

# ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΚΑΙΡΟΤΗΤΑ

Παρουσίαση του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος  
και του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας



Κελεμένης & Συνεργάτες  
Δικηγορική Εταιρεία

Σεπτέμβριος 2013

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

● Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος	1
-------------------------------------	---

● Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας	21
--------------------------------------	----

Το ανά χείρας δελτίο φορολογικής επικαιρότητας παρουσιάζει τους πρόσφατα ψηφισθέντες Κώδικες Φορολογίας Εισοδήματος και Φορολογικής Διαδικασίας, οι οποίοι θα ισχύουν από την 01.01.2014. Στόχος του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) είναι η δημιουργία ενός κώδικα εύληπτου, κατανοητού και προσιτού στον κάθε πολίτη προκειμένου να επαναθεμελιωθούν συνθήκες εμπιστοσύνης και σταθερότητας στο κοινωνικό και οικονομικό περιβάλλον και να τεθούν οι προϋποθέσεις ώστε η φορολογική διοίκηση να αντιμετωπίσει αποτελεσματικότερα τη φοροδιαφυγή. Κινούμενος στο ίδιο πλαίσιο, ο νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) επιχειρεί να θέσει κανόνες ρύθμισης των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων και είσπραξης των φόρων που θα διασφαλίσουν την είσπραξη των δημοσίων εσόδων και την αποτελεσματικότερη συνεργασία μεταξύ του κράτους και των φορολογουμένων. Αξίζει να σημειωθεί ότι για πρώτη φορά εμπλέκονται στον ίδιο κώδικα (δηλ. τον ΚΦΔ) διατάξεις που αφορούν παράλληλα φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α., Βιβλία και Στοιχεία, Κ.Ε.Δ.Ε και φορολογικό έλεγχο.

**Θανάσης Κυριακόπουλος**

Εταίρος

Επικεφαλής Τμήματος Φορολογικού Δικαίου



# ΝΟΜΟΣ 4172/2013

## ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Στις 23.7.2013 ψηφίσθηκε στη Βουλή ο νόμος 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του νόμου 4046/2012, του νόμου 4093/2012 και του νόμου 4127/2013 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 167/Α/2013) και περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων ρυθμίσεων, το νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος («νέος ΚΦΕ»). Ο νέος ΚΦΕ θα ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 01.01.2014 και μετά, με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στο άρθρο 72 του νέου ΚΦΕ. Σημειώνεται ότι ο νέος ΚΦΕ αντικατέστησε την έννοια «διαχειριστική περίοδος» με τον όρο «φορολογικό έτος».

Με την εισαγωγή του νέου ΚΦΕ γίνεται μία προσπάθεια απλοποίησης και εξορθολογισμού του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος. Οι διατάξεις του νέου ΚΦΕ λαμβάνουν υπόψη τούς ορισμούς που απορρέουν από το Πρότυπο Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), που εφαρμόζεται μεταξύ των χωρών που συμμετέχουν στον ΟΟΣΑ κατά τη σύναψη των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας. Στον ΚΦΕ εντάσσονται, επίσης, σημαντικές διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής που είχαν εισαχθεί τα τελευταία τρία έτη, όπως οι διατάξεις για τη μη αναγνώριση ως εκπιπτόμενων των δαπανών που κατευθύνονται σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς, οι διατάξεις για την υποκεφαλαιοδότηση και τις απαλλαγές ενδοομιλικών μερισμάτων, οι διατάξεις για τις ελεγχόμενες αλληλοδαπές εταιρείες κ.λπ..

Ο νέος ΚΦΕ αποτελείται από 72 άρθρα και 6 μέρη. Πιο συγκεκριμένα, με το πρώτο μέρος (άρθρα 1 - 9) του νέου ΚΦΕ θεσπίζονται οι γενικές διατάξεις, με το δεύτερο μέρος (άρθρα 10 - 43) θεσπίζονται διατάξεις σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, με το τρίτο μέρος (άρθρα 44 - 58) ρυθμίζεται η φορολογία νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, με το τέταρτο μέρος (άρθρα 59 - 64) ρυθμίζονται ζητήματα παρακράτησης φόρου, με το πέμπτο μέρος (άρθρα 65 - 66) προβλέπονται διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, με το έκτο μέρος (άρθρα 67 - 71) ρυθμίζονται ζητήματα σχετικά με την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και την προκαταβολή του φόρου και με το άρθρο 72 προβλέπονται οι μεταβατικές διατάξεις και η έναρξη ισχύος του νέου ΚΦΕ.

