

# Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων για το οικονομικό έτος 2014

Αναλυτικός οδηγός

Η ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ

Τετάρτη, 02 Απριλίου 2014

Σελ. 27

## 1. Κλίμακα φορολογίας εισοδήματος

### 1.1. Κλίμακες οικονομικού έτους 2014 – Μειώσεις φόρου

#### 1.1.1. Μισθωτοί, συνταξιούχοι και λαμβάνοντες μισθό με έκδοση τιμολογίου ή απόδειξης παροχής υπηρεσιών

Το δηλωθέν εισόδημα από μισθούς, συντάξεις και μισθούς με έκδοση τιμολογίου ή απόδειξης για παροχή υπηρεσιών «μπλοκάκια» υποβάλλεται σε φόρο σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

\*για τον πίνακα βλ. συνημμένο αρχείο\*

##### 1.1.1.1. Προϋποθέσεις για να θεωρηθεί το εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελευθέριο επάγγελμα ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αφαιρουμένων των ασφαλιστικών εισφορών, θεωρείται το εισόδημα από ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελευθέριο επάγγελμα, εφ' όσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Έχουν έγγραφη σύμβαση με τα φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα τα οποία λαμβάνουν τις υπηρεσίες τους, και

β) Τα φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα τα οποία λαμβάνουν τις υπηρεσίες δεν υπερβαίνουν τα τρία (3).

Επισημαίνεται ότι, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτό, ποσοστό 75% των ακαθαρίστων εσόδων του εισοδήματος από ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα προέρχεται από ένα από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που λαμβάνουν τις υπηρεσίες αυτές.

**Προσοχή:** Οι ανωτέρω υπόχρεοι δεν δικαιούνται την έκπτωση των δαπανών που αναφέρονται στο άρθρο 31 του Ν. 2238/1994.

Ο υπολογισμός του φόρου θα γίνει με βάση την κλίμακα των μισθωτών - συνταξιούχων και παράλληλα ισχύει η μείωση του φόρου των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 9 (2.100,00 ευρώ για εισόδημα μέχρι 21.000,00 ευρώ κ.λπ.) και οι λοιπές μειώσεις φόρου που αφορούν μισθωτούς συνταξιούχους και περαιτέρω απαιτείται η προσκόμιση αποδείξεων.

##### 1.1.1.2. Παράδειγμα

Φορολογούμενος (ελεύθερος επαγγελματίας της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994), έλαβε εντός του 2013 συνολικές αμοιβές ύψους 12.000,00 ευρώ από δύο επιχειρήσεις (με τις οποίες είχε σύμβαση και εξέδωσε τιμολόγιο) από τις οποίες παρακρατήθηκε φόρος εισοδήματος με συντελεστή 20% ύψους 2.400,00

ευρώ. Οι συνολικές δαπάνες οι οποίες καταχωρήθηκαν στα βιβλία του ήταν 5.000,00 ευρώ εκ των οποίων οι 3.000,00 ευρώ αφορούν ασφαλιστικές εισφορές που καταβλήθηκαν στον Ο.Α.Ε.Ε. και 2.000,00 ευρώ οι λοιπές επαγγελματικές του δαπάνες εκ των οποίων 400,00 ευρώ δαπάνες κινητής τηλεφωνίας.

#### α) Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος

Ακαθάριστες αμοιβές: 12.000,00 - **Μείον** Καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές: 3.000,00 - **Φορολογητέο εισόδημα:** 9.000,00

#### β) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Φορολογητέο εισόδημα: 9.000,00 - Επί Συντελεστή α' κλιμακίου της κλίμακας μισθωτών - συνταξιούχων 22% - **Αναλογούν φόρος εισοδήματος** 1.980,00 - **Μείον** Μείωση φόρου (παρ. 2 άρθρου 9 Ν. 2238/1994) \* :1.980,00 - **Τελικό ποσό φόρου εισοδήματος:** 0,00

*\* Η μείωση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994 είναι 2.100,00 ευρώ για εισόδημα μέχρι και 21.000,00 ευρώ. Εφόσον ο φόρος που προκύπτει είναι μικρότερος των 2.100,00 ευρώ το ποσό μείωσης περιορίζεται στο ποσό του φόρου (στο παράδειγμά μας στο ποσό των 1.980,00 ευρώ). Επισημαίνεται ότι, προκειμένου να διατηρηθεί ακέραιο το ποσό της μείωσης του φόρου, ο φορολογούμενος απαιτείται να προσκομίσει αποδείξεις ύψους 2.250,00 ευρώ (το 25% του φορολογητέου εισοδήματος).*

#### Επισημάνση

Σε περίπτωση που ο ανωτέρω επαγγελματίας φορολογηθεί με την κλίμακα των μη μισθωτών (π.χ. δεν είχε σύμβαση με τους εργοδότες του), τότε το καθαρό εισόδημά του και ο φόρος θα υπολογισθεί ως ακολούθως:

#### α) Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος

Ακαθάριστες αμοιβές:12.000,00 - **Μείον** Επαγγελματικές δαπάνες: 5.000,00 - **Λογιστικά κέρδη:** 7.000,00 - **Πλέον** Μη εκπιπτόμενες δαπάνες(50% της δαπάνης κινητής τηλεφωνίας): 200,00 -

**Φορολογητέο εισόδημα :** 7.200,00

#### β) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Φορολογητέο εισόδημα: 7.200,00 - **Επί** Συντελεστή α' κλιμακίου της κλίμακας μη μισθωτών: 26% - **Φόρος εισοδήματος:** 1.872,00

#### γ) Διαφορά συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης

\*για τον πίνακα βλ. συνημμένο αρχείο\*

\* Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 για τα φυσικά πρόσωπα που το εισόδημά τους προέρχεται από ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελευθέριο επάγγελμα και έχουν έγγραφη σύμβαση με μέχρι 3 φυσικά ή/ και νομικά πρόσωπα, ή το 75% των ακαθάριστων εσόδων τους προέρχεται από 1 φυσικό ή/ και νομικό πρόσωπο, τα ποσά του τέλους επιτηδεύματος, εξακολουθούν να ισχύουν όπως επιβλήθηκαν κατά το οικονομικό έτος 2012.

### 1.1.2. Ατομικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες

Το δηλωθέν εισόδημα από ελεύθερο επάγγελμα και από ατομική επιχείρηση (εμπορική, μεταποιητική, εμπορική παροχής υπηρεσιών κ.λπ.), εκτός από το εισόδημα από ατομική γεωργική επιχείρηση, υποβάλλεται σε φόρο σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

\*για τον πίνακα βλ. συνημμένο αρχείο\*

Για νέες ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις ή νέους ελεύθερους επαγγελματίες με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 1η Ιανουαρίου 2013 και για τα 3 πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της παραπάνω κλίμακας **μειώνεται κατά 50% και μέχρι 10.000,00 ευρώ εισόδημα.**

**Προσοχή:** Σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1085/20.3.2014 εφόσον το καθαρό εισόδημα είναι μέχρι 10.000,00 ευρώ θα φορολογηθεί με 13%. Αν είναι έστω και ένα (1) ευρώ μεγαλύτερο θα φορολογηθεί με 26% !!! Κατά τη γραμματική όμως ερμηνεία της διάταξης εφόσον το εισόδημα υπερβαίνει τις 10.000,00 ευρώ πρέπει τα πρώτα 10.000,00 ευρώ να φορολογηθούν με συντελεστή 13%, το ποσό πάνω από 10.000,00 μέχρι και 50.000,00 (επόμενα 40.000,00 ευρώ) να φορολογηθεί με συντελεστή 26% και το υπερβάλλον ποσό με συντελεστή 33%.

### 1.1.3. Ατομικές αγροτικές επιχειρήσεις

Ειδικά για το **οικονομικό έτος 2014** (χρήση 2013) για το δηλωθέν εισόδημα από ατομική γεωργική επιχείρηση εφαρμόζεται αυτοτελώς η κλίμακα μισθωτών - συνταξιούχων.

Όπως τονίζεται στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1085/20.3.2014 τα δηλωθέντα εισοδήματα από ατομική γεωργική επιχείρηση φορολογούνται με την κλίμακα μισθωτών - συνταξιούχων, αλλά αυτοτελώς, δηλαδή το εισόδημα αυτό δεν συναθροίζεται, με το τυχόν εισόδημα από μισθούς και συντάξεις για να υπολογισθεί ο συνολικός φόρος. Για το εισόδημα όμως αυτό υπάρχει υποχρέωση προσκόμισης αποδείξεων προκειμένου να τύχουν της προβλεπόμενης μείωσης του φόρου.

**Προσοχή:** Στο γεωργικό εισόδημα υπολογίζεται κανονικά προκαταβολή, διότι μπορεί να φορολογείται με την κλίμακα των μισθωτών, αλλά δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

### Επισημάνσεις

i) Στην περίπτωση που φορολογούμενος έχει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και από γεωργικές επιχειρήσεις θα υπολογίζεται ο συνολικός φόρος που προκύπτει από το άθροισμα των φόρων των δύο επιμέρους εισοδημάτων (μισθωτές και γεωργικά), και μετά θα εφαρμόζεται η προβλεπόμενη μείωση του φόρου.

ii) Το γεωργικό εισόδημα ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης φορολογείται αυτοτελώς, με την κλίμακα των μισθωτών.

iii) Η διαμόρφωση του καθαρού γεωργικού εισοδήματος, γίνεται με τον ίδιο τρόπο που γινόταν μέχρι το οικονομικό έτος 2013, δηλαδή σύμφωνα με το άρθρο 42 του Ν. 2238/1994 το οποίο καταργείται για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2014 και μετά.

#### **1.1.4. Εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων και κινητές αξίες (εκτός των περιπτώσεων που με την παρακράτηση φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση)**

Τα εισοδήματα από μισθώσεις ακινήτων καθώς και τα εισοδήματα από κινητές αξίες, εκτός από τις περιπτώσεις που με την παρακράτηση φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, υποβάλλονται σε φορολόγηση βάσει της παρακάτω κλίμακας:

\*για τον πίνακα βλ. συνημμένο αρχείο\*

##### **1.1.4.1. Συμπληρωματικός φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από μισθώσεις ακινήτων**

Το ακαθάριστο ποσό εισοδήματος από ακίνητα υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 1,5% εφόσον το εισόδημα αυτό προέρχεται από εκμίσθωση κατοικίας εμβαδού έως 300 τ.μ. Αν το εισόδημα προέρχεται από εκμίσθωση κατοικίας εμβαδού άνω των 300 τ.μ. ή/και από επαγγελματική μίσθωση το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 3%.

##### **1.1.5. Εισόδημα πληρωμάτων εμπορικού ναυτικού από την παροχή υπηρεσιών σε εμπορικά πλοία**

Ο φόρος στις αμοιβές που αποκτούν οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα του εμπορικού ναυτικού από την παροχή υπηρεσιών σε εμπορικά πλοία, υπολογίζεται με αναλογικό συντελεστή 15% για τους αξιωματικούς και 10% για το κατώτερο πλήρωμα στις αμοιβές του ημερολογιακού έτους 2013 (οικονομικού έτους 2014).

\*για τον πίνακα 1 "Αναλογικοί συντελεστές φορολογίας αμοιβών πληρωμάτων εμπορικού ναυτικού", βλ. συνημμένο αρχείο\*

##### **1.1.6. Μειώσεις φόρου**

###### **1.1.6.1. Γενική μείωση φόρου μισθωτών - συνταξιούχων**

Ο φόρος που προκύπτει με βάση την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων μειώνεται:

α) Για εισόδημα μέχρι και 21.000,00 ευρώ κατά 2.100,00 ευρώ.

**Προσοχή:** Εφόσον ο φόρος που προκύπτει είναι μικρότερος των 2.100,00 ευρώ το ποσό μείωσης περιορίζεται στο ποσό του φόρου.

β) Για εισόδημα πάνω από 21.000,00 ευρώ το ποσό μείωσης των 2.100,00 ευρώ περιορίζεται κατά 100,00 ευρώ ανά 1.000,00 ευρώ εισοδήματος και μέχρι εξαντλήσεως του ποσού των 2.100,00.

\*για τον πίνακα 2 "Μείωση φόρου μισθωτών - συνταξιούχων κατά την παρακράτηση που είχε διενεργηθεί το 2013 (Σχετική ΠΟΛ. 1010/25.1.2013)", βλ. συνημμένο αρχείο\*

\*για τον πίνακα 3 "Φόρος μισθωτών - συνταξιούχων μετά τη γενική μείωση κατά την εκκαθάριση της δήλωσης (Σχετική εγκύκλιος ΠΟΛ.1085/20.3.2014)", βλ. συνημμένο αρχείο\*

Η κατά περίπτωση μείωση φόρου ισχύει, εφ' όσον ο φορολογούμενος προσκομίσει αποδείξεις που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) ή σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης για δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος, η σύζυγός του και τα τέκνα που τους βαρύνουν.

Συγκεκριμένα λαμβάνονται υπόψη αποδείξεις για τις εξής δαπάνες :

α) Από την Ομάδα 1 όλα τα είδη διατροφής

β) Από την Ομάδα 2 όλα τα οινοπνευματώδη ποτά και προϊόντα καπνού

γ) Από την Ομάδα 3 όλα τα είδη ενδύσεως και υπόδησης

δ) Από την Ομάδα 4 μόνο οι υπηρεσίες και είδη επισκευής και συντήρησης κατοικίας. Δεν λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες για ενοίκιο κύριας ή δευτερεύουσας κατοικίας, τα κοινόχρηστα, οι δαπάνες για ύδρευση, αποχέτευση, θέρμανση, ηλεκτρισμό, οι τόκοι δανείου, οι δημοτικοί φόροι.

ε) Από την Ομάδα 5 όλα τα διαρκή αγαθά οικιακής χρήσης (έπιπλα, σκεύη, ηλεκτρικές ή μη οικιακές συσκευές, εργαλεία κ.λπ.), τα οικιακά προϊόντα καθαρισμού, οι οικιακές υπηρεσίες.

στ) Από την Ομάδα 7 μόνο οι μεταφορές πραγμάτων (υπηρεσίες μετακόμισης οικιακών ειδών), η συντήρηση και η επισκευή αυτοκινήτου/ μοτοσυκλέτας, τα ανταλλακτικά, τα καύσιμα και τα λιπαντικά, η μίσθωση ταξί.

**Προσοχή:** Δεν λαμβάνονται υπόψη οι αγορές μεταφορικών μέσων (αυτοκίνητα, μοτοσυκλέτες κ.λπ.), τα εισιτήρια σε κάθε είδους μεταφορικό μέσο και τα διόδια.

