

Tax Bulletin

Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

Σεπτέμβριος 2013

Στις 23.07.2013 δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης ο υπ' αριθμ. 4172/2013 νόμος (ΦΕΚ Α' 167/2013) με τον οποίο θεσπίζεται ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος. Ακολουθεί παρουσίαση των σημαντικότερων αλλαγών που επέρχονται.



ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

A. Εισαγωγή – ο νέος ΚΦΕ με μια ματιά	3
B. Ορισμοί	6
Γ. Φορολογικές κλίμακες- Φορολογικοί Συντελεστές	11
Δ. Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων	14
Ε. Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων & Νομικών Οντοτήτων.....	28
ΣΤ. Παρακράτηση Φόρου	32
Ζ. Διατάξεις για την Καταπολέμηση της Φοροαποφυγής & της Φοροδιαφυγής ...	35
Η. Λοιπές Διατάξεις	38
Θ. Εργατικά και κοινωνικοασφαλιστικά ζητήματα	41

Α. Εισαγωγή – ο νέος ΚΦΕ με μια ματιά

Εισαγωγή

Στις 23 Ιουλίου 2013 δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης ο Ν. 4172/2013, ο οποίος μεταξύ άλλων περιέχει και το νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), που θα ισχύει κατά βάση από το 2014 και μετά.

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος αποτελεί τον έναν από τους τρεις πυλώνες της φορολογικής μεταρρύθμισης, την οποία η κυβέρνηση φιλοδοξεί να ολοκληρώσει έως το φθινόπωρο του 2013. Οι άλλοι δύο πυλώνες αφορούν τον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών, ο οποίος ήδη ψηφίσθηκε (Ν. 4174/2013), και τον Κώδικα Φορολογικών Κινήτρων, ο οποίος είναι ακόμα σε στάδιο επεξεργασίας. Με την ψήφιση και του τελευταίου, που έχει εξαγγελθεί για το φθινόπωρο του 2013, αναμένονται και κάποιες, ελπίζουμε τελευταίες, διορθωτικές και διευκρινιστικές αλλαγές στο νέο ΚΦΕ.

Ο νέος ΚΦΕ περιλαμβάνει έξι μέρη που αφορούν τις γενικές διατάξεις, τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και οντοτήτων, τα ζητήματα παρακράτησης φόρου, τις διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, καθώς και τα ζητήματα που αφορούν στην υποβολή δηλώσεων και την προκαταβολή του φόρου.

Μολονότι οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 δεν περιλαμβάνονται ρητώς στις καταργούμενες διατάξεις, ωστόσο, όπως παρατηρεί και η Επιστημονική Επιτροπή της Βουλής, ο νέος ΚΦΕ αντικαθιστά τον ισχύοντα τουλάχιστον κατά το μέρος που ρυθμίζει διαφορετικά ορισμένο ζήτημα σύμφωνα με τη γενική αρχή ότι ο νεότερος νόμος υπερισχύει του παλαιότερου. Εξάλλου, ρητά προβλέπεται ότι οι διατάξεις του νέου ΚΦΕ θα εφαρμοσθούν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1-1-2014 και μετά με εξαίρεση τα ζητήματα, για τα οποία προβλέπεται ρητώς διαφορετική έναρξη ισχύος. Αντιθέτως, δημιουργείται σύγχυση ως προς τη διατήρηση σε ισχύ διατάξεων του ισχύοντος ΚΦΕ, με τις οποίες ρυθμίζονται ζητήματα, τα οποία δε ρυθμίζονται με το νέο ΚΦΕ. Τέλος, δημιουργείται προβληματισμός ως προς την παράλληλη ισχύ των διατάξεων των άρθρων 1-5 του Ν. 2166/1993, 16 του Ν. 2515/1997 και του ν.δ. 1297/1972 σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν αποκλειστικώς και μόνο φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας.

Επίσης, προβλέπεται ρητά ότι διατηρούνται σε ισχύ οι διατάξεις των Ν. 2778/1999 για τη φορολογία των Εταιρειών Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία και των θυγατρικών τους, Ν. 3371/2005 για τη φορολογία των ΕΚΕΣ και των ΑΚΕΣ, καθώς και του Ν. 27/1975 και του Ν.Δ. 2687/1953.

Είναι αλήθεια ότι με το νέο ΚΦΕ και τον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών που ακολούθησε εισάγεται ένα καινούργιο σύστημα που διαπνέεται από διαφορετική φιλοσοφία, δηλαδή τη θέσπιση γενικών αρχών χωρίς εκτεταμένη περιπτωσιολογία, και τη στροφή σε ένα substance over form σύστημα. Με δεδομένο ότι αυτές οι γενικές αρχές βασίζονται σε νέες για την ελληνική φορολογική έννομη τάξη έννοιες, είναι πιθανό να υπάρξει μια σχετική ανασφάλεια δικαίου ως προς την ερμηνεία και πρακτική εφαρμογή τους, και αναμένεται με ενδιαφέρον η έκδοση ερμηνευτικών οδηγιών από τις φορολογικές αρχές.

Ο νέος ΚΦΕ με μια ματιά

- Ένα σύστημα γενικών αρχών και κανόνων αντί για περιπτωσιολογία.
- Δεν αλλάζουν οι βασικοί φορολογικοί συντελεστές.
- Για τα φυσικά πρόσωπα εισάγονται 4 νέες κατηγορίες εισοδημάτων η καθεμιά με το δικό της φορολογικό χειρισμό (δεν υπάρχει δηλαδή πλέον η έννοια του συνολικού εισοδήματος):
 - Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις
 - Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα
 - Εισόδημα από κεφάλαιο (μερίσματα, τόκοι κλπ)
 - Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου (πώληση ακινήτων μετοχών, ομολόγων κλπ).
- Εισάγεται με σαφήνεια ο ορισμός της φορολογικής κατοικίας και για τα νομικά πρόσωπα, περιλαμβάνοντας και τις περιπτώσεις άσκησης πραγματικής διοίκησης στην Ελλάδα.
- Εκπίπτουν πλέον, υπό κάποιες γενικές προϋποθέσεις, όλες οι επιχειρηματικές δαπάνες, πλην κάποιων ρητά κατονομαζόμενων. Σημειώνεται πάντως ότι περιέχονται ιδιαίτερα αυστηρές προϋποθέσεις έκπτωσης τόκων δανείων.
- Εισάγεται γενικός τρόπος φορολόγησης με συντελεστή 15% της υπεραξίας από πώληση μετοχών, εισηγμένων ή μη, ομολόγων, παραγώγων, κλπ. αλλά και ακινήτων.
- Διευρύνεται σημαντικά η απαλλαγή για μερίσματα που λαμβάνουν μητρικές εταιρείες από τη θυγατρική τους στην Ελλάδα και στο εξωτερικό – το ίδιο ισχύει και για τον παρακρατούμενο φόρο μερισμάτων.
- Εισάγονται νέες διατάξεις για τους επιχειρηματικούς μετασχηματισμούς, στα πρότυπα της αντίστοιχης Ευρωπαϊκής Οδηγίας (Merger Directive).
- Εισάγονται διάφοροι κανόνες για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, όπως για παράδειγμα η διάταξη για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες (CFC).

Β. Ορισμοί

Ο νέος ΚΦΕ περιλαμβάνει ορισμούς των χρησιμοποιούμενων νομικών εννοιών.

- Προς άρση αμφισβητήσεων αναφέρεται ρητώς ότι οι χρησιμοποιούμενοι στο νέο ΚΦΕ νομικοί όροι του ιδιωτικού δικαίου ισχύουν κατά την ερμηνεία και εφαρμογή των σχετικών διατάξεων, με εξαίρεση όπου κατ' εφαρμογή της αρχής της αυτονομίας του φορολογικού δικαίου το εννοιολογικό περιεχόμενό τους καθορίζεται διαφορετικά για τις ανάγκες της φορολογικής νομοθεσίας, εν προκειμένω του ΚΦΕ (μετάπλαση νομικών εννοιών).
- Για πρώτη φορά ο νέος ΚΦΕ περιλαμβάνει αναλυτικά τους κάτωθι ορισμούς: φορολογούμενος, πρόσωπο, νομικό πρόσωπο, νομική οντότητα, υπόχρεος σε παρακράτηση, συγγενικό πρόσωπο και συνδεδεμένο πρόσωπο.
- Ως νομική οντότητα θεωρείται κάθε μórφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως ο συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μórφης εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μórφης καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μórφωμα παρόμοιας φύσης (π.χ. trusts), κάθε μórφης ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μórφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μórφη προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μórφης κοινή επιχείρηση, κάθε μórφης εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μórφης εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου.

Τροποποιείται ο ορισμός της έννοιας της «φορολογικής κατοικίας» για τον καθορισμό των φυσικών προσώπων που υπάγονται στο φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα (άρθρο 4).

- Ειδικότερα, ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδος στην περίπτωση που συντρέχουν διαζευκτικά μία από τις κάτωθι προϋποθέσεις:
 - α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή την κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, δηλαδή τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του στην Ελλάδα,
 - β) είναι προξενικός ή διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός ή δημόσιος υπάλληλος με ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.
- Το φυσικό πρόσωπο που έχει τη φυσική του παρουσία στην Ελλάδα για διάστημα που υπερβαίνει τις 183 ημέρες εντός οποιουδήποτε δωδεκαμήνου, συνεχόμενα ή με διαλείμματα, είναι επίσης κάτοικος Ελλάδος.

Εισάγεται η έννοια της «φορολογικής κατοικίας» για τον καθορισμό των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που υπάγονται στο φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα (άρθρο 4).

- Ένα νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα θεωρείται κάτοικος Ελλάδος στην περίπτωση που συντρέχουν διαζευκτικά μία από τις κάτωθι προϋποθέσεις:
 - α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε με βάση το ελληνικό δίκαιο,
 - β) έχει την καταστατική του έδρα στην Ελλάδα,
 - γ) ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης του είναι στην Ελλάδα
- Η κρίση των φορολογικών αρχών αναφορικά με την άσκηση της πραγματικής διοίκησης ενός νομικού προσώπου στην Ελλάδα γίνεται με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες

της κάθε περίπτωσης και αφού ληφθούν υπόψη κυρίως ο τόπος άσκησης καθημερινής διοίκησης, ο τόπος λήψης στρατηγικών αποφάσεων, ο τόπος της ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, ο τόπος τήρησης των βιβλίων και στοιχείων, ο τόπος συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης, η κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης, ενώ μπορεί να συνεκτιμάται και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων.

- Για τον χαρακτηρισμό ενός νομικού προσώπου ως φορολογικού κάτοικου Ελλάδος αρκεί η άσκηση στην Ελλάδα της πραγματικής του διοίκησης για οποιοδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους.
- Εξαιρούνται ρητά από την εφαρμογή των νέων διατάξεων περί φορολογικής κατοικίας οι εταιρείες που έχουν συσταθεί και λειτουργούν σύμφωνα με το Ν. 27/1975 «περί φορολογίας πλοίων [κ.λπ.]» και το Ν.Δ. 2687/1953 «περί επενδύσεως και προστασίας κεφαλαίων εξωτερικού».

