

Tax Bulletin

Φεβρουάριος 2014

Στις 31.12.2013 δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης ο υπ' αριθμ. 4223/2013 νόμος (ΦΕΚ Α' 287/2013) με τον οποίο επήλθαν τροποποιήσεις στους Κώδικες Φορολογίας Εισοδήματος, Φορολογικών Διαδικασιών και Απεικόνισης Συναλλαγών. Ακολουθεί παρουσίαση των σημαντικότερων αλλαγών που επήλθαν στους Κώδικες αυτούς.



ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

A. Τροποποιήσεις στο νέο Κ.Φ.Ε.....	3
B. Τροποποιήσεις στο νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας	17
Γ. Λοιπές διατάξεις	48

Α. Τροποποιήσεις στο νέο Κ.Φ.Ε.

Ο νόμος 4223/2013 επιχειρεί, σύμφωνα και με την εισηγητική του έκθεση, να επιτύχει τον εξορθολογισμό και τη νομοτεχνική βελτίωση κάποιων διατάξεων του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) που ισχύει κατά βάση από 1-1-2014 και μετά, ύστερα από σχετική διαβούλευση με θεσμικούς φορείς όπως η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, η Ένωση Τραπεζών, ο ΣΕΒ κλπ.

Στο παρόν επιχειρείται μια σύνοψη των αλλαγών που επέρχονται, των ζητημάτων που επιλύονται αλλά και κάποιων σημαντικών ζητημάτων που φαίνεται να μένουν ανοιχτά.

Επισημαίνεται ότι ήδη έχει εξαγγελθεί ότι το Μάρτιο του 2014 αναμένεται και νέο νομοσχέδιο που θα επιχειρήσει να καταγράψει σε ενιαίο κείμενο τα φορολογικά κίνητρα, και επομένως το συνολικό φορολογικό πλαίσιο παραμένει σε κάποια εκκρεμότητα, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι αναμένονται επίσης:

- Μια σειρά εφαρμοστικών Υπουργικών Αποφάσεων του Κ.Φ.Ε.
- Η εξαγγελθείσα περαιτέρω τροποποίηση/απλοποίηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) με τη ψήφιση και νέου νόμου για τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα (ένα πρώτο σχέδιο του οποίου έχει ήδη δει το φως της δημοσιότητας).
- Οι Ερμηνευτικές Εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών σε σχέση με τον νέο Κ.Φ.Ε.

Τέλος, πρέπει να επισημανθεί ότι ο νέος νόμος δεν περιέχει καμία διευκρινιστική τροποποίηση για κάποια θέματα που έχουμε επισημάνει στο προηγούμενό μας Tax Bulletin ως επιδεχόμενα ερμηνευτικών αμφισβητήσεων όπως π.χ. για τις διατάξεις περί Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών, τη μη έκπτωση δαπανών που σχετίζονται με αφορολόγητα μερίσματα κλπ. Ήδη πάντως συζητείται η περαιτέρω τροποποίηση διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (π.χ. σε θέματα φόρου υπεραξίας ακινήτων) και του νέου Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (π.χ. σε θέματα προστίμων).

A.1 Φορολογική κατοικία (άρθρο 4 του Κ.Φ.Ε.)

Με τις νέες διατάξεις εισάγεται ρητή εξαίρεση του αμάχητου τεκμηρίου περί στοιχειοθέτησης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα

Ο Ν. 4172/2013 με μία ματιά

- Είχε τροποποιήσει τον ορισμό της φορολογικής κατοικίας για τα φυσικά πρόσωπα, ενώ θέσπιζε αμάχητο τεκμήριο φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα στην περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο είχε φυσική παρουσία στην Ελλάδα για διάστημα που υπερέβαινε τις 183 ημέρες.

Αλλαγές που επέρχονται

- Προβλέπεται ρητά εξαίρεση από τον κανόνα των 183 ημερών για τα φυσικά πρόσωπα που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή άλλους παρόμοιους ειδικότερους σκοπούς, εκτός, βέβαια, εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις ύπαρξης μόνιμης κατοικίας στην Ελλάδα (μόνιμη ή κύρια κατοικία κλπ.).

A.2 Εισοδήματα που προκύπτουν στην ημεδαπή (άρθρο 5 του Κ.Φ.Ε.)

Ο Ν. 4172/2013 με μία ματιά

- Στο άρθρο 5 του Ν. 4172/2013 γίνεται ενδεικτική απαρίθμηση των περιπτώσεων εισοδήματος που θεωρείται ότι προκύπτει στην Ελλάδα.

Ζητήματα προς διευκρίνιση

- Με την προσθήκη που γίνεται στο άρθρο 5 του Κ.Φ.Ε. φαίνεται να διευκρινίζεται ότι αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα δε φορολογούνται καταρχήν για κέρδη ή εισοδήματα που αποκτούν σε αυτήν. *Ωστόσο, η έκταση στην οποία μπορεί να θεωρηθεί ότι αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δεν φορολογούνται στην Ελλάδα χρήζει διευκρίνισης. Όπως επισημαίνει και η Επιστημονική Επιτροπή της Βουλής, δεν είναι σαφές αν σκοπός της ρύθμισης είναι η μη υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος των πάσης φύσεως εισοδημάτων που αποκτούν αλλοδαπά νομικά πρόσωπα από πηγές στην Ελλάδα (π.χ. κέρδος από πώληση ακινήτου, που μέχρι σήμερα και βάσει της νομολογίας του ΣτΕ φορολογείται).*

A.3 Προσδιορισμός εισοδήματος (κέρδους) από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 21-26 του Κ.Φ.Ε.)

A.3.1 Έκπτωση δαπανών (άρθρα 22 και 22^A του Κ.Φ.Ε.)

Ορίζεται ότι οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας εκπίπτουν προσαυξημένες κατά 30%

Ο Ν. 4172/2013 με μία ματιά

- Με τον Ν. 4172/2013 άλλαξε η φιλοσοφία αναφορικά με την έκπτωση δαπανών.
- Με το νέο νόμο θεσπίστηκε γενικός κανόνας περί εκπαιδευσιμότητας όλων των πραγματικών και αποδεικνυόμενων επιχειρηματικών δαπανών, πλην κάποιων ρητά κατονομαζόμενων.
- Η έκπτωση επιχειρηματικών δαπανών επιτρέπεται υπό την προϋπόθεση συνδρομής των ακόλουθων όρων: (α) να πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, (β) να αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής να μην κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου και (γ) να εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Αλλαγές που επέρχονται

- Τροποποιούνται οι προϋποθέσεις για έκπτωση επιχειρηματικών δαπανών. Ειδικότερα, τροποποιήθηκε η δεύτερη προϋπόθεση και πλέον εκπίπτουν οι δαπάνες που αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή της οποίας η αξία δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας αξίας (και όχι πλέον της πραγματικής, όπως ίσχυε με το Ν. 4174/2013 πριν από την τροποποίησή του) στη βάση στοιχείων που διαθέτει η φορολογική διοίκηση. *Δημιουργείται προβληματισμός ως προς τον τρόπο προσδιορισμού του εύλογου χαρακτήρα της δαπάνης (σε αντιδιαστολή με το πραγματικά συμφωνηθέν τίμημα) σε συναλλαγές μη συνδεδεμένων μερών.*
- Προστίθεται νέο άρθρο 22Α, με το οποίο προβλέπεται διαδικασία έγκρισης των δαπανών έρευνας και τεχνολογίας. Ειδικότερα, το νέο άρθρο ορίζει ότι οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά 30%. Προβλέπεται ότι ειδικά οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, προκειμένου να προσαυξηθούν, κατά τα παραπάνω, κατανέμονται ισόποσα στα επόμενα 3 έτη. *Το νόημα της τελευταίας φράσης δεν είναι σαφές στο βαθμό που η απόκτηση παγίων δεν αποτελεί δαπάνη.* Κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, η υπόχρεη επιχείρηση υποβάλλει τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών διενεργούνται εντός 6 μηνών, ενώ σε περίπτωση περιέλευσης άπρακτης της προθεσμίας θεωρείται ότι οι δαπάνες έχουν εγκριθεί.

Α.3.2 Έκπτωση τόκων από τα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρα 23 και 49 του Κ.Φ.Ε.)

Με τις νέες διατάξεις αίρονται αρκετοί από τους περιορισμούς που είχε εισαγάγει ο Ν. 4172/2013 στην έκπτωση τόκων

Ο Ν. 4172/2013 με μία ματιά

- Υιοθετήθηκαν περιορισμοί στην έκπτωση τόκων δανείων που λαμβάνονται από τρίτους συναρτώμενοι με το επιτόκιο δανεισμού, με εξαίρεση τα τραπεζικά δάνεια (άρθρο 23).

- Περιέχονταν στο νόμο ιδιαίτερα αυστηρές προϋποθέσεις έκπτωσης τόκων δανείων.
- Θεσπίσθηκαν νέοι κανόνες, με τους οποίους καθορίστηκε η έννοια της της υποκεφαλαιοδότησης σε συνάρτηση με τα φορολογητέα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA).
- Προβλέφθηκε ότι οι δαπάνες τόκων δεν εξέλιπταν κατά το μέρος που το πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους υπερβαίνει το 25% του EBITDA, ενώ προβλέφθηκε εξαίρεση από τον περιορισμό έκπτωσης σε περίπτωση που το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών δεν υπερβαίνει το 1 εκ. € το χρόνο (άρθρο 49).

Ζητήματα που επιλύονται με το Ν. 4223/2013

- Εξαιρούνται πλέον από τον περιορισμό του ανώτατου επιτρεπόμενου επιτοκίου του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. και τα διατραπεζικά δάνεια και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες.
- Το ανώτατο ποσοστό επί των φορολογητέων EBITDA των επιχειρήσεων που τίθεται ως όριο για την έκπτωση τόκων αυξάνεται από 25% σε 30%. Παράλληλα, εισάγεται μεταβατική διάταξη που προσδιορίζει ότι το όριο αυτό θα είναι:
 - 60% από 1^η Ιανουαρίου 2014
 - 50% από 1^η Ιανουαρίου 2015
 - 40% από 1^η Ιανουαρίου 2016
 - Για να φτάσει στο 30% από 1^η Ιανουαρίου 2017
- Περαιτέρω, ορίζεται ρητά ότι το ανωτέρω όριο δεν αφορά εγγεγραμμένες στα βιβλία καθαρές δαπάνες τόκων που δεν υπερβαίνουν τα 5.000.000 € το χρόνο, ενώ από 1^η Ιανουαρίου 2016 το ποσό αυτό γίνεται 3.000.000 € το χρόνο.
- Το τυχόν υπερβάλλον ποσό μη εκπιπτόμενου τόκου πλέον μεταφέρεται χωρίς περιορισμό στις επόμενες χρήσεις και επομένως θα εκπίπτει μεταγενέστερα στο βαθμό που στις επόμενες αυτές χρήσεις υπάρχει ακάλυπτο ποσό EBITDA.

Για παράδειγμα, ας υποτεθεί ότι μια επιχείρηση έχει κατά τη χρήση 2014 φορολογικά EBITDA 10.000.000 €, έξοδα τόκων 7.000.000 € και έσοδα τόκων 500.000 €. Σε αυτήν την περίπτωση η επιχείρηση θα προχωρήσει σε φορολογική αναμόρφωση 500.000 €. Αν την επόμενη χρήση 2015 τα EBITDA είναι 15.000.000 €, αν δε μεταβληθούν τα έξοδα και έσοδα τόκων, η επιχείρηση θα προβεί σε αρνητική αναμόρφωση (δηλαδή επιπλέον έκπτωσης) 500.000 €, εκπίπτοντας συνολικά 7.500.000 ακαθάριστο έξοδο τόκων, μεταφέροντας έτσι το μη εκπεσθέν ποσό του 2014.

(ποσά σε χιλ. €)

Έτος	EBITDA	Ποσοστό βάσει Κ.Φ.Ε.	Όριο βάσει Κ.Φ.Ε.	Καθαρή δαπάνη έτους	Εκπιπόμενη καθαρή δαπάνη έτους	Προς μεταφορά σε επόμενα έτη	Από μεταφορά προηγούμενων ετών	Φορολογική αναμόρφωση δήλωσης (αύξηση φορολογητέου εσόδου)
2014	10.000	60%	6.000	6.500	6.000	500	0	500
2015	15.000	50%	7.500	6.500	6.500	0	500	(500)

Με τις αλλαγές που επέφερε ο Ν. 4223/2013 στους κανόνες υποκεφαλαιοδότησης, δηλαδή πρόβλεψη μεταβατικής περιόδου για τη σταδιακή μείωση από 60% σε 30% του ανώτερου ποσοστού επί του φορολογητέου EBITDA που τίθεται ως όριο για την έκπτωση τόκων, μέχρι το 2017, η αύξηση του ποσού των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων, κάτω του οποίου προβλέπεται εξαίρεση από τον περιορισμό έκπτωσης των δαπανών τόκων από 1 σε 5 εκ. €, καθώς και η πρόβλεψη για τη μεταφορά των μη εκπιπτόμενων δαπανών στο μέλλον χωρίς χρονικό περιορισμό, επιχειρείται ένας περιορισμός των δυσμενών φορολογικών συνεπειών για τις επιχειρήσεις που είχε δημιουργήσει η αλλαγή των κανόνων υποκεφαλαιοδότησης λαμβανομένης υπόψη και της ύφεσης της ελληνικής οικονομίας.

Ζητήματα προς διευκρίνιση

- Δεν είναι σαφές αν το ανώτατο όριο επιτοκίου ισχύει ακόμα και σε περιπτώσεις ενδοομιλικού δανεισμού, όπου το ποσό του επιτοκίου τεκμηριώνεται ως σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων.
- Η απαλλαγή για τα ομολογιακά δάνεια δε φαίνεται να καλύπτει περιπτώσεις ομολογιακών εκδόσεων όπου εκδότης είναι αλλοδαπή εταιρεία (SPV).
- Δε διευκρινίζεται πώς ακριβώς θα εφαρμόζονται τα όρια των άρθρων 23 και 49 όταν ισχύουν ταυτόχρονα οι προϋποθέσεις μη έκπτωσης και των δύο άρθρων, ενώ παραμένει μια αμφιβολία αν το άρθρο 49 εφαρμόζεται μόνο επί συνδεδεμένων επιχειρήσεων *(αν και από τη διάταξη δε φαίνεται να προκύπτει γραμματικά κάτι τέτοιο)*.

A.3.3 Έμμεση Μέθοδος Προσδιορισμού εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε.)

Εισάγεται ευρεία περιπτωσιολογία για τον έμμεσο προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα

Ο Ν. 4172/2013 με μία ματιά

- Προβλέφθηκε 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.

Αλλαγές που επέρχονται με το Ν. 4223/2013

- Εισάγεται αρκετά ευρεία περιπτωσιολογία που επιτρέπει τον έμμεσο προσδιορισμό εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα (π.χ. μη ορθή τήρηση οικονομικών καταστάσεων). *Η ευρύτατη αυτή δυνατότητα «εξωλογιστικού» προσδιορισμού εγκυμονεί σοβαρούς κινδύνους αυθαιρεσιών από την πλευρά της φορολογικής διοίκησης, όπως επισημαίνει και η Επιστημονική Επιτροπή της Βουλής.*

A.4 Προσδιορισμός εισοδήματος από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου (άρθρα 21, 24 και 41-43 του Κ.Φ.Ε.)

Με το νέο νόμο εξορθολογίζονται οι διατάξεις περί φορολόγησης υπεραξίας τίτλων και επιλύονται σχετικά ζητήματα

Ο Ν. 4172/2013 με μία ματιά

- Επιβλήθηκε 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.
- Το άρθρο 42 περιείχε διάφορες προβλέψεις για τον καθορισμό τιμής κτήσης και τιμής πώλησης από τη διαφορά των οποίων προκύπτει υπεραξία.