Παρατίθεται συνοπτική παρουσίαση των σημαντικότερων διατάξεων του νέου ΚΦΕ που έχουν επιχειρηματικό και επενδυτικό ενδιαφέρον:

### 1. Μέρος Πρώτο (άρθρα 1 – 9: Γενικές Διατάξεις)

**Άρθρο 4 – «Φορολογική κατοικία»:** Αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα για φυσικά και νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα. Ένα **φυσικό πρόσωπο** είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας εφόσον (α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, δηλαδή τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του, ή (β) έχει φυσική παρουσία στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα άνω



των 183 ημερών εντός οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου για το φορολογικό έτος στη διάρκεια του οποίου συμπληρώνεται η δωδεκάμηνη περίοδος. Ένα **νομικό πρόσωπο** είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας εφόσον (α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο ή (β) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή (γ) ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα κατά τα ειδικώς οριζόμενα στον ΚΦΕ. Τα ως άνω δεν εφαρμόζονται για τις εταιρείες που υπόκεινται σε φόρο σύμφωνα με το νόμο 27/1975 και το νομοθετικό διάταγμα 2687/1953.

**Άρθρο 6 – «Μόνιμη εγκατάσταση»:** Αντικαθίστανται οι διατάξεις του άρθρου 100 του νόμου 2238/1994 σχετικά με την έννοια και τα κριτήρια απόκτησης μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα, το άρθρο 6 υιοθετεί το πρότυπο του μοντέλου του ΟΟΣΑ για τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας. Εξυπακούεται ότι η διάταξη αυτή αφορά αποκλειστικά αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι χωρών με τις οποίες η Ελλάδα δεν έχει υπογράψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, δεδομένου ότι σε αντίθετη περίπτωση ισχύουν οι διατάξεις της σύμβασης, εάν είναι ευνοϊκότερες.

**Άρθρο 8 – «Φορολογικό έτος»:** Ο όρος «φορολογικό έτος» αντικαθιστά τις έννοιες «διαχειριστική περίοδος» και «οικονομικό έτος» που χρησιμοποιούσε ο παλιός ΚΦΕ. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος για όλα τα πρόσωπα, πλην των εταιρειών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, για τις οποίες το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Κατά παρέκκλιση, μία εταιρεία στην Ελλάδα που ανήκει κατά ποσοστό που υπερβαίνει το 50% σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο μπορεί να χρησιμοποιήσει ως φορολογικό έτος το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου. Αξίζει να σημειωθεί ότι, ενώ το προηγούμενο καθεστώς ΚΦΕ προέβλεπε τη δυνατότητα υπερδωδεκάμηνου φορολογικού έτους κατά τη διαχειριστική περίοδο έναρξης, ο νέος ΚΦΕ ορίζει ότι σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες. Περαιτέρω, για τον προσδιορισμό του χρόνου κτήσης εισοδήματος, υιοθετείται το σύστημα της δεδουλημένου βάσης. Σύμφωνα με το σύστημα αυτό, χρόνος κτήσης εισοδήματος είναι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος και όχι ο χρόνος καταβολής του. Μόνη εξαίρεση σ' αυτό είναι η περίπτωση καθυστέρησης είσπραξης εισοδήματος από μισθωτή εργασία, οπότε ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος από το δικαιούχο προσδιορίζεται με το σύστημα ταμειακής βάσης, δηλαδή από το χρόνο που ο δικαιούχος εισέπραξε τις αποδοχές του.

**Άρθρο 9 – «Πίστωση φόρου αλλοδαπής»:** Το άρθρο 9 αντιμετωπίζει ζητήματα διπλής φορολόγησης με την εφαρμογή της μεθόδου «πίστωσης φόρου αλλοδαπής» (credit method). Ειδικότερα, ορίζεται ότι, όταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισοδήματα και από την αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος στην Ελλάδα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή γι' αυτό το εισόδημα, με την προϋπόθεση ότι δεν υπερβαίνει το ποσό του φόρου στην Ελλάδα.

## **2. Μέρος Δεύτερο (άρθρα 10 – 43: Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων)**

### **2.1. Κεφάλαιο Β (άρθρα 12 – 20) – «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις»**

**Άρθρο 13 – «Παροχές σε είδος»:** Το άρθρο 13 καθιερώνει το γενικό κανόνα συνηγορισμού στο φορολογητέο εισόδημα των παροχών σε είδος που λαμβάνουν στελέχη και εργαζόμενοι εταιρειών, αναγνωρίζοντας ότι αποτελούν μισθό σε είδος. Παράλληλα, περιγράφονται ορισμένες κατηγορίες παροχών σε είδος.