Με τις διατάξεις αυτές επιχειρείται ο εκσυγχρονισμός του νομικού πλαισίου που διέπει τη φορολογία νομικών προσώπων μέσω της υιοθέτησης της φορολόγησής τους με βάση την αρχή του τόπου άσκησης της πραγματικής τους διοίκησης που αποτελεί τη σύγχρονη προσέγγιση για την υπαγωγή των νομικών προσώπων σε φόρο εισοδήματος σε διεθνές επίπεδο. Παράλληλα ενσωματώνονται στο ελληνικό δίκαιο κριτήρια που έχουν αναπτυχθεί νομολογιακά σε άλλα δικαιοδοτικά συστήματα αναφορικά με τον καθορισμό των κριτηρίων που λαμβάνονται υπόψη για την απόδειξη του τόπου άσκησης της πραγματικής διοίκησης των νομικών προσώπων και επομένως τη φορολόγησή τους στον τόπο αυτό. Η έλλειψη πάντως εμπειρίας της ελληνικής φορολογικής διοίκησης στα θέματα αυτά, αλλά και η ανυπαρξία σχετικής νομολογίας των ελληνικών δικαστηρίων, ενδέχεται να προκαλέσει ανασφάλεια δικαίου τουλάχιστον μέχρι την έκδοση σχετικών ερμηνευτικών οδηγιών. Τέλος, ο μη ακριβής προσδιορισμός της περιόδου άσκησης στην Ελλάδα της πραγματικής διοίκησης ενός νομικού προσώπου, προκειμένου να κριθεί αυτό ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, θα δημιουργήσει σε πολλά αλλοδαπά πρόσωπα που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα για ορισμένη διάρκεια ανασφάλεια ως προς την υπαγωγή τους σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα.

Τροποποιείται προς το στενότερο ο ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων του άρθρου 100 του ισχύοντος ΚΦΕ και αντικαθίσταται από ορισμό ταυτόσημο με αυτόν που περιέχεται στο Μοντέλο Σύμβασης του ΟΟΣΑ για τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (άρθρο 6).

- Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει ιδίως:
 - α) τόπο της διοίκησης,
 - β) υποκατάστημα,
 - γ) γραφείο,
 - δ) εργοστάσιο,
 - ε) εργαστήριο και,
 - στ) ορυχείο, μεταλλείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων.
- Ειδικά για την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης σε περίπτωση ύπαρξης εργοταξίου στην Ελλάδα απαιτείται χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριών μηνών αντί του χρονικού διαστήματος των δώδεκα μηνών που προβλέπεται στο Μοντέλο Σύμβασης του ΟΟΣΑ για τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.
- Με το άρθρο 6 του νέου ΚΦΕ περιορίζεται και συγκεκριμενοποιείται το εύρος των περιπτώσεων που θεωρούνται μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, σε σχέση με ό,τι ισχύει βάσει αρ.100 του Ν.2238/1994.

- Περιορίζεται το ενδεχόμενο θεμελίωσης μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα μόνο για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και όχι για τους αλλοδαπούς οργανισμούς.
- Παύει να ισχύει η ρητή πρόβλεψη ότι αποτελούν μόνιμη εγκατάσταση τα καταστήματα, τα πρακτορεία, τα παραρτήματα και οι αποθήκες.
- Καταργείται επίσης η διάταξη που ρητά προέβλεπε ότι, εγκαταστάσεις επιχειρήσεων που διενεργούν βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή επεξεργασία γεωργικών προϊόντων συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση.
- Αντικαθίσταται η περίπτωση θεμελίωσης μόνιμης εγκατάστασης μέσω αντιπροσώπου, από το διαχωρισμό των περιπτώσεων ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης μέσω εξαρτημένου πράκτορα και μη ύπαρξης αυτής όταν διενεργούνται εργασίες μέσω ανεξάρτητου πράκτορα (πχ. μεσίτη, γενικού αντιπροσώπου με προμήθεια).
- Δεν συνιστά πλέον μόνιμη εγκατάσταση η περίπτωση διατήρησης αποθέματος εμπορευμάτων από το οποίο εκτελούνται παραγγελίες για λογαριασμό της αλλοδαπής επιχείρησης, και αντιθέτως εντάσσεται στις περιπτώσεις μη θεμελίωσης μόνιμης εγκατάστασης.
- Καταργείται η περίπτωση ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης με μόνη τη συμμετοχή της σε προσωπική εταιρεία ή ΕΠΕ.
- Παύει να εφαρμόζεται διαφοροποιημένος τρόπος προσδιορισμού του καθαρού κέρδους που προκύπτει στην Ελλάδα από τη μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης σε σχέση με τον αντίστοιχο για τις ημεδαπές, αναφορικά με το συνυπολογισμό των γενικών εξόδων διαχείρισης και άλλων εξόδων οργάνωσης και λειτουργίας αυτής που πραγματοποιούνται στην έδρα της στην αλλοδαπή.

Προβλέπονται τέσσερις κατηγορίες εισοδημάτων (άρθρο 7).

- Ειδικότερα, προβλέπονται οι εξής κατηγορίες:
 - α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
 - β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
 - γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
 - δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση η κατηγοριοποίηση των εισοδημάτων ακολουθεί το Μοντέλο του ΟΟΣΑ, ενώ ό,τι δεν εμπίπτει στο εννοιολογικό πεδίο αυτών των κατηγοριών εισοδημάτων, δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος με βάση τον ΚΦΕ, όπως π.χ. τα κέρδη των αμοιβαίων κεφαλαίων του Ν. 3283/2004 και του Ν. 2778/1999.

Τα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις, γεωργικές επιχειρήσεις και υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων αντιμετωπίζονται πλέον ενιαία ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ο όρος «φορολογικό έτος» αντικαθιστά τις έννοιες «διαχειριστική περίοδος» και οικονομικό έτος που χρησιμοποιούσε ο ισχύων ΚΦΕ (άρθρο 8).

- Διατηρείται η δυνατότητα λήξης του φορολογικού έτους την 30^η Ιουνίου για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία.
- Η κατ' εξαίρεση δυνατότητα κλεισίματος της διαχειριστικής χρήσης, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, σε ημερομηνία άλλη εκτός της 31^{ης} Δεκεμβρίου ή της 30^{ης} Ιουνίου περιορίζεται μόνο

στα ημεδαπά νομικά πρόσωπα/νομικές οντότητες που ανήκουν άμεσα κατά ποσοστό ανώτερο του 50% σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα.

- Ορίζεται ρητά γενικός κανόνας ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του, με μόνη ρητή εξαίρεση την περίπτωση εισοδήματος από μισθωτή εργασία σε περίπτωση καθυστερημένης εισπραξης δεδουλευμένων αποδοχών για οποιοδήποτε λόγο.

Εισάγεται γενική, εφαρμοζόμενη τόσο στα φυσικά όσο και στα νομικά πρόσωπα και οντότητες, και διατυπωμένη με ενρύντητα διάταξη περί πίστωσης του φόρου αλλοδαπής σε αντίθεση με τις τρεις διαφορετικές διατάξεις του ισχύοντος ΚΦΕ (άρθρο 9).

- Ειδικότερα, εφαρμόζεται η μέθοδος πίστωσης του φόρου αλλοδαπής (credit method) και προβλέπεται ότι ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα αυτό.
- Ορίζεται ότι η μείωση του φόρου εισοδήματος δε δύναται να υπερβαίνει το αναλογούν ποσό του φόρου για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Είναι σημαντικό ότι παύει να ισχύει ο περιορισμός της δυνατότητας πίστωσης αλλοδαπού φόρου μόνο όπου υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολόγησης.

Γ. Φορολογικές Κλίμακες – Φορολογικοί Συντελεστές

Γ. Φορολογικές Κλίμακες - Φορολογικοί Συντελεστές

Εγκαταλείπεται η έννοια του συνολικού εισοδήματος υπό την έννοια ότι κάθε κατηγορία εισοδήματος φορολογείται με διαφορετικό φορολογικό συντελεστή. Σημειώνεται ότι στην Επιστημονική Έκθεση της Βουλής διατυπώνεται προβληματισμός για τη συμβατότητα της διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης εισοδημάτων ίδιου ύψους αναλόγως της πηγής προέλευσής τους με τη συνταγματική αρχή της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα. Από την άλλη, η –πολλές φορές αδικαιολόγητη - αποσπασματική και διαφορετική φορολόγηση ακόμα και παρόμοιων τύπων εισοδημάτων αποτελεί κυρίαρχο στοιχείο και του υπάρχοντος ΚΦΕ.

Κλίμακα εισοδημάτων από μισθωτή εργασία

Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός Συντελεστής	Φόρος Κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
25.000	22%	5.500	25.000	5.500
17.000	32%	5.440	42.000	10.940
Υπερβάλλον	42%			

Κλίμακα κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός Συντελεστής	Φόρος Κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
50.000	26%	13.000	50.000	13.000
ή κατ' εξαίρεση	13% (μείωση κατά 50% του συντελεστή του α' κλιμακίου)	για ετήσιο εισόδημα έως € 10.000 για τις νέες ατομικές επιχειρήσεις και νέους ελεύθερους επαγγελματίες με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 1.1.2013 και για τα 3 πρώτα έτη της επαγγελματικής τους δραστηριότητας		
Άνω των € 50.000	33%			
ή κατ' εξαίρεση το σύνολο των κερδών	13% (χωρίς κλιμάκια)	τα κέρδη από ατομική γεωργική επιχείρηση		

Φορολογούνται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης

α) Κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει το φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης. Ο φόρος υπολογίζεται, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο Αποζημίωσης	Φορολογικός Συντελεστής
≤60.000	0%
60.000,01– 100.000	10%
100.000,01– 150.000	20%
>150.000	30%

β) Το ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστήριων συνταξιοδοτικών συμβολαίων φορολογείται αυτοτελώς:

Είδος ασφαλίσματος	Φορολογικός Συντελεστής ¹
κάθε περιοδικά καταβαλλόμενη παροχή	15%
εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή μέχρι € 40.000	10%
εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή άνω των € 40.000	20%

Κλίμακα Εισοδημάτων από Ακίνητα

Κλίμακιο Εισοδήματος	Φορολογικός Συντελεστής	Φόρος Κλιμακίου	Σύνολο Εισοδήματος	Φόρου
12.000	11%	1.320	12.000	1.320
Υπερβάλλον	33%			

Κλίμακα Εισοδήματος για Ο.Ε., Ε.Ε., λοιπές προσωπικές εταιρείες και κοινοπραξίες (όταν τηρούν απλογραφικά βιβλία)

Κλίμακιο Εισοδήματος	Φορολογικός Συντελεστής	Φόρος Κλιμακίου	Σύνολο Εισοδήματος	Φόρου
50.000	26%	13.000	50.000	13.000
Υπερβάλλον	33%			

Συντελεστής εισοδήματος από προσαύξηση περιουσίας (αφορά κυρίως αδήλωτα εισοδήματα, δηλαδή περιουσία η απόκτηση της οποίας δεν δικαιολογείται από το φορολογούμενο).

