Οργανισμούς Κοινής Ωφέλειας**, στα διάφορα –πλην τραπεζών- πιστωτικά ιδρύματα, στους συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών, στις ενώσεις προσώπων, καθώς και σε κάθε άλλο φορέα ή επαγγελματική οργάνωση **η υποχρέωση να υποβάλλουν στο Υπουργείο Οικονομικών αποκλειστικά με ηλεκτρονική μορφή διάφορα στοιχεία**, ενώ με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις, η υποχρέωση υποβολής (χωρίς την υποχρέωση να

είναι ηλεκτρονική) περιοριζόταν μόνο στις δημόσιες, ΟΤΑ, Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου ή Ιδιωτικού Δικαίου, στις δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς, καθώς και στις τράπεζες.

Περαιτέρω, με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται, ότι **τα στοιχεία που θα υποβάλλονται θα είναι οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος**, όπως αμοιβές, αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιδοτήσεις, απαιτήσεις από δικαστικές διεκδικήσεις, στοιχεία για την παροχή αδειών άσκησης επαγγέλματος, πληροφορίες για κατοχή ακινήτων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών, πλοίων ή σκαφών αναψυχής και λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

Εξάλλου, με την παράγραφο 8 του άρθρου 82 του ΚΦΕ, η οποία προστέθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 17 του ν. 3842/2010 (ΣΗΜ: Με τις ίδιες διατάξεις, η παλαιά παρ. 8 αναριθμήθηκε σε παρ. 7, ενώ με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου η παλαιά παρ. 7 καταργήθηκε) προβλέπεται η έκδοση Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του αρμόδιου, κατά περίπτωση, Υπουργού με την οποία θα καθορίζεται το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής καθώς και κάθε άλλο θέμα σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων που προαναφέρθηκαν. Από τη διατύπωση αυτή συνάγεται, ότι οι αποφάσεις που θα εκδοθούν θα αφορούν όχι μόνο στην εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 82 αλλά και στις παραγρ. 1, 3, 4, 5, 6 και 7 του ίδιου άρθρου.

3. Με την παράγραφο 3 αντικαθίσταται η παράγραφος 5 του άρθρου 82 του ΚΦΕ, σχετικά με τις υποχρεώσεις των νόμιμων ελεγκτών που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης. Με τις νέες διατάξεις **καθιερώνεται η υποχρέωση στους πιο πάνω ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία** που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008, **για έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού**. Ειδικότερα, τα πιο πάνω πρόσωπα υποχρεούνται πλέον να διενεργούν, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, έλεγχο σε φορολογικά αντικείμενα, με βάση πρόγραμμα που θα καθορίζεται κάθε χρόνο από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) και να εκδίδουν σχετικό πιστοποιητικό, το οποίο θα περιλαμβάνει παρατηρήσεις και παραβάσεις των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Το πιστοποιητικό αυτό θα κοινοποιείται στη συνέχεια, με ευθύνη του νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου, στη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών το αργότερο μέσα σε ένα μήνα από την έκδοσή του. Κάθε παράλειψη των πιο πάνω προσώπων διώκεται και τιμωρείται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του ν. 3693/2008.

4. Με την παράγραφο 6 του άρθρου αυτού, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 83 του ΚΦΕ. Με τις νέες διατάξεις, η υποχρέωση που υπάρχει για υποβολή όλων των στοιχείων που περιλαμβάνονται στις βεβαιώσεις αποδοχών από μισθωτές υπηρεσίες μαζί με την οριστική δήλωση απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών στον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ, επεκτείνεται και στους υπόχρεους **σε έκδοση βεβαίωσης αμοιβών από ελευθέρια**

επαγγέλματα και από εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Πιο συγκεκριμένα ορίζονται τα εξής:

- Ο υπόχρεος σε έκδοση βεβαίωσης αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα, ο οποίος σε κάθε περίπτωση είναι επιτηδευματίας ασκεί δηλαδή επιχείρηση ή επάγγελμα, χορηγεί μία μόνο βεβαίωση αποδοχών σε κάθε δικαιούχο στην οποία αναγράφει το σύνολο των αμοιβών.

- Ο υπόχρεος σε έκδοση βεβαίωσης για εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, ο οποίος σε κάθε περίπτωση είναι επιτηδευματίας ασκεί δηλαδή επιχείρηση ή επάγγελμα, χορηγεί μία μόνο βεβαίωση στην οποία αναγράφει το σύνολο του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις.