Ειδικότερα, στην παράγραφο 2 ορίζεται ότι συνυπολογίζεται στο μισθό του εργαζομένου η αξία παραχώρησης οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο σε ποσοστό 30% του κόστους του οχήματος, όπως εγγράφεται ως δαπάνη στα βιβλία του εργοδότη με τη μορφή της απόσβεσης, περιλαμβανομένων των τελών κυκλοφορίας, επισκευών, συντηρήσεων και του σχετικού χρηματοδοτικού κόστους που αντιστοιχεί στην αγορά του οχήματος ή του μισθώματος. Στην παράγραφο 3 ορίζεται ότι η προκαταβολή μισθού συνιστά δάνειο, μόνον εφόσον υπερβαίνει τους τρεις μήνες. Στην παράγραφο 4 ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της αγοραίας αξίας δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης εισηγμένων μετοχών, η αξία των οποίων προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασής του, ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση. Στην παράγραφο 5 ορίζεται ο τρόπος αποτίμησης της αξίας της παραχώρησης κατοικίας ανάλογα με το αν το ακίνητο αποτελεί αντικείμενο μίσθωσης (οπότε η αξία αποτιμάται στο ποσό του μισθώματος) ή ανήκει στην επιχείρηση (οπότε η αξία αποτιμάται σε ποσοστό 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου).

**Άρθρο 15 – «Φορολογικοί συντελεστές φυσικών προσώπων»:** Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Φορολογητέο Εισόδημα (€)	Φορολογικός συντελεστής (%)
< 25.000	22%
25.000,01 - 42.000	32%
> 42.000	42%

Περαιτέρω, φορολογείται αυτοτελώς, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται λόγω διακοπής σχέσης εργασίας ή άληθης σύμβασης. Ο φόρος υπολογίζεται, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλίμακιο αποζημίωσης (€)	Φορολογικός συντελεστής (%)
< 60.000	0%
60.000,01 - 100.000	1%
100.000,01 - 150.000	20%
> 150.000	30%

## 2.2. Κεφάλαιο Γ (άρθρα 21 - 29) - «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα»

Οι διατάξεις των άρθρων 21 - 29 ρυθμίζουν τον τρόπο προσδιορισμού «των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα» ως το λογιστικό αποτέλεσμα μετά τις φορολογικές αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τον ΚΦΕ. Εισάγεται γενικός κανόνας ότι όλες οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν εφόσον πληρούνται τα γενικά κριτήρια του άρθρου 22, ενώ παρατίθεται περιοριστικός κατάλογος μη εκπιπόμενων δαπανών στο άρθρο 23. Περαιτέρω, τα άρθρα 24 - 29 ρυθμίζουν τη μεταχείριση αποσβέσεων, την αποτίμηση αποθεμάτων, τη μεταχείριση των επισφαλών απαιτήσεων, τη μεταφορά ζημιών και τη χρήση έμμεσος



μεθόδους προσδιορισμού των κερδών σε ορισμένες περιπτώσεις. Τέλος, προβλέπονται οι συντελεστές φορολόγησης των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα.

**Άρθρο 21 – «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα»:** Ορίζεται η έννοια του φορολογητέου κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα ως το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση επιχειρηματικών δαπανών, αποσβέσεων και επισφαλών απαιτήσεων, το οποίο συμπιέται με το λογιστικό αποτέλεσμα που προκύπτει από την εφαρμογή του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου ή του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Σε περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ), το φορολογικό αποτέλεσμα προκύπτει από το λογιστικό αποτέλεσμα με τις αναγκαίες φορολογικές αναπροσαρμογές, όπως αποτυπώνονται στον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

Περαιτέρω, επιχειρηματική συναλλαγή θεωρείται η κάθε μεμονωμένη ή συμπωματική ή και συστηματική διενέργεια πράξεων που έχει σκοπό την επίτευξη κέρδους. Για τον καθορισμό της «συστηματικής διενέργειας» τίθενται τα ακόλουθα κριτήρια: «Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν σε ακίνητα, η περίοδος του προηγούμενου εδαφίου είναι δύο έτη». Τέλος, κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται και κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία.