Φορολογικός Συντελεστής
33%

- Οι νέες φορολογικές κλίμακες και οι φορολογικοί συντελεστές ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2015 (χρήση 2014) και μετά.

¹ Προσαυξάνεται κατά 50% σε περίπτωση πρόωρης εξαγοράς

Δ. Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων

Δ.1 Έννοια και προσδιορισμός εισοδήματος από μισθωτή εργασία (άρθρα 12-14)

- Ορίζεται η έννοια της «εργασιακής σχέσης» σύμφωνα με την αρχή της αυτονομίας του φορολογικού δικαίου. Ο γενικός ορισμός βασίζεται στο ουσιαστικό κριτήριο της σχέσης εξαρτημένης εργασίας, και επεκτείνεται ακόμα και σε περίπτωση προφορικής συμφωνίας.

Είναι σαφής η πρόθεση του νέου ΚΦΕ να οριοθετήσει πιο αυστηρά αλλά και με διευρυμένο πλαίσιο τις περιπτώσεις όπου προκύπτει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Καλούνται πλέον όλες οι επιχειρήσεις να επανεξετάσουν προσεκτικά αμοιβές που δίνονται σε διάφορα πρόσωπα που μέχρι σήμερα δεν περιλαμβάνονται στην κατηγορία των μισθωτών για φορολογικούς σκοπούς.

- Εργασιακή σχέση για σκοπούς ΚΦΕ, στο πλαίσιο της οποίας αποκτάται εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, υφίσταται επίσης μεταξύ άλλων, όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:
 - α) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, *(καταργείται δηλαδή πλέον ο αυτοτελής τρόπος φορολόγησης των αμοιβών ΔΣ)*
 - β) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών και
 - γ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, τα οποία δεν υπερβαίνουν τα 3 ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό 75% του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από 1 από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον οι ετήσιες επιχειρηματικές δαπάνες που θα εξέλπταν, σύμφωνα με το νέο ΚΦΕ, δεν υπερβαίνουν το ποσό των € 9.250.
- Διευρύνεται η έννοια των ακαθάριστων εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, στην οποία περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων (διατηρείται όμως ο ειδικός τρόπος φορολόγησης), καθώς και κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.
- Προσδιορίζονται με μεγαλύτερη ακρίβεια οι παροχές σε είδος. Ειδικότερα, προβλέπεται ότι:
 - ο Κάθε παροχή σε είδος θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εφόσον η αγοραία αξία της υπερβαίνει το ποσό των € 300.
 - ο Αλλάζει ο τρόπος υπολογισμού της αγοραίας αξίας παραχώρησης οχήματος σε εργαζόμενο εταίρο, μέτοχο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Ενώ με το προϊσχύον καθεστώς, η αξία υπολογιζόταν ως ποσοστό βάσει της ΕΤΑ του έτους πρώτης κυκλοφορίας, με το νέο καθεστώς θα υπολογίζεται στο 30% του κόστους του οχήματος που εγγράφεται στα βιβλία του εργοδότη ως δαπάνη με τη μορφή απόσβεσης και λοιπών σχετικών εξόδων ή της μέσης δαπάνης ή απόσβεσης κατά τα τελευταία 3 έτη, αν το κόστος είναι μηδενικό.
 - ο Ορίζεται για πρώτη φορά ο τρόπος αποτίμησης των παροχών σε είδος με τη μορφή δανείου από φυσικό ή νομικό πρόσωπο/οντότητα προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο. Προβλέπεται επίσης ότι η προκαταβολή μισθού συνιστά δάνειο, μόνον εφόσον υπερβαίνει τους τρεις μήνες.
 - ο Προβλέπεται ότι το εισόδημα που συνδέεται με την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης αγοράς μετοχών (stock options) θεωρείται εισόδημα από μισθωτή εργασία ακόμα και μετά την αποχώρηση του δικαιούχου από την εταιρεία σε αντίθεση με το προϊσχύον καθεστώς, όπου το εισόδημα θεωρούνταν ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Η εν λόγω κατηγορία εισοδήματος σε είδος αναφέρεται ρητά μόνον στο δικαίωμα προαίρεσης απόκτησης εισηγμένων μετοχών, όπως και στο μέχρι σήμερα ισχύον πλαίσιο.
 - ο Προβλέπεται τρόπος υπολογισμού της αγοραίας αξίας παραχώρησης κατοικίας σε εργαζόμενο εταίρο ή μέτοχο. Το τεκμαρτό ενοίκιο υπολογίζεται σε 3% επί της αντικειμενικής αξίας.

- Από την άλλη προβλέπονται και ρητές απαλλαγές από το εισόδημα, ποσών όπως (ενδεικτικά):
 - διατακτικές τροφής έως 6 Ευρώ ανά ημέρα,
 - αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης αποκλειστικά για σκοπούς επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη,
(αν και από τη μέχρι σήμερα εμπειρία φορολογικών ελέγχων η κατηγορία αυτή μπορεί να αποτελέσει και πάλι σημείο σύγκρουσης με φορολογικούς ελεγκτές)
 - τα ασφάλιστρα για ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη στο πλαίσιο ασφαλιστηρίου συμβολαίου, μέχρι € 1.500 ετησίως ανά εργαζόμενο.

Δ.2 Προσδιορισμός εισοδήματος (κέρδους) από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρα 21-29)

Αλλάζει η φιλοσοφία αναφορικά με την έκπτωση δαπανών. Ενώ με το ισχύον σύστημα προβλέπονται έστω και ενδεικτικά οι εκπιπτόμενες δαπάνες, με το νέο ΚΦΕ απαριθμούνται πλέον περιοριστικά μόνο οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες. Ορίζεται επίσης ότι, όπως και μέχρι σήμερα, το κέρδος προσδιορίζεται βάσει των διατάξεων του ΕΓΛΣ και του ΚΦΑΣ, και όχι βάσει των κερδών ΔΛΠ.

Δ.2.1 Γενικοί κανόνες εκπεσιμότητας (άρθρα 22-23)

- Θεσπίζεται γενικός κανόνας περί εκπιπσιμότητας όλων των πραγματικών και αποδεικνυόμενων επιχειρηματικών δαπανών με εξαίρεση τις περιοριστικά απαριθμούμενες μη εκπιπτόμενες δαπάνες.
- Στις μη εκπιπτόμενες δαπάνες περιλαμβάνονται:
 - α) κάποιες περιπτώσεις τόκων δανείων, που αναφέρονται αναλυτικά κατωτέρω,
 - β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των € 500, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, *(Με τις νέες διατάξεις τίθενται περιορισμοί στην έκπτωση δαπανών λόγω μη χρήσης τραπεζικών μέσων πληρωμής, μολονότι αυτό δεν απαιτείται με βάση τον ΚΦΑΣ. Η πρόβλεψη αυτή μπορεί να δημιουργήσει πολλά προβλήματα π.χ. σε περιπτώσεις συμψηφισμού.)*
 - γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,
 - δ) προβλέψεις για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων εκτός των οριζόμενων στον ΚΦΕ,
 - ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων, *(Δεν περιλαμβάνονται πλέον οι ποινικές ρήτρες, που αποτελούσαν έναν ανεξήγητο περιορισμό μέχρι σήμερα.)*
 - στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
 - ζ) ο φόρος εισοδήματος, το τέλος επιτηδεύματος και οι έκτακτες εισφορές, καθώς και ο ΦΠΑ που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως ΦΠΑ εισροών,
 - η) το τεκμαρτό μίσθωμα σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,
 - θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της εάν υπερβαίνουν το ποσό των € 300 ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
 - ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων εάν υπερβαίνουν το ποσό των € 300 ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
 - ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας με εξαίρεση τις πραγματοποιούμενες από φορολογούμενους που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας,
 - ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες,
 - ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φορολογικούς κατοίκους σε μη συνεργάσιμο κράτος ή κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει

ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, και

(διάταξη που στην ουσία ισχύει και σήμερα)

(18) δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα από μερίσματα (βλ. παρακάτω σχόλια άρθρου 48)

Είναι ενδιαφέρον ότι η έκπτωση των δαπανών αποσυνδέεται από την τήρηση υποχρεώσεων που επιβάλλονται από άλλες νομοθεσίες, όπως για παράδειγμα η ασφαλιστική. Έτσι, π.χ. δεν εξαρτάται πλέον η έκπτωση των δαπανών μισθοδοσίας από την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών ή των δαπανών διαφήμισης από την καταβολή του τέλους διαφήμισης υπέρ των δήμων.

- Ορίζεται ρητά ότι η διάταξη περί μη έκπτωσης των δαπανών που καταβάλλονται προς φορολογικούς κατοίκους σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που ο δικαιούχος των ποσών είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μέλος της Ε.Ε ή του Ε.Ο.Χ. στην περίπτωση που προβλέπεται η δυνατότητα ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και του κράτους αυτού.

Με την εξαίρεση αυτή η διάταξη για τη μη έκπτωση δαπανών που καταβάλλονται σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς εναρμονίζεται με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης που αφορά στη συμβατότητα με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης των διατάξεων που έχουν ως σκοπό την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής.

- Οι διατάξεις για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών θα εφαρμόζονται σε φορολογικές περιόδους που κλείνουν μετά την 30^η Ιουνίου 2014 και εφεξής.

Δ.2.2 Έκπτωση τόκων – κανόνες υποκεφαλαιοποίησης (άρθρο 23 και άρθρο 49)

Υιοθετούνται σημαντικοί περιορισμοί στην έκπτωση τόκων δανείων που λαμβάνονται από τρίτους συναρτώμενοι με το επιτόκιο δανεισμού.

- Στις μη εκπιπτόμενες δαπάνες περιλαμβάνονται οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδας κατά την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού. Με βάση την τελευταία αυτή έκθεση το ποσοστό είναι **7,4%**.

Η υιοθέτηση τέτοιων σοβαρών περιορισμών στην έκπτωση τόκων δανείων ειδικά στην παρούσα οικονομική συγκυρία δημιουργεί ένα ανεξήγητο πιθανό φορολογικό βάρος στις επιχειρήσεις. Η εξαίρεση από τον ποσοτικό περιορισμό επιτοκίου των τραπεζικών δανείων είναι ένα λογικό βήμα, αλλά δεν είναι σαφές γιατί δεν περιλαμβάνονται στην εξαίρεση και άλλοι τρόποι δανεισμού όπως π.χ. ομολογιακά δάνεια.

Θεσπίζονται νέοι κανόνες για την υποκεφαλαιοδότηση, με βάση τους οποίους ο περιορισμός της έκπτωσης των τόκων δε βασίζεται στη θέσπιση μιας αναλογικής σχέσης μεταξύ δανεισμού και ιδίων κεφαλαίων, όπως ίσχυε με βάση τις αντικατασταθείσες διατάξεις, αλλά στη θέσπιση ορίου εκπιπτόμενων τόκων δανείων με βάση ορισμένο ποσοστό επί των καθαρών κερδών των εταιρειών.