ζ) Από την Ομάδα 9 όλα τα αγαθά και υπηρεσίες που έχουν σχέση με την αναψυχή και τον πολιτισμό (συσκευές εικόνας και ήχου, μουσικά όργανα για οικιακή χρήση, εξοπλισμός για αθλητισμό και αναψυχή, υπηρεσίες αθλητισμού και αναψυχής, θέατρα, κινηματογράφοι, μουσεία, κατοικίδια, άνθη, τυχερά παιχνίδια, εφημερίδες, περιοδικά, γραφική ύλη, ομαδικά ταξίδια κ.λπ.)

**Προσοχή:** Δεν λαμβάνονται υπόψη οι εισφορές στη Δημόσια Τηλεόραση και σε συνδρομητικά κανάλια.

η) Από την Ομάδα 10 μόνο τα διδάκτρα φροντιστηρίων και ξένων γλωσσών.

**Προσοχή:** Δεν λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες για διδάκτρα προσχολικής, πρωτοβάθμιας, δευτεροβάθμιας, μεταδευτεροβάθμιας μη τριτοβάθμιου επιπέδου, τριτοβάθμιας εκπαίδευσης καθώς και οι δαπάνες για ωδεία, γυμναστήρια, σχολές χορού κλπ. που συνιστούν οργανωμένους συνεχείς και σταδιακούς κύκλους μαθημάτων κατάρτισης.

θ) Από την Ομάδα 11 όλα τα αγαθά και οι υπηρεσίες από καταστήματα τροφοδοσίας (εστιατόρια, καφενεία, μπαρ, καντίνες κ.λπ.) και όλες οι υπηρεσίες από ξενοδοχεία, πανσιόν, ενοικιαζόμενα δωμάτια.

ι) Από την Ομάδα 12 όλα τα αγαθά και οι υπηρεσίες ατομικού ευπρεπισμού (κομμωτήρια, ινστιτούτα αισθητικής κ.λπ.), τα προσωπικά είδη (κοσμήματα, βρεφικά είδη, είδη καπνιστού κ.λπ.), οι υπηρεσίες κοινωνικής προστασίας (γηροκομεία, ιδρύματα για άτομα με ειδικές ανάγκες, κέντρα αποκατάστασης, φροντίδα στο σπίτι για άτομα τρίτης ηλικίας και άτομα με ειδικές ανάγκες, υπηρεσίες οικογενειακών συμβούλων, σχολεία για παιδιά με ειδικές

ανάγκες, βρεφονηπιακοί και παιδικό σταθμοί, βρεφοκομεία κ.λπ.), οι οικονομικές υπηρεσίες (συνδρομές σε πιστωτικές κάρτες, αμοιβές χρηματιστών και χρηματοοικονομικών συμβούλων, αμοιβές φοροτεχνικών, έξοδα θυρίδων, έξοδα επιταγών, διοικητικά τέλη για ιδιωτικά ή δημόσια ταμεία συντάξεων κ.λπ.), διάφορες υπηρεσίες (αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογράφων, πρόστιμα, ποινές και δικαστικά έξοδα, άδειες κυνηγίου και οπλοφορίας, ψαρέματος και υποβρύχιου ψαρέματος και λοιπές άδειες, άδειες πλοήγησης σκαφών, έξοδα θρησκευτικών ιεροτελεστιών - περιλαμβάνονται μόνο έξοδα για ιερέα και εκκλησία - αγγελίες, διαφημίσεις σε εφημερίδες, χαρτόσημα και τέλη πιστοποιητικών γέννησης, γάμου, θανάτου, έξοδα διαβατηρίων, εξαγορά στρατιωτικής θητείας, εισφορές και συνδρομές σε εκκλησίες και φιλανθρωπικά ιδρύματα, συνδρομές σε επαγγελματικά σωματεία, ενώσεις, σε τοπικούς συλλόγους, σε πολιτιστικούς και αθλητικούς συλλόγους κ.λπ.).

**Προσοχή:** Δεν λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες για κάθε είδους ασφάλιση, οι δαπάνες για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, οι εισφορές που καταβάλλονται στα ταμεία ασφάλισης του φορολογούμενου, τα έξοδα ιατρικής περίθαλψης, οι δαπάνες για ταχυδρομικές και τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες.

#### **1.1.6.1.1. Ελάχιστο ποσό αποδείξεων που απαιτείται να προσκομισθεί**

Το ελάχιστο ποσό των αποδείξεων δαπανών, που απαιτείται να προσκομισθούν, ορίζεται στο 25% του δηλούμενου και φορολογούμενου σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις ατομικού εισοδήματος του φορολογούμενου που δηλώθηκε με την εμπρόθεσμη δήλωση του. Το ποσό των αποδείξεων που πρέπει να προσκομισθεί δεν μπορεί να υπερβεί τις 10.500,00 ευρώ.

**Παράδειγμα :** Εισόδημα: 20.000,00 - Επί Συντελεστή: 25% - Απαιτούμενο ποσό δαπανών: 5.000,00

**Προσοχή:** Σε περίπτωση συζύγων οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί υπολογίζονται αθροιστικά και για τους δύο συζύγους μόνον εφ' όσον έχουν περιληφθεί στην εμπρόθεσμη δήλωση και επιμερίζονται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το δηλούμενο και φορολογούμενο σύμφωνα με την κλίμακα των μισθωτών - συνταξιούχων ατομικό εισόδημα της εμπρόθεσμης δήλωσής τους. Ο επιμερισμός εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση που ο υπόχρεος και η σύζυγος δηλώνουν εισόδημα το οποίο φορολογείται με την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων.

\*για τον πίνακα 4 "Ελάχιστο ύψος απαιτούμενων δαπανών", βλ.συννημμένο αρχείο\*

#### **1.1.6.1.2. Επιβολή φόρου στην περίπτωση που προσκομισθούν αποδείξεις μικρότερου ύψους από τις απαιτούμενες**

Αν το ποσό των προσκομιζόμενων αποδείξεων δαπανών του φορολογούμενου είναι μικρότερο από το ποσό που απαιτείται, επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 22% επί της διαφοράς.

#### **Παράδειγμα**

Μισθωτός με φορολογητέο εισόδημα ύψους 21.000,00 ευρώ στην εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος αναγράφει συνολικό ποσό αποδείξεων δαπανών 3.000,00 ευρώ.

#### **α) Προσδιορισμός απαιτούμενου ποσού δαπανών για την ισχύ του αφορολογήτου**

Εισόδημα: 21.000,00 - Επί Συντελεστή: 25% - Απαιτούμενο ποσό δαπανών: 5.250,00

## β) Προσδιορισμός διαφοράς

Προσκομιζόμενο ποσό δαπανών: 3.000,00 - Μείον Απαιτούμενο ποσό δαπανών: 5.250,00 - Διαφορά(αρνητική): - 2.250,00

## γ) Προσδιορισμός επιβάρυνσης

Διαφορά (αρνητική): 2.250,00 - Επί Συντελεστή: 22% - Φορολογική επιβάρυνση: 495,00

### 1.1.6.1.3. Περιπτώσεις δαπανών που περιλαμβάνονται

Στις δαπάνες αυτές (ισχύος της μείωσης φόρου), περιλαμβάνονται αγαθά και υπηρεσίες που ορίζονται στην ταξινόμηση για το Γενικό Δείκτη Τιμών Καταναλωτή της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛ.ΣΤΑΤ):

Συγκεκριμένα λαμβάνονται υπόψη αποδείξεις για τις εξής δαπάνες :

α) Από την Ομάδα 1 όλα τα είδη διατροφής

β) Από την Ομάδα 2 όλα τα οινοπνευματώδη ποτά και προϊόντα καπνού

γ) Από την Ομάδα 3 όλα τα είδη ενδύσεως και υπόδησης

δ) Από την Ομάδα 4 μόνο οι υπηρεσίες και είδη επισκευής και συντήρησης κατοικίας. Δεν λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες για ενοίκιο κύριας ή δευτερεύουσας κατοικίας, τα κοινόχρηστα, οι δαπάνες για ύδρευση, αποχέτευση, θέρμανση, ηλεκτρισμό, οι τόκοι δανείου, οι δημοτικοί φόροι.

ε) Από την Ομάδα 5 όλα τα διαρκή αγαθά οικιακής χρήσης (έπιπλα, σκεύη, ηλεκτρικές ή μη οικιακές συσκευές, εργαλεία κ.λπ.), τα οικιακά προϊόντα καθαρισμού, οι οικιακές υπηρεσίες.

στ) Από την Ομάδα 7 μόνο οι μεταφορές πραγμάτων (υπηρεσίες μετακόμισης οικιακών ειδών), η συντήρηση και η επισκευή αυτοκινήτου/ μοτοσυκλέτας, τα ανταλλακτικά, τα καύσιμα και τα λιπαντικά, η μίσθωση ταξί.

**Προσοχή:** Δεν λαμβάνονται υπόψη οι αγορές μεταφορικών μέσων (αυτοκίνητα, μοτοσυκλέτες κ.λπ.), τα εισιτήρια σε κάθε είδους μεταφορικό μέσο και τα διόδια.

ζ) Από την Ομάδα 9 όλα τα αγαθά και υπηρεσίες που έχουν σχέση με την αναψυχή και τον πολιτισμό (συσκευές εικόνας και ήχου, μουσικά όργανα για οικιακή χρήση, εξοπλισμός για αθλητισμό και αναψυχή, υπηρεσίες αθλητισμού και αναψυχής, θέατρα, κινηματογράφοι, μουσεία, κατοικίδια, άνθη, τυχερά παιχνίδια, εφημερίδες, περιοδικά, γραφική ύλη, ομαδικά ταξίδια κ.λπ.)

**Προσοχή:** Δεν λαμβάνονται υπόψη οι εισφορές στη Δημόσια Τηλεόραση και σε συνδρομητικά κανάλια.

η) Από την Ομάδα 10 μόνο τα διδάκτρα φροντιστηρίων και ξένων γλωσσών.

**Προσοχή:** Δεν λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες για διδάκτρα προσχολικής, πρωτοβάθμιας, δευτεροβάθμιας, μεταδευτεροβάθμιας μη τριτοβάθμιου επιπέδου, τριτοβάθμιας εκπαίδευσης καθώς και οι δαπάνες για ωδεία,

γυμναστήρια, σχολές χορού κλπ. που συνιστούν οργανωμένους συνεχείς και σταδιακούς κύκλους μαθημάτων κατάρτισης.

θ) Από την Ομάδα 11 όλα τα αγαθά και οι υπηρεσίες από καταστήματα τροφοδοσίας (εστιατόρια, καφενεία, μπαρ, καντίνες κ.λπ.) και όλες οι υπηρεσίες από ξενοδοχεία, πανσιόν, ενοικιαζόμενα δωμάτια.

ι) Από την Ομάδα 12 όλα τα αγαθά και οι υπηρεσίες ατομικού ευπρεπισμού (κομμωτήρια, ινστιτούτα αισθητικής κ.λπ.), τα προσωπικά είδη (κοσμήματα, βρεφικά είδη, είδη καπνιστού κ.λπ.), οι υπηρεσίες κοινωνικής προστασίας (γηροκομεία, ιδρύματα για άτομα με ειδικές ανάγκες, κέντρα αποκατάστασης, φροντίδα στο σπίτι για άτομα τρίτης ηλικίας και άτομα με ειδικές ανάγκες, υπηρεσίες οικογενειακών συμβούλων, σχολεία για παιδιά με ειδικές ανάγκες, βρεφονηπιακοί και παιδικοί σταθμοί, βρεφοκομεία κ.λπ.), οι οικονομικές υπηρεσίες (συνδρομές σε πιστωτικές κάρτες, αμοιβές χρηματιστών και χρηματοοικονομικών συμβούλων, αμοιβές φοροτεχνικών, έξοδα θυρίδων, έξοδα επιταγών, διοικητικά τέλη για ιδιωτικά ή δημόσια ταμεία συντάξεων κ.λπ.), διάφορες υπηρεσίες (αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογράφων, πρόστιμα, ποινές και δικαστικά έξοδα, άδειες κυνηγίου και οπλοφορίας, ψαρέματος και υποβρύχιου ψαρέματος και λοιπές άδειες, άδειες πλοήγησης σκαφών, έξοδα θρησκευτικών ιεροτελεστιών - περιλαμβάνονται μόνο έξοδα για ιερέα και εκκλησία - αγγελίες, διαφημίσεις σε εφημερίδες, χαρτόσημα και τέλη πιστοποιητικών γέννησης, γάμου, θανάτου, έξοδα διαβατηρίων, εξαγορά στρατιωτικής θητείας, εισφορές και συνδρομές σε εκκλησίες και φιλανθρωπικά ιδρύματα, συνδρομές σε επαγγελματικά σωματεία, ενώσεις, σε τοπικούς συλλόγους, σε πολιτιστικούς και αθλητικούς συλλόγους κ.λπ.).

**Προσοχή:** Δεν λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες για κάθε είδους ασφάλιση, οι δαπάνες για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, οι εισφορές που καταβάλλονται στα ταμεία ασφάλισης του φορολογούμενου, τα έξοδα ιατρικής περίθαλψης, οι δαπάνες για ταχυδρομικές και τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες.

#### **1.1.6.1.4. Αγορές αγαθών και δαπάνες που δεν περιλαμβάνονται**

Στις δαπάνες αυτές (ισχύος της μείωσης φόρου), δεν περιλαμβάνονται:

- α) Οι δαπάνες που προβλέπονται στο άρθρο 9 (μειώσεις φόρου) (1)
- β) Οι δαπάνες που προβλέπονται στο άρθρο 17 (απόκτηση περιουσιακών στοιχείων) (2)

#### **1.1.6.1.5. Μη υπόχρεοι στην προσκόμιση αποδείξεων αγορών - δαπανών**

Οι μη υπόχρεοι στην προσκόμιση αποδείξεων αγορών – δαπανών ορίζονται ρητά στην παράγραφο 2 του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994 και περιλαμβάνονται στον ακόλουθο πίνακα:

\*για τον πίνακα 5 "Μη υπόχρεοι στην προσκόμιση αποδείξεων δαπανών", βλ. συνημμένο αρχείο\*

#### **1.1.6.2. Μείωση φόρου μισθωτών – συνταξιούχων βάσει δαπανών**

Το ποσό του φόρου που προκύπτει, για τους μισθωτούς και συνταξιούχους, μειώνεται κατά ποσοστό 10% για κάθε καταβαλλόμενη από τις ακόλουθες δαπάνες:

- α) Των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης του φορολογούμενου και των λοιπών προσώπων που τον βαρύνουν κατά το μέρος που δεν καλύπτονται από ασφαλιστικά ταμεία ή/και ασφαλιστικές εταιρείες και



υπερβαίνουν το 5% του φορολογούμενου εισοδήματος. Το ποσό της μείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τις 3.000,00 ευρώ.