**Άρθρα 22 και 23 – «Εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες δαπάνες»:** Το άρθρο 22 θέτει το γενικό κανόνα ότι εκπιπουν όλες οι δαπάνες που πληρούν τα ακόλουθα γενικά κριτήρια: (α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, (β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου, και (γ) εγγράφονται στα βιβλία της εταιρείας της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Το άρθρο 22 πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 περί «μη εκπιπόμενων δαπανών», αφού ο κανόνας είναι ότι εκπίπτει όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23. Το άρθρο 23 ορίζει περιοριστικά τις κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500 δεν εκπίπτει, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επιπλέον, δεν εκπίπτουν το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς κατοίκους κρατών που θεωρούνται από την Ελλάδα ως «μη συνεργάσιμα» ή «με προνομιακό φορολογικό καθεστώς», εκτός εάν αποδειχθεί ότι οι δαπάνες αφορούν σε πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή.

Οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 ισχύουν για δαπάνες που αφορούν σε φορολογικές περιόδους που κλείνουν μετά τις 30.06.2014.

**Άρθρο 24 – «Αποσβέσεις»:** Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων εκπίπτουν από τον κύριο σε όλες τις περιπτώσεις, εκτός από την περίπτωση της χρηματοοικονομικής μίσθωσης όπου την απόσβεση την πραγματοποιεί ο μισθωτής. Το άρθρο 24 ορίζει την έννοια της χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

Το κόστος κτήσης ή κατασκευής, συμπεριλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, αποσβέννεται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

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

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός και γίνεται σε ετήσια βάση. Δεν επιτρέπεται η μεταφορά ποσών που έχουν αποσβεστεί μεταξύ οικονομικών χρήσεων. Οι νέες επιχειρήσεις δύνανται να αναβάλουν την απόσβεση των περιουσιακών τους στοιχείων κατά τα πρώτα τρία φορολογικά έτη. Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για τις φορολογικές περιόδους που κλείνουν από την 01.01.2014 και εξής.

**Άρθρο 25 – «Αποτίμηση αποθεμάτων»:** Παρέχεται η δυνατότητα επιλογής της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων, σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Μετά την επιλογή μίας μεθόδου αποτίμησης, δεν υπάρχει η δυνατότητα αλλαγής της για τα επόμενα τέσσερα έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η εφαρμοσθείσα μέθοδος. Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για τις φορολογικές περιόδους που κλείνουν από την 01.01.2014 και εξής.

**Άρθρο 26 – «Επισφαλείς απαιτήσεις»:** Εισάγεται νέος κανόνας για το σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων και διαγραφής τους, βάσει του χρόνου κατά τον οποίο παραμένουν ανείσπρακτες και ανάλογα με το ποσό της απαίτησης, ως εξής:

(α) Για ποσά απαιτήσεων μέχρι €1.000 που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη για το 100% της απαίτησης, εφόσον έχει αναλάβει τις κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νέου νόμου, η προϋπόθεση της «ανάληψης κατάλληλων ενεργειών





για τη διασφάλιση δικαιώματος είσπραξης» θέτει ένα ελάχιστο όριο για τη διεκδίκηση είσπραξης της απαίτησης, χωρίς να προσδιορίζει το μέσο για τη διεκδίκηση, με αποτέλεσμα να μπορεί να αναληφθεί οποιαδήποτε ενέργεια για την είσπραξη, αρκεί να είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης. Τέτοιο μέσο δεν είναι απαραίτητα η άσκηση ένδικου βοηθήματος με τη στενή έννοια του όρου, αλλά μπορεί να είναι και η κατάθεση διαταγής πληρωμής, η σφράγιση μίας επιταγής κ.ά.. Σε κάθε περίπτωση ο κατάλληλος ή μη χαρακτήρας κρίνεται ad hoc με βάση, λόγου χάρι, το ύψος της απαίτησης ή το φερέγγυο ή μη του οφειλέτη.

(β) Για τα ποσά άνω των € 1.000 προβλέπεται κλιμακωτός σχηματισμός προβλήσεων ως εξής:

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

Ο σχηματισμός προβλήσεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων κατά των μετόχων ή εταιρών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής 10% και κατά των θυγατρικών εταιρειών με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής 10%, εκτός εάν για την αξίωση υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον (διαιτητικού) δικαστηρίου ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή εάν σε βάρος του έχει εκκινήσει διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλήσεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καθύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματα ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.


Στην παράγραφο 3 προβλέπονται οι περιπτώσεις ανάκτησης της πρόβλεψης με τη μεταφορά της στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση καταστεί εισπραξιμή ή διαγραφεί. Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: (α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο, (β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και (γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

Στις παραγράφους 5 - 7 ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού του ποσού της πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων για τις τράπεζες, τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης και τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων, αντίστοιχα. Ο νέος ΚΦΕ διατηρεί το ισχύον για τις επιχειρήσεις αυτές καθεστώς σχηματισμού προβλήσεων για τη διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων.