- Ειδικότερα:
 - ο Καθορίζεται η έννοια της υποκεφαλαιοδότησης σε συνάρτηση με τα φορολογητέα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Προβλέπεται ότι οι δαπάνες τόκων δεν εκπίπτουν

κατά το μέρος που το πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους υπερβαίνει το 25% του EBITDA.

- ο Προβλέπεται εξαίρεση από τον περιορισμό έκπτωσης των δαπανών τόκων σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν είναι μέλος ομίλου και το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το € 1 εκατ. το χρόνο.
- ο Ο περιορισμός έκπτωσης των δαπανών τόκων δεν ισχύει για τα πιστωτικά ιδρύματα.
- ο Προβλέπεται η μεταφορά των μη εκπιπτόμενων τόκων για 5 έτη.

Καταρχήν ο νόμος δε φαίνεται να περιορίζει τη διάταξη σε ενδοομιλικό δανεισμό.

Σε κάθε περίπτωση η δυνατότητα μεταφοράς στα επόμενα πέντε έτη των μη εκπιπτόμενων τόκων δανείων περιορίζει τις φορολογικές συνέπειες για τις επιχειρήσεις. Ωστόσο, οι εν λόγω περιορισμοί και ειδικά σε περίοδο κρίσης και ύφεσης, είναι πιθανό να οδηγήσουν σε αύξηση του φορολογικού βάρους για πολλές επιχειρήσεις.

Δ.2.3 Αποσβέσεις (άρθρο 24)

- Οι συντελεστές αποσβέσεων καθορίζονται με βάση τον κατωτέρω πίνακα:

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

- Ειδικά για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ο συντελεστής μπορεί να προσαρμόζεται βάσει της διάρκειας ζωής του δικαιώματος.
- Προβλέπεται επίσης ρητά η δυνατότητα διενέργειας αποσβέσεων από το μισθωτή σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης. Ως χρηματοοικονομική μίσθωση νοείται οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

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

- β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας,
- γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το 90% της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,
- δ) κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται στο 90% της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται,
- ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.

Δ.2.4 Αποτίμηση αποθεμάτων (άρθρο 25)

- Μολονότι δεν καθορίζεται μέθοδος αποτίμησης για τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα (αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής), απαγορεύεται η χρησιμοποίηση διαφορετικής μεθόδου αποτίμησης κατά τα 4 έτη μετά το φορολογικό έτος, κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση.

Δ.2.5 Επισφαλείς απαιτήσεις (άρθρο 26)

- Τροποποιούνται οι προϋποθέσεις για τη δημιουργία προβλέψεων για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και τη διαγραφή τους.
- Ειδικότερα, ορίζεται ότι τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών εκπίπτουν ως εξής:

α) για ανείσπρακτες ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των € 1.000 για διάστημα άνω των 12 μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό 100% της εν λόγω απαίτησης,

β) για ανείσπρακτες ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των € 1.000 για διάστημα άνω των 12 μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

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

- Προϋπόθεση για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και στις 2 ως άνω περιπτώσεις είναι να έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης.
- Ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις κάτωθι περιπτώσεις :
 - Για επισφαλείς απαιτήσεις των μετόχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής 10% και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής 10%, εκτός αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου, ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα

κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή σε βάρος του έχει εκκινήσει η διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης.

- ο Για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.
- Προβλέπεται ότι απαίτηση μπορεί να διαγραφεί, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:
 - α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
 - β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και
 - γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

Η διάταξη θα ισχύει για προβλέψεις που σχηματίζονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν την 1^η Ιανουαρίου 2014 και εφεξής.

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

Δ.2.6 Συμψηφισμός ζημίας (άρθρο 27)

- Προβλέπεται η μη δυνατότητα απαγόρευσης συμψηφισμού ζημίας που προκύπτει στην αλλοδαπή με κέρδη ημεδαπής, με εξαίρεση το συμψηφισμό με εισόδημα που προκύπτει σε άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε. ή χώρα του Ε.Ο.Χ. υπό την προϋπόθεση ότι δεν απαλλάσσεται με βάση συνθήκη αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συνάψει και εφαρμόζει η Ελλάδα.

Απαιτείται η αναδιατύπωση της διάταξης προκειμένου να είναι σαφές εάν είναι δυνατός ο συμψηφισμός των ζημιών που προκύπτουν στην αλλοδαπή με κέρδη του φορολογούμενου στην αλλοδαπή σε κάθε περίπτωση. Θα ανέμενε κανείς ότι η αναφορά σε κράτη μέλη Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. θα αφορούσε ζημιές και όχι εισόδημα.

- Εισάγεται ειδικός κανόνας για την αντιμετώπιση καταστρατήγησης της διάταξης για τη μεταφορά ζημίας και το συμψηφισμό σε περίπτωση που στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους μεταβληθεί η ιδιοκτησία ή τα δικαιώματα ψήφου μιας επιχείρησης σε ποσοστό άνω του 30%. Προβλέπεται η μη εφαρμογή των διατάξεων περί μεταφοράς ζημίας τόσο για τις ζημιές του διανυόμενου φορολογικού έτους όσο και αυτών της προηγούμενης πενταετίας. Επιτρέπεται όμως η ανταπόδειξη ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους.

Δημιουργείται προβληματισμός ως προς τον τρόπο απόδειξης από την επιχείρηση της ύπαρξης εμπορικών ή επιχειρηματικών λόγων που συντρέχουν στο πρόσωπο των πρώην μετόχων της σε περίπτωση μεταβολής της ιδιοκτησίας. Θεωρούμε ότι, αν εφαρμοστεί η διάταξη σωστά από τις φορολογικές αρχές, θα είναι ελάχιστες αν όχι καμία οι περιπτώσεις που θα ισχύει ο περιορισμός, καθώς δεν συμβαίνει εύκολα μεταβίβαση μετοχών με σκοπό μόνο την ωφέλεια από τη δυνατότητα μεταφοράς ζημιών. Θα ήταν λοιπόν ίσως ευκαταίο νομοθετικά να αντιστραφεί το βάρος απόδειξης, εφόσον πρόκειται για μάλλον εξαιρετική περίπτωση.

Δ.2.7 Προσδιορισμός κερδών με τη χρήση έμμεσων μεθόδων ελέγχου (άρθρο 28)

- Προβλέπεται τρόπος προσδιορισμού, με έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με το νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), του εισοδήματος των φυσικών προσώπων και των νομικών προσώπων και οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα σε περίπτωση που δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, με αποτέλεσμα να καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις ή όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται τα βιβλία και λοιπά δικαιολογητικά έγγραφα για έλεγχο μετά από δύο προσκλήσεις.
- Αναλυτικότερη περιγραφή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου περιέχεται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013).
- Η διάταξη θα ισχύει για φορολογικά έτη που κλείνουν την 1^η Ιανουαρίου 2014 και εφεξής.

Δ.2.8 Προσαύξηση περιουσίας (άρθρο 29)

- Ορίζεται ότι το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία θα φορολογείται με συντελεστή 33%. Πρόκειται για την περίπτωση του άρθρου 48 παρ. 3 του ισχύοντος Ν. 2238/1994, με την οποία φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα η ύπαρξη περιουσίας η απόκτηση της οποίας δεν δικαιολογείται.

Σύμφωνα με την Επιστημονική Επιτροπή της Βουλής δεν είναι δυνατή η φορολόγηση της προσαύξησης της περιουσίας σε περίπτωση που έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου επί αυτής.

Δ.3 Εναλλακτικός τρόπος προσδιορισμού της ελάχιστης φορολογίας (τεκμήρια - άρθρα 30-34)

- Οι διατάξεις περί τεκμηρίων (διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων) παραμένουν σε ισχύ, με τη διαφορά μεταξύ τεκμαρτού και πραγματικού δηλωμένου εισοδήματος να φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρήσεις, εκτός αν ο φορολογούμενος έχει μόνο εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, στην οποία περίπτωση ο φόρος επιβάλλεται με τους συντελεστές των εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες.
- Προβλέπεται η μη έκπτωση ή μεταφορά για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη της ζημίας του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων σε περίπτωση διαφοράς μεταξύ τεκμαρτού και συνολικού εισοδήματος.
- Προβλέπονται κυρώσεις και πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) κατά τη μη αναγραφή ή την ανακριβή αναφορά στη δήλωση των στοιχείων των σχετικά με τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτων) και τον προσδιορισμό της ετήσιας συνολικής δαπάνης διαβίωσης.
- Επαναφέρεται και διατυπώνεται ευρύτερα η διάταξη που είχε καταργηθεί το 2002, σύμφωνα με την οποία θεωρούνται τεκμήριο τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται για την αγορά ή τη σύσταση ή την αύξηση του κεφαλαίου κάθε μορφής επιχείρησης (ατομικής ή εταιρείας) ή την αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικά (συνεπώς και μετοχών).
- Καταργούνται κάποιες εξαιρέσεις από το τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Δ.4 Εισόδημα από κεφάλαιο (άρθρο 35)

Η εισαγωγή της έννοιας εισοδημάτων από κεφάλαιο αντικαθιστά με πιο σύγχρονο τρόπο τα εισοδήματα «από κινητές αξίες» που προβλέπει σήμερα ο ισχύων ΚΦΕ. Παραμένει πάντως η ύπαρξη διαφορετικών φορολογικών συντελεστών για τόκους, μερίσματα, royalties, ακίνητα.

Δ.4.1 Ορισμοί (άρθρα 35-38)

Με τον νέο ΚΦΕ παρέχεται γενικός ορισμός, ακολουθώντας γενικώς κατευθυντήριες αρχές του ΟΟΣΑ, για:

- «Μερίσματα» (10% φόρος), με σκοπό να περιλάβει στην ουσία διανομές κερδών από οποιοδήποτε τύπο εταιρειών (άρθρο 36).
- «Τόκους» (15% φόρος), που ορίζονται ως το εισόδημα που προκύπτει από απαιτήσεις κάθε είδους, είτε εξασφαλίζονται με υποθήκη είτε όχι, και είτε παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη είτε όχι, και ιδιαίτερα εισόδημα από καταθέσεις, κρατικά χρεόγραφα, τίτλους και ομολογίες, με ή χωρίς ασφάλεια, και κάθε είδους δανειακή σχέση, συμπεριλαμβανομένων των πρόσθετων ωφελημάτων (premiums), των συμφωνιών επαναγοράς (repos/reverse repos) και ανταμοιβών τα οποία απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή χρεόγραφα (άρθρο 37).
- Διατηρούνται απαλλαγές που ισχύουν και σήμερα και αφορούν τόκους ομολογιακών δανείων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν φυσικά πρόσωπα, καθώς και τόκους που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους.

Δεν είναι σαφές ωστόσο αν διατηρούνται πλήρως οι απαλλαγές του Ν. 3156/2003 για τα ομολογιακά δάνεια, όπως και η μέχρι σήμερα απαλλαγή από παρακράτηση φόρου για ομολογιούχους – μη κατοίκους Ελλάδας.