Ζητήματα που επιλύονται με το Ν. 4223/2013

- Με το νέο νόμο επιλύεται το ζήτημα του χαρακτηρισμού ως επιχειρηματικής δραστηριότητας της διενέργειας τριών τουλάχιστον πωλήσεων εισηγμένων τίτλων με εισαγωγή ρητής εξαίρεσης για τίτλους που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά και ομόλογα, εκτός αν ο φορολογούμενος ασχολείται κατ' επάγγελμα με τις ανωτέρω συναλλαγές.
- Διευκρινίζεται ότι σε φόρο υπεραξίας υπάγεται και η εισφορά τίτλων για την κάλυψη ή αύξηση κεφαλαίου εταιρείας.
- Εξορθολογίζονται μερικώς οι διατάξεις για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης τίτλων κυρίως επί εισηγμένων μετοχών.
- Διευκρινίζεται στο άρθρο 24 ότι για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης λαμβάνονται υπόψη οι φορολογικές αποσβέσεις – η διάταξη αυτή αφορά και την υπεραξία από μεταβίβαση ακινήτων *(δεν είναι απολύτως σαφές πώς θα εφαρμοσθεί αυτή η διάταξη στην πράξη)*.
- Προβλέπεται ότι η μηδενική τιμή κτήσης αφορά μόνο τις περιπτώσεις που οι μεταβιβαζόμενοι τίτλοι αποκτήθηκαν μετά την 29.9.1999 (ημερομηνία ολοκλήρωσης της διαδικασίας απούλοποιησης των τίτλων στο Χ.Α.Α.).
- Ορίζεται ρητά ότι απαλλάσσεται από το φόρο υπεραξίας το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης τίτλων που αποκτούν φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι χώρας με την οποία έχει συναφθεί Διμερής Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, εφόσον υποβληθούν στη φορολογική διοίκηση δικαιολογητικά που αποδεικνύουν την κατοικία των προσώπων αυτών.
- Για τους σκοπούς υπολογισμού της υπεραξίας από μεταβίβαση ακινήτου φαίνεται να διευκρινίζεται ότι ο «αποπληθωρισμός» της υπεραξίας γίνεται με βάση τα χρόνια ιδιοκτησίας, όπως προβλέπονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 41 και όχι με αναφορά στα πραγματικά δεδομένα πληθωρισμού. Επίσης, εισάγεται ρητή πρόβλεψη ότι ο φόρος της υπεραξίας παρακρατείται από τον συμβολαιογράφο. *Ωστόσο, παραμένουν ανοιχτά ζητήματα όπως η αναφορά ότι με υπεραξία από μεταβίβαση ακινήτου εξομοιώνεται και η μεταβίβαση «συμμετοχών που έλκουν άνω του 50% της αξίας τους από ακίνητη περιουσία άμεσα ή έμμεσα».*

- Με την ΠΟΛ. 1004/2014 προσδιορίζεται η τιμή κτήσης, κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία τίτλων από φυσικά πρόσωπα, στις περιπτώσεις που οι τίτλοι αυτοί έχουν αποκτηθεί πριν την 29η Σεπτεμβρίου 1999.
- Με την ΠΟΛ. 1008/2014, καθορίστηκαν οι τιμές κτήσης ακίνητης περιουσίας σε ειδικές περιπτώσεις όπου δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν (π.χ. αδυναμία προσδιορισμού λόγω μη διαφύλαξης ή μη ύπαρξης των απαιτούμενων στοιχείων), σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 41 του Κ.Φ.Ε.

Ζητήματα προς διευκρίνιση

- Παραμένει το ζήτημα ότι οι νέες διατάξεις φαίνεται να εισάγουν αμάχητο τεκμήριο για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης και πώλησης μη εισηγμένων τίτλων με αναφορά στα ίδια κεφάλαια της εταιρείας που έχει εκδώσει τους τίτλους, οδηγώντας έτσι πιθανώς σε φορολογία ανύπαρκτου εισοδήματος.

A.5 Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (άρθρα 44-58 του Κ.Φ.Ε.)

Με το νέο νόμο επέρχονται τροποποιήσεις στο κεφάλαιο για τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ιδίως όσον αφορά το αντικείμενο και υποκείμενο του φόρου, τις απαλλαγές ενδοομιλικών μερισμάτων, τις ενδοομιλικές συναλλαγές και το καθεστώς συγχωνεύσεων και αναδιαρθρώσεων

A.5.1 Αντικείμενο και υποκείμενο του φόρου (άρθρα 44-45 του Κ.Φ.Ε.)

Ο Ν. 4172/2013 με μία ματιά

- Εντάσσονται πλέον στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων οι προσωπικές εταιρείες, οι αστικές εταιρείες και οι κοινοπραξίες και ευρύτερα κάθε δικαικό 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.

Ζητήματα που επιλύονται με το Ν. 4223/2013

- Εισάγεται ρητή διάταξη βάσει της οποίας στα φορολογητέα κέρδη των νομικών προσώπων και οντοτήτων περιλαμβάνεται και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος. *Η νέα αυτή διάταξη επαναφέρει τα ισχύοντα με τον προϊσχύσαντα Κ.Φ.Ε. Ιδιαίτερη πρακτική σημασία έχει για εταιρείες που δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ, όπου πράγματι μπορεί τα προς διανομή κέρδη να υπερβαίνουν τα φορολογητέα κέρδη. Ωστόσο, η επιβολή της φορολόγησης σε αυτές τις περιπτώσεις, ειδικά όταν οι διαφορές κερδών ΔΛΠ – φορολογητέων οφείλονται σε χρονικές διαφορές (π.χ. διαφορετικές αποσβέσεις) μπορεί να οδηγήσει σε κίνδυνο διπλής φορολόγησης αν το θέμα δε λυθεί ερμηνευτικά από το Υπουργείο Οικονομικών.*

- Ρυθμίζεται το ζήτημα προσδιορισμού εσόδων και εξόδων των εταιρειών που εφαρμόζουν ΔΛΠ και τα οποία προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων.
- Διευκρινίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία θα φορολογούνται στην ουσία με βάση τις διατάξεις περί φυσικών προσώπων.

A.5.2 Ενδοομιλικά μερίσματα (άρθρο 48 του Κ.Φ.Ε.)

Ο Ν. 4172/2013 με μία ματιά

- Εισήχθη ευρύτερη διάταξη για την υπό προϋποθέσεις φορολογική απαλλαγή των ενδοομιλικών μερισμάτων που εισπράττουν τα νομικά πρόσωπα φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή μόνιμες εγκαταστάσεις στην Ελλάδα αλλοδαπών νομικών προσώπων.
- Ορίστηκε 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.

Ζητήματα που επιλύονται με το Ν. 4223/2013

- Ορίζεται στο άρθρο 68 παρ. 3 ότι όταν ελληνική μητρική εταιρεία εισπράττει μερίσματα από ελληνική ή αλλοδαπή θυγατρική της και τα μερίσματα αυτά δεν εμπίπτουν στην απαλλακτική διάταξη του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., θα παρέχεται πίστωση φόρου για το φόρο νομικού προσώπου και τον παρακρατούμενο φόρο μερίσματος που έχει καταβληθεί για το μερίσμα αυτό. *Δεν διευκρινίζεται, ωστόσο, πότε θεωρείται ότι συντρέχει σχέση μητρικής – θυγατρικής. Για παράδειγμα, αν ελληνική εταιρεία συμμετέχει με ποσοστό 9% σε άλλη ελληνική εταιρεία φαίνεται να προβλέπεται από τον νέο Κ.Φ.Ε. ότι το μερίσμα που μοιράζει η δεύτερη στην πρώτη δεν απαλλάσσεται από το φόρο (σε αντίθεση με τα ισχύοντα μέχρι σήμερα), με αποτέλεσμα να προκύπτει διπλή οικονομική φορολόγηση του ίδιου κέρδους. Με τη νέα αυτή διάταξη φαίνεται τουλάχιστον να δίνεται πίστωση για το φόρο εισοδήματος που καταβάλλει η δεύτερη, δεν είναι σαφές όμως αν με ποσοστό μόνο 9% υφίσταται σχέση μητρικής – θυγατρικής ώστε να εφαρμόζεται η νέα διάταξη περί πίστωσης.*

A.5.3 Ενδοομιλικές συναλλαγές (άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.)

Ο Ν. 4172/2013 με μία ματιά

- Εισήχθη γενική διάταξη περί ενδοομιλικών συναλλαγών.

Ζητήματα που επιλύονται με το Ν. 4223/2013

- Με το νέο νόμο επέρχεται, μέσω λεκτικής προσθήκης, τροποποίηση στον ορισμό της αρχής των ίσων αποστάσεων ως προς το υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής. Πλέον ορίζεται ρητά ότι υπόχρεοι τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων και, συνακόλουθα, τεκμηρίωσης των συναλλαγών είναι νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα. *Με τον τρόπο αυτό, φαίνεται να διευρύνεται το πεδίο εφαρμογής της σχετικής υποχρέωσης, καθώς, πλέον, περιλαμβάνει ρητά πέρα από νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες εν γένει.*

A.5.4 Καθεστώς συγχωνεύσεων και αναδιοργανώσεων (άρθρα 52-54 Κ.Φ.Ε.)

Ο Ν. 4172/2013 με μία ματιά

- Εισήχθηκε διάταξη για τις ενδοομιλικές επιχειρηματικές αναδιαρθρώσεις.
- Περιλήφθηκαν 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) επιχείρησης.

Ζητήματα που επιλύονται με το Ν. 4223/2013

- Με το νέο νόμο επέρχονται κάποιες νομοτεχνικού χαρακτήρα βελτιώσεις στις υπάρχουσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. χωρίς να αλλάζει η ουσία.
- Διευκρινίζεται ότι ως εισφορά ενεργητικού νοείται και η μετατροπή υποκαταστήματος σε νεοσυσταθείσα εταιρία που αποτελεί θυγατρική της εισφέρουσας εταιρείας.

Ζητήματα προς διευκρίνιση

- Ωστόσο, δε διευκρινίζεται το βασικό θέμα του πώς συμπλέκονται οι νέες διατάξεις με το ισχύουν και μη καταργηθέν πλαίσιο των νόμων 2166/1993 και 1297/1973. *Ενδεχομένως το ζήτημα να αντιμετωπισθεί νομοθετικά με το αναμενόμενο νομοσχέδιο περί φορολογικών κινήτρων.*
- Δε διευκρινίζονται επίσης κάποια θέματα που ήταν ανοιχτά και από την αρχική διατύπωση, όπως π.χ. ο λογιστικός χειρισμός της μεταφοράς ζημιών κλάδου επί απόσχισης.

A.6 Παρακράτηση Φόρου (άρθρα 61-64 του Κ.Φ.Ε.)

Με το νέο νόμο επήλθαν τροποποιήσεις και στα άρθρα του Κ.Φ.Ε. τα σχετικά με την υποχρέωση παρακράτησης φόρου.

Ο Ν. 4172/2013 με μία ματιά

- Επαναδιατυπώθηκαν οι διατάξεις για τους υπόχρεους και τις πληρωμές που είναι υποκείμενες σε παρακράτηση.
- Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, σε παρακράτηση υπόκειται και η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας. Στη περίπτωση αυτή υπόχρεος σε παρακράτηση είναι ο συμβολαιογράφος.
- Διευρύνθηκε 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.

- Τροποποιήθηκαν 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

Αλλαγές που επέρχονται με το Ν. 4223/2013

- Τροποποιείται το ποσοστό συμμετοχής από 10% σε 25% ως προϋπόθεση απαλλαγής από την υποχρέωση παρακράτησης φόρου κατά την καταβολή τόκων και δικαιωμάτων (royalties), σύμφωνα με την οδηγία τόκων και δικαιωμάτων (2003/49/EK).
- Ορίζεται ότι οι πληρωμές τόκων τραπεζικών δανείων, περιλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας, καθώς και οι τόκοι διατραπεζικών καταθέσεων απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου.
- Μετατίθεται για το 2015 η ισχύς της διάταξης σχετικά με την παρακράτηση φόρου, στην οποία υπόκεινται οι παροχές σε είδος που χορηγούνται σε εργαζομένους ή συγγενείς τους, όπως ορίζεται στα άρθρα 13 και 60 του Κ.Φ.Ε. *Το γεγονός της χρονικής μετάθεσης της ισχύος της συγκεκριμένης διάταξης υποδηλώνει την εγγενή δυσκολία προσδιορισμού του τρόπου και της ακριβούς διαδικασίας παρακράτησης στις παροχές σε είδος. Δεν σημαίνει, βέβαια, ότι οι σχετικές παροχές δε θεωρούνται εισόδημα για το δικαιούχο.*

Ζητήματα που επιλύονται με το Ν. 4223/2013

- Με την ΠΟΛ. 1011/2014 καθορίστηκε ο τρόπος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου κατά τις διατάξεις του άρθρου 64 Κ.Φ.Ε. , ενώ με την ΠΟΛ. 1012/2014, καθορίστηκε ο χρόνος υποβολής της δήλωσης. Συγκεκριμένα, ορίστηκε ότι η δήλωση υποβάλλεται το αργότερο 3 ημέρες πριν από το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.
- Με την ΠΟΛ. 1014/2014 καθορίστηκε ο τύπος, το περιεχόμενο και ο τρόπος υποβολής της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου 15% επί της υπεραξίας από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας του άρθρου 41 του Κ.Φ.Ε.

Ζητήματα προς διευκρίνιση

- Ωστόσο, υπάρχουν ακόμη ασάφειες στον Κ.Φ.Ε., οι οποίες θα πρέπει να διευκρινισθούν, όπως για παράδειγμα η ακριβής σημασία της έννοιας «αμοιβές για συμβουλευτικές και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες» στο άρθρο 62 του Κ.Φ.Ε. ή της έννοιας «αμοιβές

διοίκησης», στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Ε., για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου.

- Παραμένει ασαφής η έκταση στην οποία θα διενεργείται παρακράτηση φόρου σε εισοδήματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα – για το θέμα αυτό αναμένεται σχετική ερμηνευτική εγκύκλιος.

A.7 Φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών (άρθρο 72 του Κ.Φ.Ε.)

Με το νέο νόμο επέρχονται κάποιες λεκτικές τροποποιήσεις στις υπάρχουσες διατάξεις του άρθρου 72 του Κ.Φ.Ε, ενώ με την ΠΟΛ. 1007/2014 διευκρινίσθηκαν επιμέρους ζητήματα ως προς την αυτοτελή φορολόγηση των αφορολόγητων αποθεματικών.

Ο Ν. 4172/2013 με μία ματιά

- Επιβλήθηκε αυτοτελής φορολόγηση των αφορολόγητων αποθεματικών.

Αλλαγές που επέρχονται με το Ν. 4223/2013

- Απαγορεύεται από 1/1/2014 (και όχι πλέον από 1/1/2015, όπως ίσχυε με τον Κ.Φ.Ε. προ της τροποποίησής του) η τήρηση ειδικών λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού. Έτσι τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αφορολόγητα αποθεματικά από 1η Ιανουαρίου 2014 είτε διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται υποχρεωτικά και υπόκεινται σε φορολόγηση με συντελεστή 19% με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης είτε συμψηφίζονται με τις φορολογικά (και όχι λογιστικά) αναγνωρίσιμες ζημίες που προέκυψαν τα πέντε (5) τελευταία έτη μέχρι εξάντλησέως τους. *Η νέες διατάξεις, όπως ερμηνεύονται από την ΠΟΛ. 1007/2014 ενδεχομένως εγείρουν ζητήματα αντισυνταγματικότητας.*

Ζητήματα που επιλύονται με το Ν. 4223/2013

- Με την ΠΟΛ. 1007/2014 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την αυτοτελή φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 72 Κ.Φ.Ε. Συγκεκριμένα, ορίσθηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου 72 του Κ.Φ.Ε. καταλαμβάνουν αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί αποκλειστικά και μόνο με βάση τις γενικές διατάξεις του Ν. 2238/1994.
- Διευκρινίζεται ότι στις προβλέψεις του νόμου δεν περιλαμβάνονται τα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί:
 - α) με βάση ειδικές διατάξεις νόμων (π.χ. αναπροσαρμογή παγίων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2065/1992, φορολογικά κίνητρα ευρεσιτεχνίας κατ' εφαρμογή του άρθρου 71 του Ν. 3842/2010, ανάπτυξη επιχειρηματικών πάρκων κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 62 του Ν. 3982/2011 κλπ),
 - β) από εισοδήματα φορολογηθέντα κατ' ειδικών τρόπων με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης (τόκοι καταθέσεων, υπεραξία από την πώληση μετοχών μη εισηγμένων κλπ), και
 - γ) βάσει διατάξεων επενδυτικών και αναπτυξιακών νόμων.