Οι διατάξεις του άρθρου 26 ισχύουν για προβλέψεις που σχηματίζονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 01.01.2014 και εξής. Για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν σχηματισθεί κατά τα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 31 παράγραφος 1 περίπτωση θ', του νόμου 2238/1994.

**Άρθρο 27 – «Μεταφορά Ζημιών»:** Προβλέπεται το δικαίωμα μεταφοράς ζημίας σε πέντε φορολογικά έτη. Ζημίες που προκύπτουν σε άλλα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.) δύναται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού





έτους και να συμψηφιστούν με εισόδημα που προκύπτει στα κράτη αυτά. Ζημίες που προκύπτουν σε τρίτα κράτη δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών. Τέλος, εάν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους η άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου μιας επιχείρησης στην Ελλάδα μεταβληθούν σε ποσοστό που υπερβαίνει το 33% της αξίας ή του αριθμού τους, χάνονται οι ζημίες τόσο του εν λόγω φορολογικού έτους όσο και των προηγούμενων πέντε ετών. Σημειώνεται, ωστόσο, ότι το τεκμήριο αυτό είναι μαχητό και ο φορολογούμενος μπορεί να αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

**Άρθρο 28 – «Έμμεση μέθοδος προσδιορισμού κερδών»:** Προβλέπεται η δυνατότητα προσδιορισμού του εισοδήματος προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, με έμμεσες μεθόδους ελέγχου (σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), στις ακόλουθες περιπτώσεις:

(α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικών, όταν δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

(β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών, εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

Σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, η φορολογική διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό, προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις ακόλουθες τεχνικές ελέγχου: (α) της αρχής των αναλογιών, (β) της ανάληψης ρευστότητας του φορολογούμενου, (γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, (δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και (ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για φορολογικές περιόδους που κλείνουν από την 1 Ιανουαρίου 2014 και εξής.

**Άρθρο 29 – «Φορολογικός Συντελεστής»:** Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, φορολογούνται σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Φορολογητέο Εισόδημα (€)	Συντελεστής (%)
≤ 50.000	26%
> 50.000	33%

Για τα φυσικά πρόσωπα με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 01.01.2013 και για τα τρία πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της ως άνω κλίμακας (δηλ. ≤ 50.000) μειώνεται σε 13%, εφόσον το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημά τους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπερβαίνει τις €10.000. Τέλος, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία φορολογείται με συντελεστή 33%.



### 2.3. Κεφάλαιο Δ (άρθρα 30 – 34) – «Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού ελάχιστης φορολογίας»

Προκειμένου να αντιμετωπιστεί το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, οι διατάξεις των άρθρων 30 - 34 παρέχουν τη δυνατότητα εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας. Χρησιμοποιούνται αντικειμενικά κριτήρια για να υπολογιστεί το «τεκμαρτό εισόδημα» και να συγκριθεί με τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματα. Ο υπολογισμός του τεκμαρτού εισοδήματος βασίζεται στις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών.

### 2.4. Κεφάλαιο Ε (άρθρα 35 – 40) – «Εισόδημα από κεφάλαιο»

Ορίζονται η γενική έννοια του εισοδήματος από κεφάλαιο για φορολογικούς σκοπούς σύμφωνα με το μοντέλο του ΟΟΣΑ (άρθρο 35) και οι έννοιες των μερισμάτων (άρθρο 36), των τόκων (άρθρο 37), των δικαιωμάτων (άρθρο 38) και του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία (άρθρο 39). Ειδικότερα:

Το άρθρο 36 ορίζει τα «**μερίσματα**» με την ευρύτερη έννοια του όρου, σύμφωνα με τα πρότυπα του ΟΟΣΑ, καθώς καταλαμβάνουν όλα τα διανεμόμενα κέρδη ανεξαρτήτως νομικής μορφής του διανεμόντος φορέα (ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία, ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία κ.λπ.), καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό. Η εισαγωγή του εν λόγω ορισμού διευκολύνει τον προσδιορισμό του τύπου φορολογίας για την εφαρμογή των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα.