- «Δικαιώματα» (royalties) (20% φόρος), όπου ο ορισμός είναι ευρύτερος σε σχέση με την αντίστοιχη του μοντέλου του ΟΟΣΑ, αφού (κατά την αιτιολογική έκθεση του νόμου) λαμβάνεται υπόψη η σχετική επιφύλαξη της Ελλάδας στην ερμηνεία της παρ. 2 του άρθρου 12 του μοντέλου σύμβασης του ΟΟΣΑ σε σχέση με λογισμικό και παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών μέσω δικτύων πληροφορικής (άρθρο 38).
- Προβλέπεται πως η παρακράτηση φόρου στα μερίσματα, στους τόκους και στα δικαιώματα (royalties) εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Δ.4.2 Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (άρθρο 39)

- Ορίζεται το «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» ως το εισόδημα που προκύπτει από εκμίσθωση, ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων.
- Καταργείται ο τεκμαρτός προσδιορισμός της μισθωτικής αξίας του ακινήτου.
- Προβλέπεται τεκμαρτό εισόδημα σε περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης ή δωρεάν παραχώρησης που ισούνται με το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Το εν λόγω τεκμαρτό εισόδημα απαλλάσσεται από το φόρο σε περίπτωση δωρεάν παραχώρησης κατοικίας μέχρι 200τ.μ., προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία από ανιόντες ή κατιόντες.

Ωστόσο η αναφορά σε τεκμήριο εισοδήματος σε περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης δεν είναι σαφής, καθώς η διατύπωση «το εισόδημα τεκμαίρεται ότι συνίσταται» θα μπορούσε να δημιουργήσει την εντύπωση ότι υπάρχει η δυνατότητα ανταπόδειξης.

Δεν προβλέπεται, όπως στο ισχύον σύστημα, δυνατότητα αμφισβήτησης του τεκμαρτού υπολογισμού του εισοδήματος σε περίπτωση ιδιοκατοίκησης. Θα μπορούσε να υποστηριχθεί ωστόσο η δυνατότητα προσφυγής στη δικαιοσύνη με βάση τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων περί συμβατότητας των τεκμηρίων μας στην περίπτωση που αυτά είναι μάχιμα.

- Περιορίζονται σημαντικά οι εκπιπόμενες δαπάνες σε σχέση με το άρθρο 23 του προϋσχύοντος ΚΦΕ.
- Ο συντελεστής φορολογίας για εισοδήματα από ακίνητα καθορίζεται στο 11% για ποσά μέχρι € 12.000, και σε 33% για ποσά πάνω από € 12.000.
- Καταργείται ο συμπληρωματικός φόρος στα ακαθάριστα εισοδήματα από ακίνητα.

Δ.5 Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου (άρθρα 41-43)

Μια σημαντική αλλαγή που επιφέρει ο νέος ΚΦΕ είναι η καθιέρωση ενός νέου γενικού κανόνα για φορολόγηση υπεραξίας (capital gains tax), που αντικαθιστά μια σειρά ειδικών διατάξεων που αφορούσαν μέχρι σήμερα εισηγμένες και μη εισηγμένες μετοχές, υπεραξία από μεταβίβαση ομολόγων κλπ. Μόνη εξαίρεση από τη γενική διάταξη είναι ο καθορισμός ειδικών ρυθμίσεων για την υπεραξία από μεταβίβαση ακινήτων. Κοινά βασικά χαρακτηριστικά του νέου πλαισίου είναι:

- *Η αυτοτελής φορολόγηση για φυσικά πρόσωπα (οι νέες διατάξεις δεν ισχύουν για νομικά πρόσωπα, όπου κάθε υπεραξία θεωρείται απλώς επιχειρηματικό κέρδος).*
- *Κοινός φορολογικός συντελεστής 15%.*
- *Η δυνατότητα μεταφοράς ζημιών για συμψηφισμό με μελλοντική υπεραξία.*
- *Δεν επιβάλλεται παρακράτηση με την εξαίρεση της υπεραξίας από ακίνητα, όπου ο φόρος παρακρατείται από το συμβολαιογράφο.*

Δ.5.1 Εισόδημα από υπεραξία λόγω μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας (άρθρο 41)

- Επιδράζεται φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων στην υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας με επαχθή αιτία που δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Ορίζεται ως υπεραξία η διαφορά μεταξύ τιμής κτήσης και τιμής πώλησης, η οποία λαμβάνεται αποπληρωσμένη. Ως τιμή κτήσης λαμβάνεται το τίμημα που αναγράφεται στο συμβόλαιο ή έχει καταβληθεί και σε περίπτωση μη ύπαρξης τιμήματος η αξία βάσει της οποίας προσδιορίστηκε ο ΦΜΑ κατά το χρόνο κτήσης. Αν η τιμή δεν μπορεί να προσδιοριστεί, είναι μηδενική. Ως τιμή πώλησης είναι πάντοτε το αναγραφόμενο στο συμβόλαιο τίμημα κατά το χρόνο μεταβίβασης.

Να σημειωθεί ότι η τιμή κτήσης με βάση τον προηγούμενο ΚΦΕ προσδιοριζόταν με βάση το αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού και δευτερευόντως με βάση τις τιμές μεταβίβασης παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων. Το τίμημα λαμβανόταν υπόψη μόνο αν ήταν μεγαλύτερο από την τιμή κτήσης που προσδιοριζόταν με βάση τα παραπάνω κριτήρια.

- Προβλέπεται η δυνατότητα μεταφοράς ζημίας (από πώληση ακινήτου) επ' αόριστον και η δυνατότητα συμψηφισμού της μόνο με μελλοντικά κέρδη υπεραξίας.
- Προβλέπονται οι συντελεστές απομείωσης της υπεραξίας αναλόγως των ετών διακράτησης, που είναι αυξημένοι σε σχέση με την προηγούμενη σχετική ρύθμιση, και που φτάνουν στο 0,61 για ακίνητα που διακρατούνται πάνω από 25 χρόνια.
- Προβλέπεται απαλλαγή της υπεραξίας, η οποία απομειωμένη δεν υπερβαίνει το ποσό των € 25.000, εφόσον ο φορολογούμενος διακράτησε το ακίνητο για 5 τουλάχιστον έτη και δεν πραγματοποίησε άλλη μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας εντός της περιόδου διακράτησης.
- Ορίζεται η έννοια της μεταβίβασης που είναι αρκετά ευρεία (π.χ. περιέχει και την απαλλοτρίωση ακινήτου, περιπτώσεις σύστασης επικαρπίας με αντάλλαγμα κλπ.).
- Τέλος, προβλέπεται ότι το εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης συμμετοχών που έλκουν άνω του 50% της αξίας τους άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Ο σκοπός αυτής της αναφοράς δεν είναι σαφής, καθώς η όλη λογική του άρθρου για μεταβίβαση ακινήτων είναι βασισμένη στη μεταβίβαση ακινήτων και όχι συμμετοχών, ενώ ούτως ή άλλως η υπεραξία από μεταβίβαση μετοχών καλύπτεται από το άρθρο 42 για μεταβίβαση τίτλων. Αν δεν υπάρξουν διευκρινίσεις θα δημιουργηθούν σίγουρα ερμηνευτικές δυσχέρειες.

Δ.5.2 Εισόδημα από μεταβίβαση τίτλων (άρθρο 42)

- Επιβάλλεται πλέον φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων με συντελεστή 15% στην υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση ορισμένων τίτλων, καθώς και τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, εφόσον δε συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα, και ειδικότερα σε μεταβιβάσεις που αφορούν σε:
 - α) μετοχές σε εταιρεία εισηγμένη ή μη σε χρηματιστηριακή αγορά,
 - β) μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες,
 - γ) κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα,
 - δ) παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα (τα οποία πλέον ορίζονται με αρκετά πιο ευρύ τρόπο από ό, τι ίσχυε μέχρι σήμερα στον ίδιο το νόμο).
- Το άρθρο περιέχει διάφορες προβλέψεις για τον καθορισμό τιμής κτήσης και τιμής πώλησης από τη διαφορά των οποίων προκύπτει υπεραξία. Ειδική προσοχή χρειάζεται η πρόβλεψη ότι η τιμή πώλησης και κτήσης των μη εισηγμένων τίτλων (*υποθέτουμε ότι εννοούνται οι μετοχές και όχι, π.χ. ομόλογα*) μπορεί να προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους και όχι το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης. Αυτό συμβαίνει όταν τα ίδια κεφάλαια είναι υψηλότερα από το τίμημα κατά την πώληση ή χαμηλότερα από το τίμημα κατά την κτήση. Επίσης, προβλέπεται ότι όταν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί θεωρείται ότι είναι μηδενική.

Πρόκειται για αρκετά αυστηρές διατάξεις που δεν φαίνεται να επιδέχονται ανταπόδειξης και που επομένως είναι πιθανό να καταλήγουν σε φορολόγηση μη πραγματικής υπεραξίας. Επίσης προβλέπεται ότι θα υπάρχουν δυσκολίες προσδιορισμού της τιμής κτήσης σε ειδικές περιπτώσεις κτήσης όπως π.χ. μετασχηματισμών, stock options κλπ, με κίνδυνο σε αυτές τις περιπτώσεις οι φορολογικές αρχές να θεωρούν την τιμή κτήσης μηδενική.

- Προβλέπεται η δυνατότητα μεταφοράς ζημίας επ' αόριστον και η δυνατότητα συμψηφισμού της μόνο με μελλοντικά κέρδη υπεραξίας.
- Λεπτομέρειες για τον τρόπο υποβολής της δήλωσης και πληρωμής του φόρου δεν έχουν καθορισθεί ακόμα.

Επίσης από τη διατύπωση του άρθρου δεν είναι σαφές αν υπάγονται στο φόρο και αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα, ενώ φαίνεται να προκύπτει ότι η διάταξη δεν αφορά ελληνικά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα.

Αυτό που χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή είναι ότι, με βάση το άρθρο 21 παρ. 3 του νέου ΚΦΕ, ως επιχειρηματική συναλλαγή θεωρείται «κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων, ενώ για ακίνητα η περίοδος είναι δύο χρόνια». Η ευρύτητα αυτής της διάταξης μπορεί να καταλήξει σε σοβαρές αμφισβητήσεις αν κάποιες πράξεις μεταβίβασης τίτλων (π.χ. 3 πωλήσεις εισηγμένων μετοχών σε ένα εξάμηνο) δεν υπάγονται στο φόρο υπεραξίας 15% αλλά αποτελούν επιχειρηματική δραστηριότητα, απαιτούν τήρηση βιβλίων κλπ και φορολογούνται με τον υψηλότερο συντελεστή που αφορά τη δραστηριότητα αυτή.

Τέλος, ύστερα από την έκδοση του από 25.7.2013 και με αριθμ. πρωτ. Δ12Β1118717ΕΞ2013 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών, δεν είναι σαφές αν ο φόρος υπεραξίας θα αφορά κάθε μεταβίβαση μετοχών που γίνεται από 1.1.2014, ή μόνο αυτές που θα έχουν αποκτηθεί μετά την ημερομηνία αυτή.