- Διευκρινίζεται ότι εξαιρούνται από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 72 του Κ.Φ.Ε. οι ατομικές επιχειρήσεις, καθώς επίσης και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δεδομένου ότι τα εν λόγω νομικά πρόσωπα δεν έχουν κέρδη από εμπορική εκμετάλλευση, δεν προβαίνουν σε διανομή κερδών και δεν έχουν ορισμένο κεφάλαιο (μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο). *Επομένως, αποσαφηνίζεται το πεδίο εφαρμογής των σχετικών διατάξεων.*
- Περαιτέρω, παρατίθενται ενδεικτικά περιπτώσεις αποθεματικών για τις οποίες τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013. Τέτοιες περιπτώσεις είναι, μεταξύ άλλων, και οι ακόλουθες:

Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν προέλθει από τόκους εντόκων γραμματίων και ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου μέχρι την έναρξη ισχύος των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 11 του Ν.2459/1997.

Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν προέλθει από την υπεραξία από την πώληση χρεογράφων βάσει της παρ.3 του άρθρου 10 του α.ν. 148/1967, διάταξη η οποία κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 38 του Ν.2238/1994 με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος.

- ο Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν προέλθει από κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια ή από την πρόσθετη αξία από την εξαγορά των μεριδίων τους σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης τους.
- ο Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν προέλθει από κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων σε Χρηματιστήριο σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους και από συναλλαγές επί παραγώγων στο Χρηματιστήριο Παραγώγων Αθηνών.
- ο Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματίσει οι οικοδομικές και τεχνικές επιχειρήσεις και τα οποία προέρχονται από τα πραγματικά κέρδη τους κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα αντίστοιχα τεκμαρτά.
- ο Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από την υπερτίμηση λόγω αναγκαστικής απαλλοτρίωσης ακινήτου, το οποίο ιδιοχρησιμοποιείτο ή έχει ιδιοχρησιμοποιηθεί για την άσκηση του αντικειμένου των εργασιών της επιχείρησης.
- ο Αφορολόγητα αποθεματικά που προέρχονται από την υπεραξία που προκύπτει από την πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, για το οποίο στη συνέχεια είχε συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ της εταιρείας χρηματοδοτικής μίσθωσης και της πωλήτριας επιχείρησης.
- ο Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από εισοδήματα που απαλλάσσονται της φορολογίας με βάση σύμβαση που έχει κυρωθεί με νόμο.
- ο Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από τους τόκους Ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου λόγω διακράτησής τους μέχρι την ημερομηνία λήξης του ομολόγου.

Ζητήματα προς διευκρίνιση

- Θα πρέπει να διευκρινισθεί ποιες θα είναι οι έννομες συνέπειες της διάταξης που ορίζει ότι απαγορεύεται η τήρηση ειδικών λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού από 1/1/2014. Σε διαφορετική περίπτωση, η διάταξη θα παραμένει ατελής.
- Με βάση πρόσφατα δημοσιεύματα στον τύπο αντιλαμβανόμαστε ότι συζητείται η εξαίρεση από την εν λόγω διάταξη των αποθεμάτων από πράξεις sale and lease back.

A.8 Λοιπά θέματα

Αλλαγές που επέρχονται

- Καταργείται η εξομοίωση του φορολογικού χειρισμού των εταιρικών ομολόγων με τα ομόλογα του ελληνικού Δημοσίου. Κύρια συνέπεια, φαίνεται ότι δε θα υφίσταται πλέον απαλλαγή από παρακράτηση φόρου τόκων για αλλοδαπούς ομολογιούχους. *Ωστόσο δε φαίνεται να προβλέπεται ρητή κατάργηση και των φορολογικών απαλλαγών για τα ομολογιακά δάνεια που προβλέπει ο Ν. 3156/2003.*
- Για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων ορίζεται ως προθεσμία η 30^η Απριλίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους, ενώ ειδικά για το φορολογικό έτος 2014 η προθεσμία υποβολής ξεκινά την 1^η Φεβρουαρίου και λήγει την 30 Ιουνίου.
- Εκδόθηκε η ΠΟΛ. 1026/2014, σύμφωνα με την οποία «Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Ν. 4172/2013, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:
 - Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.
 - Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.
 - Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.
- Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης, εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει.
- Προβλέφθηκε ότι τίθεται σε ισχύ από 1.1.2019 διάταξη περί έκπτωσης από τον μισθωτή των αποσβέσεων των στοιχείων του ενεργητικού σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης για τις συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης που συνάφθηκαν πριν από την 1.1.2014.

Ζητήματα που επιλύονται με το Ν. 4223/2013

- Με ρητή πλέον διάταξη ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του Ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του Ν. 2238/1994, καθώς και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που είχαν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού.

Β. Τροποποιήσεις στο νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

Με το νόμο 4223/2013 επήλθαν τροποποιήσεις στον Κ.Φ.Δ. Ορισμένες αφορούν στη λεκτική του διατύπωση, ενώ άλλες επιφέρουν σημαντικές αλλαγές με την εισαγωγή νέων άρθρων (πχ. για το φορολογικό πιστοποιητικό, το πιστοποιητικό ΕΝ.ΦΙ.Α. κλπ).

Και στο δεύτερο μέρος ακολουθείται η δομή του πρώτου, καθώς επιχειρείται μια σύνοψη των αλλαγών που επέρχονται, των ζητημάτων που επιλύονται αλλά και κάποιων σημαντικών ζητημάτων που φαίνεται να μένουν ανοιχτά, ενώ γίνεται αναφορά στις πρόσφατες σχετικές υπουργικές αποφάσεις και εγκυκλίους που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του Κ.Φ.Δ. από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Τέλος, συμπληρώνονται οι μεταβατικές διατάξεις, προκειμένου να ρυθμισθούν ζητήματα διαχρονικού δικαίου, όπως κυρίως στο κεφάλαιο που αφορά την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας.

B.1 Πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. (άρθρο 1 του Κ.Φ.Δ.)

Διευρύνεται και αποσαφηνίζεται το πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. και οι φόροι τους οποίους καταλαμβάνει.

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Καθορίστηκε η διαδικασία προσδιορισμού, βεβαίωσης και εισπραξης των εσόδων του Δημοσίου που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών δηλαδή του φόρου εισοδήματος, του Φ.Π.Α., του φόρου κατοχής ακίνητης περιουσίας, κάθε άλλου φόρου, τέλους, εισφοράς κλπ. και των επιβαλλόμενων από τον ίδιο τον Κώδικα χρηματικών κυρώσεων για την εισπραξη των οποίων εφαρμόζονται οι διατάξεις των προαναφερόμενων αντίστοιχων φορολογιών.

Αλλαγές που επέρχονται

- Με τις νέες διατάξεις συμπληρώνεται το πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., ως προς τους φόρους τους οποίους καταλαμβάνει. Ειδικότερα, ορίζεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:
 - α. Φόρο Εισοδήματος
 - β. Φ.Π.Α.
 - γ. ΕΝ.Φ.ΙΑ.
 - δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παιγνια
 - ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κ.Φ.Δ. και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή εισπραξη των οποίων εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.
 - στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κ.Φ.Δ.

Ζητήματα που επιλύονται

- Διευκρινίζεται ποιοι φόροι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από το Παράρτημα που περιλαμβάνεται στο Ν. 4223/2013, οι φόροι που καταλαμβάνονται από τις ρυθμίσεις του Κ.Φ.Δ. είναι οι εξής:
 - ο Φόρος μεταβίβασης ακινήτων (Ν. 1587/1950)
 - ο Δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) και Περιουσιολόγιο ακινήτων (άρθρα 23 και 23Α` του Ν. 3427/2005)
 - ο Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων (άρθρα 15 έως 18 του Ν. 3091/2002)
 - ο Τέλος Επιτηδεύματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων (άρθρο 31 του Ν. 3986/2011)
 - ο Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Φυσικών Προσώπων (άρθρο 29 του Ν. 3986/2011)
 - ο Φόρος Πολυτελούς Διαβίωσης (άρθρο 44 του Ν. 4111/2013)
 - ο Φόρος Πλοίων με ελληνική και με ξένη σημαία (Ν. 27/1975)
 - ο Εισφορά Εισαγόμενου Συναλλάγματος (άρθρο 45 παρ. 1 του Ν. 4141/2013)

- ο Φόρος επί των μερισμάτων εταιριών του άρθρου 25 του Ν. 27/1975 (άρθρο 45 παρ. 5 του Ν. 4141/2013)
- ο Έσοδα Εισιτηρίων Καζίνο (άρθρα 2 παρ. 10 του Ν. 2206/1994, 31 παρ. 13 του Ν. 2873/2000, 1 παρ. 1 του Ν. 3139/2003, πρώτο περ. 9 υποπ. Ε 7 του Ν. 4093/2012)
- ο Ειδικός Φόρος Πολυτελείας Χωρών της Ε.Ε. και Εγχωρίως Παραγομένων Ειδών (άρθρο 17 του Ν. 3833/2010)
- ο Συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα Μικτά Κέρδη των Εταιρειών Παροχής
- ο Υπηρεσιών Στοιχημάτων και Τυχερών Παιγνίων μέσω Διαδικτύου (άρθρο 50 του Ν. 4002/2011)
- ο Τέλος Συνδρομητών Κινητής Τηλεφωνίας και Τέλος Καρτοκινητής Τηλεφωνίας (άρθρο 33 του Ν. 3775/2009)
- ο Τέλη Διενέργειας Παιγνίων με Παιγνιόχαρτα (άρθρα 8 του Ν. 2515/1997, 8 παρ. 1 του Ν. 2954/2001 και 10 παρ. 2 του Ν. 3037/2002)
- ο Φόρος Ασφαλιστρών (άρθρο 29 του Ν. 3492/2006)
- ο Ετήσιο Τέλος για τη Λειτουργία Χώρου Καπνιζόντων (άρθρο 45 του Ν. 3986/2011)
- ο Ειδικός Φόρος στις Διαφημίσεις που προβάλλονται από την τηλεόραση (άρθρο πρώτο παρ. 12 του Ν. 3845/2010, άρθρο 3 παρ. 9 της από 31.12.2011 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο δεύτερο του Ν. 4047/2012, άρθρο 22 της από 31.12.2012 Πράξης
- ο Νομοθετικού Περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 4147/2013)
- ο Ειδικός Φόρος Ιδιωτικών Πλοίων Αναψυχής (άρθρο 2 του Ν. 3790/2009)
- ο Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου (άρθρα 17-31 του Ν.1676/1986)
- ο Εισφορά Δακοκτονίας (άρθρο 102 του Ν. 1402/1983)
- ο Εφάπαξ φόροι επί των αποθεμάτων πετρελαίου (άρθρα 23 του Ν. 3634/2008, 2 του Ν.3828/2010 και τέταρτο παρ. 6 του Ν. 3845/2010)
- ο Τέλη Χαρτοσήμου (π.δ. 28ης Ιουλίου 1931)
- ο Ειδικός Φόρος για την Ανάπτυξη της Κινηματογραφικής Τέχνης (άρθρο 60 του Ν. 1731/1987)
- ο Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (άρθρα 27 έως και 50 του Ν. 3842/2010)
- ο Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος (άρθρο 16 του Ν. 1882/1990)
- ο Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος και Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων (άρθρα 2 έως και 19 του Ν. 3427/2005)
- ο Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (άρθρα 21 έως και 35 του Ν. 2459/1997)
- ο Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (άρθρα 5 έως και 19 του Ν. 3634/2008)
- ο Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (άρθρο 53 του Ν. 4021/2011)
- ο Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ακινήτων (άρθρο πρώτο υποπαράγραφος Α7 του Ν. 4152/2013)
- ο Εισφορές Φυσικών Προσώπων (άρθρα 18 του Ν. 3758/2009, 30 του Ν. 3986/2011, 5 του Ν. 3833/2010),
- ο Έκτακτη Εισφορά στα Ιδιωτικά Πλοία Αναψυχής (άρθρο 3 του Ν. 3790/2009)
- ο Έκτακτες Εφάπαξ Εισφορές Κοινωνικής Ευθύνης των Νομικών Προσώπων (άρθρα 2 του Ν. 3808/2009 και 5 του Ν. 3845/2010)
- ο Αυτοτελής Φορολογία Αφορολόγητων Αποθεματικών (άρθρο 8 του Ν. 2579/1998)
- ο Φορολογία Προβλέψεων Επισφαλών Απαιτήσεων (άρθρο 9, παρ. 4 του Ν. 3296/2004)
- ο Αυτοτελής Φορολογία Αφορολόγητων Αποθεματικών Τεχνικών Επιχειρήσεων (άρθρο 3 του Ν. 2954/2001)
- ο Αυτοτελής Φορολογία των Αποθεματικών των Τραπεζών (άρθρο 10 του Ν. 3513/2006)
- ο Ειδικός Φόρος Τραπεζικών Εργασιών (άρθρα 1 έως 16 του Ν. 1676/1986).

B.2 Κοινοποιήσεις των πράξεων της φορολογικής διοίκησης (άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ.)

Αντικαθίσταται το άρθρο του Κ.Φ.Δ. σχετικά με τις κοινοποιήσεις πράξεων της φορολογικής διοίκησης. Οι νέες διατάξεις δεν επιφέρουν ουσιαστικές διαφοροποιήσεις στο άρθρο 5, ωστόσο αναφέρονται διεξοδικότερα σε επιμέρους ζητήματα, όπως, μεταξύ άλλων, στην περίπτωση ηλεκτρονικής κοινοποίησης

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Προσδιορίστηκε ο τρόπος κοινοποίησης των πράξεων της φορολογικής διαδικασίας τόσο στα φυσικά όσο και στα νομικά πρόσωπα. Ειδικότερα προβλέπεται ότι η κοινοποίηση στα φυσικά πρόσωπα συντελείται:

α) ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις διατάξεις που εκάστοτε ισχύουν για την ηλεκτρονική κοινοποίηση

β) με αποστολή συστημένης επιστολής στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας του φυσικού προσώπου ή της έδρας ή εγκατάστασης του νομικού προσώπου.

γ) με επίδοση στο φυσικό πρόσωπο ή στον εκπρόσωπο του νομικού προσώπου, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο.

Επιπλέον, όσον αφορά στην κοινοποίηση στα νομικά πρόσωπα, ορίστηκε ότι αυτή συντελείται και με παράδοση της πράξης στην έδρα ή την εγκατάσταση του νομικού προσώπου στην Ελλάδα με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο του νομικού προσώπου.

- Προβλέφθηκε ότι σε περίπτωση κοινοποίησης πράξης με συστημένη επιστολή, αυτή θεωρείται ως νομίμως κοινοποιηθείσα μετά την παρέλευση 15 ημερών (ή 30 ημερών σε περίπτωση που η διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας) από την ημέρα αποστολής.