Το άρθρο 37 προβλέπει ότι η έννοια των «**τόκων**» καταλαμβάνει απαιτήσεις κάθε είδους, είτε παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη είτε όχι, και ιδιαίτερα εισόδημα από καταθέσεις, κρατικά χρεόγραφα, τίτλους και ομολογίες και κάθε είδους δανειακή σχέση, συμπεριλαμβανομένων των πρόσθετων ωφελημάτων (premiums), των συμφωνιών επαναγοράς (repos/reverse repos) και των ανταμοιβών που απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή χρεόγραφα.

Το άρθρο 38 ορίζει την έννοια των «**δικαιωμάτων**», έτσι ώστε να συνάδει με το πρότυπο μοντέλο του ΟΟΣΑ και τις σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες. Επιπλέον, η εισαγωγή του εν λόγω ορισμού διευκολύνει τον προσδιορισμό του τύπου φορολογίας για την εφαρμογή των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα. Σημειώνεται ότι η έννοια του εισοδήματος από δικαιώματα είναι ευρύτερη σε σχέση με το μοντέλο του ΟΟΣΑ, καθώς λαμβάνει υπόψη τη σχετική επιφύλαξη που είχε εκφράσει η Ελλάδα και κατά τούτο καταλαμβάνει ενδεικτικά και το αντίπαλλο για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, καθώς και τις συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής.

Το άρθρο 40 του ΚΦΕ προβλέπει τους φορολογικούς συντελεστές των εισοδημάτων από κεφάλαιο ως εξής:

- (α) Τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή 10%.
- (β) Οι τόκοι φορολογούνται με συντελεστή 15%.
- (γ) Τα δικαιώματα φορολογούνται με συντελεστή 20%.
- (δ) Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία φορολογείται σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (€)	Συντελεστής (%)
≤ 12.000	11%
≥ 12.000	33%



Εάν τα μερίσματα, οι τόκοι ή τα δικαιώματα υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου κατά την καταβολή τους, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του νέου ΚΦΕ, ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον ΚΦΕ.

Τέλος, ως προς τους τόκους, απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος οι τόκοι ομολογιακών δανείων και εντόκων γραμματίων του ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν φυσικά πρόσωπα. Επιπλέον, οι τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους τόκους που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδει το ελληνικό Δημόσιο στην Ελλάδα. Απαλλάσσονται οι τόκοι που προκύπτουν από τα ομόλογα αυτά.

## **2.5. Κεφάλαιο ΣΤ (άρθρα 41 – 43) - «Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου»**

**Άρθρο 41 – «Μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας»:** Ρυθμίζονται θέματα σχετικά με το εισόδημα από υπεραξία που προκύπτει από μεταβίβαση με επαχθή αιτία ακινήτων. Ειδικότερα, κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης με επαχθή αιτία ακίνητης περιουσίας ή ιδανικών μεριδίων αυτής ή εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακίνητης περιουσίας ή ιδανικού μεριδίου αυτού ή συμμετοχών που έλκουν άνω του 50% της αξίας τους άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία και δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Στην έννοια του όρου μεταβίβαση ακινήτου περιλαμβάνονται τα εξής:

- (α) η μεταβίβαση της πλήρους ή ψιλής κυριότητας, συμπεριλαμβανομένης της πραγματικής δουλείας, ανεξαρτήτως εάν πρόκειται για μεταβίβαση υπό αναβλητική ή διαλυτική αίρεση ή με τον όρο της εξώνησης,
- (β) η σύσταση επικαρπίας, οίκησης ή άλλης δουλείας,
- (γ) η παραίτηση από την κυριότητα ακινήτου ή από εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου,
- (δ) η μεταβίβαση του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης,
- (ε) η απαλλοτρίωση ακινήτου,
- (στ) η εκποίηση ακινήτου συνεπεία εκούσιου ή δικαστικού πλειστηριασμού.

Ως «υπεραξία» νοείται η διαφορά μεταξύ της «τιμής κτήσης» που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της «τιμής πώλησης» που καταβλήθηκε σ' αυτόν και λαμβάνεται αποπληθωρισμένη, ως εξής:

- Η «τιμή κτήσης» είναι το τίμημα που αναγράφεται στο συμβόλαιο ή το πραγματικό τίμημα που καταβλήθηκε, όπως προκύπτει από κατάλληλα δικαιολογητικά, ή το πραγματικό κόστος σε περίπτωση ανέγερσης κτίσματος και, σε περίπτωση που δεν υπάρχει τίμημα, η αξία βάσει της οποίας προσδιορίστηκε ο φόρος μεταβίβασης ακινήτου ή κατοχής κατά το χρόνο κτήσης. Αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί θεωρείται ότι είναι μηδενική.
- Η «τιμή πώλησης» είναι το αναγραφόμενο στο συμβόλαιο τίμημα κατά το χρόνο της μεταβίβασης. Τυχόν δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την αγορά ή την πώληση του ακινήτου συμπεριλαμβάνονται στην τιμή κτήσης και την τιμή πώλησης και δεν προστίθενται ή αφαιρούνται, αντίστοιχα.