- Τα πλήρη στοιχεία που περιλαμβάνονται στις βεβαιώσεις αποδοχών, όπως επώνυμο, όνομα, πατρώνυμο ή επωνυμία κατά περίπτωση, αριθμό φορολογικού μητρώου, διεύθυνση κατοικίας ή επαγγέλματος (έδρας), κατά περίπτωση, είδος αποδοχών και προκειμένου για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες τακτικές ή έκτακτες, φορολογούμενες ή απαλλασσόμενες, φόρος παρακρατηθείς, κρατήσεις υπέρ ασφαλιστικών ταμείων, παρακρατηθείς φόρος επί των αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα ή επί του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, κλπ. υποβάλλονται στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, μαζί με την ετήσια οριστική δήλωση μισθωτών υπηρεσιών, την ετήσια οριστική δήλωση αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα και την ετήσια οριστική δήλωση εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, κατά περίπτωση.

- Ακόμη, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται κατηγορίες υποχρέων, για τους οποίους οι πιο πάνω πληροφορίες υποβάλλονται στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων υποδομών ή σε μαγνητικά μέσα, κατά περίπτωση.

- Επισημαίνεται ότι, τα αναφερόμενα στην πιο πάνω παράγραφο εφαρμόζονται συνδυαστικά με τα αναγραφόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 7 του κοινοποιούμενου νόμου. **Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση υπάρχει υποχρέωση υποβολής οριστικών δηλώσεων** για κάθε μία από τις προαναφερόμενες τρεις κατηγορίες εισοδημάτων δηλαδή εκείνων από μισθωτές υπηρεσίες, από ελευθέρια επαγγέλματα ή από εμπορικές επιχειρήσεις μαζί με τα πλήρη στοιχεία των αντίστοιχων βεβαιώσεων αποδοχών ή αμοιβών, ακόμη και σε εκείνες τις περιπτώσεις που δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις των άρθρων 57 ή 58 ή 55 του ΚΦΕ, αντίστοιχα ή ενεργείται παρακράτηση φόρου με διατάξεις άλλων άρθρων αυτού του κώδικα ή με άλλες συναφείς διατάξεις ή δεν προβλέπεται παρακράτηση φόρου (π.χ. η άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης) ή πρόκειται για αυτοτελώς φορολογούμενα ή απαλλασσόμενα εισοδήματα βάσει ειδικής νομοθετικής διάταξης.

-Τονίζεται ότι, η υποχρέωση αυτή δεν υφίσταται για τις δημόσιες υπηρεσίες χωρίς ίδια διαχείριση, οι οποίες υποχρεούνται να υποβάλλουν μόνο τα πλήρη στοιχεία που προβλέπονται στις πιο πάνω βεβαιώσεις αποδοχών ή αμοιβών, καθόσον δεν υποβάλλουν

προσωρινές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων και συνεπώς δεν είναι υπόχρεες σε υποβολή οριστικών δηλώσεων.

- Τέλος με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του κοινοποιούμενου νόμου ορίζεται ότι, η υποχρέωση υποβολής των στοιχείων των πιο πάνω βεβαιώσεων και ειδικότερα εκείνων για αμοιβές από ελευθέρια επαγγέλματα και για εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις, στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων υποδομών ή σε μαγνητικά μέσα, κατά περίπτωση, αρχίζει για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1^η Ιανουαρίου 2010 και μετά, καθόσον για τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες η υποχρέωση αυτή υφίσταται ήδη από το οικονομικό έτος 2006 και μετά.

5. Με την παράγραφο 7 καθιερώνεται η υποχρέωση απόκτησης από τους λογιστές φοροτεχνικούς, κατόχους άδειας ασκήσεως επαγγέλματος του ν. 2515/1997, πιστοποιητικού που θα εκδίδεται από το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών πρόκειται να καθορισθούν το περιεχόμενο του πιο πάνω πιστοποιητικού, οι προϋποθέσεις και τα κριτήρια με βάση τα οποία θα χορηγείται, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων.

6. Με την παράγραφο 8 προβλέπεται, ότι οι λογιστές φοροτεχνικοί υποχρεούνται στην **απόκτηση ψηφιακής υπογραφής** για την επικοινωνία τους με τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών πρόκειται να καθορισθεί κάθε θέμα σχετικό με την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