Αλλαγές που επέρχονται

- Προβλέπεται η δυνατότητα κοινοποίησης με αποστολή απλής επιστολής των εγγράφων πληροφοριακού χαρακτήρα που εκδίδονται από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, καθώς και των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου. *Μολονότι για τα έγγραφα πληροφοριακού χαρακτήρα η κοινοποίηση τους με απλή επιστολή είναι εύλογη και για λόγους διοικητικού κόστους, ωστόσο αναφορικά με τις πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου η κοινοποίηση τους με απλή επιστολή μπορεί να δημιουργήσει αμφισβητήσεις ως προς το χρόνο έναρξης της προθεσμίας προσβολής τους ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.*
- Τίθεται τεκμήριο νομιμότητας της επίδοσης σε νομικά πρόσωπα, σε περίπτωση που αυτή γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη φορολογική διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη φορολογική διοίκηση νομίμου φορολογικού εκπροσώπου. Μάλιστα, τίθεται ένα επιπλέον τεκμήριο με βάση το οποίο η νομιμότητα της κοινοποίησης στον τελευταίο δηλωθέντα στη φορολογική διοίκηση νόμιμο ή φορολογικό εκπρόσωπο δεν μπορεί να αμφισβητηθεί σε περίπτωση παραίτησης του προσώπου αυτού σε περίπτωση μη γνωστοποίησης στη φορολογική διοίκηση του διορισμού νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. *Με τα νέα τεκμήρια περί σύννομης επίδοσης*

επιχειρείται από το νομοθέτη η αντιμετώπιση του προβλήματος της αμφισβήτησης από τα νομικά πρόσωπα καταλογιστικών πράξεων που έχουν εκδοθεί σε βάρος τους για λόγους που αφορούν στη νομιμότητα της επίδοσης της πράξης. Ωστόσο, το τεκμήριο αυτό έρχεται σε αντίθεση με την πάγια μέχρι σήμερα νομολογία των δικαστηρίων, που επέτρεπε την αμφισβήτηση του σύννομου της επίδοσης σε περίπτωση μεταβολής της διεύθυνσης. Εξάλλου, όπως επισημαίνεται και στην Έκθεση της Επιστημονική Επιτροπής της Βουλής, στο βαθμό που τέτοιου είδους τεκμήρια νόμιμης κοινοποίησης μπορεί να εμποδίζουν την ουσιαστική δυνατότητα πρόσβασης των φορολογουμένων στη δικαστική προστασία, είναι πιθανόν να θεωρηθούν ότι αντίκεινται τόσο στο Σύνταγμα όσο και στην ΕΣΔΑ.

- Τίθεται τεκμήριο με βάση το οποίο στις περιπτώσεις ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση 10 ημερών από την ανάρτηση στο λογαριασμό του προσώπου που αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος τρόπος παραλαβής.
- Προβλέπεται ότι ειδικά η κοινοποίηση πράξης που αφορά σε φορολογία ακινήτων μπορεί να συντελεσθεί με επίδοση στον ίδιο ή σε οποιοδήποτε ενήλικο φυσικό πρόσωπο που έχει σχέση με τον κύριο ή τον επικαρπωτή του ακινήτου και είναι παρόν στο ακίνητο ή με θυροκόλληση της πράξης στο ακίνητο σε περίπτωση που δεν είναι δυνατοί οι λοιποί προβλεπόμενοι τρόποι κοινοποίησης.

Ζητήματα που επιλύονται

- Διευκρινίζεται ότι οι κοινοποιήσεις σύμφωνα με τους προβλεπόμενους στον Κ.Φ.Δ. τρόπους διενεργούνται και για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ.

B.3 Φορολογικός εκπρόσωπος (άρθρο 8 του Κ.Φ.Δ.)

Ορίζονται με υπουργική απόφαση οι λεπτομέρειες για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου σύμφωνα με το άρθρο 8 του Κ.Φ.Δ.

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Προβλέπεται (με την επιφύλαξη των ειδικότερων διατάξεων Φ.Π.Α.) η υποχρέωση ορισμού φορολογικού εκπροσώπου με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα εκ μέρους του φορολογουμένου ο οποίος δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα ώστε η διοίκηση να επικοινωνεί μαζί του.

Ζητήματα που επιλύονται

- Με την ΠΟΛ. 1283/2013 ορίστηκαν οι λεπτομέρειες για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Κ.Φ.Δ.
- Ορίζεται ότι το πρόσωπο, το οποίο ορίζεται φορολογικός εκπρόσωπος δεν φέρει ουδεμία ευθύνη για την εκπλήρωση ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου.

- Προβλέπεται η δυνατότητα του φορολογικού εκπροσώπου που δεν επιθυμεί τη συνέχιση της εκπροσώπησης να προβεί μόνος του στην υποβολή στη φορολογική διοίκηση του εντύπου Μ7 σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν προβαίνει στην αντικατάστασή του.
- Για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση η σχετική για τη χορήγηση ΑΦΜ δήλωση, με την υποχρεωτική συνυποβολή του εντύπου Μ7 «Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου» και απλή έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής.
- Σε περίπτωση αλλαγής φορολογικού εκπροσώπου, τα ίδια έγγραφα υποβάλλονται από το φορολογούμενο στη Φορολογική Διοίκηση εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής. Όταν οι παραπάνω δηλώσεις, δεν υποβάλλονται από το φορολογούμενο αλλά από τρίτο πρόσωπο, προσκομίζεται και σχετική προς τούτο εξουσιοδότηση, νομίμως θεωρημένη.
- Με τις ανωτέρω δηλώσεις, δηλώνεται υποχρεωτικά η πλήρης διεύθυνση κατοικίας του φορολογούμενου στην αλλοδαπή και η διεύθυνση της ηλεκτρονικής του αλληλογραφίας.
- Στο φορολογούμενο που δε γνωστοποιεί στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό φορολογικού εκπροσώπου, επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. περί διαδικαστικών παραβάσεων.
- Τα πρόσωπα που μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας έχουν δηλωθεί αντίκλητοι, θεωρούνται, με την έναρξη ισχύος της, φορολογικοί εκπρόσωποι.

Β.4 Αποδεικτικό Ενημερότητας και Βεβαίωση Οφειλής (άρθρο 12 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιείται με το άρθρο 41 του Ν. 4223/2013)

Τροποποιούνται οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση Αποδεικτικού Ενημερότητας

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Προβλέφθηκε η χορήγηση φορολογικής ενημερότητας στο φορολογούμενο για την πραγματοποίηση πράξεων και συναλλαγών και το οποίο χορηγείται από τη Φορολογική Διοίκηση μόνο εφόσον διαπιστωθεί ότι ο φορολογούμενος δεν έχει ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές και έχει υποβάλει όλες τις φορολογικές δηλώσεις στο παρελθόν.
- Προβλέφθηκε η δυνατότητα χορήγησης Βεβαίωσης Οφειλής μηνιαίας ισχύος για την πραγματοποίηση πράξεων και συναλλαγών στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η έκδοση Αποδεικτικού Φορολογικής Ενημερότητας σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ενταχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών.
- Προβλέφθηκε η απαγόρευση χορήγησης Αποδεικτικού Φορολογικής Ενημερότητας ή Βεβαίωσης Οφειλής σε περίπτωση λήψης μέτρων διασφάλισης του Δημοσίου για οικονομικά εγκλήματα.

Αλλαγές που επέρχονται

- Μετονομάζεται από 1.1.2014 το Αποδεικτικό Φορολογικής Ενημερότητας σε Αποδεικτικό Ενημερότητας.
- Τροποποιούνται οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση του Αποδεικτικού Ενημερότητας, καθώς αυτό χορηγείται σε φορολογουμένους που δεν έχουν οφειλές στη Φορολογική Διοίκηση από οποιαδήποτε αιτία και έχουν υποβάλει τις απαιτούμενες φορολογικές δηλώσεις των τελευταίων πέντε ετών. Προβλέπεται πάντως και η δυνατότητα μη χορήγησης αποδεικτικού ενημερότητας σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ληξιπρόθεσμες οφειλές σε άλλη αρχή του δημοσίου τομέα.
- Θεσπίζεται η διάρκεια ισχύος του Αποδεικτικού Ενημερότητας, το οποίο μπορεί να ισχύει μέχρι και δύο μήνες.
- Προβλέπεται η χορήγηση Αποδεικτικού Ενημερότητας περιορισμένης ισχύος ενός μήνα σε φορολογουμένους που έχουν ενταχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών ή έχουν οφειλές μη ληξιπρόθεσμες ή σε αναστολή, ενώ προβλέπεται υποχρεωτικός ορισμός όρου παρακράτησης στην περίπτωση που το αποδεικτικό εκδίδεται για είσπραξη χρημάτων ή μεταβίβαση ακινήτου ή τη σύσταση εμπραγμάτου δικαιώματος.

Ζητήματα που επιλύονται

- Με την εκδοθείσα απόφαση (ΠΟΛ.1274/2013) καθορίζονται οι πράξεις και οι συναλλαγές για τις οποίες απαιτείται η προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας (π.χ. είσπραξη χρημάτων, εξόφληση τίτλων πληρωμής από το Δημόσιο Τομέα, σύναψη/ανανέωση συμβάσεων δανείων, πιστώσεων και χρηματοδοτήσεων με τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα, μεταβίβαση ή σύσταση εν γένει εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων, συμμετοχή σε διαγωνισμούς ανάληψης δημοσίων έργων ή προμηθειών από το Δημόσιο Τομέα, καταβολή εκχωρημένων χρηματικών απαιτήσεων κατά των φορέων του Δημοσίου Τομέα κλπ), καθώς επίσης και οι σχετικές εξαιρέσεις από την υποχρέωση προσκόμισής του. Επίσης, ορίζονται οι προϋποθέσεις χορήγησης του αποδεικτικού ενημερότητας, ο χρόνος ισχύος του (δύο μήνες), η διαδικασία της αίτησης, το αρμόδιο όργανο, ο τύπος και το περιεχόμενο του αποδεικτικού ενημερότητας και τα σχετικά ποσοστά παρακράτησης σε περιπτώσεις που ο φορολογούμενος έχει οφειλές υπαχθείσες σε ρύθμιση.
- Με την εκδοθείσα απόφαση (ΠΟΛ.1275/2013) καθορίζονται οι προϋποθέσεις για την έκδοση βεβαίωσης οφειλής, ιδίως σε περιπτώσεις μεταβίβασης ακινήτου ή σύστασης εμπραγμάτου δικαιώματος επ' αυτού από ελαχθή αιτία. Επίσης, καθορίζεται η χρονική ισχύς της βεβαίωσης οφειλής (1 μήνας), η διαδικασία χορήγησης, ο τύπος και το περιεχόμενό της και τα ζητήματα τα σχετικά με την απόδοση παρακρατούμενων ποσών.

B.5 Πληροφορίες από φορολογουμένους και τρίτους (άρθρα 14 και 15 του Κ.Φ.Δ.)

Προστίθενται διατάξεις στα άρθρα 14 και 15 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με την υποχρέωση παροχής πληροφοριών στη Φορολογική Διοίκηση από φορολογουμένους και τρίτους.

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Θεσπίζεται υποχρέωση φορολογουμένων και ορισμένων τρίτων για υποβολή πληροφοριών στη Φορολογική Διοίκηση με σκοπό τη διενέργεια διασταυρώσεων.

Αλλαγές που επέρχονται

- Εισάγεται νέα διάταξη περί υποβολής καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, προμηθευτών και πελατών για εκδοθέντα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από φυσικά πρόσωπα με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, νομικά πρόσωπα, νομικές οντότητες και αγρότες του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α.
- Ορίζεται πλέον ότι πληροφορίες οι οποίες προέρχονται από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης χορηγούνται στη Φορολογική Διοίκηση.

Ζητήματα που επιλύονται

- Με την ΠΟΛ. 1022/2014 περί υποβολής καταστάσεων φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών ορίζεται ότι υποχρέωση υποβολής έχουν:
 - ο Φυσικά πρόσωπα με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα
 - ο Νομικά πρόσωπα
 - ο Νομικές οντότητες
 - ο Αγρότες του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α.
 - ο Οι μη εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενοι στο φόρο, οι οποίοι διαθέτουν ΑΦΜ στο εσωτερικό της χώρας, για τις αγορές ή πωλήσεις που πραγματοποιούν χρησιμοποιώντας τον ΑΦΜ αυτό, εφόσον στα πρόσωπα αυτά ή σε όμιλο που ανήκουν, έχει χορηγηθεί άδεια για την πραγματοποίηση εισαγωγών, με αναστολή καταβολής του οφειλόμενου Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή και εφαρμογή του συστήματος αντιστροφής της υποχρέωσης για τις μεταγενέστερες παραδόσεις των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.
- Το περιεχόμενο των καταστάσεων αποτελείται από τα εξής:
 - ο Ο Α.Φ.Μ. του πελάτη ή του προμηθευτή
 - ο Το πλήθος των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων
 - ο Η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α
 - ο Ο Φ.Π.Α. που επιβαρύνει την συναλλαγή
 - ο Η ένδειξη για το εάν ο αντισυμβαλλόμενος είναι υπόχρεο πρόσωπο (μόνο για τους προμηθευτές).
- Οι καταστάσεις των φορολογικών στοιχείων υποβάλλονται υποχρεωτικά με ηλεκτρονικό τρόπο και ανεξάρτητα από την τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων:
 - ο Μηνιαίως από τον εκδότη, ανεξαρτήτως της κατηγορίας τηρούμενων βιβλίων ή της απαλλαγής του από τήρηση και το αργότερο τρεις ημέρες πριν από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τους τηρούντες διπλογραφικά βιβλία.
 - ο Μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της περιοδικής δήλωσης που αφορούν (μήνα ή τρίμηνο) από το λήπτη και, εφόσον δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής περιοδικής

δήλωσης, μέχρι την εικοστή ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη κάθε ημερολογιακού εξαμήνου που αφορούν.

- Ειδικά, για την πρώτη εφαρμογή, οι ανωτέρω καταστάσεις, που αφορούν συναλλαγές Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου 2014, υποβάλλονται, ανά μήνα, μέχρι την προθεσμία υποβολής των καταστάσεων του μηνός Μαρτίου 2014.
- Τα υποβληθέντα στοιχεία των καταστάσεων πελατών-προμηθευτών διασταυρώνονται από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και οι ασυμφωνίες και αποκλίσεις αναρτώνται στους «λογαριασμούς» των υπόχρεων προσώπων, που τηρούνται στο διαδικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομικών, ώστε να έχουν τη δυνατότητα προσαρμογής και περαιτέρω διόρθωσης αυτών.
- Με την ΠΟΛ. 1038/2014 ορίστηκε ότι παρατείνεται μέχρι 28/2/2014 η προθεσμία υποβολής των έγγραφων αρχικών ή τροποποιητικών μισθώσεων που συντάχθηκαν από 1/12/2013 μέχρι και 31/12/2013, ανεξάρτητα από την ημερομηνία έναρξης ή τροποποίησης της μίσθωσης και δεν έχουν κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. Μέχρι την ίδια ημερομηνία υποβάλλονται χωρίς την επιβολή προστίμου και οι έγγραφες αρχικές ή τροποποιητικές μισθώσεις που συντάχθηκαν πριν την 1/12/2013, ανεξάρτητα από την ημερομηνία έναρξης ή τροποποίησης της μίσθωσης και δεν έχουν κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ.

B.6 Ενδοομιλικές συναλλαγές (άρθρα 21-22 του Κ.Φ.Δ.)

Επέρχονται κάποιες τροποποιήσεις στις σχετικές διατάξεις που αφορούν στην αποσαφήνιση του πεδίου εφαρμογής και των αντίστοιχων προθεσμιών, ενώ παρέχονται οδηγίες από τη φορολογική διοίκηση για τη διαδικασία προέγκρισης της μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Ενσωμάτωσε την υποχρέωση τήρησης από τα συνδεδεμένα πρόσωπα σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε. φακέλου τεκμηρίωσης για τις μεταξύ τους συναλλαγές καθώς και την μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κ.Φ.Ε.
- Προέβλεψε τη δυνατότητα προέγκρισης από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών διασυννοριακών συναλλαγών με συνδεδεμένα πρόσωπα.
- Ορίστηκε επίσης ότι αντικείμενο της προέγκρισης αποτελεί το ενδεδειγμένο σύνολο κριτηρίων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Τα κριτήρια αυτά περιλαμβάνουν κυρίως τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο τεκμηρίωσης, τα στοιχεία σύγκρισης ή αναφοράς και τις σχετικές προσαρμογές, καθώς και τις κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές συνθήκες.