Ως έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης θεωρούνται:

α1) Οι αμοιβές που καταβάλλονται σε ιατρούς και ιατρικά κέντρα, όλων των ειδικοτήτων για ιατρικές επισκέψεις και εξετάσεις, καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλονται σε οδοντιάτρους, ορθοδοντικούς, γναθοχειρουργούς για οδοντοθεραπεία, οδοντοπροσθετική και γναθοχειρουργική.

α2) Τα έξοδα νοσηλείας που καταβάλλονται σε νοσηλευτικά ιδρύματα ή ιδιωτικές κλινικές, καθώς και οι δαπάνες που καταβάλλονται για διαρκή κάλυψη ιατρικών αναγκών.

α3) Τα έξοδα για φαρμακευτική περίθαλψη γενικά.

α4) Οι αμοιβές που καταβάλλονται σε νοσοκόμο για την παροχή υπηρεσιών σε ασθενή κατά τη νοσηλεία του σε νοσοκομείο ή κλινική ή στο σπίτι.

α5) Η δαπάνη για την αντικατάσταση μελών του σώματος με τεχνητά μέλη, καθώς και η δαπάνη για την αγορά ή τοποθέτηση στο σώμα του ασθενούς οργάνων, τα οποία είναι αναγκαία για τη φυσιολογική λειτουργία του ανθρώπινου οργανισμού.

α6) Τα έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης των τέκνων με ειδικές ανάγκες που παρουσιάζουν αναπηρία σε ποσοστό 40% και άνω με βάση τη γνωμάτευση των οικείων υγειονομικών επιτροπών του Κέντρου Πιστοποίησης Αναπηρίας (ΚΕ.Π.Α), εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημά τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 6.000,00 ευρώ, καθώς και η δαπάνη τους για διδάκτρα ή τροφεία που καταβάλλονται γι' αυτά τα τέκνα σε ειδικές για την πάθησή τους σχολές ή θεραπευτήρια,

α7) ποσό ίσο με το 50% της δαπάνης που καταβάλλεται σε επιχειρήσεις περίθαλψης ηλικιωμένων, οι οποίες λειτουργούν νόμιμα. Στις δαπάνες αυτές περιλαμβάνονται και οι δαπάνες για έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης των προσώπων που αναφέρονται στο άρθρο 7, τα οποία συνοικούν με τον φορολογούμενο και παρουσιάζουν αναπηρία 67% και άνω με βάση τη γνωμάτευση των οικείων υγειονομικών επιτροπών του ΚΕ.Π.Α. και έχουν αποκτήσει ετήσιο εισόδημα πάνω από 6.000,00 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή, εκπίπτει το ποσό των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης που υπερβαίνει το συνολικό ετήσιο καθαρό πραγματικό, φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις ή με ειδικό τρόπο ή απαλλασσόμενο ή τεκμαρτό εισόδημα των προσώπων αυτών. Επίσης στις δαπάνες αυτές περιλαμβάνονται και οι αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν τα τέκνα που ορίζονται στο άρθρο 7 στην περίπτωση που καταβάλλονται από γονέα που δεν συνοικεί μαζί τους, λόγω διάζευξης με τον άλλο γονέα. Το ποσό της κάθε δαπάνης, η οποία υπολογίζεται αθροιστικά και για τους δύο συζύγους, μειώνει το φόρο, μόνον εφόσον έχει περιληφθεί στην αρχική δήλωση και μερίζεται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος του καθενός που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, όπως αυτό δηλώθηκε με την αρχική δήλωση ή συμπληρωματική μέχρι τη λήξη της προθεσμίας.

β) Το ποσό της διατροφής που επιδικάστηκε και καταβάλλεται από τον έναν σύζυγο στον άλλο, του οποίου αποτελεί φορολογητέο εισόδημα. Το ποσό της μείωσης του φόρου δεν μπορεί να υπερβεί τα 1.500,00 ευρώ.

γ) Των χρηματικών ποσών που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο λόγω δωρεάς προς:

γ1) Τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, το Εθνικό Ταμείο Κοινωνικής Συνοχής, τους ιερούς ναούς, τις ιερές μονές του Αγίου Όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, την Ιερά Μονή Σινά, την Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας, τα δημοτικά νοσοκομεία και τα νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

γ2) Τα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς που διέπονται από το Ν. 1514/1985 (Φ.Ε.Κ. 13/Α') και τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

γ3) Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς. Πολιτιστικοί σκοποί είναι, ιδίως, η καλλιέργεια, προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής και των τεχνών γενικότερα, καθώς και η ίδρυση, επέκταση και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνολογικών και λαογραφικών.

Με προεδρικό διάταγμα μετά από πρόταση των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού και Τουρισμού καθορίζονται τα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς καθώς και οι διαδικασίες ελέγχου τους από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Πολιτισμού και Τουρισμού.

Τα ποσά των δωρεών και των χορηγιών λαμβάνονται υπόψη μόνον εφόσον έχουν κατατεθεί σε ειδικό λογαριασμό του νομικού προσώπου, που πρέπει να ανοιχθεί για το σκοπό αυτόν σε πιστωτικό ίδρυμα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα.

Το γραμμάτιο είσπραξης του πιστωτικού ιδρύματος που εκδίδεται πρέπει να αναφέρει τα στοιχεία του δωρητή ή χορηγού και δωρεοδόχου, το ποσό της δωρεάς ή χορηγίας αριθμητικώς και ολογράφως, την ημερομηνία κατάθεσής του και την υπογραφή του δωρητή ή χορηγού, κατά περίπτωση.

δ) Της αξίας των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων αυτοκινήτων, που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

#### **Επισημάνσεις (Για τις δωρεές και τις χορηγίες)**

i. Το συνολικό ποσό των δωρεών και χορηγιών των περιπτώσεων γ' και δ' επί του οποίου υπολογίζεται η μείωση δεν μπορεί να υπερβαίνει ποσοστό 5% του συνολικού εισοδήματος που φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

ii. Η μείωση διενεργείται εφόσον τα ποσά των δωρεών και χορηγιών υπερβαίνουν συνολικά τα εκατό 100,00 ευρώ.

iii. Τα χρηματικά ποσά αυτών των δωρεών και χορηγιών δεν πρέπει να έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη του Ν. 2238/1994.

iv. Οι διατάξεις των περιπτώσεων γ', και δ' εφαρμόζονται και για δωρεές υπέρ αντίστοιχων κρατικών φορέων και νομικών προσώπων, εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και σε χώρες ΕΟΧ. Το ποσό

των δωρεών αυτών μπορεί να κατατίθεται και σε πιστωτικό ίδρυμα στην οποία έχει την κατοικία του ο δωρεοδόχος.

\*για τον πίνακα 6 "**Μειώσεις φόρου μισθωτών - συνταξιούχων βάση δαπανών**", βλ. συνημμένο αρχείο"

#### **1.1.6.3. Μείωση φόρου λόγω αναπηρίας κ.λπ.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994 εξαιρετικά, το ποσό του φόρου που προκύπτει σύμφωνα με την παράγραφο 1 μειώνεται κατά 200,00 ευρώ, για τον ίδιο φορολογούμενο και για καθένα από τα πρόσωπα που συνοικούν με αυτόν ή τον βαρύνουν, εφόσον περιλαμβάνονται στον ακόλουθο πίνακα:

\*για τον πίνακα 7 "**Οριζόμενα από την παρ. 4 του αρθ. 9 του Ν.2298/1994 πρόσωπα που δικαιούνται τη μείωση φόρου ύψους 200,00 ευρώ**", βλ. συνημμένο αρχείο\*

#### **1.1.6.4. Λοιπά θέματα που αφορούν τις μειώσεις φόρου**

α) Για τη σύζυγο η οποία έχει εισόδημα από το οποίο προκύπτει φόρος, οι μειώσεις των δαπανών ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης και των δωρεών – χορηγιών (περιπτώσεις α', γ', και δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 9) και η μείωση φόρου λόγω αναπηρίας κ.λπ. (της παραγράφου 4 του άρθρου 9) που αφορούν την ίδια, οι μειώσεις των δαπανών ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης (περίπτωση α' της παραγράφου 3 του άρθρου 9) που αφορούν τα τέκνα της από προηγούμενο γάμο, τα χωρίς γάμο τέκνα της, τους γονείς της και τους ανήλικους ορφανούς από πατέρα και μητέρα συγγενείς της μέχρι το δεύτερο βαθμό, αφαιρούνται από το δικό της φόρο που προκύπτει με βάση την κλίμακα.

β) Όταν λόγω θανάτου του ενός από τους συζύγους υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις, αν στο εισόδημα του ενός συζύγου δεν προκύπτει φόρος ή ο φόρος που προκύπτει είναι κατώτερος από το άθροισμα των μειώσεων των δαπανών ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης και των δωρεών – χορηγιών (περιπτώσεις α', γ', και δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 9) και η μείωση φόρου λόγω αναπηρίας κ.λπ. (της παραγράφου 4 του άρθρου 9), το άθροισμα αυτών ή η διαφορά που προκύπτει δεν μειώνει το φόρο του άλλου συζύγου.

**Προσοχή:** Κατ' εξαίρεση, στην περίπτωση αυτή, μειώνουν το φόρο του άλλου συζύγου τα ποσά των μειώσεων που αφορούν έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης του ενός συζύγου και των λοιπών προσώπων που συνοικούν μαζί του και τον βαρύνουν.

γ) Αν με βάση τη φορολογική κλίμακα δεν προκύπτει για τον φορολογούμενο ποσό φόρου ή αυτό που προκύπτει είναι μικρότερο από το άθροισμα των μειώσεων των δαπανών ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης (περίπτωση α' της παραγράφου 3 του άρθρου 9) και η μείωση φόρου λόγω αναπηρίας κ.λπ. (της παραγράφου 4 του άρθρου 9) που αφορούν αυτόν προσωπικά και τα πρόσωπα που τον βαρύνουν, ολόκληρο το ποσό των μειώσεων των περιπτώσεων αυτών ή η διαφορά που προκύπτει, μειώνει το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική κλίμακα για τον άλλο σύζυγο.

#### **Επισημάνσεις:**

ι. Αν το συνολικό ποσό των μειώσεων είναι μεγαλύτερο του φόρου, ο οποίος προκύπτει με βάση τη φορολογική κλίμακα για τον φορολογούμενο και τη σύζυγό του, η διαφορά δεν επιστρέφεται ούτε συμψηφίζεται.

ii. Το ποσό που απομένει ύστερα από τις μειώσεις αποτελεί το φόρο που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα του φορολογούμενου.

## 2. Αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

### 2.1. Αντικειμενικές δαπάνες (τεκμήρια διαβίωσης)

#### 2.1.1. Κατοικίες

Ο προσδιορισμός της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης κύριας κατοικίας γίνεται κλιμακωτά ανάλογα με την επιφάνεια των κύριων και βοηθητικών χώρων αυτής.

\*για τον πίνακα 8 "Αντικειμενική δαπάνη κατοικίας", βλ. συνημμένο αρχείο\*

**Παράδειγμα** (Επιφάνεια κύριων χώρων 130 τ.μ. και βοηθητικών χώρων 20 τ.μ.)

#### α) Τρόπος προσδιορισμού αντικειμενικής δαπάνης

α1) Προσδιορισμός αντικειμενικής δαπάνης κύριων χώρων 80 τ.μ. χ 40,00 ευρώ: 3.200,00 - Πλέον 40 τ.μ. χ 65,00 ευρώ: 2.600,00 - Πλέον 10 τ.μ. χ 110,00 ευρώ: 1.100,00 - Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων: 6.900,00

α2) Προσδιορισμός αντικειμενικής δαπάνης βοηθητικών χώρων 20 τ.μ. χ 40,00 ευρώ: 800,00 - Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων: 800,00

α3) Προσδιορισμός συνολικής ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης

Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων: 6.900,00 - Πλέον Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων 800,00 - Συνολική αντικειμενική δαπάνη 7.700,00

β) Αντικειμενική δαπάνη σε περιοχές με τιμή ζώνης μέχρι 2.799,00 ευρώ ανά τ.μ.

\*για τον πίνακα βλ. συνημμένο αρχείο\*

γ) Αντικειμενική δαπάνη σε περιοχές με τιμή ζώνης από 2.800,00 μέχρι 4.999,00 ευρώ ανά τ.μ. (Προσαύξηση κατά 40%)

\*για τον πίνακα βλ. συνημμένο αρχείο\*

γ) Αντικειμενική δαπάνη σε περιοχές με τιμή ζώνης πάνω από 5.000,00 ευρώ ανά τ.μ. (Προσαύξηση κατά 70%)

\*για τον πίνακα βλ. συνημμένο αρχείο\*

#### 2.1.1.1. Επισημάνσεις

α) 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.

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

γ) 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 Δ.Ε.Η. ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο (π.χ. λογαριασμοί ύδρευσης, κοινοχρήστων κ.λπ.) από το οποίο να αποδεικνύεται ότι το ακίνητο ήταν κενό για όλο το υπ' όψιν διάστημα.

δ) Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1135/4.10.2010 έγινε δεκτό ότι δεν υπολογίζεται αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για δευτερεύουσες κατοικίες που μισθώνουν μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού για τουριστικούς λόγους.

ε) 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.

**Προσοχή:** 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.

### 2.1.2. Επιβατηγά ιδιωτικής χρήσης

Ο προσδιορισμός της δαπάνης διαβίωσης που προκύπτει από τα επιβατηγά ιδιωτικής χρήσης πραγματοποιείται ανάλογα με τα κυβικά του αυτοκινήτου.

\*για τον πίνακα 9 "Αντικειμενική δαπάνη επιβατηγών ιδιωτικής χρήσης", βλ. συνημμένο αρχείο\*

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη δεν εφαρμόζεται για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που διαθέτουν πιστοποιητικό αυθεντικότητας το οποίο εκδίδεται από διεθνή ή ημεδαπό φορέα που έχει αρμοδιότητα να εκδίδει τέτοιο πιστοποιητικό, καθώς και για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης τα οποία είναι ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους σε ποσοστό τουλάχιστον 67%. (3)

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

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

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

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

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

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

Για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα, αλλά υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης με βάση την παράγραφο 1 του άρθρου 107 του Ν. 2238/1994, καθώς και για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις, το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης που προκύπτει με βάση αυτοκίνητα αυτής της περίπτωσης, ιδιοκτησίας του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή ιδιοκτησίας ή κατοχής γραφείου, υποκαταστήματος ή πρακτορείου της αλλοδαπής επιχείρησης εγκατεστημένου στην Ελλάδα, βαρύνει το πρόσωπο που εκπροσωπεί στην Ελλάδα το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή την αλλοδαπή επιχείρηση ή προΐσταται του γραφείου ή υποκαταστήματος ή πρακτορείου.

Η αντικειμενική αυτή δαπάνη βαρύνει καθένα από τα φυσικά πρόσωπα ανεξάρτητα από τον τόπο διαμονής ή κατοικίας τους και δεν μπορεί για καθένα από αυτά τα πρόσωπα και για κάθε εταιρία να είναι ανώτερη από τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρίας.