7. Με την παράγραφο 9 αντικαθίσταται η παράγραφος 3 του άρθρου 38 του ν. 2873/2000 σχετικά με την ευθύνη και τις αρμοδιότητες του λογιστή φοροτεχνικού. Με τις νέες διατάξεις προβλέπεται, ότι οι **λογιστές φοροτεχνικοί είναι υπεύθυνοι, πέρα από την ακρίβεια** και την ειλικρίνεια των δηλώσεων που υποβάλλουν, ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν κατά τη μεταφορά τους από τα στοιχεία στα βιβλία και από τα βιβλία στις κατά περίπτωση δηλώσεις, και για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται, καθώς και για την ορθή υποβολή όλων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων. Ειδικότερα, τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες θα πρέπει να τις αποτυπώνουν αναλυτικά σε κατάσταση που θα συνουποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, το περιεχόμενο της οποίας δεν είναι δεσμευτικό για τη φορολογούσα αρχή, ενώ όσον αφορά την ορθή υποβολή όλων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων, αυτή θα πρέπει να γνωστοποιείται από τους λογιστές φοροτεχνικούς στην αρμόδια φορολογούσα αρχή, με τη μορφή δήλωσης που θα συνουποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Με τις ίδιες διατάξεις θεσμοθετείται και νομοθετικά η υποχρέωση των λογιστών φοροτεχνικών για υπογραφή, πέραν των δηλώσεων της παραγράφου 2 του άρθρου 38 του ν.2873/2000 (δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, αρχικών, συμπληρωματικών, τροποποιητικών, κλπ.) και των συνυποβαλλόμενων εντύπων ή καταστάσεων, όπως αυτά καθορίζονται κάθε φορά με τις οικείες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, με υποχρεωτική αναγραφή, κατά την υποβολή των δηλώσεων, του ονοματεπωνύμου τους, της διεύθυνσης κατοικίας τους ή της έδρας του επαγγέλματός τους, κατά περίπτωση, του ΑΦΜ τους, της αρμόδιας ΔΟΥ για τη φορολογία τους, του αριθμού μητρώου της άδειας άσκησης επαγγέλματός τους και της κατηγορίας της αδειάς τους.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 92 του νέου νόμου, από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. δηλαδή για δηλώσεις που υποβάλλονται από τις 23.4.2010 και μετά. Ειδικά η κατάσταση με τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες και η δήλωση για την ορθή υποβολή όλων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων που προβλέπονται από τις νέες διατάξεις, θα συνυποβάλλονται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του επόμενου οικονομικού έτους (2011 και επομένων), καθόσον με την 10536/Β0012/ΠΟΛ.1039/13.4.2010 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 6 του άρθρου 107 του ν. 2238/1994 καθορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του ΚΦΕ, καθώς και τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με αυτές, στα οποία όμως δεν συμπεριλαμβάνεται η προβλεπόμενη από τις πιο πάνω διατάξεις κατάσταση των λογιστικών διαφορών, καθόσον κατά το χρόνο έκδοσης της πιο πάνω Α.Υ.Ο. δεν είχε ακόμη ψηφισθεί ο νέος νόμος (σχετ. το Δ12Β 1071648 ΕΞ2010/31.5.2010 έγγραφό μας).

8. Με την παράγραφο 10 καταργείται για νομοτεχνικούς λόγους το άρθρο 49 του ν. 2065/1992, σχετικά με την με την ευθύνη και τις αρμοδιότητες του λογιστή φοροτεχνικού, αφού το ίδιο θέμα ρυθμίζεται με το άρθρο 38 του ν. 2873/2000.

Άρθρο 18

Κίνητρα για τον επαναπατρισμό κεφαλαίων

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 προβλέπεται, ότι φυσικά και νομικά πρόσωπα που είναι φορολογικά υπόχρεα στην Ελλάδα μπορούν να μεταφέρουν κεφάλαια, τα οποία διαθέτουν σε τραπεζικούς λογαριασμούς στην αλλοδαπή (καταθετικούς) σε προθεσμιακό λογαριασμό κατάθεσης της ημεδαπής, διάρκειας τουλάχιστον ενός έτους, σε χρονικό διάστημα 6 μηνών από την έναρξη ισχύος του νόμου, δηλαδή μέχρι τις 15 Οκτωβρίου 2010, καταβάλλοντας φόρο με συντελεστή 5% επί της αξίας τους κατά το χρόνο της μεταφοράς. Αν

τα κεφάλαια παραμείνουν κατατεθειμένα σε τράπεζες της αλλοδαπής, οφείλεται φόρος με συντελεστή 8%.

Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, θα πρέπει το φυσικό ή νομικό πρόσωπο να διαθέτει Α.Φ.Μ., αφού ως υποκείμενο φόρου στην Ελλάδα θα πρέπει να του έχει χορηγηθεί Α.Φ.Μ. Σε αντίθετη περίπτωση, πρέπει πρώτα να αποκτήσει Α.Φ.Μ. και στη συνέχεια να προβεί στις πιο κάτω ενέργειες για τον επαναπατρισμό των κεφαλαίων του.