Αλλαγές που επέρχονται

- Τροποποιείται η προθεσμία υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων από 50 ημέρες σε 4 μήνες από το τέλος κάθε φορολογικού έτους. *Με τον τρόπο αυτό, εξορθολογίζεται η σχετική προθεσμία, δεδομένου ότι η προθεσμία των 50 ημερών από το τέλος της χρήσης ήταν ιδιαίτερα ασφυκτική και στην πράξη ήταν πολύ δύσκολο να έχουν προκύψει τα απαραίτητα δεδομένα, προκειμένου να έχει*

ολοκληρωθεί η τεκμηρίωση των ενδοομικών συναλλαγών για τις οποίες υφίσταται σχετική υποχρέωση. Η νέα αυτή διάταξη επαναφέρει τα ισχύοντα με τον Ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του Ν. 4182/2013.

- Ορίζεται ότι το πρόστιμο που επιβάλλεται στις περιπτώσεις μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται και στις περιπτώσεις υποβολής ανακριβούς ή ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών.
- Προστίθεται νέο εδάφιο, σύμφωνα με το οποίο δίνεται εξουσιοδότηση στον Γενικό Γραμματέα να εκδίδει απόφαση, όπου θα προβλέπεται, μεταξύ άλλων, απλοποιημένη διαδικασία υποβολής φακέλου τεκμηρίωσης για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις. *Από την εξουσιοδότηση αυτή προκύπτει ότι φαίνεται να εισάγονται και στην Ελλάδα απλοποιημένες διαδικασίες για μία συγκεκριμένη κατηγορία υποχρέων, τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Μένει να αποδειχθεί εάν πράγματι θα εισαχθούν σχετικές απλοποιημένες διαδικασίες και κατά πόσο θα εκμεταλλευθεί στην πράξη η διοίκηση τις δυνατότητες που μπορεί να προσφέρουν τέτοιου είδους διατάξεις.*
- Αντικαθίσταται ο όρος «συνδεδεμένες επιχειρήσεις» από τον όρο «συνδεδεμένα πρόσωπα». *Με τον τρόπο αυτό διευρύνεται το υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής των σχετικών διατάξεων που ορίζουν τους υπόχρεους τεκμηρίωσης.*
- Ορίζεται ότι πλέον αρμόδια για τον έλεγχο των φακέλων τεκμηρίωσης ενδοομικών συναλλαγών των χρήσεων 2008-2009 που έχουν κατατεθεί στο Υπουργείο Ανάπτυξης είναι η φορολογική διοίκηση.

Ζητήματα που επιλύονται

- Κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 22 του Ν. 4174/2013 εκδόθηκε η ΠΟΛ. 1284/2013, σχετικά με τη διαδικασία για την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομικής τιμολόγησης, την αναθεώρηση, ανάκληση και ακύρωσή της.
- Ορίζεται, μεταξύ άλλων, ως αρμόδια υπηρεσία χειρισμού η Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, καθορίζονται τα επιμέρους στάδια της διαδικασίας, το περιεχόμενο της αίτησης προέγκρισης και τα σχετικά παράβολα.
- Τα παράβολα ανέρχονται στα 1.000 € κατά την υποβολή της Αίτησης Προκαταρκτικής Διαβούλευσης, 5.000 € κατά την υποβολή της Αίτησης Προέγκρισης ή Αναθεώρησης και 10.000 € κατά την υποβολή αιτήματος συνεννόησης με αλλοδαπές φορολογικές αρχές. *Το ύψος των παραβόλων, αν και όχι αμελητέο, πάντως σίγουρα δεν είναι απαγορευτικά.*
- Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι τόσο το άρθρο 22 του Κ.Φ.Δ. όσο και η ΠΟΛ. 1284/2013 δεν περιλαμβάνουν τον αμφιλεγόμενο περιορισμό που είχε εισαχθεί με τον προγενέστερο Ν. 4110/2013, σύμφωνα με τον οποίο δεν μπορούσαν να αποτελέσουν αντικείμενο της προέγκρισης: α) ορισμένη τιμή συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, β) ορισμένο ποσοστό του περιθωρίου μικτού ή καθαρού κέρδους από συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις. *Ο περιορισμός αυτός είχε εγείρει σημαντικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του και την εν τοις πράγμασι εφαρμογή του.*

B.7 Είσοδος σε εγκαταστάσεις (άρθρο 25 του Κ.Φ.Δ.)

Διευρύνονται οι εξουσίες τις φορολογικής διοίκησης στα πλαίσια επιτόπιου ελέγχου στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου.

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Προβλέφθηκε η δυνατότητα της φορολογικής διοίκησης να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της φορολογικής διοίκησης.

Αλλαγές που επέρχονται

- Προβλέπεται η δυνατότητα παράτασης του επιτόπιου ελέγχου στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου μέχρι την ολοκλήρωσή του ακόμη και μετά την παρέλευση του ωραρίου εργασίας της φορολογικής διοίκησης, εφόσον αυτό κριθεί απαραίτητο.

B.8 Προσδιορισμός φόρου (άρθρα 30-34 του Κ.Φ.Δ.)

Εισάγονται μεταβατικές διατάξεις, προκειμένου να διενκρινισθεί η εφαρμογή του Κ.Φ.Δ. ή προγενέστερων νομοθετημάτων.

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Ορίσθηκε η έννοια της «πράξης προσδιορισμού του φόρου» και προβλέφθηκαν οι κατηγορίες πράξεων προσδιορισμού του φόρου που μπορεί να εκδώσει η φορολογική διοίκηση.
- Προβλέφθηκαν νέες περιπτώσεις παραγραφής του δικαιώματος για επιβολή φόρου.

Ζητήματα που επιλύονται

- Για φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την 1.1.2014, ανεξάρτητα από τη χρήση, την περίοδο, τη φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση την οποία αφορούν, διενεργείται άμεσος προσδιορισμός του φόρου ή εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, κατά περίπτωση.
- Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ.
- Πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τέλους ή εισφοράς, που έχουν εκδοθεί ή εκδίδονται κατόπιν προσωρινού ή τακτικού (οριστικού) φορολογικού ελέγχου, ο οποίος διατάχθηκε μέχρι την 31.12.2013, στις περιπτώσεις που εκδίδεται μερική καταλογιστική πράξη, δεν εμποδίζουν τη μεταγενέστερη διόρθωσή τους μετά από νέο έλεγχο.
- Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κ.Φ.Δ. τις

προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.

B.9 Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση καταλογιστικών πράξεων (άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ.)

Διευκρινίζονται ζητήματα εφαρμογής προγενέστερων του Κ.Φ.Δ. διατάξεων περί παραγραφής.

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Προβλέφθηκαν νέες περιπτώσεις παραγραφής του δικαιώματος για επιβολή φόρου.
- Προβλέφθηκε ότι σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου που έχει ως αποτέλεσμα την τροποποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου για έτος, για το οποίο έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου προς έλεγχο, η προσαρμογή διενεργείται στο παλαιότερο έτος για το οποίο δεν έχει ακόμη παραγραφεί το δικαίωμα αυτό (άρθρο 36 παρ.4).

Αλλαγές που επέρχονται

- Προβλέπεται ότι η πενταετής παραγραφή αρχίζει από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης.

Ζητήματα που επιλύονται

- Προϊσχύουσες του άρθρου 36 Κ.Φ.Δ. διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου περί κοινοποίησης φύλλων ελέγχου και πράξεων προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.
- Κατ' εξαίρεση, η προβλεπόμενη στο άρθρο 36 παρ. 3 Κ.Φ.Δ. εικοσαετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει πράξεις διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής, που διαπράχθηκαν πριν από την εφαρμογή του Κ.Φ.Δ. ισχύει, εάν, κατά τη θέση του σε ισχύ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

B.10 Πληρωμή φόρου (άρθρα 41 του Κ.Φ.Δ.)

Ορίζεται με Υπουργική απόφαση ο τρόπος καταβολής του φόρου που προσδιορίζεται κατά τον άμεσο και το διοικητικό προσδιορισμό του φόρου.

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Καθορίστηκε ο τρόπος, ο χρόνος και οι προθεσμίες εντός των οποίων καταβάλλεται ο οφειλόμενος φόρος. Σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, ο οφειλόμενος φόρος ορίστηκε ότι καταβάλλεται εντός 30 ημερών από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού

του φόρου στο φορολογούμενο. Σε περίπτωση εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φόρος ορίστηκε ότι καταβάλλεται εντός 3 ημερών από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού.

Ζητήματα που επιλύονται

- Προβλέπεται η δυνατότητα εξόφλησης οφειλόμενου φόρου με μεταβίβαση σε τρίτον της πλήρους κυριότητας ακινήτου και ταυτόχρονης εκχώρησης της απαίτησης καταβολής του τιμήματος ή μέρους αυτού στο Ελληνικό Δημόσιο σε περίπτωση που ο υπόχρεος βρίσκεται σε αδυναμία καταβολής του φόρου με μετρητά.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1276/2013, οι φόροι που προσδιορίζονται κατά τον άμεσο προσδιορισμό φόρου (αρ. 31 του Κ.Φ.Δ.) και κατά το διοικητικό προσδιορισμό φόρου (αρ. 32 του Κ.Φ.Δ.) καταβάλλονται εφάπαξ και κατ' εξαίρεση σε δόσεις σε πιστωτικά ιδρύματα ή ΕΛΤΑ, με τη χρήση κωδικού πληρωμής.

B.11 Επιστροφή φόρου (άρθρα 42 του Κ.Φ.Δ.)

Ορίζεται με υπουργική απόφαση η διαδικασία επιστροφής φόρου εισοδήματος για τα νομικά πρόσωπα

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Ορίστηκε ότι η είσπραξη των φόρων αποτελεί αρμοδιότητα του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, αλλά η είσπραξη μπορεί να ανατεθεί σε κάθε άλλη δημόσια υπηρεσία ή σε πιστωτικά ιδρύματα.
- Καθορίστηκε ο τρόπος, ο χρόνος και οι προθεσμίες εντός των οποίων καταβάλλεται ο οφειλόμενος φόρος.

Αλλαγές που επέρχονται

- Ορίζεται ότι η αξίωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων παραγράφεται κατά το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος έκδοσης πράξης προσδιορισμού φόρου όσον αφορά στην αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση επιστροφής του φορολογούμενου.

Ζητήματα που επιλύονται

- Εκδόθηκε η ΠΟΛ. 1287/2013 για τη διαδικασία επιστροφής φόρου εισοδήματος για τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- Ορίζεται ότι κριτήριο για την επιστροφή του φόρου, που διενεργείται μετά την ηλεκτρονική επεξεργασία των διαθέσιμων στοιχείων από τη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e-Εφαρμογές) μέχρι το τέλος κάθε διμήνου, αρχής γενομένης από 28/2 κάθε έτους, είναι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος.

- Η επεξεργασία των σχετικών δεδομένων σκοπό έχει τον έλεγχο συμμόρφωσης των υποκειμένων στο φόρο και τη συμφωνία των αιτουμένων προς επιστροφή ποσών με τα δεδομένα των φορολογικών δηλώσεων.
- Προς το σκοπό αυτό θα χρησιμοποιείται η μέθοδος ανάλυσης κινδύνου, από την οποία θα προκύπτουν οι περιπτώσεις επιστροφών που θα διενεργούνται άμεσα και αυτές για τις οποίες θα απαιτείται προηγούμενος έλεγχος. Μετά τη λήξη του φορολογικού έτους επιλέγεται δείγμα για τη διενέργεια ελέγχου στους δικαιούχους που έτυχαν επιστροφής χωρίς έλεγχο.

B.12 Πρόγραμμα Ρύθμισης Οφειλών (άρθρα 43 του Κ.Φ.Δ.)

Εκδόθηκε η ΠΟΛ. 1277/2013 σχετικά με τα ειδικά θέματα εφαρμογής της ρύθμισης οφειλών του άρθρου 43 Κ.Φ.Δ. αναφορικά με το πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών και τμηματικής καταβολής σε δόσεις

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Προβλέφθηκε η δυνατότητα χορήγησης από τη διοίκηση προγράμματος ρύθμισης οφειλών (τμηματικής καταβολής με δόσεις της οφειλής του) σε περίπτωση επίκλησης από το φορολογούμενο οικονομικής του αδυναμίας για την καταβολή του φόρου εντός της νόμιμης προθεσμίας.

Αλλαγές που επέρχονται

- Προβλέπεται η δυνατότητα υποβολής αιτήματος για την υπαγωγή σε πρόγραμμα ρύθμισης και μετά τη λήξη της προθεσμίας καταβολής του φόρου.

Ζητήματα που επιλύονται

- Εκδόθηκε η ΠΟΛ. 1277/2013, η οποία ρυθμίζει τα ειδικά θέματα εφαρμογής της ρύθμισης οφειλών του άρθρου 43 του Κ.Φ.Δ.
- Ειδικότερα, καθορίζονται οι οφειλότες που μπορούν να υπαχθούν στη ρύθμιση. Στη ρύθμιση υπάγεται υποχρεωτικά το σύνολο των βεβαιωμένων στις Φορολογικές Αρχές ληξιπρόθεσμων, έως την ημερομηνία της αίτησης, οφειλών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. που δεν έχουν τακτοποιηθεί κατά νόμιμο τρόπο με αναστολή είσπραξης ή διευκόλυνση ή άλλη νομοθετική ρύθμιση τμηματικής καταβολής ληξιπρόθεσμων οφειλών.
- Στη ρύθμιση δύνανται επίσης να υπαχθούν μετά από επιλογή του φορολογούμενου:
 - α) οι βεβαιωμένες οφειλές που τελούν σε αναστολή είσπραξης,
 - β) οι μη ληξιπρόθεσμες έως την ημερομηνία υποβολής της αίτησης υπαγωγής στη ρύθμιση οφειλές.
- Προϋπόθεση για την υπαγωγή στη ρύθμιση είναι η υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α. της τελευταίας πενταετίας και περιοδικών

δηλώσεων Φ.Π.Α. που έπονται της τελευταίας εκκαθαριστικής και που η προθεσμία υποβολής τους έχει λήξει ένα μήνα πριν από την ημερομηνία αίτησης.

- Καθορίζεται ο τρόπος υποβολής της αίτησης υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης. Ειδικότερα, η σχετική αίτηση υπαγωγής στη ρύθμιση υποβάλλεται κατά κανόνα ηλεκτρονικά ή εξαιρετικώς στην υπηρεσία που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης οφειλής στην περίπτωση που δεν υπάρχει διαδικτυακή εφαρμογή ή απαιτούνται επιπλέον στοιχεία για την αξιολόγηση της αίτησης.
- Η ρύθμιση ισχύει με την καταβολή της πρώτης δόσης εντός τριών ημερών από την υποβολή της αίτησης και το ελάχιστο ποσό της μηνιαίας δόσης ορίζεται σε 15 €. Οι δόσεις καταβάλλονται με τη χρήση μοναδικού κωδικού, της «Ταυτότητας Ρυθμισμένης Οφειλής (Τ.Ρ.Ο.)» είτε σε μέχρι 12 δόσεις είτε, κατ' εξαίρεση, μέχρι 24 δόσεις.

B.13 Εκτελεστοί τίτλοι (άρθρο 45 του Κ.Φ.Δ.)

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Απαριθμήθηκαν οι εκτελεστοί τίτλοι, βάσει των οποίων η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί σε αναγκαστική εκτέλεση για την είσπραξη φορολογικών οφειλών.

Αλλαγές που επέρχονται

- Ορίζεται ότι εκτελεστό τίτλο αποτελεί και η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής.

B.14 Ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής /υπερημερίας (άρθρο 47 του Κ.Φ.Δ.)

Με το Ν. 4223/2013 δόθηκαν διευκρινίσεις ως προς τη διάταξη για την ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής/υπερημερίας, ενώ εκδόθηκε η ΠΟΛ. 1280/2013 για τον καθορισμό του τύπου και του περιεχομένου της ατομικής ειδοποίησης.