Ε. Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων & Νομικών Οντοτήτων

Ε.1 Αντικείμενο και Υποκείμενο του φόρου (άρθρο 44-47)

Διευρύνονται οι υποκείμενοι στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων.

- Εντάσσονται πλέον στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων οι προσωπικές εταιρείες, οι αστικές εταιρείες και οι κοινοπραξίες και ευρύτερα κάθε δικαϊκό μόρφωμα που δεν είναι φυσικό πρόσωπο (νομικές οντότητες).
- Ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα πρόσωπα που υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Πρόκειται για σημαντική απλοποίηση σε σχέση με το σημερινό καθεστώς, κυρίως όσον αφορά περιπτώσεις πώλησης μετοχών, όπου προέκυπταν στρεβλώσεις όπως καταβολή φόρου 5% σε ζημιογόνες μεταβιβάσεις, μη αναγνώριση ζημίας από πώληση μετοχών κλπ.

- Ορίζεται ότι τα υπόχρεα νομικά πρόσωπα/οντότητες πλην των κεφαλαιουχικών εταιρειών και των μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων, όταν τηρούν απλογραφικά βιβλία, φορολογούνται για τα κέρδη τους από επιχειρηματική δραστηριότητα με συντελεστή 26% για τα πρώτα € 50.000 και 33% για τα ποσά άνω των € 50.000.

Ε.2 Ενδοομικά μερίσματα (άρθρο 48)

Προβλέπεται διευρυμένη απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων των ενδοομικών μερισμάτων (participation exemption).

- Εισάγεται ευρύτερη διάταξη για την υπό προϋποθέσεις φορολογική απαλλαγή των ενδοομικών μερισμάτων που εισπράττουν τα νομικά πρόσωπα φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή μόνιμες εγκαταστάσεις στην Ελλάδα αλλοδαπών νομικών προσώπων.
- Η απαλλαγή παρέχεται, εφόσον συντρέχουν οι κάτωθι προϋποθέσεις:
 - α) ο λήπτης φορολογούμενος θα πρέπει να κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 10% της αξίας ή το πλήθος του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει,
 - β) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής θα πρέπει να διακρατείται επί τουλάχιστον 24 μήνες (δίνεται όμως δυνατότητα απαλλαγής και πριν τη συμπλήρωση 24 μηνών με την καταβολή εγγύησης), και
 - γ) το νομικό πρόσωπο που προβαίνει σε διανομή κερδών, τα οποία υπόκεινται σε φόρο, θα πρέπει να μην έχει έδρα σε κράτος που περιλαμβάνεται στα Μη Συνεργάσιμα Κράτη.
- Ορίζεται ότι, εάν η διανομή κερδών προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο λήπτης φορολογούμενος δε δικαιούται να εκπέσει τις δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή.

Με τη διάταξη αυτή ο ΚΦΕ αλλάζει το σημερινό καθεστώς όπου οι μη εκπεστές δαπάνες ορίζονταν με συγκεκριμένο τρόπο στο νόμο, και εισάγει, σύμφωνα με το πνεύμα του, μια γενική αρχή, η οποία όμως είναι πιθανό αν δεν ορισθούν κάποιες κατευθυντήριες γραμμές να οδηγήσει σε σοβαρές αμφισβητήσεις με τις φορολογικές αρχές.

Ε.3 Ενδοομιλικές συναλλαγές- διασυννοριακές επιχειρηματικές αναδιανομές (άρθρα 50-56)

Εισάγεται μία γενική διάταξη για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (transfer pricing) και για την ερμηνεία και την εφαρμογή της γίνεται ευθεία παραπομπή στις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (άρθρο 50).

- Προβλέπεται η κατάρτιση του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών και η υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών μέχρι τη 16^η Αυγούστου 2013 για τη διαχειριστική περίοδο που έληξε την 31-12-2012 ανεξαρτήτως του χρόνου έναρξής της.

Επισημαίνεται ότι λεπτομερέστερες διατάξεις για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών περιλαμβάνονται στο νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), και σε μεγάλο βαθμό δεν τροποποιούν τα ισχύοντα μέχρι σήμερα.

Να σημειωθεί ότι με Δελτίο Τύπου το Υπουργείο Οικονομικών ανακοίνωσε την παράταση της προθεσμίας κατάρτισης του φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών έως τις 20/09/2013.

Εφαρμόζεται η αρχή των ίσων αποστάσεων (arm's length) στις εγχώριες και διασυννοριακές επιχειρηματικές αναδιανομές (μεταφορά λειτουργιών).

- Ορίζεται ρητά ότι κάθε επιχειρηματική αναδιάρθρωση/αναδιοργάνωση που συνίσταται σε μεταφορά ή μεταβίβαση λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων, κινδύνων ή και επιχειρηματικών ευκαιριών και πραγματοποιείται από ή στην οποία εμπλέκονται συνδεδεμένα πρόσωπα θα πρέπει να γίνεται σε συμφωνία με την αρχή των ίσων αποστάσεων (arm's length).
- Προβλέπεται ότι η μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων συνεπεία επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης πρέπει να γίνεται έναντι αντιτίμου σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων και λαμβανομένης υπόψη της συνολικής αξίας του πακέτου μεταβίβασης.
- Προβλέπεται η επιβολή αναπροσαρμογής σε περίπτωση αδυναμίας του φορολογούμενου να τεκμηριώσει τη μη μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης για ουσιώδη άυλα στοιχεία ή περιουσιακά στοιχεία ή την καταβολή αντιτίμου σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Με τη διάταξη αυτή διευρύνεται σημαντικά το πλαίσιο εφαρμογής φορολογικών κανόνων σε περιπτώσεις ενδοομιλικών αναδιανομών, που μέχρι σήμερα καλύπτονταν μάλλον ατελώς από τις διατάξεις περί μεταβίβασης επιχείρησης. Ωστόσο, η ευρύτητα του πλαισίου εγκυμονεί κινδύνους ανασφάλειας δικαίου κυρίως ενόψει της πρακτικής εφαρμογής του από τις ελληνικές φορολογικές αρχές.

Ενσωματώνονται στο νέο ΚΦΕ και διατυπώνονται ευρύτερα οι διατάξεις των άρθρων 1-8 του Ν. 2578/1998, όπως ισχύει, καλύπτοντας και εγχώριους μετασχηματισμούς.

- Ο νέος ΚΦΕ περιλαμβάνει ρυθμίσεις για τους εταιρικούς μετασχηματισμούς, και ειδικότερα για τις εισφορές ενεργητικού έναντι μετοχών, την ανταλλαγή μετοχών, τις συγχωνεύσεις και διασπάσεις, καθώς και τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας Ευρωπαϊκής Εταιρείας.

Ειδικότερα:

- ο Ορίζεται ρητά ότι ως εισφορά ενεργητικού νοείται και η μετατροπή υποκαταστήματος σε θυγατρική εταιρεία.

- Διευκρινίζεται ότι στην εισφορά ενεργητικού και στις συγχωνεύσεις και διασπάσεις η λήπτρια εταιρεία πραγματοποιεί τις αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε γίνει η εισφορά ενεργητικού, η συγχώνευση ή η διάσπαση.
- Προβλέπεται η φορολογική μεταχείριση της ζημιάς της εισφέρουσας που σχετίζεται με τον εισφερόμενο κλάδο και ειδικότερα η δυνατότητα της λήπτριας εταιρείας να τις μεταφέρει με τις ίδιες προϋποθέσεις που θα ίσχυαν εάν δεν είχε γίνει η μεταβίβαση.
- Ορίζεται ρητά ότι στην εισφορά ενεργητικού η εισφέρουσα εταιρεία αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από τη λήπτρια στην αγοραία τους αξία κατά το χρόνο της μεταβίβασης, παρότι η σχετική υπεραξία δεν φορολογείται κατά την εισφορά.

Δεν ορίζεται πάντως στο νόμο ο χρόνος φορολόγησης της σχετικής υπεραξίας.

- Αποσαφηνίζεται ότι οι διατάξεις του Ν. 2578/1998 που αφορούν στις εισφορές ενεργητικού, συγχωνεύσεις, διασπάσεις κ.λπ. εταιρειών της Ε.Ε., εφαρμόζονται μόνον εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία ή εταιρείες και η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και/ή άλλου κράτους-μέλους της Ε.Ε.
- Αποσαφηνίζεται ότι το προϊόν της εκκαθάρισης θεωρείται διανομή κέρδους κατά το φορολογικό έτος, εντός του οποίου ολοκληρώθηκε η εκκαθάριση του νομικού προσώπου/οντότητας, στο βαθμό που το εν λόγω προϊόν υπερβαίνει το καταβεβλημένο κεφάλαιο.
- Καθορίζεται ότι οι νέες διατάξεις ισχύουν για μετασχηματισμούς που πραγματοποιούνται από 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Παραμένει να διευκρινισθεί η σχέση των νέων διατάξεων με τους μη καταργημένους (ακόμα) Ν. 2166/1993 και Ν.Δ. 1297/1972. Γενικότερα θεωρούμε ότι ορισμένες πτυχές του καινούριου πλαισίου που αποτελούν απλή μεταφορά αλλοδαπών διατάξεων πρέπει να συνδεθούν με την υπάρχουσα λογιστική και νομική πρακτική επί μετασχηματισμών. Για παράδειγμα:

- *Ορίζονται προβλέψεις για τη «μερική διάσπαση», όταν μια τέτοια πράξη δεν προβλέπεται από το εταιρικό δίκαιο.*
- *Η μεταφορά φορολογικών ζημιών κλάδου δε συνάδει με τη μέχρι σήμερα φορολογική και λογιστική αντιμετώπιση αποσχίσεων κλπ.*

ΣΤ. Παρακράτηση Φόρου

ΣΤ.1. Υπόχρεοι - πληρωμές υποκειμένες σε παρακράτηση (άρθρα 61-62)

- Επαναδιατυπώνονται οι διατάξεις για τους υπόχρεους και τις πληρωμές που είναι υποκειμένες σε παρακράτηση.
- Σε παρακράτηση υπόκειται και η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας. Στη περίπτωση αυτή υπόχρεος σε παρακράτηση είναι ο συμβολαιογράφος.
- Για την περίπτωση υπηρεσιών από αλλοδαπά νομικά πρόσωπα φαίνεται να δίνεται η δυνατότητα επιλογής φορολόγησης βάσει λογιστικού αποτελέσματος με πίστωση του φόρου που έχει παρακρατηθεί *(και άρα 26% φόρος στο κέρδος από την υπηρεσία αντί για 20% φόρος στο ακαθάριστο έσοδο του αλλοδαπού νομικού προσώπου)*.