Ως επαναπατρισμός των κεφαλαίων της αλλοδαπής νοείται η εισαγωγή στη χώρα μας των κεφαλαίων που είναι κατατεθειμένα σε τραπεζικούς λογαριασμούς στην αλλοδαπή, ανεξάρτητα αν τα κεφάλαια αυτά είχαν εξαχθεί στην αλλοδαπή ή παρέμεναν εξ' αρχής στην αλλοδαπή χωρίς να έχουν εισαχθεί καθόλου στη χώρα μας. Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, δεν εξετάζεται ούτε ο τρόπος ούτε ο τόπος απόκτησης των κεφαλαίων αυτών, πλην όμως θα πρέπει να επισημανθεί ότι τα εισαγόμενα κεφάλαια θα πρέπει να υπήρχαν στην αλλοδαπή κατά την 15^η Απριλίου 2010, σύμφωνα με την περ. κ' της παρ. 1 του άρθρου 92 του ν. 3842/2010. Επίσης, για τα κεφάλαια αυτά θα πρέπει να συνέτρεχε υποχρέωση δήλωσής τους, είτε υποχρέωση καταβολής φόρου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις στην ημεδαπή. Κατά συνέπεια, κεφάλαια για τα οποία είχε καταβληθεί φόρος εισοδήματος στην Ελλάδα κατά το χρόνο που είχαν προκύψει τα σχετικά εισοδήματα ή είχαν απαλλαγεί από το φόρο εισοδήματος βάσει διατάξεων νόμου, δεν εμπίπτουν στη ρύθμιση του άρθρου αυτού και μπορούν να εισαχθούν χωρίς την καταβολή φόρου.

Κρίσιμος χρόνος υπαγωγής στο προβλεπόμενο από το νόμο χρονικό διάστημα των έξι (6) μηνών είναι ο χρόνος υποβολής της «δήλωσης – εξουσιοδότησης», που ορίζεται στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου. Συνεπώς, παράλειψη του ενδιαφερόμενου να υποβάλει μέχρι τις 15 Οκτωβρίου 2010 τη σχετική πιο πάνω «δήλωση» του στερεί το δικαίωμα να υπαχθεί στις ρυθμίσεις του άρθρου αυτού. Βέβαια, δεν στερείται του δικαιώματος να μεταφέρει τα κεφάλαιά του από το εξωτερικό, αλλά στην περίπτωση αυτή δεν θα τύχει των αναφερόμενων πιο κάτω φορολογικών διευκολύνσεων και απαλλαγών.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται, ότι η εισαγωγή των επαναπατριζόμενων κεφαλαίων θα γίνεται αποκλειστικά μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων, εγκατεστημένων στην Ελλάδα, που λειτουργούν νόμιμα σύμφωνα με το ν. 3601/2007. Συνεπώς, εμβάσματα ή άλλα μέσα πληρωμής (π.χ. ταξιδιωτικές επιταγές) που εκδίδονται από φορείς που δεν είναι πιστωτικά ιδρύματα κατά την έννοια του ν. 3601/2007, δεν εμπίπτουν στις ρυθμίσεις του άρθρου αυτού. Επίσης, η μεταφορά κεφαλαίων από την αλλοδαπή με τη μορφή τραπεζικών επιταγών, δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη, γιατί αν και γίνεται μεταξύ πιστωτικών ιδρυμάτων, δεν πραγματοποιείται ηλεκτρονικά.

Η εισαγωγή των κεφαλαίων μέσω των πιστωτικών ιδρυμάτων θα γίνεται αποκλειστικά με μεταφορά καταθέσεων, ανεξάρτητα αν αυτές τηρούνται σε ευρώ ή σε άλλο νόμισμα. Μεταφορά χρηματοπιστωτικών μέσων κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 του ν.

2396/1996 (futures, options, swaps, κλπ.) δεν εμπίπτει στην έννοια του άρθρου αυτού. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση τήρησης επενδυτικού λογαριασμού στην αλλοδαπή, θα πρέπει να γίνει πρώτα ρευστοποίηση των μέσων αυτών και στη συνέχεια η κατάθεση του προϊόντος που προκύπτει από τη ρευστοποίηση σε καταθετικό λογαριασμό του ημεδαπού πιστωτικού ιδρύματος. Επίσης, για λόγους ενιαίας αντιμετώπισης, με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι οι επενδυτικοί λογαριασμοί της αλλοδαπής θα ρευστοποιούνται και στην περίπτωση που τα κεφάλαια παραμείνουν κατατεθειμένα στην αλλοδαπή και θα καταβάλλεται φόρος με συντελεστή 8%. Περαιτέρω, θα πρέπει ο τραπεζικός λογαριασμός της αλλοδαπής, καθώς και ο προθεσμιακός λογαριασμός της ημεδαπής να ανήκει στο φυσικό ή νομικό πρόσωπο που εισάγει τα κεφάλαια, χωρίς να απαιτείται υποχρεωτικά και η τήρησή τους στο ίδιο νόμισμα. Δηλαδή, μπορούν να επαναπατρισθούν κεφάλαια σε ευρώ και να κατατεθεί στη χώρα μας αντίστοιχο ποσό δολαρίων ΗΠΑ, ελβετικών φράγκων, κλπ. και αντίστροφα. Όταν ο λογαριασμός που τηρείται στην αλλοδαπή είναι κοινός, η «δήλωση – εξουσιοδότηση» μπορεί να υποβληθεί και από έναν μόνο δικαιούχο του λογαριασμού. Ειδικά στην περίπτωση που ο τραπεζικός λογαριασμός της αλλοδαπής ανήκει σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, του οποίου μοναδικός μέτοχος ή εταίρος είναι φυσικό πρόσωπο κάτοικος Ελλάδος, με την 11491/Β0012/ΠΟΛ.1134/04.10.2010 ΑΥΟ ορίζεται, ότι τα κεφάλαια αυτά μπορούν να επαναπατρισθούν ή να παραμείνουν κατατεθειμένα στην αλλοδαπή, στο όνομα του φυσικού προσώπου - μετόχου. Για το σκοπό αυτό απαιτείται βεβαίωση της εταιρίας στην οποία θα αναγράφεται αναλυτικά η σύνθεση του κεφαλαίου της.