Σε περίπτωση που δεν υπάρχει υπεραξία αλλά ζημία από την μεταπώληση του ακινήτου, η εν λόγω ζημία μεταφέρεται επ' αόριστον και συμψηφίζεται μόνο με τυχόν μελλοντικά κέρδη υπεραξίας. Η υπεραξία που προκύπτει σύμφωνα με τα ανωτέρω λαμβάνεται απομειούμενη με την εφαρμογή συντελεστών απομείωσης ανάλογα με τα έτη διακράτησης του ακινήτου.

Στην παράγραφο 7 του άρθρου 41 του νέου ΚΦΕ απαριθμούνται οι περιπτώσεις που δεν επιπίπτουν



στην έννοια της μεταβίβασης ακινήτων, ενώ στην παράγραφο 8 προσδιορίζεται ο χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης, όταν το ακίνητο αποκτάται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής. Στην παράγραφο 9 καθορίζεται η αξία της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της χρησικτησίας, της προσωπικής δουλείας ή άλλης δουλείας επί του ακινήτου. Στην παράγραφο 10 προβλέπεται απαλλοτρίαση υπό προϋποθέσεις από το φόρο της υπεραξίας για το ποσό της υπεραξίας που, μετά την απομείωσή του, δεν υπερβαίνει τις €25.000.

Οι διατάξεις του άρθρου 41 ισχύουν για υπεραξία από μεταβιβάσεις ακίνητης περιουσίας που θα πραγματοποιηθούν από την 01.01.2014 και μετά.

**Άρθρο 42 – «Μεταβίβαση τίτλων»:** Προσδιορίζεται το εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης τίτλων και επιχείρησης συνολικά και καθορίζεται λεπτομερώς ο τρόπος υπολογισμού της υπεραξίας.

Εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης των ακόλουθων τίτλων:

(α) μετοχών σε εταιρεία εισηγμένη ή μη σε χρηματιστηριακή αγορά,

(β) μεριδίων ή μεριδίων σε προσωπικές εταιρείες,

(γ) κρατικών ομολόγων και έντοκων γραμματίων ή εταιρικών ομολόγων,

(δ) παράγωγων χρηματοοικονομικών προϊόντων

και μεταβίβασης ολόκληρης της επιχείρησης υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, εφόσον δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα.

Στην παράγραφο 2 προσδιορίζονται και εκσυγχρονίζονται οι ορισμοί των παράγωγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, ακολουθώντας διεθνή πρότυπα.

Ως «υπεραξία» νοείται η διαφορά μεταξύ της «τιμής κτήσης» που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της «τιμής πώλησης» που εισέπραξε. Τυχόν δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την αγορά ή την πώληση των τίτλων συμπεριλαμβάνονται στην τιμή κτήσης και την τιμή πώλησης και δεν προστίθενται ή αφαιρούνται, αντίστοιχα. Σε περίπτωση που οι μεταβιβαζόμενοι τίτλοι είναι εισηγμένοι σε χρηματιστηριακή αγορά, η τιμή κτήσης και η τιμή πώλησης καθορίζονται από τα δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών που εκδίδει η χρηματιστηριακή εταιρεία ή το πιστωτικό ίδρυμα ή από το πως δηλώνονται στην εταιρεία «Ελληνικά Χρηματιστήρια Ανώνυμη Εταιρεία» (Ε.Χ.Α.Ε.) κατά την ημέρα διακανονισμού της συναλλαγής. Σε περίπτωση μεταβίβασης μη εισηγμένων τίτλων, η «τιμή πώλησης» προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή το τμήμα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι υψηλότερο. Η «τιμή κτήσης» προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή το τμήμα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι χαμηλότερο. Αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί θεωρείται ότι είναι μηδενική. Σε περίπτωση που προκύψει ζημία, η εν λόγω ζημία μεταφέρεται επ' άοριστον και συμψηφίζεται μόνο με τυχόν μελλοντικά κέρδη υπεραξίας.