ΣΤ.2. Απαλλαγές από παρακράτηση (άρθρο 63)

Διευρύνεται σημαντικά η απαλλαγή από την υποχρέωση παρακράτησης φόρου σε καταβολές μερισμάτων, τόκων και δικαιωμάτων από ελληνική θυγατρική σε μητρική της εταιρεία, καθώς φαίνεται πλέον να καταλαμβάνει και καταβολές μερισμάτων, τόκων και δικαιωμάτων σε ελληνικές μητρικές (άρθρο 63).

- Για την απαλλαγή προβλέπονται οι κάτωθι προϋποθέσεις:
 - α) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει θα πρέπει να κατέχει μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον 10%, βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα σε κέρδη, δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου που προβαίνει στη διανομή,
 - β) το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής θα πρέπει διακρατείται για τουλάχιστον 24 μήνες (πάλι με την επιφύλαξη - τραπεζικής - εγγύησης μπορεί να ισχύσει η απαλλαγή και πριν τη συμπλήρωση 24 μηνών), και
 - γ) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει θα πρέπει να:
 - ο περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρους Α της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει / στο Παράρτημα Ι Μέρους Α της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει, και
 - ο είναι φορολογικός κάτοικος κράτους – μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και
 - ο υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρους Β της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ / στο Παράρτημα Ι Μέρους Β' της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

ΣΤ.3. Συντελεστές παρακράτησης (άρθρο 64)

- Τροποποιούνται οι συντελεστές παρακράτησης (άρθρο 64), ως ακολούθως:

Είδος εισοδήματος	Συντελεστής Παρακράτησης (%)
Μερίσματα	10%
Τόκοι	15%
Δικαιώματα (royalties) και λοιπές πληρωμές	20%
Υπηρεσίες	20%
Κατ' εξαίρεση, αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων	3% επί της αξίας του υπό κατασκευή έργου ή του μισθώματος

- Συνεχίζουν να ισχύουν:
 - Η ειδική παρακράτηση για αποζημίωση καταγγελίας, ομαδικά ασφαλιστήρια συνταξιοδοτικά προγράμματα, αμοιβές εργολάβων, πώληση και παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο.
 - Οι φορείς γενικής κυβέρνησης κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή υπηρεσιών από νομικά πρόσωπα, υποχρεούνται, κατά την καταβολή ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής της αξίας αυτών, να παρακρατούν φόρο εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών.
- Ο τρόπος και ο χρόνος απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου θα καθορισθεί με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Z. Διατάξεις για την Καταπολέμηση της Φοροαποφυγής & της Φοροδιαφυγής

Z.1. Μη συνεργάσιμα κράτη και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (άρθρο 65)

Τροποποιείται ο ορισμός της έννοιας των κρατών με «προνομιακό φορολογικό καθεστώς» και προβλέπεται η έκδοση καταλόγου κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (άρθρο 65).

- Πλέον ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς ορίζεται εκείνο, στο οποίο ο φόρος επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου είναι ίσος με ή κατώτερος από το 50% του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων/οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ο δικαιούχος του εισοδήματος ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.
- Προβλέπεται η έκδοση καταλόγου κρατών με «προνομιακό φορολογικό καθεστώς» με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που θα δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως τον Ιανουάριο κάθε έτους.

Με την έκδοση καταλόγου κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς στην αρχή κάθε έτους θα περιορισθεί η ανασφάλεια των επιχειρήσεων ως προς τα κράτη που μπορεί να χαρακτηρισθούν ως τέτοια από τις φορολογικές αρχές και μάλιστα σε χρονικό σημείο μετά την πραγματοποίηση των σχετικών συναλλαγών, ειδικά ενόψει του ότι ο ορισμός παραμένει ιδιαίτερος ασαφής.

Z.2. Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (άρθρο 66)

Εισάγονται για πρώτη φορά στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο διατάξεις για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (EAE - Controlled Foreign Companies, "CFC") με σκοπό την αντιμετώπιση των επίπλαστων καταστάσεων που δημιουργήθηκαν με σκοπό την αποφυγή του φόρου (άρθρο 66). Παρόμοιες διατάξεις έχουν θεσπισθεί και σε άλλα κράτη- μέλη της ΕΕ, όπως κυρίως τη Γερμανία, την Γαλλία, τη Σουηδία, τη Δανία κλπ.

- Ορίζεται ότι στο φορολογητέο εισόδημα ενός προσώπου περιλαμβάνεται το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου/οντότητας φορολογικού κατοίκου άλλης χώρας, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
 - α) ο φορολογούμενος, μόνος του ή από κοινού με τα συνδεδεμένα πρόσωπα, κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, μετοχές, μερίδια, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο σε ποσοστό άνω του 50% ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του 50% των κερδών του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,
 - β) το παραπάνω νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα υπόκειται σε φορολογία σε μη συνεργάσιμο κράτος ή κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, ήτοι σε ειδικό καθεστώς που επιτρέπει ουσιαστικά χαμηλότερο επίπεδο φορολογίας από ό,τι το γενικό καθεστώς,
 - γ) άνω του τριάντα τοις εκατό (30%) του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα εμπίπτει σε μία ή περισσότερες κάτωθι κατηγορίες εισοδήματος :
 1. Τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,
 2. δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από πνευματική ιδιοκτησία,
 3. εισόδημα από μερίσματα και από μεταβίβαση μετοχών,
 4. εισόδημα από κινητά περιουσιακά στοιχεία,
 5. εισόδημα από ακίνητη περιουσία, εκτός εάν το κράτος- μέλος του φορολογούμενου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δε θα είχε δικαίωμα να φορολογήσει το εισόδημα βάσει συμφωνίας που είχε συναφθεί με Τρίτη χώρα,
 6. εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

δ) δεν πρόκειται για εταιρεία, της οποίας η κύρια κατηγορία μετοχών αποτελεί αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά.

- Το εισόδημα αυτό φορολογείται με το συντελεστή που ισχύει για κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών και νομικών προσώπων/οντοτήτων.
- Προβλέπεται εξαίρεση από την εφαρμογή των κανόνων αυτών σε περίπτωση που η ΕΑΕ είναι φορολογικός κάτοικος κράτους – μέλους της Ε.Ε. ή χώρας που είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον Ε.Ο.Χ. και υφίσταται και εφαρμόζεται συμφωνία ανταλλαγής πληροφοριών, ανάλογης με την ανταλλαγή πληροφοριών, που προβλέπεται στην Οδηγία 2011/16/ΕΕ, εκτός εάν η εγκατάσταση ή η οικονομική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας συνιστά επίπλαστη κατάσταση που δημιουργήθηκε με ουσιαστικό σκοπό την αποφυγή του αναλογούντος φόρου.

Όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του νόμου οι κανόνες για τις ΕΑΕ είναι κατά κανόνα αποτελεσματικοί για την επίτευξη του στόχου της αποτροπής της φοροαποφυγής των εγχώριων εταιρειών μέσω της μεταφοράς των εσόδων σε θυγατρικές που βρίσκονται σε χώρες με χαμηλή φορολογία. Ωστόσο, όπως έχει κριθεί από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκειμένου οι κανόνες αυτοί να είναι συμβατοί με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης η φορολόγηση της ΕΑΕ πρέπει να αποκλείεται στην περίπτωση που ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών λόγων η ΕΑΕ αντανάκλα την οικονομική πραγματικότητα.

Η ελληνική διάταξη φαίνεται καταρχήν να τηρεί τις προϋποθέσεις που θέτει η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη συμβατικότητα των κανόνων για τις ΕΑΕ με το δίκαιο της Ένωσης και ειδικότερα τη θεσμοθέτηση εξαιρέσεων από το ειδικό αυτό καθεστώς φορολόγησης στις περιπτώσεις που η ΕΑΕ έχει οικονομική υπόσταση και επομένως ασκεί πραγματική οικονομική δραστηριότητα. Υπό την έννοια αυτή η ελληνική διάταξη εξαιρεί από το πεδίο εφαρμογής της τα νομικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι σε κράτος- μέλος της ΕΕ ή σε χώρα συμβαλλόμενου μέρους της ΕΟΧ εκτός εάν η δημιουργία τους συνιστά επίπλαστη κατάσταση με σκοπό την αποφυγή του φόρου. Επομένως, δεν αρκεί απλά η πρόθεση αποφυγής του φόρου για την εφαρμογή των κανόνων περί ΕΑΕ, αλλά απαιτείται σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιπρόσθετα η απόδειξη περί μη επιδίωξης από την ΕΑΕ πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας.

Z3. Ειδική διάταξη κατά της φοροαποφυγής στο πλαίσιο εταιρικών μετασχηματισμών (άρθρο 55)

- Προβλέπεται η άρση των ευεργετημάτων που συνδέονται με την εισφορά ενεργητικού έναντι μετοχών, ανταλλαγής μετοχών, συγχωνεύσεων και μεταφοράς της καταστατικής έδρας μιας ευρωπαϊκής εταιρείας σε περίπτωση που οι πράξεις αυτές δεν πραγματοποιούνται για οικονομικά θεμιτούς λόγους (δηλαδή την αναδιοργάνωση ή ορθολογική λειτουργία των δραστηριοτήτων των εταιρειών αυτών) αλλά αντιθέτως έχουν κυρίως στόχο τη φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή.

Σημειώνεται ότι στον ΚΦΔ (ν.4174/2013) έχει ενσωματωθεί και γενική διάταξη περί φοροαποφυγής.

Η. Λοιπές Διατάξεις

Η.1. Αφορολόγητα αποθεματικά (άρθρο 72)

Επιβάλλεται αυτοτελής φορολογία στα αφορολόγητα αποθεματικά.

- Επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 15% σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης μέχρι 31-12-2013 των μη διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων αποθεματικών των νομικών προσώπων (όπως αυτά ορίζονται στο νέο ΚΦΕ), όπως αυτά εμφανίστηκαν στον τελευταίο ισολογισμό που έκλεισαν πριν από την 1.1.2014, και τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων του ισχύοντος ΚΦΕ ή εγκυκλίων ή αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότησή του. Με την καταβολή του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων του.

Η διάταξη φαίνεται να υπονοεί και απαλλαγή από το φόρο μερίσματος.

- Προβλέπεται υποχρεωτικός από την 1^η Ιανουαρίου 2014 συμψηφισμός των μη διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων αποθεματικών στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με ζημιές από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία 5 έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν, οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 19% και με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων του.

Πρόκειται για έμμεση αναδρομική φορολόγηση των αποθεματικών που είναι δυνατόν να κριθεί ως αντισυνταγματική.

- Καταργείται από 1^{ης} Ιανουαρίου 2015 η δυνατότητα τήρησης οποιουδήποτε λογαριασμού αφορολόγητου αποθεματικού.

Δεν είναι σαφές το νόημα της διάταξης αυτής.

Η.2. Καταβολή φόρων και προστίμων (άρθρο 74 παρ. 8)

Προβλέπονται αλλαγές στον τρόπο πληρωμής φόρων και προστίμων.