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

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

Αν αποκτηθεί ή μεταβιβασθεί με οποιονδήποτε τρόπο επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης κατά τη διάρκεια του έτους, η αντικειμενική δαπάνη περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες κυριότητας ή κατοχής του αυτοκινήτου. Διάστημα μεγαλύτερο από 15 ημέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας. (4)

Αν μεταβιβασθεί ή αποκτηθεί εικονικά αυτοκίνητο από περισσότερα πρόσωπα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη του ισχύει αυτοτελώς στο σύνολό της για καθέναν από τους συμβαλλομένους. (5)

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

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

\* Αν ο κυβισμός του αυτοκινήτου δεν καταλήγει σε πλήρη εκατοντάδα (π.χ. 1.240, 1.290 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).

\* 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.

\* 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 67%.

\* Προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από τα προς πώληση οχήματα, όταν δεν κατατεθούν η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας τους στη Δ.Ο.Υ., δεν μπορεί να υπερβαίνει τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της επιχείρησης. (6)

### 2.1.3. Ιδιωτικά σχολεία

\*για τον πίνακα 10 "**Αντικειμενική δαπάνη ιδιωτικών σχολείων**", βλ. συνημμένο αρχείο\*

**Προσοχή:** 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.

### 2.1.4. Βοηθητικό προσωπικό

\*για τον πίνακα 11 "**Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικού προσωπικού**", βλ. συνημμένο αρχείο\*

**Προσοχή:** Η αντικειμενική δαπάνη δεν εφαρμόζεται όταν ο φορολογούμενος απασχολεί έναν μόνο οικιακό βοηθό, ή όταν ο ίδιος ή πρόσωπο που συνοικεί με αυτόν και τον βαρύνει, έχει αναπηρία 67% και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή είναι ηλικίας άνω των 65 ετών και απασχολεί ένα νοσοκόμο

### 2.1.6. Ανεμόπτερα - Αεροσκάφη - Ελικόπτερα

#### 2.1.6.1. Ανεμόπτερα

Για τα ανεμόπτερα η ετήσια αντικειμενική δαπάνη ορίζεται στις 8.000,00 ευρώ.

**Προσοχή:** Το ποσό αυτό δεν μειώνεται λόγω ακινησίας ή παλαιότητας λόγω απουσίας σχετικής πρόβλεψης στο νόμο.

#### 2.1.6.2. Υπερελαφρές πτητικές αθλητικές μηχανές

Για τις υπερελαφρές πτητικές αθλητικές μηχανές (Υ.Π.Α.Μ.) που υπάγονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 4 του υπ' αριθμόν Δ2/26314/8802/27.7.2010 κανονισμού υπερελαφρών πτητικών αθλητικών μηχανών (Φ.Ε.Κ. 1360/Β'), η ετήσια αντικειμενική δαπάνη ορίζεται στο ποσό των 20.000,00 ευρώ. (7)

**Προσοχή:** Ισχύει από 1.1.2011 και μετά, (Δηλώσεις οικονομικού έτους 2012 και επομένων).

### **2.1.6.3. Αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης και στροβιλοελικοφόρα**

Για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης και στροβιλοελικοφόρα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαμορφώνεται στο ποσό των 65.000,00 ευρώ για τους 150 πρώτους ίππους ισχύος του κινητήρα τους που προσυαυξάνεται με το ποσό των 500,00 ευρώ για κάθε ίππο πάνω από τους 150.

**Προσοχή:** Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη δεν μειώνεται λόγω ακινησίας ή παλαιότητας λόγω απουσίας σχετικής πρόβλεψης στο νόμο.

### **2.1.6.4. Αεροσκάφη αεριοπρωθούμενα (JET)**

Για αεροσκάφη αεριοπρωθούμενα (JET), η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαμορφώνεται στο ποσό των 200,00 ευρώ για κάθε λίμπρα ώθησης.

**Προσοχή:** Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη δεν μειώνεται λόγω ακινησίας ή παλαιότητας λόγω απουσίας σχετικής πρόβλεψης στο νόμο.

### **2.1.6.5. Ελικόπτερα**

Για ελικόπτερα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαμορφώνεται στο ποσό των 65.000,00 ευρώ για τους 150 πρώτους ίππους ισχύος του κινητήρα τους που προσυαυξάνεται με το ποσό των 500,00 ευρώ για κάθε ίππο πάνω από τους 150.

**Προσοχή:** Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη δεν μειώνεται λόγω ακινησίας ή παλαιότητας λόγω απουσίας σχετικής πρόβλεψης στο νόμο.

### **2.1.7. Κολυμβητικές δεξαμενές (Πισίνες)**

\*για τον πίνακα 12 "Αντικειμενική δαπάνη κολυμβητικών δεξαμενών" βλ. συνημμένο αρχείο\*

### **Παρατηρήσεις**

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

β) 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.

### **2.1.8. Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης**

Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου ορίζεται σε 3.000,00 ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε 5.000,00 ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα. (8)

### **Διευκρίνιση**



Το Υπουργείο Οικονομικών με το υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου Δ12/1036037/ ΕΞ /4.3.2011 έγγραφό του διευκρίνισε ότι, το ελάχιστο ετήσιο κόστος διαβίωσης ορίσθηκε από τον νομοθέτη, στο ποσό των 3.000,00 για τον άγαμο και 5.000,00 ευρώ για συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση και τα οποία αυτά ποσά προστίθενται στις λοιπές ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες.

### **2.1.9. Αμφισβήτηση ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης**

Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει την ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης.

\*για τον πίνακα 13 "Φορολογούμενοι που μπορούν να αμφισβητήσουν την ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης", βλ. συνημμένο αρχείο

### **Παρατηρήσεις**

α) Όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις αμφισβήτησης, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωσή του και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. 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.

β) Στις περιπτώσεις όσων υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις και όσων συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, η διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής δαπάνης και της πραγματικής δαπάνης λαμβάνεται υπ' όψιν για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης του γονέα ή του τέκνου που συμβάλλει στις δαπάνες διαβίωσης του υπόχρεου.

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

### **2.1.10. Ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης συνταξιούχων άνω των 65 ετών**

Οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες που υπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 16 του Ν. 2238/1994, προκειμένου για συνταξιούχους οι οποίοι έχουν υπερβεί το 65ο έτος της ηλικίας τους εφαρμόζονται μειωμένες κατά ποσοστό 30%.

## **2.2. Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων)**

### **2.2.1. Γενικά**

Οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων οι οποίες προσδιορίζουν φορολογητέο εισόδημα (τεκμήριο) είναι:

\*για τον πίνακα 14 " Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων", βλ. συνημμένο αρχείο\*

### **2.2.2. Χρήσιμες επισημάνσεις**

α) Δεν εφαρμόζεται το τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων που αφορά αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης για πράξεις που διενεργήθηκαν από την 17.12.2010 έως και την 31.12.2013. (9)

β) Καταργήθηκαν από 1.1.2010 και μετά, τα τρίτο και τέταρτο εδάφια της περίπτωσης στ' του άρθρου 17 του Ν. 2238/1994. (10)

Κατά συνέπεια από 1.1.2010 και μετά, καταργήθηκαν:

αα) Η απαλλαγή από το τεκμήριο της καταβολής των τόκων ή χρεολυσίου κατά περίπτωση, για αγορά κατοικίας.

ββ) Η απαλλαγή από το τεκμήριο της καταβολής του τοκοχρεολυσίου για αγορά εξοπλισμού γεωργικής επιχείρησης.

γγ) Η απαλλαγή από το τεκμήριο της καταβολής του τοκοχρεολυσίου για αγορά οικοπέδου από επιτηδευματίες που ασκούν ατομική επιχείρηση και ασχολούνται επαγγελματικά με την ανέγερση και πώληση οικοδομών.

γ) Έπαψε να ισχύει, από 23.4.2010 και μετά, η απαλλαγή από το τεκμήριο της χορήγησης δανείων προς εταιρίες ή κοινοπραξίες ή κοινωνίες από τα μέλη ή τους μετόχους των. (11)

**Προσοχή:** Προς αποφυγή καταστρατηγήσεων με την ΠΟΛ. 1135/4.10.2010 έγινε δεκτό, ότι περιλαμβάνονται και οι χρηματικές διευκολύνσεις προς τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα. Αντίθετα, δεν λαμβάνονται υπ' όψιν τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν οι επιχειρήσεις.

### **2.3. Θέματα που αφορούν τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων**

#### **2.3.1. Μη εφαρμογή των αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων**

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

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

β) Προκειμένου για αλλοδαπό προσωπικό που δεν διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα ή ημεδαπό προσωπικό που διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολείται αποκλειστικά σε επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του Α.Ν. 89/1967, του Α.Ν. 378/1968 και του άρθρου 25 του Ν. 27/1975, για το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή της κατοικίας.

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

οχήματα, όταν δεν κατατεθούν η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας τους στη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν μπορεί να υπερβαίνει τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της επιχείρησης. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν εφαρμογή για δαπάνες που προκύπτουν από 1.1.2010 και μετά. (12) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται κάθε άλλο θέμα για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.

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

ε) Προκειμένου για αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν εμπορική 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.

στ) Προκειμένου για αγορά επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, ειδικά διασκευασμένων για πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητικές αναπηρίες που υπερβαίνουν σε ποσοστό το 67%. (13)

ζ) Οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες που υπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 16 προκειμένου για συνταξιούχους οι οποίοι έχουν υπερβεί το 65ο έτος της ηλικίας τους εφαρμόζονται μειωμένες κατά ποσοστό 30%.

η) Προκειμένου για φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην αλλοδαπή, εφ' όσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα. (14)

### **2.3.2. Ανάλυση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο**

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 Ν. 2238/1994 (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 Ν. 2238/1994.

Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17 του Ν. 2238/1994 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 Ν. 2238/1994 ή αυτές που υπάρχουν είναι μικρότερες των 3.000,00 ευρώ, προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και των 5.000,00 ευρώ, 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 3.000,00 και 5.000,00 αντίστοιχα.

**Προσοχή:** 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.λπ.).

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

**Παράδειγμα** (Εγκύκλιος ΠΟΛ. 1135/4.10.2010)

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.

**2.3.3. Δικαιολογητικά που υποχρεούνται να προσκομίζουν οι φορολογούμενοι κάτοικοι Ελλάδας που αποκτούν μερίσματα που καταβάλλονται από αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρίες πλοίων με ξένη σημαία**

Αναφορικά με τα δικαιολογητικά που υποχρεούνται να προσκομίζουν οι φορολογούμενοι κάτοικοι Ελλάδας που αποκτούν μερίσματα που καταβάλλονται από αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρίες πλοίων με ξένη 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, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1135/4.10.2010 υπενθυμίζεται ότι, τα δικαιολογητικά αυτά που πρέπει να συνυποβάλλονται, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, είναι τα ακόλουθα: (15)

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

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.

**\*για τον πίνακα 15 "Ποσά που αφαιρούνται από το εισόδημα για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος", βλ. συνημμένο αρχείο\***

### **2.3.4. Ποσά εισοδήματος που προσαυξάνονται όταν υφίσταται διαφορά εισοδήματος οφειλόμενη σε αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης ή/και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του οικονομικού έτους 2014**

Η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17 του Ν. 2238/1994 (ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης και δαπάνης απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του της πηγής από την οποία δηλώνονται τα μεγαλύτερα εισοδήματα και, αν δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία κατηγορία, η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. (16)

Ειδικότερα στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1085/20.3.2014 αναφέρεται ότι, στην περίπτωση που δηλώνονται εισοδήματα από περισσότερες πηγές προσαυξάνει τα εισοδήματα της πηγής από την οποία δηλώνονται τα μεγαλύτερα εισοδήματα ήτοι τα εισοδήματα :

- α) Από μισθωτή εργασία εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις.
- β) Από ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα.
- γ) Από μισθώσεις ακινήτων και από κινητές αξίες (εκτός των κινητών αξιών που με την παρακράτηση φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση) εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθώσεις ακινήτων και από κινητές αξίες ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθώσεις ακινήτων και από κινητές αξίες.
- δ) Από επιχειρηματική δραστηριότητα εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα.
- ε) Αν δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία κατηγορία, η διαφορά αυτή λογίζεται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Προσοχή: Στις περιπτώσεις στις οποίες δηλώνεται μόνο ζημιά από ατομική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα και δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία άλλη κατηγορία τότε το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει λόγω αντικειμενικών δαπανών φορολογείται ως εισόδημα από ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα.

Στις περιπτώσεις που προκύψει διαφορά λόγω αντικειμενικών δαπανών και προκειμένου να προσδιορισθεί η πηγή και να επιβληθεί προσαύξηση, εξετάζεται χωριστά το εισόδημα του κάθε συζύγου.

### **2.3.5. Προσδιορισμός κεφαλαίου προηγούμενων ετών**

#### **2.3.5.1. Έννοια συνολικού κεφαλαίου (φορολογικά αποταμιεύματα)**

Όπως έχει γίνει δεκτό με το υπ' αριθμόν 1087172/1642/A0012/25.10.2005 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, τα έτη που επικαλείται ο φορολογούμενος για ανάλωση κεφαλαίου πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Συνεπώς, κατά το σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών τα τυχόν αρνητικά υπόλοιπα κάθε έτους συμψηφίζονται με τα θετικά και στην περίπτωση που το τελικό αλγεβρικό άθροισμα είναι αρνητικό, δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση. (17)

### **2.3.5.2. Υποβολή εκπρόθεσμης συμπληρωματικής δήλωσης για τη δήλωση ποσού από πώληση ακινήτων και αυτοτελώς φορολογούμενων τόκων στο επόμενο μη παραγεγραμμένο οικονομικό έτος (18)**

α) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, η κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69 του ίδιου νόμου, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

β) Με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίου καλύπτεται και με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Επίσης, ορίζεται και ο τρόπος υπολογισμού αυτού του κεφαλαίου.

γ) Σύμφωνα με την Ε10838/ΠΟΛ. 147/6.8.1984 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών, οι συμπληρωματικές δηλώσεις που συμπληρώνουν ποσά του πίνακα 6 (πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία) στο έντυπο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, δεν συνιστούν ανάκληση φορολογητέας ύλης ή δαπάνης ή προσδιοριστικού της δαπάνης στοιχείο και κατά συνέπεια, η δυνατότητα υποβολής αυτών είναι η οριζόμενη προθεσμία για την υποβολή των συμπληρωματικών δηλώσεων. (19)

Με τα έγγραφα του Υπουργείου Οικονομικών Με Αρ. Πρωτ. 1045025/856/A0012/9.5.2007 και 1074403/2002/A0012/11.11.2004 έγινε δεκτό ότι, για την κάλυψη τεκμαρτής δαπάνης μπορούν να χρησιμοποιηθούν κεφάλαια προηγούμενων ετών που σχηματίστηκαν μεταξύ άλλων και από ποσό από πώληση περιουσιακού στοιχείου, καθώς και από τόκους καταθέσεων αντίστοιχα.