Περαιτέρω, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, με την 10733/Β0012/ΠΟΛ.1059/14.5.2010 Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (ΦΕΚ 706Β') ορίζεται, ότι ο τραπεζικός λογαριασμός της ημεδαπής θα πρέπει να είναι αποκλειστικά προθεσμιακός, διάρκειας τουλάχιστον ενός έτους, και να ανοίγεται κατά το χρόνο μεταφοράς των κεφαλαίων στην Ελλάδα. Ειδικά στην περίπτωση που τα εισαγόμενα κεφάλαια πρόκειται να διατεθούν άμεσα (εντός λίγων ημερών) από το χρόνο εισαγωγής τους (χρόνο υποβολής της «δήλωσης – εξουσιοδότησης») σε επενδυτικές δραστηριότητες της παραγράφου 5, γίνεται δεκτό με την παρούσα, ότι μπορούν να κατατεθούν σε λογαριασμό ταμειευτηρίου ημεδαπού πιστωτικού ιδρύματος, ο οποίος είτε να υφίσταται ήδη, είτε να ανοίγεται κατά το χρόνο εισαγωγής των κεφαλαίων στην Ελλάδα. Ο προθεσμιακός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα εισαγόμενα κεφάλαια μπορεί να «σπάσει» πριν από την πάροδο του έτους, χωρίς την απώλεια των δικαιωμάτων που παρέχονται με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, μόνο στην περίπτωση που αυτά διατεθούν για την κάλυψη επενδυτικών δραστηριοτήτων της παραγράφου 5. Σε κάθε άλλη περίπτωση, ο δικαιούχος του λογαριασμού χάνει τα ευεργετήματα της ρύθμισης αυτής, όπως αυτά αναλύονται στη συνέχεια.

Επιπλέον, με τις διατάξεις της ίδιας παραγράφου ορίζεται, ότι για τη μεταφορά των κεφαλαίων αυτών απαιτείται υποχρεωτικά η υποβολή «δήλωσης – εξουσιοδότησης» του

ενδιαφερομένου φυσικού ή νομικού προσώπου προς το ημεδαπό πιστωτικό ίδρυμα. Το έντυπο αυτό έχει ως τα συνημμένα υποδείγματα για φυσικά και νομικά πρόσωπα, κατά περίπτωση. Ο τύπος, καθώς και το περιεχόμενό τους έχουν ορισθεί με την αναφερόμενη πιο πάνω Α.Υ.Ο., η οποία έχει εκδοθεί κατά εξουσιοδότηση των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού. Με την ίδια απόφαση ορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία μεταφοράς των επαναπατριζόμενων κεφαλαίων στην Ελλάδα, καθώς και άλλες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του άρθρου αυτού. Επισημαίνεται, ότι κατά τη μεταφορά των κεφαλαίων, είναι ενδεχόμενο το αλλοδαπό πιστωτικό ίδρυμα να χρεώσει το πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) που επαναπατριζει κεφάλαια με διάφορα έξοδα, με αποτέλεσμα το ποσό που θα κατατεθεί τελικά στον ελληνικό λογαριασμό να είναι μειωμένο κατά τα εν λόγω έξοδα. Στην περίπτωση αυτή, η παρακράτηση του φόρου θα γίνεται επί του υπολοίπου, το οποίο σημειωτέον ότι δεν μπορεί να είναι γνωστό κατά την υποβολή της «δήλωσης – εξουσιοδότησης».

Επιπλέον, προβλέπεται ότι τα πιστωτικά ιδρύματα υποχρεούνται να παρακρατούν το φόρο κατά την εισαγωγή των κεφαλαίων και να τον αποδίδουν με ειδική δήλωση (ως συνημμένο υπόδειγμα) στη Δ.Ο.Υ. που ανήκουν, μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου από την παρακράτηση μήνα.

Ως φορολογητέα αξία επί της οποίας ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 5% λαμβάνεται το ποσό των εισαχθέντων κεφαλαίων. Ειδικά στην περίπτωση που τα εισαχθέντα κεφάλαια τηρούνταν στο πιστωτικό ίδρυμα της αλλοδαπής σε ξένο νόμισμα, η φορολογητέα αξία τους υπολογίζεται σύμφωνα με την τιμή μετατροπής του ημεδαπού πιστωτικού ιδρύματος κατά τον χρόνο εισαγωγής τους σε ευρώ, χωρίς να απαιτείται η μετατροπή σε ευρώ.