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Θεσπίστηκε η υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να αποστέλλει στον φορολογούμενο ατομική ειδοποίηση καταβολής των ληξιπρόθεσμων οφειλών του πριν τη διενέργεια οποιασδήποτε πράξης εκτέλεσης. Σε περίπτωση μη καταβολής του οφειλόμενου ποσού εντός 30 ημερών από την επίδοση της ατομικής ειδοποίησης είναι δυνατή η λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης, εκτός αν ο φορολογούμενος υπαχθεί εντός 30 ημερών σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών.

Αλλαγές που επέρχονται

- Αντικαταστάθηκε η υποχρέωση αποστολής με την υποχρέωση κοινοποίησης στο φορολογούμενο ατομικής ειδοποίησης σε περίπτωση μη καταβολής των οφειλόμενων φόρων ή προστίμων πριν από τη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης.
- Προβλέφθηκε εξαίρεση από την υποχρέωση κοινοποίησης σε φορολογουμένους ατομικής ειδοποίησης πριν τη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης. Ειδικότερα, δεν απαιτείται κοινοποίηση ειδοποίησης πριν από την επιβολή κατάσχεσης χρηματικών ποσών ή απαιτήσεων στα χέρια του φορολογουμένου ή τρίτου.

Ζητήματα που επιλύονται

- Διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 47 του Κ.Φ.Δ. για την ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής/υπερήμερίας εφαρμόζονται για οφειλές, για τις οποίες αποκτάται εκτελεστός τίτλος από την 1. 1. 2014 και εφεξής.
- Εκδόθηκε η ΠΟΛ. 1280/2013 για τον καθορισμό του τύπου και του περιεχομένου της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής – υπερήμερίας σε περιπτώσεις μη καταβολής ληξιπρόθεσμων οφειλών.

B.15 Διασφαλιστικά μέτρα (άρθρο 46 του Κ.Φ.Δ.)

Ενσωματώνεται στον Κ.Φ.Δ. και τροποποιείται η διάταξη του άρθρου 14 του Ν.2523/1997 για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου.

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Ενσωματώθηκαν στον Κ.Φ.Δ. διατάξεις για τη λήψη διασφαλιστικών των συμφερόντων του Δημοσίου μέτρων.
- Δόθηκε η δυνατότητα σε επείγουσες περιπτώσεις και όταν επίκειται κίνδυνος για την είσπραξη των φόρων να προβαίνει με βάση τους προβλεπόμενους στον Κώδικα εκτελεστούς τίτλους και χωρίς δικαστική απόφαση στην επιβολή συντηρητικής κατάσχεσης κινητών, ακινήτων, εμπράγματων δικαιωμάτων σε αυτά, απαιτήσεων και γενικά όλων των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη του Δημοσίου είτε βρίσκονται στα χέρια τρίτου είτε στα χέρια του. Με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις δόθηκε η δυνατότητα στη φορολογική διοίκηση να λαμβάνει τα απαραίτητα ασφαλιστικά μέτρα με βάση τον εκτελεστό τίτλο κατ' αναλογική εφαρμογή του άρθρου 691 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.

Αλλαγές που επέρχονται

- Όσον αφορά στη λήψη διασφαλιστικών μέτρων του Δημοσίου με την επιβολή συντηρητικής κατάσχεσης διευκρινίζεται ότι θα πρέπει να διαχωριστεί ως δικαιολογητικός λόγος επιβολής η αποτροπή επικείμενου κινδύνου για την είσπραξη των φόρων ως ανεξάρτητος και αυτοτελής λόγος σε σχέση με την ύπαρξη επείγοντος. Η συντηρητική κατάσχεση μπορεί να επιβάλλεται

και πριν από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής ακόμη και χωρίς δικαστική απόφαση.

- Στα διασφαλιστικά μέτρα του Δημοσίου περιλαμβάνεται και η εγγραφή υποθήκης.
- Διευκρινίζεται ότι η συντηρητική κατάσχεση σε βάρος του οφειλέτη του Δημοσίου επιβάλλεται μετά την απόκτηση νόμιμου τίτλου και πριν τη λήξη της προθεσμίας καταβολής φόρου.
- Προβλέπεται η αυτοδίκαια τροπή της συντηρητικής κατάσχεσης σε αναγκαστική μόλις η οφειλή καταστεί ληξιπρόθεσμη.
- Επαναδιατυπώνεται το άρθρο 14 του Ν.2523/1997 αναφορικά με τα μέτρα διασφάλισης του Δημοσίου και προστίθεται στον Κ.Φ.Δ. (άρθρο 46 παρ.5 και 6 του Κ.Φ.Δ.).
- Ειδικότερα, η φορολογική διοίκηση μπορεί να επιβάλλει σε βάρος των προσώπων που θεωρεί ότι διαπράττουν ορισμένες παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55 παρ.1 περ.β', γ', δ' και ε' του Ν.4174/2013) προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα.
- Ειδικότερα, τα μέτρα αυτά επιβάλλονται σε περίπτωση τέλεσης των παραβάσεων της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, ή μη υποβολής δήλωσης ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α. με σκοπό τη μη πληρωμή των ως άνω φόρων, της είσπραξης επιστροφής των ως άνω φόρων μετά από παραπλάνηση της φορολογικής διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, άνω του ποσού των 150.000 €, καθώς και της έκδοσης πλαστών ή της νόθευσης φορολογικών στοιχείων και της έκδοσης και αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, εφόσον η αξία των συναλλαγών των φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει αθροιστικά το ποσό των 300.000 €.
- Στις περιπτώσεις αυτές η φορολογική διοίκηση μπορεί να μην παραλαμβάνει και να μην χορηγεί έγγραφα που απαιτούνται από τη νομοθεσία για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων. Επίσης, στην περίπτωση αυτή δεσμεύεται το 50% των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων των παραβατών, ενώ δεσμεύονται στο σύνολό τους το μη χρηματικό περιεχόμενο θυρίδων και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες.
- Το άρθρο 46 παρ.5 και 6 του Κ.Φ.Δ. εφαρμόζεται και στις υποθέσεις, για τις οποίες είχε συνταχθεί ειδική έκθεση ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν.2523/1997 μέχρι τις 31.12.2013, αλλά δεν έχουν ληφθεί τα προβλεπόμενα μέτρα διασφάλισης μέχρι την ως άνω ημερομηνία.
- Τα μέτρα διασφάλισης επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των ομορρύθμων εταιρών προσωπικών εταιριών, καθώς και σε βάρος κάθε προσώπου εντεταλμένου από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση οποιουδήποτε νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας από την τέλεση της παράβασης φοροδιαφυγής του άρθρου 55 παρ.1 περ.β' και γ' του Ν. 4174/2013 και εφεξής ή από την τέλεση της παράβασης φοροδιαφυγής του άρθρου 55 παρ.1 περ.δ' και ε' του Ν. 4174/2013, ανεξάρτητα αν έχουν αποβάλλει την ιδιότητα αυτή στην περίπτωση.
- Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων εξειδικεύονται τα ως άνω πρόσωπα, σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα μέτρα διασφάλισης. Ειδικότερα, με τη σχετική απόφαση προβλέπεται ότι προκειμένου για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, τα μέτρα επιβάλλονται στους προέδρους και αντιπροέδρους των Δ.Σ., στους διευθύνοντες, εντεταλμένους, συμπράττοντες

συμβούλους, στους διοικητές, στους γενικούς διευθυντές, στους διευθυντές, καθώς και σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών, ενώ αν ελλείπουν τα προαναφερόμενα πρόσωπα, τα μέτρα επιβάλλονται στα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών.

- Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται οι περιπτώσεις, στις οποίες αίρονται εν όλω ή εν μέρει τα μέτρα διασφάλισης, καθώς και οι περιπτώσεις μη εφαρμογής τους.
- Σύμφωνα με την εκδοθείσα απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, τα μέτρα διασφάλισης δεν εφαρμόζονται:

α) για ποσά μισθών και συντάξεων που κατατίθενται στους λογαριασμούς των φυσικών προσώπων,

β) για ποσά που καταβάλλονται με χρέωση των λογαριασμών του παραβάτη σε αντίστοιχη πίστωση λογαριασμών του Δημοσίου για την εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων του παραβάτη,

γ) για ποσά που προορίζονται για την έκδοση τραπεζικών επιταγών σε διαταγή του Ελληνικού Δημοσίου και φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης για την καταβολή φορολογικών και ασφαλιστικών υποχρεώσεων του παραβάτη,

δ) για αποδοχές εργαζομένων και ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλονται από τον παραβάτη με χρέωση των λογαριασμών του σε αντίστοιχη πίστωση των συνδεδεμένων με αυτούς λογαριασμών των δικαιούχων μισθωτών που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας και των φορέων κοινωνικής ασφάλισης,

ε) εφόσον ο παραβάτης έχει κατά του Δημοσίου μη εκχωρηθείσα ανταπαίτηση, η οποία είναι τουλάχιστον ίση με το ποσό που προβλέπεται από το άρθρο 46 παρ.5 του Ν.4174/2013, η οποία μπορεί να αντιταχθεί σε συμψηφισμό σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και του άρθρου 83 του ν.δ.356/1974, εφόσον ισχύουν και οι λοιπές νόμιμες προϋποθέσεις.

- Κατά της πράξης διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου ασκείται ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν.4174/2013. Η προθεσμία και η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής δεν αναστέλλουν την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης. Προβλέπεται η δυνατότητα υποβολής αιτήματος αναστολής εφαρμογής των μέτρων αυτών.
- Η λήψη των μέτρων διασφάλισης δεν εμποδίζει τη φορολογική διοίκηση από τη δυνατότητα ικανοποίησης των απαιτήσεων της από τα δεσμευθέντα περιουσιακά στοιχεία με αναγκαστική εκτέλεση. Η δυνατότητα αυτή ισχύει και για τα μέτρα που το Δημόσιο έλαβε πριν την έναρξη ισχύος του σχετικού άρθρου επί περιουσιακών στοιχείων που είχαν δεσμευθεί κατ' εφαρμογή του άρθρου 14 του Ν.2523/1997.
- Εκκρεμή αιτήματα που είχαν υποβληθεί μέχρι 31-12-2013 στον Υπουργό Οικονομικών εξετάζονται στο πλαίσιο της ειδικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (άρθρο 50 παρ.26 του Ν.4223/2013). Σε περίπτωση που είχαν ληφθεί μέτρα διασφάλισης σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν.2523/1997 μέχρι την 31-12-2013 και δεν είχε υποβληθεί μέχρι την ίδια ως άνω ημερομηνία αίτηση για την άρση των μέτρων ενώπιον του Υπουργού Οικονομικών ή προσφυγή ενώπιον των αρμόδιων διοικητικών δικαστηρίων, ο υπόχρεος μπορεί να υποβάλλει αίτημα επανεξέτασης στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εντός ανατρεπτικής προθεσμίας 60 ημερών από την έναρξη ισχύος του Ν. 4223/2013 (άρθρο 50 παρ.24 του Ν.4223/2013).

Ζητήματα που επιλύονται

- Η λήψη των διασφαλιστικών μέτρων σε περιπτώσεις παραβάσεων φοροδιαφυγής καταλαμβάνει και τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν συνταχθεί ειδικές εκθέσεις ελέγχου του άρθρου 14 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 μέχρι την 31-12-2013, αλλά κατά την ημερομηνία αυτή δεν έχουν ακόμη ληφθεί τα προβλεπόμενα μέτρα.

B.16 Αναγκαστική εκτέλεση (άρθρο 48 του Κ.Φ.Δ.)

Εισάγονται νέες διατάξεις στον ΚΦΔ στην ενότητα για τα μέτρα για τη διασφάλιση και την αναγκαστική εκτέλεση.

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Ενσωματώθηκαν στον Κ.Φ.Δ. διατάξεις για τη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης.

Αλλαγές που επέρχονται

- Εισάγεται η δυνατότητα συμψηφισμού απαιτήσεων του Δημοσίου από φόρους και λοιπά έσοδα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. και σε όλη την εν γένει φορολογική και τελωνειακή νομοθεσία. Η δυνατότητα συμψηφισμού επεκτείνεται και σε κάθε άλλη απαίτηση του Δημοσίου.

B.17 Λήψη μέτρων σε περίπτωση υπόνομιας καταδολίευσης (άρθρο 49 του Κ.Φ.Δ.)

Επέρχεται εναρμόνιση με τις διατάξεις του ΑΚ περί αγωγής καταδολίευσης.

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Προβλέφθηκε η δυνατότητα λήψης μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης ή εγγραφής υποθήκης και πριν τη νόμιμη προθεσμία για την καταβολή των φόρων ή την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης ή την παρέλευση των 30 ημερών από την ως άνω ειδοποίηση σε περίπτωση υπόνομιας καταδολίευσης (μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων) που θέτει σε κίνδυνο την είσπραξη του φόρου. Για τη λήψη μέτρων από τη φορολογική διοίκηση απαιτήθηκε η προηγούμενη γνώμη του Οικονομικού Εισαγγελέα.
- Προβλέφθηκε η δυνατότητα άσκησης από τη φορολογική διοίκηση αγωγής διάρρηξης για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου κατά φορολογουμένων οι οποίοι προβαίνουν σε μεταβίβαση περιουσιακών τους στοιχείων.

Αλλαγές που επέρχονται

- Καταργείται η προϋπόθεση της σύμφωνης γνώμης του Οικονομικού Εισαγγελέα για τη λήψη μέτρων σε περίπτωση υπόνομιας καταδολίευσης από τη φορολογική διοίκηση σε βάρος

φορολογουμένων, για τους οποίους υπάρχουν υπόνοιες μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων ή προπαρασκευαστικών ενεργειών εγκατάλειψης της χώρας ή εν γένει ενεργειών που θέτουν σε κίνδυνο την είσπραξη των φόρων.

- Καταργείται ο χρονικός περιορισμός της άσκησης αγωγής διάρρηξης για χρονική περίοδο δύο ετών από την ημερομηνία της καταδολιευτικής ενέργειας. *Με τις τροποποιήσεις επήλθε εναρμόνιση με τα προβλεπόμενα στα άρθρα 939 επ. του ΑΚ όσον αφορά τις προϋποθέσεις άσκησης της αγωγής διάρρηξης και την προβλεπόμενη παραγραφή σε περίπτωση διάθεσης εκ μέρους του φορολογουμένου της περιουσίας του προς βλάβη της φορολογικής διοίκησης.*

B.18 Αλληλέγγυα ευθύνη (άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ.)

Με το νέο νόμο επέρχονται τροποποιήσεις στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων περί αλληλέγγυας ευθύνης

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Επαναδιατυπώθηκε το άρθρο του Κ.Φ.Ε. για την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικών προσώπων τόσο κατά το χρόνο λειτουργίας τους όσο και κατά το χρόνο διάλυσής τους, ενώ προστίθενται και άλλα πρόσωπα που έχουν αλληλέγγυα ευθύνη.

Αλλαγές που επέρχονται

- Η προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των διευθυντών, διαχειριστών, διευθυνόντων συμβούλων, εντεταλμένων στη διοίκηση και εκκαθαριστών των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων επεκτείνεται και στους προέδρους και καλύπτει πέρα από τους παρακρατούμενους φόρους και τον Φ.Π.Α. και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους.
- Περιορίζεται το πεδίο εφαρμογής της αλληλέγγυας ευθύνης για την καταβολή του οφειλόμενου και μη εξοφληθέντος φόρου κατά τη λύση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στους μετόχους ή εταίρους του κατά τη διάλυσή του και σε πρόσωπα που υπήρξαν μέτοχοι ή εταίροι αυτού κατά τα τρία τελευταία έτη πριν από τη λύση του με ποσοστό 10% (αντί του προϊσχύσαντος 5%) μέχρι του ποσού των κερδών που αναλήφθηκαν εντός της τριετίας.