**Προσοχή:** Εάν τα ποσά αυτά δεν έχουν δηλωθεί στο οικείο οικονομικό έτος, μπορεί ο φορολογούμενος να τα δηλώσει στο τελευταίο μη παραγεγραμμένο οικονομικό έτος.

### **Ερώτημα**

Αν δεν έχει δηλωθεί το τίμημα από πώληση ακινήτου που έγινε το έτος 1990 και εισπράχθηκε τα έτη 1991 και 1992 καθώς και αυτοτελώς φορολογούμενους τόκους που αποκτήθηκαν τα έτη 1994, 1995 και 1996, τα ποσά μπορούν να δηλωθούν τώρα, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν τα ποσά αυτά για κάλυψη μελλοντικών τεκμηρίων ;

### **Απάντηση**

Για την κάλυψη μελλοντικής τεκμαρτής δαπάνης μπορούν να χρησιμοποιηθούν με τη μορφή κεφαλαίου προηγούμενων ετών τα ποσά από την πώληση περιουσιακού στοιχείου που εισπράχθηκε τα έτη 1991 και 1992, καθώς και τα ποσά από τόκους καταθέσεων των ετών 1993, 1994, 1995 και 1996, εφ' όσον αυτά δηλωθούν με

συμπληρωματική δήλωση στο τελευταίο μη παραγεγραμμένο οικονομικό έτος, δηλαδή στο 2001, το οποίο παραγράφεται στις 31.12.2012.

Επισημαίνεται ότι, στη συμπληρωματική αυτή δήλωση δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, δεδομένου ότι με την παράλειψη δήλωσης αυτών στην αρχική δήλωση δεν παραβιάστηκε κάποια φορολογική διάταξη. (20)

**Προσοχή:** Το θέμα ως πραγματικό, εναπόκειται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., ο οποίος θα ελέγξει τον υπολογισμό του κεφαλαίου προηγούμενων οικονομικών ετών, καθώς και τη μη ανάλωση του για κάλυψη τεκμηρίου κατά τα προηγούμενα οικονομικά έτη. Ειδικότερα για τους τόκους, πρέπει να εξετάσει αν μπορούν να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη δαπάνης, δεδομένου ότι αν πρόκειται για αυτοτελώς φορολογούμενους τόκους, θα πρέπει να προκύπτει ότι θα έχουν πιστωθεί ή αναληφθεί, δηλαδή θα έχουν εισπραχθεί πριν από την πραγματοποίηση της δαπάνης

### **2.3.5.3. Η διατροφή που καταβάλλει ο γονέας στο ανήλικο τέκνο δεν αναγράφεται στη δήλωση του γονέα με τον οποίο συνοικεί και τον βαρύνει**

Σύμφωνα με το έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με Αρ. Πρωτ.: 1019911/374/A0012 /25.4.2007 η διατροφή που καταβάλλει ο γονέας στο ανήλικο τέκνο δεν αναγράφεται στη δήλωση του γονέα με τον οποίο συνοικεί και τον βαρύνει. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι η διατροφή που καταβάλλεται στον σύζυγο ή στη σύζυγο, η οποία επιδικάστηκε σε αυτούς ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών. Αντίθετα, το ποσό που καταβάλλεται σε τέκνα από οποιαδήποτε αιτία, δεν θεωρείται εισόδημά τους και δεν υπάρχει υποχρέωση δήλωσής του.

Η διατροφή που καταβάλλεται στο ανήλικο άγαμο τέκνο με δικαστική απόφαση κ.λπ. δε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος το οποίο δεν πρέπει να υπερβαίνει το τέκνο προκειμένου να θεωρείται προστατευόμενο μέλος του γονέα με τον οποίο συνοικεί και τον βαρύνει (σχετικό το άρθρο 7 του Ν. 2238/1994).

Από τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις δεν προβλέπεται έκπτωση, από το εισόδημα του γονέα, του ποσού της διατροφής που καταβάλλει στο ανήλικο τέκνο του.

Το ποσό αυτό προέρχεται από εισόδημα ή από οποιοδήποτε άλλο έσοδο του γονέα που το καταβάλλει το δηλώνει αυτός στη δήλωση του και φορολογείται κατά περίπτωση και επομένως, δεν μπορεί να γίνει χρήση για φορολογικούς σκοπούς του ποσού της διατροφής από άλλο φορολογούμενο (τέκνο ή πρώην σύζυγο).

Υστερα από τα παραπάνω, η διατροφή που καταβάλλει ο γονέας στο ανήλικο τέκνο δεν αναγράφεται στη δήλωση του γονέα με τον οποίο συνοικεί και τον βαρύνει συνεπώς δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για μείωση ή μηδενισμό προκύπτουσας προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων.

## **3. Ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων**

### **3.1. Γενικά**

Με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των 12.000,00 ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των οικονομικών ετών 2011 έως και 2015.

**\*για τον πίνακα 16 "Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα των φυσικών προσώπων", βλ. συνημμένο αρχείο\***

### **Επισημάνσεις**

α) Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του Ν. 4024/2011 προστέθηκαν νέοι παράγραφοι 6,7,8 και 9 στο άρθρο 29 του Ν. 3986/2011. Ειδικότερα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 ορίζεται, ότι στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που αποκτούν οι αμειβόμενοι με μηνιαίο μισθό, οι συνταξιούχοι από φορείς κύριας ασφάλισης, οι αμειβόμενοι με ημερομίσθιο οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου, οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα του εμπορικού ναυτικού που παρέχουν υπηρεσίες σε εμπορικά πλοία και με εξαίρεση τους μισθούς, συντάξεις και την πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε πρόσωπα που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και σε πρόσωπα που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες, που υπερβαίνει σε ποσοστό το 80%,(21) διενεργείται παρακράτηση από τους εργοδότες ή από τους φορείς που καταβάλλουν κύριες συντάξεις έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ίδιου άρθρου.

Η παρακράτηση διενεργείται κατά την καταβολή και υπολογίζεται με συντελεστή μετά από προηγούμενη αναγωγή του μισθού ή της σύνταξης ή του ημερομισθίου ή της αμοιβής που ορίζεται με άλλη βάση, σε ετήσιο καθαρό εισόδημα που ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011. Για την απόδοση των ποσών αυτών που παρακρατήθηκαν εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 1,2 και 4 του άρθρου 59 του Ν. 2238/1994, όπως ισχύουν.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 ορίζεται, ότι τα ανωτέρω εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2012 μέχρι και 31.12.2014.

**Προσοχή:** Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 ορίζεται, ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων του παρόντος άρθρου δεν αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα ή από το φόρο της κλίμακας του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994.

β) Με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 5 του άρθρου 38 του Ν. 4024/2011 αντικαταστάθηκε το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011. Με τις διατάξεις του νέου αυτού εδαφίου ορίζεται, ότι εξαιρούνται (από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011) και δεν προσμετρούνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από 80% και άνω, τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 14 (αποζημιώσεις απολυομένων) και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Ν. 2238/1994 (εφ' άπαξ παροχή από τα ταμεία προνοίας και άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς, εφάπαξ δημοσίων υπαλλήλων κ.λπ.).

γ) Με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 83 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό προστέθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 42 του Ν. 4024/2011 ορίζεται, ότι ειδικά για τις διαχειριστικές χρήσεις 2012 έως και 2014 στην ίδια βεβαίωση (αποδοχών), αναγράφονται και τα παρακρατούμενα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

## **3.2. Εισοδήματα στα οποία επιβάλλεται η έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης των φυσικών προσώπων**

### **3.2.1. Γενικά**



Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται σε όλα τα εισοδήματα, ακόμη και τα απαλλασσόμενα, εκτός από τις εξαιρέσεις που ρητά ορίζονται στις εν λόγω διατάξεις. (22)

Όσα από τα επιδόματα - βοηθήματα αποτελούν σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994 εισόδημα, ακόμη κι αν απαλλάσσονται της φορολογίας, δηλώνονται υποχρεωτικά στους κωδικούς 659 ή 660 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1) με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 62 του Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με τον Ν. 4110/2013 και συνεπώς υπόκεινται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

### **3.2.2. Παροχές, επιδόματα, βοηθήματα που υπόκεινται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης**

Στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1149/20.6.2013 ενδεικτικά αναφέρεται ότι, σύμφωνα με τις υφιστάμενες διατάξεις του Ν. 2238/1994 και ειδικότερα σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 6, αποτελούν εισόδημα απαλλασσόμενο της φορολογίας οι συντάξεις αναπήρων πολέμου, το εξωιδρυματικό επίδομα, η ισόβια σύνταξη, το επίδομα πολύτεκνων, το ΕΚΑΣ, το επίδομα επικίνδυνης εργασίας.

Κατά συνέπεια τα εν λόγω εισοδήματα συναθροίζονται με τυχόν άλλα εισοδήματα του υπόχρεου και επί του συνόλου επιβάλλεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων.

### **3.2.3. Παροχές, επιδόματα, βοηθήματα που δεν υπόκεινται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης**

Σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1149/20.6.2013, όσα επιδόματα - βοηθήματα δεν φέρουν τα απαραίτητα γενικά εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, δίδονται ως κοινωνική παροχή για την αντιμετώπιση και κάλυψη συγκεκριμένων ειδικών δαπανών στις οποίες υποβάλλονται ευπαθείς ομάδες φορολογούμενων, δίδονται χωρίς αντάλλαγμα παροχής εργασίας, χωρίς να αποτελούν καρπύ περιουσιακών στοιχείων, δεν αναγράφονται στους κωδικούς 659 – 660 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνεπώς δεν τίθεται θέμα επιβολής εισφοράς.

**Προσοχή:** Ενδεικτικά παραδείγματα επιδομάτων που σύμφωνα με την θέση της Διοίκησης δεν αποτελούν εισόδημα, είναι το διατροφικό επίδομα, το επίδομα τυφλότητας, το επίδομα τοκετού, τα επιδόματα λουτροθεραπείας, εισπνευσιοθεραπείας, αεροθεραπείας, ενεσοθεραπείας κ.λπ.

### **3.2.4. Κωδικοί του πίνακα 6 λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος επί του οποίου θα υπολογίζεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης**

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1223/13.10.2011 έχει διευκρινισθεί ότι, από τον Πίνακα 6 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι κωδικοί που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος επί του οποίου θα υπολογίζεται η ειδική εισφορά, είναι οι 659 - 660, 661 - 662, 431 - 432, 433 - 434, 305 - 306. Επισημαίνεται ότι, επειδή για το οικονομικό έτος 2014 οι τόκοι καταθέσεων ημεδαπής προέλευσης θα δηλώνονται στους κωδικούς 667 - 668 και αυτοί οι κωδικοί θα λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος επί του οποίου θα υπολογίζεται η ειδική εισφορά.

## **4. Τέλος επιτηδεύματος**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 επιβλήθηκε ετήσιο τέλος επιτηδεύματος σε επιτηδεύματες φυσικά και νομικά πρόσωπα.

**Προσοχή:** Για τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που το εισόδημά τους προέρχεται από ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελεύθερο επάγγελμα και έχουν έγγραφη σύμβαση με μέχρι 3 φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα, ή το 75% των ακαθάριστων εσόδων τους προέρχεται από ένα φυσικό ή/και νομικό πρόσωπο, τα ποσά του τέλους επιτηδεύματος, εξακολουθούν να ισχύουν όπως επιβλήθηκαν κατά το οικονομικό έτος 2012.

\*για τον πίνακα 17 "**Ετήσιο τέλος επιτηδεύματος φυσικών και νομικών προσώπων (Εισοδήματα οικονομικών ετών 2013 και επομένων)**", βλ. συνημμένο αρχείο\*

### **Εξαιρέσεις από το τέλος**

α) Οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν τη δραστηριότητα τους σε χωριά με πληθυσμό έως 500 κατοίκους και σε νησιά κάτω από 3.100 κατοίκους.

β) Ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες για τα πρώτα 5 έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους, από την πρώτη έναρξη εργασιών

γ) Οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων εφ' όσον για τον επιτηδεύματι υπολείπονται τρία έτη από το έτος της συνταξιοδότησής του, (Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας)

**Προσοχή:** Σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1247/12.12.2011, το τέλος επιτηδεύματος δεν επιβάλλεται ειδικά σε περίπτωση διακοπής των εργασιών του εργοταξίου επιχείρησης εκτέλεσης τεχνικών έργων.

## **5. Λοιπά θέματα που αφορούν τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων του οικονομικού έτους 2014**

### **5.1. Φορολογική αντιμετώπιση ανείσπρακτων δεδουλευμένων αποδοχών**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 4 του Ν. 4038/2012 προστέθηκε νέο εδάφιο στο τέλος της παραγράφου 3 του άρθρου 46 του Ν. 2238/1994 με το οποίο ορίστηκε ότι, ειδικά, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές της διαχειριστικής χρήσης του 2011 που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος σε έτος μεταγενέστερο από τις επιχειρήσεις στις οποίες απασχολείται και ακόμα και αν έγινε επίσχεση εργασίας από τους μισθωτούς ή ο εργοδότης κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης, χρόνος απόκτησής τους είναι ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται, υπό την προϋπόθεση ότι αυτές αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο για την ανωτέρω διαχειριστική χρήση.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του Ν. 4110/2013, η ισχύς της ανωτέρω διάταξης παρατάθηκε και για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές της διαχειριστικής χρήσης του 2012 (Δηλώσεις οικονομικού έτους 2013).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 της υποπαραγράφου Β.2. του νόμου «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του Ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις», η ισχύς της ανωτέρω διάταξης παρατάθηκε και για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές της διαχειριστικής χρήσης του 2013 (Δηλώσεις οικονομικού έτους 2014).

### **5.2. Υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (23)**

α) Κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 (Υποκείμενο του φόρου), ανεξάρτητα από το αν υπόκειται ή όχι σε φόρο, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση εφόσον έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 5 και εφόσον δεν εμπίπτει στις διατάξεις περί προσώπων που βαρύνουν τους φορολογούμενους του άρθρου 7 (Φορολογία των εισοδημάτων των συζύγων και των ανηλίκων τέκνων).