Ειδικά για τα κεφάλαια που παραμένουν κατατεθειμένα σε τράπεζες της αλλοδαπής, ο οφειλόμενος φόρος 8% αποδίδεται από τον ίδιο τον υπόχρεο με ειδική δήλωση (ως συνημμένο υπόδειγμα) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός του επόμενου μήνα από τη λήξη του εξαμήνου, ήτοι μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Νοεμβρίου 2010. Είναι αυτονόητο, ότι η δήλωση αυτή μπορεί να υποβληθεί και νωρίτερα, δηλαδή σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή επιθυμεί ο υπόχρεος.

Ο τύπος και το περιεχόμενο των παραπάνω δηλώσεων απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου 5% ή απόδοσης του φόρου 8% και οι λοιπές λεπτομέρειες έχουν ορισθεί με την αριθ. 10732/Β0012/ΠΟΛ.1058/14.5.2010 Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (ΦΕΚ 706Β'). Κρίσιμος χρόνος παρακράτησης και απόδοσης του φόρου είναι ο χρόνος πραγματικής εισαγωγής των κεφαλαίων στο εξουσιοδοτημένο πιστωτικό ίδρυμα, δηλαδή ο χρόνος κατά τον οποίο πιστώθηκε ο λογαριασμός του δικαιούχου στο πιστωτικό ίδρυμα της ημεδαπής. Σε περίπτωση μη απόδοσης ή εκπρόθεσμης απόδοσης του φόρου, θα επιβάλλονται οι προσαυξήσεις που ορίζονται από το ν. 2523/1997 για τους παρακρατούμενους φόρους.

Όσον αφορά τη βεβαίωση του φόρου από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ ΑΘΗΝΩΝ, αυτή θα τον καταχωρεί στον ΚΑΕ 0149, με ξεχωριστό είδος φόρου (1181 και 1180), ανάλογα αν πρόκειται για φόρο 5% ή 8%, αντίστοιχα.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 προβλέπεται, ότι τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής στα οποία έχουν κατατεθεί τα επαναπατριζόμενα κεφάλαια, υποχρεούνται να τηρούν τις διατάξεις σχετικά με το τραπεζικό και φορολογικό απόρρητο για τα πρόσωπα που κάνουν χρήση των διατάξεων του άρθρου αυτού ή ζητούν πληροφορίες για την εφαρμογή του.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού προβλέπεται, ότι με την καταβολή του προβλεπόμενου στην παράγραφο 1 φόρου 5% και 8%, κατά περίπτωση, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου για τα κεφάλαια αυτά. Κατά συνέπεια για τα επαναπατριζόμενα από τον ίδιο (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) κεφάλαια, για τα οποία θα καταβληθεί ο φόρος 5% ή 8%, δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος, έστω και αν έχουν προκύψει από εισοδήματα τα οποία θα έπρεπε να έχουν φορολογηθεί στη χώρα μας. Επίσης, με τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται ότι, αν τα πιο πάνω κεφάλαια **που εισάγονται** στη χώρα μας διατεθούν εν όλω ή εν μέρει για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων (π.χ. αγορά ακινήτων ή αυτοκινήτων, ανέγερση οικοδομών κλπ.), αυτά δεν υπόκεινται στο τεκμήριο που ορίζεται στο άρθρο 17 του ΚΦΕ (ν. 2238/1994). Για λόγους ενιαίας αντιμετώπισης, με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι και τα κεφάλαια που παραμένουν κατατεθειμένα σε τράπεζες της αλλοδαπής και για τα οποία έχει καταβληθεί φόρος με συντελεστή 8%, δεν υπόκεινται στο τεκμήριο που ορίζεται στο άρθρο 17 του Κ.Φ.Ε., εφόσον εισαχθούν στη χώρα μας μέχρι και το έτος αγοράς του περιουσιακού στοιχείου.

Για την εφαρμογή αυτής της διάταξης πρέπει να υπάρχουν τα αποδεικτικά εισαγωγής στην ημεδαπή τράπεζα των επαναπατριζόμενων κεφαλαίων και καταβολής του φόρου 5% ή 8%, κατά περίπτωση. Επίσης, η εισαγωγή των επαναπατριζόμενων κεφαλαίων δεν είναι απαραίτητο να έχει προηγηθεί της απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων, αρκεί να γίνεται μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος.

Εάν το τίμημα απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων καλύπτεται μόνο κατά ένα μέρος με επαναπατριζόμενα κεφάλαια, τότε μόνο το μέρος αυτό του τιμήματος δεν υπόκειται στο τεκμήριο που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 17 του ΚΦΕ.