B.19 Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την είσπραξη φόρων (άρθρο 51 του Κ.Φ.Δ.)

Ο νέος νόμος εισάγει νέες περιπτώσεις γεγονότων διακοπτικών της παραγραφής

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Προβλέφθηκε πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την είσπραξη των φόρων που καλύπτονται από τον Κώδικα.

- Προβλέφθηκε ότι σε περίπτωση διακοπής της πενταετούς παραγραφής, το Δημόσιο διατηρεί χωρίς χρονικούς περιορισμούς το δικαίωμά του να προβεί σε αναγκαστική εκτέλεση.

Αλλαγές που επέρχονται

- Προβλέπεται ότι η παραγραφή αρχίζει από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου αποκτήθηκε ο νόμιμος τίτλος εκτέλεσης.
- Εισάγεται διάταξη, με την οποία διευκρινίζεται ότι και η κοινοποίηση στο φορολογούμενο ατομικής ειδοποίησης, μεταξύ άλλων γεγονότων, διακόπτει την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την είσπραξη φόρων και λοιπών εσόδων.
- Επίσης, άλλα γεγονότα διακοπτικά της παραγραφής είναι τα εξής:
 - ο η αναγγελία προς επαλήθευση στην πτώχευση,
 - ο η αναγγελία προς κατάταξη στον υπάλληλο πλειστηριασμού,
 - ο η αναγγελία στον εκκαθαριστή κληρονομιάς ή διαλυθέντος νομικού προσώπου ή στον ειδικό εκκαθαριστή επιχείρησης,
 - ο η εγγραφή προσημείωσης ή υποθήκης επί οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του φορολογούμενου.
- Επί αλληλεγγύως ευθυνόμενων, η διακοπή της παραγραφής ως προς έναν από αυτούς ενεργεί και κατά των λοιπών.
- Η παραγραφή αναστέλλεται:
 - ο Για όσο χρονικό διάστημα είχε χορηγηθεί ρύθμιση τμηματικής καταβολής ή η Φορολογική Διοίκηση δεν μπορούσε να εισπράξει το χρέος λόγω αναστολής εκτελέσεως από οποιαδήποτε αιτία. Στην περίπτωση αυτή η παραγραφή δεν συμπληρώνεται πριν περάσει ένα έτος από τη λήξη της αναστολής.
 - ο Κατά τη διάρκεια ανηλικότητας του φορολογούμενου.
 - ο Κατά τη διάρκεια της δικαστικής αμφισβήτησης του εκτελεστού τίτλου της απαίτησης ή της νομιμότητας της είσπραξης ή του κύρους πράξης της εκτέλεσης και μέχρι τη συμπλήρωση ενός έτους από την επίδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης στη Φορολογική Διοίκηση με δικαστικό επιμελητή.
- Προβλέπεται η μη πειθαρχική ευθύνη του αρμοδίου οργάνου της φορολογικής διοίκησης λόγω μη εκκίνησης της διαδικασίας αναγκαστικής εκτέλεσης για την είσπραξη του φόρου εντός της προθεσμίας της παραγραφής εάν αυτή κριθεί δικαιολογημένη από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Ζητήματα που επιλύονται

- Οι διατάξεις του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, σχετικά με το χρόνο παραγραφής και τους λόγους διακοπής και αναστολής αυτής, εφαρμόζονται για φόρους και λοιπά έσοδα για τα οποία η Φορολογική Διοίκηση αποκτά εκτελεστό τίτλο από την 1.1.2014 και εφεξής.

B.20 Τόκοι (άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ.)

Εισάγονται νέες διατάξεις στον Κ.Φ.Δ. στην ενότητα για τους τόκους, με σκοπό την αποσαφήνιση των σχετικών εννοιών και τη διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής των αντίστοιχων διατάξεων

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Προβλέφθηκε ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλλει τόκους για τη χρονική περίοδο από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας έως και την ημερομηνία καταβολής του φόρου. Αντίθετα προβλέφθηκε ότι σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος φόρου εκ μέρους του φορολογούμενου (αχρεώστητη καταβολή), η Φορολογική Αρχή υποχρεούται να καταβάλλει τόκους για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία της καταβολής του υπερβάλλοντος φόρου μέχρι την ημερομηνία επιστροφής του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου διενεργηθεί εντός 90 ημερών από την αίτηση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Αλλαγές που επέρχονται

- Προβλέπεται ότι για μεταβατικό διάστημα μέχρι την 31.12.2015 οι τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. θα υπολογίζονται σε μηνιαία βάση και όχι σε ημερήσια κατά την είσπραξη για ολόκληρο το μήνα.
- Τροποποιείται η αρμοδιότητα για την έκδοση της απόφασης για τον ορισμό του επιτοκίου υπολογισμού τόκων εκπρόθεσμης καταβολής φόρου και επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, αφού πλέον καθίσταται αρμόδιος ο Υπουργός Οικονομικών και όχι ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων.
- Από τη διατύπωση της διάταξης καθίσταται σαφές ότι το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων μπορεί να είναι διαφορετικό στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης καταβολής οφειλής του φορολογουμένου και επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων.
- Τροποποιείται το χρονικό διάστημα, μετά το οποίο υπολογίζονται τόκοι υπέρ του φορολογουμένου για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων. Ειδικότερα, τόκοι υπολογίζονται για το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία της αίτησης του φορολογουμένου για την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων και μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογουμένου για την επιστροφή, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός 90ημέρου από την παραλαβή από τη φορολογική διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου.
- Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίστηκε το ύψος των επιτοκίων του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 (ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 31-12-2013).
- Ειδικότερα το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων που καταβάλλει ο φορολογούμενος ορίζεται ως το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου, πλέον 8,51 εκατοστιαίες μονάδες ετησίως.
- Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής

Τράπεζας (MRO) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον 5,75 εκατοστιαίες μονάδες ετησίως.

- Το επιτόκιο δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (MRO) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά 1 εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη της προαναφερόμενης απόφασης, δηλαδή την 1-1-2014. Επομένως, δεδομένου ότι το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (MRO) είναι από το Νοέμβριο του 2013 0,25%, το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων σε περίπτωση καθυστέρησης καταβολής οφειλών προς το Δημόσιο ανέρχεται σε 8,76% ετησίως, ενώ το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων σε περίπτωση καθυστερημένης επιστροφής ποσών στους φορολογούμενους ανέρχεται σε 6% ετησίως.
- Ο υπολογισμός τόκων σε περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που κατατίθενται από τις 1.1.2014 και μετά.
- Προβλέπεται ότι για πράξεις καταλογισμού φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 αλλά αφορούν σε φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις ή υποθέσεις έως την 31.12.2013 εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, όπως ισχύει κατά την αντίστοιχη χρήση και φορολογία. Ωστόσο, μετά την απόκτηση εκτελεστού τίτλου (δηλ. πράξεων προσδιορισμού φόρου ή πράξεων επιβολής προστίμου) επιβάλλονται τόκοι και πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής του Κ.Φ.Δ.

Ανεξάρτητα από τη συνταγματικότητα της χορήγησης εξουσιοδότησης στο Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων για τον ορισμό του επιτοκίου, σύμφωνα με την αρχή του νομοθετικού ορισμού του φόρου, προβληματισμός δημιουργείται και ως προς την τήρηση της αρχής της ισότητας μεταξύ του Δημοσίου και των ιδιωτών λόγω του διαφορετικού ύψους του επιτοκίου σε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής φόρων και καθυστερημένης επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων. Βεβαίως το ζήτημα έχει ήδη κριθεί από το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο με την 25/2012 απόφασή του, ωστόσο αυτή είχε κρίνει τη συνταγματικότητα της διάταξης του άρθρου 21 του Κώδικα των νόμων περί δικών του Δημοσίου που προβλέπει προνομιακό ποσοστό τόκου υπερημερίας για τις οφειλές του Δημοσίου έναντι των ιδιωτών αντιδίκων του. Επομένως, δεν είναι βέβαιο πως θα κριθεί το ζήτημα σε περίπτωση αμφισβήτησης της συνταγματικότητας της νέας διάταξης του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

B.21 Πρόστιμα για διαδικαστικές παραβάσεις και παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρα 54-55 του Κ.Φ.Δ.)

Διευρύνεται η έννοια των πράξεων φοροδιαφυγής και διευκρινίζεται η έννοια της απόκρυψης εισοδήματος.

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Προβλέφθηκε η διάκριση των παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, σε διαδικαστικές και σε έχουσες ως σκοπό τη φοροδιαφυγή και ορίστηκαν τα σχετικά πρόστιμα.

Αλλαγές που επέρχονται

- Προβλέπεται η επιβολή προστίμου και στην περίπτωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές.

- Διευρύνεται η έννοια των πράξεων φοροδιαφυγής, η οποία πλέον περιλαμβάνει:

(α) τη μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση παραστατικών στοιχείων συνολικής αποκρυβείσας αξίας τουλάχιστον 5.000 €,

(β) τη μη υποβολή δήλωσης ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό την απόκρυψη οποιασδήποτε φορολογητέας ύλης και μη πληρωμή οποιουδήποτε άλλου φόρου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., με αποτέλεσμα τη μη απόδοση ποσού φόρου τουλάχιστον 5.000 €,

(γ) την μη υποβολή δήλωσης ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης με αποτέλεσμα την απόκρυψη στοιχείων που αποτελούν αντικείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. και με σκοπό τη μη πληρωμή του εν λόγω φόρου (όταν ο φόρος είναι τουλάχιστον 5.000 € για κάθε φορολογικό έτος) και

(δ) τη μη υποβολή δήλωσης ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης με αποτέλεσμα την απόκρυψη στοιχείων που αποτελούν αντικείμενο ή συνθέτουν το αντικείμενο του ειδικού φόρου ακινήτων (Ν. 3091/2002) και με σκοπό τη μη πληρωμή του σχετικού φόρου.

- Καταργήθηκε η διάταξη περί μη επιβολής προστίμου στο λήπτη εικονικού στοιχείου, όταν η εικονικότητα ανάγονταν αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου στην περίπτωση που ο λήπτης είχε εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και του αναλογούντα Φ.Π.Α. στον εκδότη του στοιχείου και είχε καταθέσει στη φορολογική διοίκηση τα σχετικά παραστατικά, καθώς στην περίπτωση αυτή, θεωρείται ότι τελούσε σε καλή πίστη. *Με τη διάταξη αυτή είχε επιχειρηθεί να δημιουργηθεί ένα τεκμήριο ύπαρξης καλής πίστης του λήπτη, υιοθετώντας τη σχετική νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων. Με την κατάργηση της διάταξης δημιουργούνται ζητήματα διαχρονικού δικαίου. Σε κάθε περίπτωση, πάντως, ο λήπτης εικονικού στοιχείου μπορεί να επικαλεσθεί την καλή του πίστη σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής κατά της σε βάρος του εκδοθείσας πράξης επιβολής προστίμου.*

Ζητήματα που επιλύονται

- Ορίζεται η έννοια της «απόκρυψης εισοδημάτων» για την εφαρμογή του Κ.Φ.Δ. ως «η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης που έχει ως αποτέλεσμα τη μη καταβολή ποσού φόρου τουλάχιστον 10.000 €, ανά φορολογικό έτος, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον 60.000 € ανά φορολογικό έτος εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων».
- Ορίζεται η έννοια της «μη απόδοσης, ανακριβούς απόδοσης, συμψηφισμού, έκπτωσης ή διακράτησης» με βάση, ομοίως, τα όρια των 10.000 €, ανά φορολογικό έτος, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον 60.000 € ανά φορολογικό έτος εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

Με τις νέες διατάξεις τίθενται ποσοτικά όρια σχετικά με τον καθορισμό της έννοιας της διάπραξης φοροδιαφυγής στην περίπτωση της φορολογίας εισοδήματος, παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, καθώς και του ΕΝ.Φ.Ι.Α. Ωστόσο, μολονότι με τον τρόπο αυτό επιχειρείται η αντικειμενικοποίηση των αδικημάτων, εξακολουθεί να υφίσταται το πρόβλημα εάν ο χαρακτηρισμός μιας δήλωσης ως ανακριβούς π.χ. λόγω της ύπαρξης λογιστικών διαφορών, θα θεωρηθεί ως φοροδιαφυγή σε περίπτωση υπέρβασης των ποσοτικών ορίων.

- Με την ΠΟΛ. 1210/2013 ορίστηκαν οι φορολογικές διαδικασίες σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

B.22 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης (άρθρα 58 του Κ.Φ.Δ.)

Με τις νέες διατάξεις τροποποιούνται διάφορες προβλέψεις σχετικά με την υποβολή προστίμων.

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Προβλέφθηκε πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Αλλαγές που επέρχονται

- Προβλέφθηκε ότι σε περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, το πρόστιμο ανέρχεται σε 20% του φόρου.
- Προβλέφθηκε ότι αναφορικά με την υποβολή εκπρόθεσμων χρεωστικών δηλώσεων μετά την 1.1.2014 που αφορούν χρήσεις, περιόδους και υποθέσεις έως 31.12.2013 επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν ανά χρήση και φορολογία, ενώ οι τόκοι και το πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής επιβάλλονται μόνο για το διάστημα μετά την απόκτηση εκτελεστού τίτλου, δηλαδή την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου.
- Προβλέφθηκε ότι αναφορικά με την υποβολή μετά την 1.1.2014 εκπρόθεσμων δηλώσεων που αφορούν περιόδους έως 31.12.2013 από τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση είτε είναι πληροφοριακού χαρακτήρα, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, με τον περιορισμό, ωστόσο, ότι το προς καταβολή ποσό δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό προκύπτει με βάση το άρθρο 54 παρ. 2 εδ. α' Κ.Φ.Δ.

B.23 Πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής (άρθρα 57 του Κ.Φ.Δ.)

Προβλέπεται ο υπολογισμός του προστίμου εκπρόθεσμης καταβολής άμεσα, χωρίς την τήρηση κάποιας διοικητικής διαδικασίας.

Ο Ν. 4174/2013 με μία ματιά

- Όριζε τα παρακάτω πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής:

Παράβαση	Πρόστιμο
Εκπρόθεσμη καταβολή φόρου μετά την παρέλευση δίμηνης προθεσμίας από τη νόμιμη προθεσμία καταβολής	10% του μη εμπροθέσμως καταβληθέντος φόρου
Εκπρόθεσμη καταβολή φόρου μετά από 1 έτος από την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας	20% του φόρου
Εκπρόθεσμη καταβολή φόρου μετά από 2 έτη από την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας	30% του φόρου

Αλλαγές που επέρχονται

- Προβλέπεται ότι τα πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής (10%, 20% και 30%) υπολογίζονται άμεσα, δηλαδή ως αυτόματη προσαύξηση (χωρίς να απαιτείται η τήρηση οποιασδήποτε διοικητικής διαδικασίας), μετά την πάροδο των προβλεπόμενων χρονικών διαστημάτων των δύο μηνών, του ενός έτους και των δύο ετών αντίστοιχα μετά την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Επομένως, δεν απαιτείται η έκδοση από τη φορολογική διοίκηση πράξης επιβολής προστίμου και κοινοποίησής της στο φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 62 του Κ.Φ.Δ.
- Προβλέπεται επίσης ότι το πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής υπολογίζεται και στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης με βάση το χρόνο, κατά τον οποίο έληγε η προθεσμία υποβολής της. Σημειώνεται ότι με το Ν.4223/2013 προβλέφθηκε ρητά η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης μέχρι την έκδοση από τη φορολογική διοίκηση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έλεγχο. Η δυνατότητα αυτή προβλέπονταν ήδη στο Ν.4174/2013 αναφορικά με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης.

Ζητήματα προς διευκρίνιση

- Εξακολουθεί να παραμένει ασαφές εάν, σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ή ανακριβούς δήλωσης θα επιβληθούν παράλληλα και το πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. και το πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 57 του Κ.Φ.Δ.

Β.24 Ενδικοφανής προσφυγή (άρθρα 63 του Κ.Φ.Δ.)