β) Οποιοσδήποτε, εφόσον προσκληθεί εγγράφως από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για το λόγο αυτό, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση. (24)

γ) Υπόχρεοι για υποβολή δήλωσης είναι όσοι δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ή υπάγονται στις διατάξεις των άρθρων 16 και 17 του Ν. 2238/1994, ανεξάρτητα αν εμπίπτουν στην απαλλαγή της περίπτωσης η' του άρθρου 18 του ίδιου νόμου. (25)

**Προσοχή:** Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημία που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό έτος, του στερεί το δικαίωμα συμψηφισμού, που ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994.

### **5.2.1. Ποια φυσικά πρόσωπα έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος**

Μετά τις αλλαγές που έγιναν με το Ν. 4110/2013, υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (το γνωστό έντυπο Ε1), έχει κάθε φυσικό πρόσωπο, εφόσον:

α) Έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του και δεν είναι προστατευόμενο μέλος. Προστατευόμενα μέλη είναι:

α1) Ο σύζυγος ή η σύζυγος που δεν έχει φορολογούμενο εισόδημα.

α2) Τα ανήλικα άγαμα τέκνα, δηλαδή αυτά που δεν έχουν συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας τους. Αν όμως αυτά τα τέκνα έχουν υπερβεί το 18ο έτος της ηλικίας τους το χρονικό διάστημα κατά το οποίο θεωρούνται προστατευόμενα μέλη παρατείνεται μέχρι και δύο έτη, δηλαδή μέχρι να συμπληρωθεί το 20ο έτος, εφόσον κατά τα έτη αυτά και είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα ανέργων του Ο.Α.Ε.Δ.

α3) Τα ενήλικα άγαμα τέκνα τα οποία δεν έχουν υπερβεί το 25ο έτος της ηλικίας τους και σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές ή σχολεία του εσωτερικού ή εξωτερικού, καθώς και εκείνα τα οποία παρακολουθούν δημόσια ή ιδιωτικά Ι.Ε.Κ. στο εσωτερικό. Αν όμως αυτά τα παιδιά έχουν υπερβεί το 25ο έτος της ηλικίας τους το χρονικό διάστημα κατά το οποίο θεωρούνται προστατευόμενα μέλη παρατείνεται μέχρι και δύο έτη, δηλαδή μέχρι να συμπληρωθεί το 27ο έτος, εφόσον κατά τα έτη αυτά και είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα ανέργων του Ο.Α.Ε.Δ.

α4) Τα άγαμα τέκνα, ανεξαρτήτως ηλικίας, εφόσον υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία.

α5) Τα τέκνα που είναι άγαμα ή διαζευγμένα ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω.

α6) Οι ανιόντες και των δύο συζύγων.

α7) Οι αδελφοί και οι αδελφές και των δύο συζύγων που είναι άγαμοι ή διαζευγμένοι ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία εξήντα 67% και πάνω.

α8) Οι ανήλικοι ορφανοί από πατέρα και μητέρα, συγγενείς μέχρι τον τρίτο βαθμό οποιουδήποτε από τους συζύγους.

**Προσοχή:** Τα πρόσωπα αυτά, εκτός του ή της συζύγου που δεν αποκτά εισόδημα, θεωρείται ότι βαρύνουν το φορολογούμενο εφόσον συνοικούν με αυτόν και το ετήσιο φορολογούμενο πραγματικό ή τεκμαρτό και απαλλασσόμενο εισόδημα τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 3.000,00 ευρώ ή το ποσό των 6.000,00 ευρώ αν αυτά παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω, με εξαίρεση τα ακόλουθα εισοδήματα: (26)

i) Το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση γενικά ή από την παραχώρηση της χρήσης ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα σε πρόσωπα που είναι συγγενείς με αυτόν μέχρι το δεύτερο βαθμό εξ αίματος.

ii) Τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, που κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 προστίθενται στο συνολικό εισόδημα του γονέα.

iii) Τα έσοδα από διατροφή που καταβάλλεται στο ανήλικο με δικαστική απόφαση ή ύστερα από συμφωνία που καταρτίστηκε με συμβολαιογραφικό έγγραφο.

iv) το εξωδραματικό επίδομα και τα προνοιακά επιδόματα που χορηγούνται σε άτομα με διάφορες αναπηρίες.

β) Οι κάτοικοι εξωτερικού είναι υπόχρεοι για υποβολή δήλωσης:

β1) Για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα,

β2) Αν έχουν περιουσιακά στοιχεία τα οποία υπάγονται στα τεκμήρια διαβίωσης (σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη αναψυχής κ.λπ.) ή έχουν αγοράσει περιουσιακά στοιχεία τα οποία υπάγονται στα τεκμήρια περιουσιακών στοιχείων. Επισημαίνεται ότι, τα πρόσωπα αυτά απαλλάσσονται από την εφαρμογή των τεκμηρίων διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων εφόσον δεν αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα, δηλαδή δεν θα υπολογιστεί τεκμαρτό εισόδημα.

### **5.2.2. Δικαιολογητικά που υποβάλλουν τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού και αποκτούν πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 61 του Ν. 2238/1994**

Με την απόφαση ΠΟΛ.1136/10.6.2013 καθορίστηκαν τα δικαιολογητικά που υποβάλλουν τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού και αποκτούν πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 61 του Ν. 2238/1994.

#### **5.2.2.1. Απαιτούμενα δικαιολογητικά**

α) Τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού και αποκτούν πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υποχρεώθηκαν να προσκομίσουν για το οικονομικό έτος 2012 (εισοδήματα έτους 2011) και να υποβάλουν μαζί με τις δηλώσεις φορολογίας του εισοδήματός τους για το οικονομικό έτος 2013 και τα επόμενα έτη (οικονομικό έτος 2014 και επόμενα):

αα) Βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνουν κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους, ή

ββ) Αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός τους, ή ελλείψει εκκαθάρισης

γγ) αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο άλλο κράτος.

**Προσοχή:** Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά από την αρμόδια φορολογική αρχή, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή από την οποία να προκύπτει η κατοικία του εν λόγω φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή.

Τα αλλοδαπά δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί στο έδαφος του κράτους κατοικίας, θα πρέπει να φέρουν την επισημείωση της Χάγης [N. 1497/1984 (Φ.Ε.Κ. 188/Α'/27.11.1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης. (27)

Για τα αλλοδαπά δημόσια έγγραφα που προέρχονται από κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, καθώς και για εκείνα που προέρχονται από κράτη για τα οποία η χώρα μας έχει διατυπώσει αντιρρήσεις (objections) για την προσχώρησή τους στην εν λόγω Σύμβαση και για όσο διάστημα δεν έχουν αρθεί οι επιφυλάξεις αυτές, ισχύει η προζενική θεώρηση. (281)

β) Ειδικά τα φυσικά πρόσωπα, κάτοικοι αλλοδαπής, που απασχολούνται ως αλλοδαπό προσωπικό σε επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του Α.Ν. 89/1967, υποχρεούνται να υποβάλουν:

αα) αντίγραφο του αλλοδαπού διαβατηρίου,

ββ) τη δημοσιευθείσα στο Φύλλο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως απόφαση υπαγωγής της επιχείρησης του Α.Ν. 89/1967, και

γγ) βεβαίωση της επιχείρησης από την οποία να προκύπτει η απασχόληση του φυσικού προσώπου σε επιχείρηση του Α.Ν. 89/1967 και ο χρόνος έναρξης αυτής της απασχόλησης.

#### 5.2.2.2. Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή δικαιολογητικών

Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής των παραπάνω δικαιολογητικών, τα φυσικά πρόσωπα θα θεωρούνται κάτοικοι Ελλάδας και θα φορολογούνται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά τους.

Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 της απόφασης ΠΟΛ. 1051/6.3.2014 για το οικονομικό έτος 2014, ειδικά τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού και αποκτούν πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υποχρεούνται να υποβάλουν, εμπρόθεσμα (πριν τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους και όχι πέραν της λήξης του οικείου οικονομικού έτους), σε φυσική μορφή, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, από τα οποία προκύπτει ότι είναι κάτοικοι εξωτερικού, μέσω του φορολογικού εκπροσώπου τους, στην καθ' ύλην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπου ο υπόχρεος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος αλλοδαπής.

#### 5.2.2.3. Αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την υποβολή των δικαιολογητικών αυτών ορίζεται η καθ' ύλην αρμόδια Δ.Ο.Υ., στην οποία ο υπόχρεος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος αλλοδαπής.

### **5.3. Υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων μέσω διαδικτύου (29)**

Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του Ν. 2238/1994, υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, από τις 20.3.2014 έως τις 30.6.2014.

Η υποβολή των δηλώσεων για τους φορολογούμενους που συμμετέχουν στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.), γίνεται μετά την υποβολή της δήλωσης του νομικού προσώπου.

### **5.4. Χρόνος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος**

Για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 (φυσικών και νομικών προσώπων) όπως και για άλλες δηλωτικές υποχρεώσεις, το Υπουργείο Οικονομικών την 31η Δεκεμβρίου 2014 γνωστοποίησε πίνακα προθεσμιών με τίτλο «Προγραμματισμός υποβολών, εκκαθαρίσεων και δόσεων 2014».

#### **5.4.1. Γενικές δηλωτικές υποχρεώσεις (εκτός ειδικών υποβολών πλοίων)**

\*για τον πίνακα βλ. συνημμένο αρχείο\*

#### **5.4.2. Ειδικές υποβολές πλοίων**

\*για τον πίνακα βλ. συνημμένο αρχείο\*

#### **5.4.1. Γενικές δηλωτικές υποχρεώσεις (εκτός ειδικών υποβολών πλοίων)**

#### **5.4.2. Ειδικές υποβολές πλοίων**

### **5.5. Υποχρέωση αναγραφής όλων των εισοδημάτων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (30)**

#### **5.5.1. Γενικά**

Μετά τις αλλαγές που έγιναν με το Ν. 4110/2013, στη δήλωση αναγράφονται υποχρεωτικά όλα τα εισοδήματα ανεξάρτητα από τη φορολογική τους συμπεριφορά, δηλαδή πλέον θα δηλώνονται υποχρεωτικά, τα αφορολόγητα εισοδήματα (π.χ. επιδόματα), τα εισοδήματα που φορολογήθηκαν αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (π.χ. τόκοι καταθέσεων) και τα εισοδήματα τα οποία έχουν καταβληθεί ελεύθερα φόρου (π.χ. κέρδη από εταιρείες).

**Προσοχή:** Μέχρι και το οικονομικό έτος 2012 για τα εισοδήματα αυτά δεν υπήρχε υποχρέωση αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και τα ανέγραφαν, στον Πίνακα 6 του εντύπου της δήλωσης, μόνο οι φορολογούμενοι οι οποίοι ήθελαν να καλύψουν τεκμήρια διαβίωσης ή/και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Ενδεικτικά, τα εισοδήματα αυτά είναι:

α) Εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο (Δηλώνονται στους κωδικούς 659 – 660)

α1) Εισοδήματα από πράξεις REPOS.

α2) Το εξωιδρυματικό επίδομα και το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται η σύνταξη τυφλών (όχι ολικά τυφλών) και προσώπων με απόλυτη αναπηρία (όχι με κινητική αναπηρία άνω του 80%).

α3) Συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης που φορολογούνται μόνο στην αλλοδαπή.

α4) Σύνταξη και επιδόματα πολύτεκνης μητέρας.

α5) Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο.

α6) Ειδικά επιδόματα επικίνδυνης εργασίας.

α7) Μερίσματα ημεδαπών και αλλοδαπών ναυτιλιακών εταιριών που απαλλάσσονται από το φόρο.

β) Εισοδήματα που φορολογούνται αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο (Δηλώνονται στους κωδικούς 667 – 668 και 659 – 660)

β1) Τόκοι καταθέσεων τραπεζών.

β2) Τόκοι έντοκων γραμμάτων του Δημοσίου.

β3) Τόκοι ομολόγων του Δημοσίου.

β4) Τόκοι από ομολογίες που εκδίδονται από εταιρίες ή επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ελλάδα.

β5) Τόκοι ομολογιακών δανείων που εκδίδονται στην αλλοδαπή, αμοιβές και μισθοί μελών Δ.Σ. ανώνυμης εταιρίας που έγινε παρακράτηση φόρου 35%.

β6) Ωφέλεια από πώληση εταιρικού μεριδίου.

β7) Μερίσματα ημεδαπών Α.Ε.

β8) Κέρδη που διανέμουν ημεδαπές Ε.Π.Ε. και συνεταιρισμοί, κ.λπ., όπως αυτά προκύπτουν μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος που τα βαρύνει καθώς και τα μερίσματα από αλλοδαπές ανώνυμες εταιρίες, αλλοδαπές Ε.Π.Ε. κ.λπ.

β9) Κέρδη φυσικών προσώπων και πολύ μικρών επιχειρήσεων, που εμπίπτουν στη Σύσταση 2003/361/ΕΚ της Επιτροπής της 6ης Μαΐου 2003, από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας προς την εταιρεία «Δ.Ε.Η. Α.Ε.» ή άλλο προμηθευτή, μετά από την ένταξη τους στο «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) kw».

Προσοχή: Για τα ποσά εισοδήματος τα οποία έχουν φορολογηθεί αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο πρέπει να αναγράφεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς κατά περίπτωση φόρος.

## **5.6. Εκπτώση ασφαλιστικών εισφορών από τα ακαθάριστα έσοδα**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 45 του άρθρου 3 του Ν. 4110/2013 προστέθηκε υποπερίπτωση εε' στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994. Ειδικότερα εκπίπτει, ως διαχειριστική

δαπάνη, το ποσό των εισφορών που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλόμενων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισης σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο. (31)

Σύμφωνα δε με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου οι διατάξεις αυτές ισχύουν για δαπάνες που πραγματοποιούνται από το οικονομικό έτος 2014 και μετά.

Με την παράγραφο 3 της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1095/29.4.2013 ορίζονται τα ακόλουθα:

«Με την παράγραφο 45 του άρθρου 3 του Ν. 4110/2013 προστίθεται νέα υποπερίπτωση εε' στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. σύμφωνα με την οποία, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ως γενικό έξοδο διαχείρισης, το ποσό της δαπάνης των εισφορών που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο καθώς και το ποσό των καταβαλλόμενων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισης σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο.

Οι διατάξεις αυτές θεσπίστηκαν μετά την αντικατάσταση του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου, με την οποία καταργήθηκε η έκπτωση από το φόρο εισοδήματος της δαπάνης των εισφορών που καταβάλλονται από τους φορολογούμενους. Επομένως, οι διατάξεις αυτές αφορούν αποκλειστικά τις εισφορές που καταβάλλουν οι ασκούντες ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα και δεν καταλαμβάνουν τις εισφορές που καταβάλλονται από τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε., καθόσον δεν αποτελούν παραγωγική δαπάνη γι' αυτά προκειμένου να αφαιρεθούν από τα ακαθάριστα έσοδα τους. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν για δαπάνες που πραγματοποιούνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.»