Σε περίπτωση που τα επαναπατριζόμενα κεφάλαια, όπως προκύπτει από τη βεβαίωση εισαγωγής της ημεδαπής ή αλλοδαπής τράπεζας, είναι σε κοινό λογαριασμό, θα επιμερίζονται ισόποσα σ' όλους τους συνδικαιούχους, ακόμα και τους ανήλικους, χωρίς να εξετάζεται αν υπάρχει θέμα γονικής παροχής ή δωρεάς.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 προβλέπεται, ότι αν τα κεφάλαια που εισάγονται τοποθετηθούν σε τίτλους δανείων του Ελληνικού Δημοσίου, οι οποίοι διακρατούνται τουλάχιστον για δύο έτη από το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που εισήγαγε τα κεφάλαια ή τοποθετηθούν σε αμοιβαία κεφάλαια ή διατεθούν τα κεφάλαια αυτά μέσα σε δύο χρόνια από το

χρόνο εισαγωγής τους για την αγορά ακινήτου, για την ανέγερση οποιουδήποτε είδους οικοδομής στην Ελλάδα ή για οποιαδήποτε άλλη επένδυση επιχειρηματικής δραστηριότητας, επιστρέφεται άτοκα το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που έχει καταβληθεί. Αν επενδυθεί μέρος του κεφαλαίου που εισήχθη, επιστρέφεται το μέρος του επιστρεπτέου σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο φόρου που αναλογεί στην αξία της επένδυσης. Με την 10733/Β0012/ΠΟΛ.1059/14.5.2010 Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών διευκρινίσθηκε, ότι ως επένδυση επιχειρηματικής δραστηριότητας νοείται και η αγορά μετοχών ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, μεριδίων ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, η αγορά ολόκληρης επιχείρησης, καθώς και οποιαδήποτε άλλη επένδυση που αποβλέπει στην τόνωση της ελληνικής αγοράς. Επίσης, ως επένδυση θεωρείται και η αγορά οικοπέδου, εταιρικών ομολόγων και άλλων συναφών επενδύσεων.

Με την ίδια πιο πάνω Α.Υ.Ο. διευκρινίσθηκε, ότι όλες οι πιο πάνω επενδύσεις θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να πραγματοποιούνται μέσα σε δύο (2) έτη από το χρόνο εισαγωγής των κεφαλαίων και περαιτέρω, να μην μεταβιβάζονται με οποιονδήποτε τρόπο τα στοιχεία της επένδυσης πριν από τη λήξη της πιο πάνω προθεσμίας.

Για την επιστροφή του φόρου, το υπόχρεο φυσικό ή νομικό πρόσωπο υποβάλλει αίτηση στην αρμόδια για τη φορολογία του Δ.Ο.Υ., προσκομίζοντας: αα) το αναφερόμενο στην περίπτωση ε' της 10733/Β0012/ΠΟΛ.1059/14.5.2010 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών λογιστικό παραστατικό, και ββ) τα ακόλουθα δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτουν οι αναφερόμενες πιο πάνω επενδυτικές δραστηριότητες:

- προκειμένου για αγορά ακινήτων, το συμβολαιογραφικό έγγραφο,
- προκειμένου για ανέγερση οικοδομής, την οικοδομική άδεια και σε ιδιαίτερο φάκελο αντίγραφα των παραστατικών, σχετικά με το κόστος ανέγερσης,
- προκειμένου για αγορά μετοχών ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών ή μεριδίων ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, το συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο που έχει κατατεθεί στην αρμόδια ΔΟΥ,
- προκειμένου για αγορά επιχείρησης, το συμφωνητικό που έχει συναφθεί και κατατεθεί στην αρμόδια ΔΟΥ,
- προκειμένου για μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, φωτοτυπίες του εκδοθέντος πινακιδίου και κατάστασης κίνησης του χαρτοφυλακίου του επενδυτή από την Ανώνυμη Εταιρία Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών (Α.Ε.Π.Ε.Υ.) που αφορά στο χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ του χρόνου αγοράς των μετοχών και του χρόνου υποβολής της αίτησης επιστροφής του φόρου.
- προκειμένου για αγορά μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων, τα δικαιολογητικά διάθεσης και εξαγοράς του μεριδίου,
- προκειμένου για αγορά ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, το παραστατικό της μεσολαβούσας τράπεζας, καθώς και την αναφερόμενη στην παράγραφο 2 της αριθ.

1082758/11163/B0012/ΠΟΛ.1104/15.10.2004 κοινής απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος (ΦΕΚ 1628B') βεβαίωση των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, από την οποία προκύπτει η διακράτηση του τίτλου.

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 ορίζεται, ότι μετά την παρέλευση της προθεσμίας των 6 μηνών, ήτοι μετά τις 15 Οκτωβρίου 2010, οι ελληνικές αρχές θα ενεργοποιήσουν κάθε διεθνή ή ευρωπαϊκή συμφωνία προκειμένου να διαπιστώσουν τις καταθέσεις που έχουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού σε τράπεζες της αλλοδαπής.

7. Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 προβλέπεται, ότι τα οριζόμενα από τις προηγούμενες παραγράφους του άρθρου αυτού δεν επηρεάζουν την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3691/2008 (ΦΕΚ 166Α'), περί πρόληψης και καταστολής της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας.

Άρθρο 69

Κίνητρα για ανάπτυξη της νεανικής Επιχειρηματικότητας

Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, προστέθηκε στο άρθρο 6 του ΚΦΕ παράγραφος 7, με βάση την οποία, απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος τα κέρδη από την άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος, μέχρι τριάντα χιλιάδες ευρώ (30.000) ετησίως, όσων υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών για πρώτη φορά, για το έτος της έναρξης και για τα δύο επόμενα έτη, εφόσον ο φορέας της επιχείρησης κατά την έναρξη δεν έχει συμπληρώσει το τριακοστό πέμπτο έτος της ηλικίας του. Τα παραπάνω αφορούν ατομικές επιχειρήσεις που κάνουν έναρξη εργασιών από 1/1/2010 και μετά ή ομόρρυθμες εταιρίες που συστήνονται από 1/1/2010 και μετά, δεδομένου ότι από την εισηγητική του νόμου, το κίνητρο αναφέρεται στην ίδρυση νέων επιχειρήσεων. Οι φορολογούμενοι δικαιούνται την απαλλαγή αυτή και για τα τρία έτη, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης εργασιών δεν έχουν συμπληρώσει το τριακοστό πέμπτο έτος της ηλικίας τους, έστω και αν τα επόμενα έτη συμπληρώνουν το όριο αυτό. Επίσης, από τη διατύπωση των διατάξεων προκύπτει, ότι το όριο της απαλλαγής μέχρι των 30.000 ευρώ δεν δικαιούνται οι φορείς των ατομικών εμπορικών επιχειρήσεων ή οι ελεύθεροι επαγγελματίες που έχουν ή είχαν ασκήσει στο παρελθόν άλλη ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα, έστω και αν δεν έχουν συμπληρώσει το 35^ο έτος της ηλικίας τους. Περαιτέρω, με τις ίδιες διατάξεις παρέχεται η πιο πάνω απαλλαγή, μέχρι 30.000 ευρώ και στις ομόρρυθμες εταιρίες, εφόσον σε αυτές συμμετέχουν αποκλειστικά φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατά την έναρξη των εργασιών τους (ως μέλη της εταιρίας) δεν έχουν συμπληρώσει το 35^ο έτος της ηλικίας. Επομένως, αν κάποιος μέλος της ομόρρυθμης εταιρίας είναι άλλο νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε νομικής μορφής ή φυσικό πρόσωπο ηλικίας 35 ετών και άνω, τότε η υπόψη ομόρρυθμη εταιρία δεν μπορεί να τύχει της απαλλαγής που προβλέπει ο νόμος, έστω και αν τα υπόλοιπα φυσικά πρόσωπα -

μέλη τους έχουν τις προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος. Επισημαίνεται ότι η απαλλαγή καταλαμβάνει και την επιχειρηματική αμοιβή που αντιστοιχεί μέχρι 30.000 ευρώ από τα κέρδη της εταιρίας.

Οι διατάξεις αυτές, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2010 και μετά.

Άρθρο 74

Κίνητρα έκπτωσης φόρου για δωρεές στο Λογαριασμό Αλληλεγγύης

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται, ότι οι δωρεές χρηματικών ποσών που καταβάλλονται είτε απευθείας είτε μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων από φυσικά πρόσωπα στο «Λογαριασμό Αλληλεγγύης για την απόσβεση Δημόσιου Χρέους» με κωδικό αριθμό 26132462, που τηρείται στην Τράπεζα της Ελλάδος, μειώνουν το ποσό του φόρου εισοδήματός τους, που προκύπτει με βάση την κλίμακα του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε., κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) αυτών.

Επίσης, σύμφωνα με την ίδια διάταξη, οι δωρεές χρηματικών ποσών που καταβάλλονται από νομικά πρόσωπα στον πιο πάνω λογαριασμό εκπίπτουν κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Για την αναγνώριση των δωρεών αυτών απαιτείται το αποδεικτικό κατάθεσης του ποσού στην Τράπεζα της Ελλάδος ή σε οποιαδήποτε άλλη τράπεζα ή στα Ταχυδρομικά Καταστήματα της χώρας (ΕΛ.ΤΑ.).

Τα ανωτέρω ισχύουν για δωρεές που λαμβάνουν χώρα από 23.4.2010 και μετά.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Ο Προϊστάμενος της Γραμματείας

Γ. ΠΑΠΑΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