Με τις νέες διατάξεις διευρύνεται σημαντικά η αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

- Προβλέφθηκε η υποβολή από το φορολογούμενο ενδικοφανούς προσφυγής με αίτημα την επανεξέταση από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης των πράξεων που εκδίδονται από τη φορολογική διοίκηση σε βάρος του σε περίπτωση αμφισβήτησης του περιεχομένου αυτών εντός προθεσμίας 30 ημερών από την κοινοποίηση των σχετικών πράξεων.

Αλλαγές που επέρχονται

- Μετονομάζεται από 1.1.2014 η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.
- Εκτείνεται η αρμοδιότητα της νέας Διεύθυνσης στην επανεξέταση και των σιωπηρών αρνητικών πράξεων της φορολογικής διοίκησης που συντελούνται από 1.1.2014.
- Προβλέπεται η εκ του νόμου αναστολή πληρωμής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού υπό την προϋπόθεση καταβολής του υπόλοιπου ποσοστού 50%, με εξαίρεση την περίπτωση που χορηγηθεί από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών γι' αυτό διοικητική αναστολή μετά από σχετική αίτηση του υποχρέου. *Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4223/2013, η διάταξη αυτή κρίθηκε σκόπιμη για λόγους ερμηνευτικής συνέπειας με τις λοιπές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αφού ήδη από το χρόνο απόκτησης του νόμιμου τίτλου (δηλ. έκδοσης πράξης προσδιορισμού φόρου ή πράξης επιβολής προστίμου) η φορολογική διοίκηση έχει εισπράξιμη απαίτηση και, επομένως, μόνο μετά την καταβολή του 50% της οφειλής αναστέλλεται η καταβολή του υπόλοιπου 50%. Ωστόσο, η αιτιολόγηση της διάταξης αυτής δεν φαίνεται αρκούντως πειστική, δεδομένου ότι ο νομοθέτης μπορεί να προβλέπει την αναστολή του συνόλου ή μέρους της οφειλής χωρίς τη θέσπιση περαιτέρω προϋποθέσεων. Άλλωστε, κάτι τέτοιο θα δικαιολογούνταν και από το γεγονός ότι λόγω της εισαγωγής του θεσμού της επανεξέτασης των πράξεων της φορολογικής διοίκησης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, στην πραγματικότητα η προβεβαίωση γίνεται με βάση «προσωρινό» νόμιμο τίτλο, κάτι που ενδεχομένως παραβιάζει τη συνταγματική αρχή της αποτελεσματικής προστασίας.*
- Προβλέπεται ότι σε περίπτωση ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, η φορολογική αρχή εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Ζητήματα που επιλύονται

- Διευκρινίζεται ότι συντελείται σιωπηρή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής κατά την εκπνοή της 60ήμερης (ή εξαιρετικά 120 ημέρες) προθεσμίας για την έκδοση της απόφασης και όχι της προθεσμίας για την κοινοποίηση της πράξης.
- Προβλέπεται ότι σε περίπτωση χορήγησης αναστολής πληρωμής του 50% του αμφισβητούμενου φόρου, ο υπόχρεος δεν απαλλάσσεται από τόκους εκπρόθεσμης καταβολής. *Επομένως, δεν τίθεται στην περίπτωση αυτή ζήτημα επιβολής προστίμου εκπρόθεσμης καταβολής για το ποσό που αφορά η αναστολή, όπως προέκυπτε από την εσφαλμένη διατύπωση του Κ.Φ.Δ.*
- Με απόφασή της η διοίκηση διευκρίνισε ορισμένα ζητήματα. Ειδικότερα, διευκρινίζεται από τη διοίκηση (ΠΟΛ.1002/2.1.2014) ότι οι ενδικοφανείς προσφυγές που ασκήθηκαν ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης και είναι εκκρεμείς κατά την 1.1.2014, καθώς και όσες ασκήθηκαν για πράξεις που εκδόθηκαν μέχρι 31.12.2013, εξετάζονται από τη νέα Διεύθυνση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70Β του Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994) και την ΠΟΛ. 1209/6.9.2013.
- Διευκρινίζεται από τη Διοίκηση (ΠΟΛ. 1002/2-1-2014) ότι σε περίπτωση άσκησης από νομικό πρόσωπο αίτησης αναστολής, αυτή θα πρέπει να συνοδεύεται υποχρεωτικά από στοιχεία που αφορούν στα παγκόσμια έσοδα και την περιουσιακή κατάσταση των νομικών προσώπων, στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει ο αιτών. *Επομένως, αίρονται οι αμφιβολίες ως προς την*

έννοια των συνδεδεμένων προσώπων, για τους σκοπούς των δικαιολογητικών που συνυποβάλλονται με την αίτηση αναστολής.

- Επί πράξεων ή αποφάσεων της επιτροπής διοικητικής επίλυσης διαφορών του άρθρου 70Α του Ν. 2238/1994 και της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης του άρθρου 70Β του ίδιου νόμου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. περί προσδιορισμού του φόρου. Ο φόρος, το τέλος, η εισφορά ή το πρόστιμο, που προσδιορίζεται στις περιπτώσεις αυτές, καταβάλλεται όπως ορίζεται στις παραπάνω πράξεις ή αποφάσεις ή στις διατάξεις της οικείας φορολογίας.
- Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου με την οποία κηρύσσεται απαράδεκτη η συζήτηση ενδίκου βοηθήματος ή μέσου και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, το αίτημα για διοικητική επίλυση εξετάζεται από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη εντός αποκλειστικής προθεσμίας 5 ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης ή σχετικής πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης.
- Στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εξετάζονται και εκκρεμή αιτήματα που έχουν υποβληθεί μέχρι την 31.12.2013 στον Υπουργό Οικονομικών σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 περί διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου.

Τελευταίες εξελίξεις

- Με τροπολογία που κατατέθηκε στις 3.2.2014 σε σχέδιο νόμου του Υπουργείου Υγείας προβλέφθηκε ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών είναι αρμόδια και για την εξέταση των ενδικοφανών προσφυγών που είχαν κατατεθεί ενώπιον της Επιτροπής του άρθρου 70^Α του Κ.Φ.Ε. και οι οποίες δεν εξετάστηκαν έως την 31.12.2013. Για την υπαγωγή των ενδικοφανών προσφυγών στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών απαιτείται η υποβολή αίτησης του ενδιαφερομένου εντός ενός μηνός από τη δημοσίευση του σχετικού νόμου. Στις περιπτώσεις αυτές, η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εκδίδεται εντός δύο μηνών από τη δημοσίευση του νόμου. *Θα πρέπει, ωστόσο, να παρατηρηθεί ότι, δεδομένου ότι οι κατατεθειμένες στην Επιτροπή του άρθρου 70Α του Ν.2238/1994 ενδικοφανείς προσφυγές για τις οποίες δεν είχε εκδοθεί απόφαση μέχρι τις 30.12.2013 θεωρούνταν ως σιωπηρώς απορριφθείσες κατά την ως άνω ημερομηνία, έληξε στις 30.1.2014 η 3ονθήμερη προθεσμία άσκησης προσφυγής.*

Β.25 Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων (άρθρο 62 του Κ.Φ.Δ.)

Ορίζονται τα σχετικά με την επιβολή των πράξεων επιβολής προστίμων και την καταβολή τους.

Αλλαγές που επέρχονται

- Προβλέπεται ότι η πράξη επιβολής προστίμου πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.
- Προβλέπεται η προηγούμενη κλήση σε ακρόαση του υπόχρεου τουλάχιστον 30 ημέρες πριν από την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου, προκειμένου να προβάλλει τις αντιρρήσεις του.

Ωστόσο, θεσπίζεται εξαίρεση όσον αφορά τα πρόστιμα για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα που επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό φόρου.

- Ορίζεται ότι ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου ξεκινά στο τέλος του έτους, κατά το οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση, για την οποία επιβλήθηκε το πρόστιμο.
- Προβλέπεται η υποχρέωση εφάπαξ καταβολής προστίμου εντός 30 ημερών από την κοινοποίηση της πράξης επιβολής του με εξαίρεση τα πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής και τα πρόστιμα του άρθρου 59 Κ.Φ.Δ. που αφορούν μη εμπρόθεσμη απόδοση παρακρατούμενου φόρου.

B.26 Φορολογικό Πιστοποιητικό (άρθρο 65Α του Κ.Φ.Δ.)

Εισάγεται νέο άρθρο για το Φορολογικό Πιστοποιητικό

Αλλαγές που επέρχονται

- Το νέο άρθρο 65^Α αναφέρεται στο φορολογικό πιστοποιητικό που λαμβάνουν οι Α.Ε., Ε.Π.Ε. και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων.
- Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, μειώνονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται στις υπόχρεες εταιρείες για τις οποίες δεν εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό. Τα σχετικά πρόστιμα πλέον κυμαίνονται μεταξύ 5.000-40.000 €, ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου φορολογικού έτους.
- Από τη διατύπωση του νόμου συνάγεται ότι πλέον η μη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού ή η διαπίστωση παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί κριτήριο επιλογής από τη φορολογική διοίκηση υποθέσεων προς έλεγχο.

B.27 Μεταβατικές διατάξεις

Συμπληρώθηκαν οι μεταβατικές διατάξεις, προκειμένου να ρυθμισθούν ζητήματα διαχρονικού δικαίου

Αλλαγές που επέρχονται

- Προστέθηκαν μεταβατικές διατάξεις που αφορούν στην έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρων και πράξεων επιβολής προστίμων, επιβολής κυρώσεων για διαδικαστικές παραβάσεις και παραβάσεις φοροδιαφυγής, υπολογισμού τόκων και προστίμων εκπρόθεσμης καταβολής, καθώς και διενέργειας φορολογικών ελέγχων ή λήψης διασφαλιστικών μέτρων και μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης.
- Προστέθηκε μεταβατική διάταξη, σύμφωνα με την οποία Αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του Κώδικα Φ.Π.Α., που κυρώθηκε

με το Ν. 2859/2000, όπως αυτός ισχύει μέχρι την 31.12.2013, εξακολουθούν να ισχύουν μέχρι 31.3.2014 ή μέχρι την έκδοση αποφάσεων του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον αυτές εκδοθούν σε προγενέστερο χρόνο.

- Προστέθηκε μεταβατική διάταξη, σύμφωνα με την οποία εξακολουθούν να ισχύουν μέχρι 31.3.2014 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που ρυθμίζουν θέματα που υπάγονται στις διατάξεις του Ν. 4223/2013, οι οποίες έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων που περιλαμβάνονται στα ακόλουθα άρθρα:
 - ο 7 και 17 του Ν. 1587/1950 (Α` 294) περί Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.),
 - ο 23 και 23Α του Ν. 3427/2005 (Α` 312) περί Δήλωσης Στοιχείων Ακινήτων (Ε9) και Περιουσιολογίου Ακινήτων,
 - ο 15 έως και 18 του Ν. 3091/2002 (Α` 330) και 58 του Ν. 3842/2010 (Α` 58) περί Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων (Ε.Φ.Α.),
 - ο καθώς και οποιαδήποτε άλλη απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία ρυθμίζει θέματα διαδικασιών των φορολογιών που επιβλήθηκαν με τους ανωτέρω νόμους.
- Προστέθηκε μεταβατική διάταξη, σύμφωνα με την οποία εξακολουθούν να ισχύουν μέχρι την έκδοση αποφάσεων του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κατά τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ., όπου αυτό απαιτείται αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που ρυθμίζουν θέματα που υπάγονται στις διατάξεις του Ν. 4223/2013, οι οποίες έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων που περιλαμβάνονται στα ακόλουθα άρθρα:
 - ο 16 του Ν. 1882/1990 (Α` 43) περί Φορολογίας Αυτομάτου Υπερτιμήματος,
 - ο στα άρθρα 2 έως και 19 του Ν. 3427/2005 (Α` 312) περί Φόρου Αυτομάτου Υπερτιμήματος (Φ.Α.Υ.) και Τέλους Συναλλαγής Ακινήτων (Τ.Σ.Α.),
 - ο 21 έως και 35 του Ν. 2459/1997 (Α` 17) περί Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.),
 - ο 27 έως και 50 του Ν. 3842/2010 (Α` 58) περί Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.),
 - ο 5 έως και 19 του Ν. 3634/2008 (Α` 9) και 53 του Ν. 3842/2010 (Α` 58) περί Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.),
 - ο 53 του Ν. 4021/2011(Α` 218) περί Έκτακτου Ειδικού Τέλους Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε.),
 - ο στο άρθρο πρώτο υποπαράγραφος Α7 του Ν. 4152/2013 (Α` 107) περί Εκτάκτου Ειδικού Τέλους Ακινήτων (Ε.Ε.Τ.Α.),
 - ο καθώς και οποιαδήποτε άλλη απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία ρυθμίζει θέματα διαδικασιών των φορολογιών που επιβλήθηκαν με τους ανωτέρω νόμους.
- Προβλέφθηκε ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. θα εφαρμοσθούν από 1.1.2015 όσον αφορά τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια.

Γ. Λοιπές διατάξεις

Γ.1. Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α. – άρθρο 11 Ν. 4223/2013)

Μειώνεται ο συντελεστής Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων

Αλλαγές που επέρχονται

- Μειώνονται οι φορολογικοί συντελεστές του Φ.Μ.Α. από 8% και 10% σε 3% επί της φορολογητέας αξίας του ακινήτου για μεταβιβάσεις ακινήτων που διενεργούνται από 1.1.2014.

Γ.2. Ετήσια παροχή σε πλοιοκτήτριες εταιρείες (άρθρο 14 Ν. 4223/2013)

Επιβάλλεται νέα αυξημένη φορολογική επιβάρυνση σε πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία, εφόσον η διαχείρισή τους γίνεται από εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα (Ν. 27/1975)

Αλλαγές που επέρχονται

- Επιβάλλεται για τα έτη 2014, 2015 και 2016 «ετήσια παροχή» σε πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων με ελληνική σημαία ή πλοίων με ξένη σημαία, εφόσον η διαχείριση των πλοίων αυτών γίνεται από επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ελλάδα δυνάμει του άρθρου 25 του Ν. 27/1975.
- Η «ετήσια παροχή» υπολογίζεται στο διπλάσιο επί του οφειλόμενου, βάσει των άρθρων 1 και 26 του Ν. 27/1975, φόρου, χωρίς τις μειώσεις ή εκπτώσεις του άρθρου 5 και του άρθρου 26 παρ. 1 και 5 του Ν. 27/1975.

Γ.3. Τροποποίηση διατάξεων Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (άρθρο 51 Ν. 4223/2013)

Επέρχονται τροποποιήσεις στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, προκειμένου να επιτευχθεί η ομαλή εφαρμογή των νέων διατάξεων ενόψει και της κατάργησης ορισμένων διατάξεων του από 1.1.2014

Αλλαγές που επέρχονται

- Ορίζεται η έκδοση «τίτλου κτήσης» από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και για τη λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων, όπως ήδη προβλέπεται και για την αγορά αγαθών.
- Αποσυνδέεται ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου από την έκδοση δελτίου αποστολής, που καταργείται ως υποχρέωση από 1.1.2014, και ορίζεται ως χρόνος έκδοσης του τιμολογίου για την πώληση αγαθών η προθεσμία του ενός μηνός από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

- Ορίζεται η υποχρέωση εφαρμογής κατάλληλων δικλίδων ασφαλείας, που εξειδικεύονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων για την παρακολούθηση των διακινηθέντων ή παραληφθέντων αποθεμάτων, για τα οποία εκκρεμεί η έκδοση τιμολογίου.
- Οι διατάξεις του άρθρου 7 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (αποδείξεις λιανικών συναλλαγών) παύουν να ισχύουν από 1.1.2015.
- Καταργούνται τα άρθρα 5 (περί Δελτίων Αποστολής) και 8 (σχετικά με τα έγγραφα μεταφοράς και τα λοιπά στοιχεία των συναλλαγών) του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

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 © [2014] [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.