- Ειδικότερα, καταβάλλεται εφάπαξ και όχι πλέον σε δόσεις ο βεβαιωθείς φόρος λόγω οριστικοποίησης φύλλου ελέγχου λόγω μη άσκησης προσφυγής, ή λόγω διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (το ποσό που απομένει μετά την καταβολή του 1/5), λόγω έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου ή καθώς και το 50% λόγω άσκησης προσφυγής.
- Οι νέοι κανόνες για την εφάπαξ πληρωμή ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται μετά την 1.8.2013.
- Παρόμοια, καταβάλλονται εφάπαξ τα ποσά των προστίμων του Ν. 2523/1997 που απομένουν μετά την προκαταβολή ποσοστού 20% ή 30% λόγω διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού. Οι νέοι κανόνες ισχύουν για αποφάσεις επιβολής προστίμου που εκδίδονται μετά τις 23.7.2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του Ν. 4172/2013).

Η.3. Φ.Π.Α. (άρθρο 74 παρ. 14)

Επαναφέρθηκαν αντίστοιχα οι διατάξεις μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις υπηρεσίες εστίασης.

- Προβλέπεται ότι η εκμετάλλευση καφενείων, καφετεριών, ζαχαροπλαστείων, εστιατορίων και λοιπών συναφών προς αυτές επιχειρήσεων υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, εκτός από την εκμετάλλευση των κέντρων διασκέδασης και τη διάθεση ποτών που περιέχουν οινόπνευμα σε οποιαδήποτε αναλογία που υπάγονται σε κανονικό συντελεστή ΦΠΑ. Πρόκειται για προσωρινό μέτρο (αναστολή εφαρμογής του άρθρου 34 παρ. 1 περ. ε' του ν. 3986/2011 από 1-8-2013 έως 31-12-2013).

Όπως επισημαίνεται από το Υπουργείο Οικονομικών το μέτρο αναστολής εφαρμογής του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ στις υπηρεσίες εστίασης και της εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή μέχρι τις 31-12-2013 θα αξιολογηθεί αναφορικά με τις επιπτώσεις του στην τόνωση της αγοράς και την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, προκειμένου να αποφασιστεί η περαιτέρω εφαρμογή του.

Θ. Εργατικά και κοινωνικοασφαλιστικά ζητήματα

Ο Ν. 4172/2013 περιέχει μεταξύ άλλων σημαντικές ρυθμίσεις για εργασιακά και κοινωνικοασφαλιστικά ζητήματα.

Θ.1. Κέντρο Είσπραξης Ασφαλιστικών Οφειλών (Κ.Ε.Α.Ο.) (άρθρο 101)

- Ιδρύεται στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ ειδικό Κέντρο Είσπραξης Ασφαλιστικών Οφειλών («Κ.Ε.Α.Ο.»).
- Έργο του Κ.Ε.Α.Ο. είναι :
 - α) η είσπραξη των ληξιπρόθεσμων ασφαλιστικών οφειλών των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης, οι οποίοι εμπίπτουν στην αρμοδιότητα Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας,
 - β) η δημιουργία ηλεκτρονικής βάσης δεδομένων, η οποία θα περιέχει όλους τους οφειλότες των Ασφαλιστικών Οργανισμών (μητρώο οφειλετών), προσδιορίζοντας ταυτόχρονα το ύψος των οφειλόμενων ποσών, την αιτία οφειλής καθώς και τη χρονική περίοδο κατά την οποία ανάγονται οι οικείες οφειλές,
 - γ) η μελέτη, επεξεργασία και υποβολή προτάσεων για νομοθετικές ρυθμίσεις, καθώς τέλος και
 - δ) ο σχεδιασμός και η εκτέλεση δράσεων για την επίτευξη του σκοπού του Κ.Ε.Α.Ο.
- Το Κ.Ε.Α.Ο. εποπτεύεται από τον Διοικητή του ΙΚΑ – ΕΤΑΜ, ή τον Υποδιοικητή σε περίπτωση εκχώρησης σε αυτόν της σχετικής αρμοδιότητας.
- Διευκρινίζεται ότι από 01.07.2013 διαβιβάζονται στο Κ.Ε.Α.Ο. οι ληξιπρόθεσμες οφειλές του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ και του ΟΑΕΕ άνω των € 5.000 (ανά συνολική οφειλή), καθώς και οι οφειλές που κατέστησαν απαιτητές λόγω μη τήρησης προηγούμενων ρυθμίσεων τμηματικής καταβολής, ενώ από 01.01.2014 μεταβιβάζονται στο Κ.Ε.Α.Ο. και οι ληξιπρόθεσμες οφειλές του ΟΓΑ και του ΕΤΑΑ.

Θ.2. Διατάξεις σχετικές με τον κατώτατο μισθό (άρθρο 103)

- Προβλέπεται η πραγματοποίηση διαβούλευσης μεταξύ των κοινωνικών εταίρων και της Κυβέρνησης για τον ορισμό του νομοθετημένου κατώτατου μισθού ημερομισθίου.
- Για τον καθορισμό του νομοθετημένου κατώτατου μισθού και ημερομισθίου σύμφωνα με τον Νόμο, θα ληφθούν υπόψη η κατάσταση της ελληνικής οικονομίας, καθώς και οι προοπτικές της ελληνικής οικονομίας για ανάπτυξη, καθώς και άλλοι παράγοντες όπως τα ποσοστά ανεργίας και η ανταγωνιστικότητα γενικότερα.
- Οι κοινωνικοί εταίροι που μετέχουν στην διαδικασία διαμόρφωσης του νόμιμου κατώτατου μισθού και ημερομισθίου είναι εκ μέρους των εργαζομένων κυρίως η Γ.Σ.Ε.Ε. και μέρους των εργοδοτών ο Σ.Ε.Β., η Γ.Σ.Ε.Β.Ε.Ε., η Ε.Σ.Ε.Ε. και άλλες οργανώσεις.
- Η διαβούλευση συντονίζεται από τριμελή Επιτροπή, έργο της οποίας είναι η αποστολή έγγραφης πρόσκλησης εντός του τελευταίου δεκαημέρου του Φεβρουαρίου κάθε έτους προς εξειδικευμένους επιστημονικούς, ερευνητικούς και λοιπούς φορείς (π.χ. η Τράπεζα της Ελλάδος, η Εθνική Στατιστική Υπηρεσία κλπ.), προκειμένου να συντάξουν έκθεση προς υποβολή έως την 31^η Μαρτίου κάθε έτους, η οποία θα αποσκοπεί στην αξιολόγηση του ισχύοντος νομοθετημένου κατώτατου μισθού και ημερομισθίου με την παροχή αντίστοιχων εκτιμήσεων για την ενδεχόμενη προσαρμογή τους.
- Η Τριμελής Συντονιστική Επιτροπή είναι υπεύθυνη για τον σχηματισμό φακέλου που θα περιέχει τις εκθέσεις των εξειδικευμένων φορέων, αποστέλλοντας ταυτόχρονα τον εν λόγω φάκελο στους εκπροσώπους των κοινωνικών εταίρων, προκειμένου να εκφράσουν την γνώμη τους, με υπόμνημα αναφορικά με την αναπροσαρμογή του νόμιμου κατώτατου μισθού και ημερομισθίου από όλους τους εμπλεκόμενους φορείς.

- Η Συντονιστική Επιτροπή του Νόμου υποχρεούται στην διαβίβαση όλων των υπομνημάτων και της τεκμηρίωσης όλων των διαβουλευόμενων μερών που μετέχουν στην διαδικασία, καθώς και της έκθεσης των εξειδικευμένων επιστημονικών και ερευνητικών φορέων, το αργότερο μέχρι την 30^η Απριλίου κάθε έτους προς το Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών («ΚΕΠΕ»), προς σύνταξη Σχεδίου Πορίσματος Διαβούλευσης,.
- Προβλέπεται η ολοκλήρωση του Σχεδίου του Πορίσματος Διαβούλευσης το αργότερο μέχρι την 31^η Μαΐου κάθε έτους, η υποβολή του στον Υπουργό Οικονομικών και τον Υπουργό Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας, καθώς και η δημοσίευση του στην ιστοσελίδα του Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας.
- Προβλέπεται η εισήγηση του Υπουργού Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας στο Υπουργικό Συμβούλιο εντός του τελευταίου δεκαπενθημέρου του μηνός Ιουνίου κάθε έτους για τον καθορισμό του νόμιμου κατώτατου μισθού και ημερομισθίου.
- Προβλέπεται ο καθορισμός του νόμιμου κατώτατου μισθού και ημερομισθίου με απόφαση του Υπουργού Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας μετά από την σύμφωνη γνώμη του Υπουργικού Συμβουλίου.

Θ.3. Τροποποίηση Διατάξεων Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας (άρθρο 105)

Τροποποιούνται οι διατάξεις για την προσωρινή διαταγή και την αγωγή επί διαφορών για την απόλυση εργαζομένου.

- Περιορίζεται η δυνατότητα χορήγησης προσωρινής διαταγής. Ειδικότερα, προβλέπεται ότι σε περίπτωση αποδοχής του αιτήματος έκδοσης προσωρινής διαταγής, η σχετική αίτηση ασφαλιστικών μέτρων προσδιορίζεται για συζήτηση μέσα 30 ημέρες, ενώ σε διαφορετική περίπτωση δεν χορηγείται δεύτερη προσωρινή διαταγή. Επομένως, παράταση της ισχύος της προσωρινής διαταγής μπορεί να δοθεί μόνο με απόφαση του δικαστή των ασφαλιστικών μέτρων μέχρι την έκδοση της απόφασης επί αυτών.
- Προβλέπεται ότι η αναβολή της συζήτησης της αγωγής επί διαφορών για άκυρη απόλυση εργαζομένου με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας ή μεταβολής της εργασιακής του κατάστασης, η πραγματική απασχόληση του οποίου έχει διαταχθεί ως ασφαλιστικό μέτρο, μπορεί να χορηγηθεί μόνο για μία φορά και μόνο αν συντρέχει περίπτωση ανωτέρας βίας, ενώ οποιαδήποτε αναβολή πρέπει να γίνεται σε δικάσιμο μέσα σε 40 ημέρες, διαφορετικά αίρεται αυτοδικαίως το ασφαλιστικό μέτρο που έχει διαταχθεί.

www.pwc.gr

*Το κείμενο αποσκοπεί μόνο
σε γενική ενημέρωση των
ενδιαφερομένων και δεν
πρέπει να χρησιμοποιείται ως
βάση για λήψη αποφάσεων.*

*Για περισσότερες
πληροφορίες απευθυνθείτε
στην PwC:*

*Λεωφ. Κηφισίας 268,
15232 Χαλάνδρι
τηλ. +30 210 6874400*



Copyright © [2013] [PricewaterhouseCoopers Business Solutions AE]. Με επιφύλαξη όλων των νομίμων δικαιωμάτων.

Η επωνυμία 'PwC' αναφέρεται στην εταιρεία μέλος του δικτύου στην Ελλάδα, και σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να αναφέρεται στο δίκτυο των εταιρειών μελών της PwC. Κάθε εταιρεία μέλος αποτελεί μια ξεχωριστή νομική οντότητα. Για περισσότερες πληροφορίες, παρακαλούμε επισκεφθείτε το www.pwc.com/structure.