#### **Ερμηνεία ή ηθελημένη παρερμηνεία;**

Δηλαδή σύμφωνα με την «ερμηνεία» της διάταξης οι διατάξεις αυτές αφορούν αποκλειστικά τις εισφορές που καταβάλλουν οι ασκούντες ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα και δεν καταλαμβάνουν τις εισφορές που καταβάλλονται από τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε., καθόσον δεν αποτελούν παραγωγική δαπάνη γι' αυτά προκειμένου να αφαιρεθούν από τα ακαθάριστα έσοδα τους.

Στην συνέχεια με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1130/5.6.2013 το Υπουργείο Οικονομικών δέχτηκε ότι όταν οι εισφορές αυτές καταβάλλονται από τα μέλη των νομικών προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1995 (Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινωνίες κ.λπ.) δεν μπορούν να εκπέσουν, καθόσον τα μέλη των εταιρειών αυτών δεν τηρούν βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. λόγω της ιδιότητας αυτής και περαιτέρω βάσει της κείμενης νομοθεσίας, δεν προβλέπεται ανάλογος κωδικός επί του εντύπου Ε1 με ποσό δαπάνης που αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα ή από το φόρο.

Ετσι λοιπόν με την παράγραφο 3 της ανωτέρω απόφασης το Υπουργείο Οικονομικών έκανε δεκτό, για λόγους ίσης φορολογικής μεταχείρισης, ότι οι καταβαλλόμενες εισφορές από τα μέλη των νομικών προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 (Ο.Ε., Ε.Ε., αστικές εταιρείες κ.λπ.), εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των παραπάνω νομικών προσώπων, αναιρώντας κατά ένα μέρος τη θέση που είχε λάβει με την ΠΟΛ. 1095/29.4.2013.

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1085/20.3.2014 και σε συνέχεια της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1130/5.6.2013 αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των καταβαλλόμενων ασφαλιστικών εισφορών από μέλη νομικών προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν.2238/1994. (προσωπικές εταιρείες κ.λπ.) το Υπουργείο Οικονομικών



γνωστοποίησε ότι, όταν το μέλος της προσωπικής εταιρείας τηρεί βιβλία και στοιχεία του Κ.Φ.Α.Σ. λόγω άσκησης ατομικής επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος τότε υποχρεωτικά οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβλήθηκαν μέσα στο έτος 2013, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος (δεν ισχύει σε περίπτωση αδράνειας της επιχείρησης). Το ίδιο ισχύει και για τις ασφαλιστικές εισφορές που ενώ αφορούσαν την χρήση του έτους 2012, έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα έως και τις 29.3.2013. Αν ο φορολογούμενος συμμετέχει σε περισσότερες από μία προσωπικές εταιρείες, έγινε δεκτό, οι καταβαλλόμενες ασφαλιστικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης να εκπίπτουν ως ανωτέρω, εξολοκλήρου από την εταιρία επιλογής του.

## **5.7. Τόκοι καταθέσεων**

### **5.7.1. Ποσά τόκων που θα δηλωθούν στις δηλώσεις του οικονομικού έτους 2014**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 64 του Ν. 4170/2013, στο τέλος της παραγράφου 6 του άρθρου 62 του Ν. 2238/1994 προστέθηκε νέο εδάφιο με το οποίο ορίζεται ότι, ειδικά για τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Ν. 2238/1994 του οικονομικού έτους 2013 δεν υφίσταται υποχρέωση δήλωσής τους, εφόσον το συνολικό καθαρό ποσό αυτών δεν υπερβαίνει τα 250,00 ευρώ. (32)

**Προσοχή:** Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο τρίτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθ. 5 της απόφ. ΠΟΛ. 1051/6.3.2014, για τις δηλώσεις του οικονομικού έτους 2014, οι τόκοι θα δηλωθούν ανεξαρτήτως ποσού.

### **5.7.2. Επιμερισμός τόκων καταθέσεων κοινών λογαριασμών (33)**

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθ. 5 της απόφ. ΠΟΛ. 1051/6.3.2014, στις περιπτώσεις κοινών λογαριασμών σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό) υπάρχει υποχρέωση δήλωσης των ποσών των τόκων καταθέσεων που αναλογούν στους πραγματικούς δικαιούχους οι οποίοι καθορίζονται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει, σε κάθε περίπτωση, την διακριτική ευχέρεια να κρίνει διαφορετικά. (34)

### **5.7.3. Κωδικοί στους οποίους δηλώνονται οι τόκοι των καταθέσεων**

α) Οι τόκοι καταθέσεων τραπεζών ημεδαπής προέλευσης, μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος που τους βαρύνει (δηλαδή το καθαρό ποσό αυτών), αναγράφονται στους κωδικούς 667 – 668 του πίνακα 6 του εντύπου φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1). Με την επιφύλαξη τυχόν άλλης θέσης της Διοίκησης οι τόκοι καταθέσεων αλλοδαπής προέλευσης θα αναγραφούν στους κωδικούς 659 – 660 του ίδιου πίνακα.

β) Το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε στους τόκους των καταθέσεων αναγράφεται στους κωδικούς 433 – 434, κατά περίπτωση, του ίδιου πίνακα.

## **Επισημάνσεις**

i) Οι τόκοι καταθέσεων ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 15% από την 1.1.2013 και μετά. Με τη φορολόγηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου φυσικού προσώπου.

ii) Στην περίπτωση που δηλώνονται τόκοι αλλοδαπής προέλευσης ο φορολογούμενος πρέπει να διαγραμμίσει το ΝΑΙ στους κωδικούς 029 – 030 του πίνακα 2 (Έχετε περιουσία (ακίνητα, καταθέσεις κ.λπ.) στο εξωτερικό;).

**6. Λοιπά θέματα στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων που αφορούν τις δηλώσεις του οικονομικού έτους 2014 με το Ν. 4223/2013**

**6.1. Πίστωση φόρου που έχει καταβληθεί σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα δεν έχει θέσει σε ισχύ Σ.Α.Δ.Φ.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 9 του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994 εκπίπτει ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα δεν έχει θέσει σε ισχύ Σ.Α.Δ.Φ. για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτό και μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, εξαιρουμένων των κρατών που περιλαμβάνονται στον κατάλογο των μη συνεργάσιμων κρατών της παραγράφου 5 και των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κατά την έννοια της παραγράφου 7 του άρθρου 51Α του Ν. 2238/1994.(35)

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν. 4223/2013 οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 (φορολογικές χρήσεις 2012 και 2013).

**6.2. Επιστροφή φορολογικών προσαυξήσεων στη φορολόγηση της εφάπαξ συνταξιοδοτικής παροχής που εισέπραξαν οι υπάλληλοι και τα στελέχη της «Οργανωτικής Επιτροπής Ολυμπιακών Αγώνων - Αθήνα 2004»**

α) Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγρ. 2 του άρθρου 18 του Ν. 4223/2013 εφόσον στη φορολόγηση της εφάπαξ συνταξιοδοτικής παροχής που εισέπραξαν οι υπάλληλοι και τα στελέχη της «Οργανωτικής Επιτροπής Ολυμπιακών Αγώνων - Αθήνα 2004» βάσει ομαδικού ασφαλιστηρίου συμβολαίου συνταξιοδοτικής παροχής και κατόπιν υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή έκδοσης φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, έχουν υπολογισθεί φορολογικές προσαυξήσεις, αυτές δεν οφείλονται και, εφόσον έχουν καταβληθεί, επιστρέφονται στους υπόχρεους.

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής απαιτείται η έως τις 30.6.2014:

αα) Υποβολή από τους υπόχρεους, στην αρμόδια Δ.Ο. Υ., έγγραφης δήλωσης, με την οποία δηλώνουν αμετάκλητα ότι αποδέχονται το εκκαθαριστικό ή το φύλλο ελέγχου.

ββ) Προσκόμιση αντιγράφου κατατεθειμένης στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο δήλωσης παραίτησης, εφόσον έχει ασκηθεί και εκκρεμεί ένδικο βοήθημα ή μέσο.

γγ) Εξόφληση των αναλογούντων στην ανωτέρω παροχή κύριων φόρων.

Προσοχή: Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στις εκκρεμείς προς έλεγχο υποθέσεις, καθώς και στις υποθέσεις οι οποίες δεν έχουν ελεγχθεί, εφόσον οι υπόχρεοι υποβάλλουν συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος και την αμετάκλητη δήλωση που προβλέπεται στην ανωτέρω υποπερίπτωση αα' και εξοφλήσουν τους αναλογούντες κύριους φόρους, έως τις 31.12.2014.

β) Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Ν. 4223/2013 τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στις υποθέσεις που αφορούν τη φορολόγηση των εξόδων κίνησης, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 11 του Ν. 2327/1995, που καταβάλλονται στα τακτικά εν ενεργεία μέλη της Ακαδημίας Αθηνών.

### **6.3. Εκπτώση πολιτιστικών χορηγιών που γίνονται στο πλαίσιο της διοργάνωσης της Ελληνικής Προεδρίας μέχρι τις 30.6.2014**

α) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Ν. 3525/2007 το χρηματικό ποσό ή η αξία της παροχής μετά από χρηματική αποτίμηση αυτής από ειδική εκτιμητική επιτροπή, που προσφέρεται ως πολιτιστική χορηγία, εκπίπτει εξ ολοκλήρου από το φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου ή τα ακαθάριστα εισοδήματα της επιχείρησης που προσέφεραν τη χορηγία. Το αφαιρούμενο συνολικό ποσό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10% του συνολικού φορολογούμενου εισοδήματος ή των καθαρών κερδών που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης που προσέφερε τη χορηγία.

β) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 18 του Ν. 4223/2013 οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν και για τις χορηγίες που γίνονται στο πλαίσιο της διοργάνωσης της Ελληνικής Προεδρίας της Ε.Ε. μέχρι τις 30.6.2014.

### **6.4. Εκχώρηση μισθωμάτων στο Δημόσιο**

α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994 τα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων και από τόκους δανείων που θεωρούνται ότι έχουν αποκτηθεί κατά τις διατάξεις του Ν. 2238/1994 και τα οποία αποδεδειγμένα δεν έχουν εισπραχθεί από το δικαιούχο, επιτρέπεται να μη συνυπολογίζονται στο συνολικό καθαρό εισόδημα του, εφόσον εκχωρηθούν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα.

Περαιτέρω με τις διατάξεις του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι η εκχώρηση γίνεται με απλή έγγραφη δήλωση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται στον αρμόδιο για τη φορολογία του προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στο οικονομικό έτος στο οποίο τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται σε φόρο. Μαζί με τη δήλωση αυτή παραδίδονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας τα αποδεικτικά έγγραφα της εκχωρούμενης απαίτησης και με την ίδια δήλωση ο εκχωρών βεβαιώνει ότι δεν κατέχει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο. Το Δημόσιο υποκαθίσταται στα δικαιώματα του εκχωρητή.

β) Με το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου Δ12Α 1049261 ΕΞ 18.3.2014 «Κατάργηση των υποχρεώσεων της παραγράφου 7 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) και με αφορμή την υποβολή ερωτημάτων, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, η Γ.Γ.Δ.Ε. πληροφορεί τους φορολογούμενους ότι, με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 ορίζεται ότι από 1.1.2014 ο Ν. 2238/1994 και όλες οι κανονιστικές πράξεις και εγκύκλιοι που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση αυτού παύουν να ισχύουν, συνεπώς, πάντα σύμφωνα με την Γ.Γ.Δ.Ε., η διαδικασία εκχώρησης ανείσπρακτων μισθωμάτων και τόκων δανείων που ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994, έπαψαν να ισχύουν από 1.1.2014.

Σύμφωνα λοιπόν με το ανωτέρω έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. οι φορολογούμενοι που έχουν ανείσπρακτα ενοίκια το έτος 2013, υποχρεούνται να τα δηλώσουν στις δηλώσεις του οικονομικού έτους 2014, διότι «η διαδικασία εκχώρησης ανείσπρακτων μισθωμάτων και τόκων δανείων που ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994, έπαψαν να ισχύουν από 1.1.2014»!!!!

Η ανωτέρω θέση της Φορολογικής Διοίκησης είναι λανθασμένη για τους ακόλουθους λόγους:

α) Με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 προστέθηκε στο άρθρο 72 του Ν. 4172/2013 (Νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) νέα παράγραφος 22 η οποία ορίζει ότι, από την έναρξη ισχύος του Ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του Ν. 2238/1994, συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.

β) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του Ν. 4172/2013 ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού (στις επόμενες παραγράφους δεν γίνεται καμία αναφορά για το θέμα αυτό).

Σύμφωνα λοιπόν με τα ανωτέρω, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού, παύουν να ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, άρα τα εισοδήματα που έχουν αποκτηθεί το 2013 συνεχίζουν να διέπονται από τις διατάξεις του Ν. 2238/1994, συνεπώς τα ανεισπρακτα ενοίκια του 2013 μπορούν να εκχωρηθούν στο Δημόσιο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 11 του Ν. 2238/1994.

Το εν λόγω έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. πρέπει να ανακληθεί άμεσα διότι διαστρεβλώνει τις διατάξεις που επικαλείται (παράγραφος 11 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013). Για τα εισοδήματα του έτους 2013 εφαρμόζονται στο σύνολό τους οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 και δεν μπορεί η Φορολογική Διοίκηση να καταργεί, κατά το δοκούν, τις διατάξεις αυτές με ένα απλό έγγραφο. Πότε επιτέλους σε αυτή τη χώρα θα σταματήσει η Διοίκηση να «νομοθετεί δι' εγκυκλίων και εγγράφων»;

Τελικά με τις διατάξεις της παραγράφου 22 της υποπαραγράφου Δ.1. του νόμου «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του Ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις» με την οποία προστίθεται νέα παράγραφος 31 στο άρθρο 72 του Ν. 4172/2013, καταργείται το ανωτέρω έγγραφο και ορίζεται ότι ειδικά, για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1.1.2013 έως 31.12.2013 εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994 και οι εκδοθείσες κατ' εξουσιοδότηση αυτού υπουργικές αποφάσεις.

#### **7. Γενικές διαπιστώσεις για τις επιβαρύνσεις και τις ελαφρύνσεις στη φορολογία των φυσικών προσώπων μετά τις αλλαγές στο άρθρο 9 του Ν. 2238/1994 με το Ν. 4110/2013**

Οι νέες διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994 οι οποίες θα εφαρμοσθούν για τα εισοδήματα του ημερολογιακού έτους 2013 (δηλώσεις οικονομικού έτους 2014) αναμένεται να δημιουργήσουν σημαντικές επιβαρύνσεις στην πλειοψηφία των φορολογουμένων που αποκτούν εισόδημα μόνο από μία πηγή. Ειδικότερα:

α) Μισθωτοί – συνταξιούχοι και «μπλοκάκια» που δεν βαρύνονται με παιδιά και έχουν εισόδημα μέχρι 23.000,00 ευρώ αναμένεται να έχουν μικρές ελαφρύνσεις ενώ λόγω της αντικατάστασης του αφορολογητού ορίου με τη μείωση φόρου οι φορολογούμενοι που βαρύνονται με 3 παιδιά και πάνω θα έχουν σημαντική φορολογική επιβάρυνση.

β) Αυτοαπασχολούμενοι (ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες) ανεξαρτήτως εισοδήματος θα έχουν σημαντικές επιβαρύνσεις διότι αφενός δεν προβλέπεται μείωση φόρου όπως στους μισθωτούς - συνταξιούχους και αφετέρου δεν παρέχεται καμία μείωση φόρου λόγω δαπανών.

γ) Οι έχοντες εισόδημα από ενοίκια μέχρι 12.000,00 ευρώ θα έχουν σημαντικές επιβαρύνσεις διότι αφενός δεν προβλέπεται μείωση φόρου όπως στους μισθωτούς - συνταξιούχους και αφετέρου δεν παρέχεται καμία επιπλέον μείωση φόρου λόγω δαπανών.

δ) Φορολογούμενοι με το ίδιο ακριβώς συνολικό εισόδημα έχουν διαφορετική φορολογική μεταχείριση. Ειδικότερα φορολογούμενος μισθωτός με ετήσιο εισόδημα από μισθούς 32.000,00 ευρώ καλείται να καταβάλει φόρο εισοδήματος 6.740,00 ευρώ ενώ φορολογούμενος που έχει ετήσιο εισόδημα από μισθούς 20.000,00 ευρώ και από ενοίκια 12.000,00 ευρώ, ήτοι ετήσιο συνολικό εισόδημα 32.000,00 ευρώ καλείται να καταβάλει φόρο εισοδήματος 3.500,00 ευρώ.

Δηλαδή, σύμφωνα με τους εμπνευστές του νέου αυτού τρόπου φορολόγησης των εισοδημάτων των φυσικών προσώπων ο φορολογούμενος με εισόδημα 32.000,00 ευρώ αποκλειστικά από μισθούς – συντάξεις έχει μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα και καλείται να καταβάλει παραπάνω φόρο ύψους 3.240,00 ευρώ από το φορολογούμενο που έχει ακριβώς το ίδιο εισόδημα προερχόμενο από δύο πηγές.

ε) Η κατάργηση του αφορολογήτου ορίου και η αντικατάστασή του με μείωση φόρου μόνο για όσους φορολογούνται με την κλίμακα μισθωτών – συνταξιούχων. Ακούγεται από κύκλους του Υπουργείου Οικονομικών ότι ουσιαστικά με αυτό τον τρόπο αυξήθηκε το αφορολόγητο από 5.000,00 σε περίπου 9.500,00 ευρώ.

Ενδιαφέρουσα θεωρία την οποία πρέπει κάποιος από τους εμπνευστές του μέτρου να αναλύσει σε έναν τρίτεκνο λέγοντάς του ότι «αυξήθηκε το αφορολόγητό σου από 12.000,00 σε περίπου 9.500,00 ευρώ». Τελικά αυτοί που υιοθέτησαν την πρόταση του Δ.Ν.Τ. για αντικατάσταση του αφορολογήτου ορίου με μείωση φόρου πιστεύουν αφενός ότι ένας άγαμος φορολογούμενος μισθωτός με εισόδημα 18.000,00 ευρώ έχει την ίδια φοροδοτική ικανότητα με έναν άλλο μισθωτό φορολογούμενο με το ίδιο εισόδημα βαρυνόμενο με 2 παιδιά και αφετέρου ότι οι αυτοαπασχολούμενοι και οι έχοντες εισόδημα από μισθώματα δεν χρειάζονται μείωση φόρου γιατί καλύπτουν με άλλο τρόπο τις στοιχειώδεις δαπάνες διαβίωσής τους.

\*για τον πίνακα 18: "**Διαφορές φόρου εισοδήματος εισοδημάτων μεταξύ των οικονομικών ετών 2013 και 2014**", βλ. συνημμένο αρχείο\*

### Υποσημειώσεις

1) Τα έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης, η καταβαλλόμενη διατροφή και οι δωρεές.

2) Δαπάνες για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτου, πλοίων αναψυχής, αυτοκινήτων, δίτροχων κ.λπ. οχημάτων, για ανέγερση ακινήτου, για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων κ.λπ.

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

4) Τα ίδια εφαρμόζονται και σε περίπτωση ακινησίας ή ολοκληρωτικής καταστροφής του αυτοκινήτου από οποιαδήποτε αιτία.

5) Εικονική θεωρείται η μεταβίβαση ή η κτήση που πραγματοποιείται ιδίως μεταξύ συγγενών εξ αίματος ή εξ αγχιστείας κατ' ευθείαν γραμμή ή εκ πλαγίου μέχρι και τον τρίτο βαθμό, επιτρέπεται όμως η ανταπόδειξη. Όταν η

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

6) Προτελευταία εδάφια της περίπτωσης γ' του άρθρου 18 του Ν. 2238/1994 τα οποία προστέθηκαν με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Ν. 3943/2011 και ισχύουν από την 1.1.2010 και μετά.

7) Υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του Ν. 2238/1994 η οποία προστέθηκε με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Ν. 3943/2011.

8) Η φράση «εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα» έχει ισχύ για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) και επόμενα.

9) Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 28 του Ν. 3986/2011 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 8 του Ν. 3899/2010 και προβλέπεται ότι οι διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Ν. 2238/1994 αναστέλλονται μέχρι και την 31.12.2013.

10) Σχετική και η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1054/15.10.2010.

11) Διατάξεις της παραγράφου 4γ του άρθρου 3 του Ν. 3842/2010 με τις οποίες αντικαταστάθηκε η περίπτωση δ' του άρθρου 17 του Ν. 2238/1994. Συνεπώς, όλα τα ποσά που καταβάλλονται, από την ημερομηνία δημοσίευσης του Ν. 3842/2010 και μετά, για τη χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε, υπάγονται στην εφαρμογή του τεκμηρίου.

12) Σχετική και η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1054/15.10.2010.

13) 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 67% ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνησή τους.

14) Η περίπτωση η' του άρθρου 18 του Ν. 2238/1994 τέθηκε με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Ν. 3943/2011.

15) Σχετικό έγγραφο 1089690/11472πε/Β0012/2005.

16) Δεν θεωρείται πλέον εισόδημα Δ' ή Ζ' πηγής ή αν δεν δηλώνεται εισόδημα από αυτές τις πηγές εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994:

«3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

17) Σχετικό και το έγγραφο με Αριθ. Πρωτ.: 1092330/1805/Α0012/23.11.2007.

- 18) Σχετικό το έγγραφο με Αριθ. Πρωτ.: 1092666/1799/A0012/25.10.2007.
- 19) Παράγραφος 1 του άρθρου 62 του Ν. 2238/1994.
- 20) Σχετικό το έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με Αρ. Πρωτ. 1074403/2002/A0012/ 11.1.2004.
- 21) Εισόδημα της περίπτωσης θ' της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του Ν. 2238/1994.
- 22) Εξαιρούνται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 και δεν προσμετρούνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από 80% και άνω, τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 14 (αποζημιώσεις απολυομένων) και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Ν. 2238/1994 (εφ' άπαξ παροχή από τα ταμεία προνοίας και άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς, εφάπαξ δημοσίων υπαλλήλων κ.λπ.).
- 23) Παράγραφος 1 του άρθρου 61 του Ν. 2238/1994. Η φράση «και εφόσον δεν εμπίπτει στις διατάξεις περί προσώπων που βαρύνουν τους φορολογούμενους του άρθρου 7» στο τέλος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1, προστέθηκε με την περίπτωση 8 της υποπαραγράφου Δ.2 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4152/2013 και ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο δεύτερο του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση του νόμου στο Φ.Ε.Κ., ήτοι από 9.5.2013.
- 24) Στην περίπτωση αυτή ο καλούμενος υποχρεούται να υποβάλλει τις οικείες δηλώσεις μέσα στην προθεσμία 30 ημερών από την ημερομηνία της επίδοσης σε αυτόν της οικείας πρόσκλησης.
- 25) Αν ο φορολογούμενος κατοικεί στην αλλοδαπή, υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι αλληλεγγύως με αυτόν, οι αντιπρόσωποι ή οι πράκτορές του.
- 26) Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Ν. 2238/1994 αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου δέκατου του Ν. 4211/2013 «Κύρωση της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου «Ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση των εξαιρετικά επείγουσών και απρόβλεπτων αναγκών της Ελληνικά Αμυντικά Συστήματα Α.Ε.» και άλλες διατάξεις» και έχουν ισχύ για το οικονομικό έτος 2014 σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και νόμου. Με τις διατάξεις αυτές εισάγεται στο ετήσιο φορολογούμενο εισόδημα η ένδειξη «πραγματικό ή τεκμαρτό» και το εισόδημα των προσώπων των περιπτώσεων β' έως η' της παραγράφου 1 του άρθρου 7, εκτός αυτών που έχουν αναπηρία 67% και άνω, αυξάνεται από τα 2.900,00 ευρώ στα 3.000,00 ευρώ.
- 27) Σχετικό το έγγραφο του ΥΠ.ΟΙΚ. 1047385/542/0006Δ/25.5.2006, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει.
- 28) Σχετικά τα έγγραφα του ΥΠ.ΟΙΚ. 1032348/346/0006Δ/3.4.2007 και 1059356/627/0006Δ/3.6.2008.
- 29) Παράγραφος 1 του άρθρου 62 του Ν. 2238/1994 και ΠΟΛ. 1051/6.3.2014.
- 30) Δεύτερο και τρίτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 62 του Ν. 2238/1994.
- 31) Νέα υποπερίπτωση εε' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 η οποία έχει ως ακολούθως:

«ε) Του ποσού της δαπάνης των εισφορών που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλόμενων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισης σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο.».

32) Τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Ν. 2238/1994 είναι:

α) Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης, περιλαμβανομένων και των πιστοποιητικών καταθέσεων, σε τράπεζα ή ταμιευτήριο, που είναι στην Ελλάδα.

β) Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.

γ) .....

δ) Ομολογιακά δάνεια επιχειρήσεων, εφόσον έχουν τύχει των απαλλαγών του Ν.Δ. 3746/1957 (Φ.Ε.Κ. 173/Α').

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας παραγράφου θεωρούνται τόκοι καταθέσεων και τα εισοδήματα που προκύπτουν από πράξεις, όπως αυτές ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 15 του Ν. 3632/1928 (Φ.Ε.Κ. 137/Α'), που προστέθηκαν με το άρθρο 74 του Ν. 1969/1991 (Φ.Ε.Κ. 167/Α') και όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Ν. 2651/1998 (Φ.Ε.Κ. 248/Α'), τα οποία λαμβάνουν οι δικαιούχοι φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται και στους τόκους από καταθέσεις στην αλλοδαπή ή από ομολογιακά δάνεια που εκδίδονται σε αυτή, καθώς και στα εισοδήματα από κάθε μορφής τίτλους που εκδίδονται από θυγατρικές εταιρίες ημεδαπών τραπεζικών ιδρυμάτων στο εξωτερικό και δύνανται να συμπεριληφθούν στην κατηγορία των εποπτικών κεφαλαίων για την ενίσχυση της κεφαλαιακής τους επάρκειας, σύμφωνα με τις εκάστοτε πράξεις του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος, όταν όλα τα πιο πάνω εισοδήματα αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, κατοίκους Ελλάδος.».

33) Το Υπουργείο Οικονομικών με το έγγραφο του με Αρ. Πρωτ. 1105231/Α0012/22.7.2011 έχει κάνει δεκτά τα ακόλουθα:

α) Σε περίπτωση τραπεζικού λογαριασμού κατάθεσης μετρητών σε ονόματα καταθετών περισσότερα του ενός, το ποσό των τόκων μετά την αφαίρεση του φόρου, καταρχήν μερίζεται ισομερώς μεταξύ των καταθετών και του κοινού λογαριασμού. Ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. έχει την εξελεγκτική εξουσία να ερευνά τα πραγματικά περιστατικά και να προσδιορίζει με άλλη βάση το ποσό των τόκων που αναλογεί σε κάθε συνδικαιούχο του κοινού λογαριασμού. (Σχετικά και τα έγγραφα του Υπουργείου Οικονομικών με Αρ. Πρωτ. 1025717/557/Α0012/6.5.1996, 1080362/1634/Α0012/30.6.1996, 1052802/895/Α0012/ 4.6.1999, 1075223/147B/Α0012/7.8.2009).

Επισημαίνεται ότι, με την Εγκύκλιο Διαταγή ΠΟΛ. 1124/25.11.2004 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν. 3259/2004, σχετικά με τα επαναπατριζόμενα κεφάλαια» έγινε δεκτό ότι σε περίπτωση κοινού λογαριασμού, το ποσό καταρχήν επιμερίζεται μεταξύ των συνδικαιούχων, ακόμη και των ανηλίκων, χωρίς να εξετάζεται αν υπάρχει θέμα γονικής παροχής ή δωρεάς.

β) Σε περίπτωση που από πρόσθετα στοιχεία που προσκομιστούν προκύπτει ότι το ποσό της κατάθεσης των συνδικαιούχων προέρχεται από εισοδήματα του ενός εξ' αυτών, τότε μπορεί να χρησιμοποιήσει το εισόδημα μόνο ο ίδιος (Σχετικά και τα έγγραφα του Υπουργείου Οικονομικών με Αρ. Πρωτ. 1088561/1377/Α0012/24.9.1999 και



1022721/29/A0012/12.3.2002). Μετά από όσα αναφέρθηκαν στις ανωτέρω περιπτώσεις α' και β', προκύπτει ότι ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της προέλευσης των κατατιθεμένων κεφαλαίων στην τράπεζα και ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

34) Τα ανωτέρω ίσχυαν και για τις δηλώσεις του οικονομικού έτους 213 όπου σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 2 της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1155/26.6.2013 στις περιπτώσεις κοινών λογαριασμών σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό) υπάρχει υποχρέωση δήλωσης των ποσών των τόκων καταθέσεων που αναλογούν στους πραγματικούς δικαιούχους οι οποίοι καθορίζονται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει, σε κάθε περίπτωση, την διακριτική ευχέρεια να κρίνει διαφορετικά..

Περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν. 4223/2013 με την οποία προστέθηκε νέο εδάφιο στο τέλος της περίπτωσης β' της παραγράφου 9 του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994.

**ΓΙΩΡΓΟΣ ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ** - φορολογικός σύμβουλος επιχειρήσεων και πρόεδρος Ινστιτούτου Οικονομικών και φορολογικών μελετών