Οι διατάξεις του άρθρου 42 ισχύουν για υπεραξία από μεταβιβάσεις μετοχών, μεριδίων, ομολόγων, παραγώγων και ολόκληρης επιχείρησης που θα πραγματοποιηθούν από την 01.01.2014 και μετά.

**Άρθρο 43 – «Φορολογικός συντελεστής»:** Το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου φορολογείται με συντελεστή 15%.

### 3. Μέρος Τρίτο (άρθρα 44-58: Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων / Οντοτήτων)

Το 3ο Μέρος του νέου ΚΦΕ αποτελείται από τα Κεφάλαια Α – Γ και τα άρθρα 44 – 58 και αντικαθιστά τα άρθρα 98 – 116 του παλιού ΚΦΕ.

#### 3.1. Κεφάλαιο Α (άρθρα 44 – 46) - «Γενικές διατάξεις»

**Άρθρο 44 – «Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος»:** Αντικαθίσταται το άρθρο 99 του παλιού ΚΦΕ και ρυθμίζεται το αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

**Άρθρο 45 – «Υποκείμενα του φόρου»:** Αντικαθίσταται το άρθρο 101 του παλιού ΚΦΕ και διευρύνεται το πεδίο εφαρμογής του νέου ΚΦΕ, καθώς δεν περιλαμβάνονται σ' αυτό μόνο ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών, αλλιά και άλληλες εταιρικές μορφές, όπως προσωπικές εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές εταιρείες, συμμετοχικές, αφανείς, κοινοπραξίες κ.λπ., για τις οποίες δεν ίσχυαν οι διατάξεις των νομικών προσώπων σύμφωνα με τον παλιό ΚΦΕ. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 45 του νέου ΚΦΕ, σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

- (α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- (β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- (γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,
- (δ) οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών,
- (ε) οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς, εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- (στ) οι κοινοπραξίες και
- (ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του νέου ΚΦΕ και δεν εμπίπτουν στις προηγούμενες περιπτώσεις.

**Άρθρο 46 – «Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα»:** Ορίζονται τα νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα, και γίνεται προσαρμογή της εθνικής νομοθεσίας στη Συνθήκη Λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης [π.χ. απαλλαγή των εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου και των οργανισμών συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ)].

#### 3.2. Κεφάλαιο Β (άρθρα 47 – 57) - «Φορολογητέο εισόδημα»

**Άρθρο 47 – «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα»:** Καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες με παραπομπή στις διατάξεις των άρθρων 21 – 29 του νέου ΚΦΕ, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στα άρθρα 47 – 57 του νέου ΚΦΕ. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου τίθεται ο κανόνας ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος.

**Άρθρο 48 – «Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων»:** Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττουν τα πρόσωπα του άρθρου 45 απαλλάσσονται από το φόρο, εφόσον σωρευτικά:



- (α) ο λήπτης κατέχει τουλάχιστον το 10% της αξίας ή το πλήθος του μετοχικού ή του βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει
- (β) το 10% διακρατείται για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις μήνες
- (γ) το αλλοδαπό πρόσωπο που προβαίνει σε διανομή μερισμάτων δεν έχει έδρα σε κράτος που περιλαμβάνεται στα «μη συνεργάσιμα κράτη» σύμφωνα με το άρθρο 65 του νέου ΚΦΕ.

Εάν διανέμονται κέρδη από αλλοδαπό νομικό πρόσωπο σε ένα από τα πρόσωπα του άρθρου 45 που δεν έχει διακρατήσει το 10% για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις μήνες, ο λήπτης φορολογούμενος μπορεί προσωρινά να ζητήσει την απαλλογία, εφόσον παρέχει εγγύηση στη φορολογική διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου. Εάν η διανομή κερδών προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή. Τα παραπάνω ισχύουν, επίσης, για αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, εφόσον το ενδοομιλικό μέρισμα συνδέεται με επιχειρηματικές δραστηριότητες που διεξάγονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα εντός της Ελλάδος ή μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα.


Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση, το άρθρο 48 του νέου ΚΦΕ κρίθηκε απαραίτητο προκειμένου να αντιμετωπισθούν περιορισμοί, μειονεκτήματα ή στρεβλώσεις του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος με την εισαγωγή ουδέτερων φορολογικών κανόνων για την ενίσχυση της ανταγωνιστικής θέσης των ελληνικών επιχειρήσεων διεθνώς.

**Άρθρο 49 – «Υποκεφαλιαιότητα (Thin Capitalisation)»:** Για την αντιμετώπιση καταχρήσεων, το άρθρο 49 εισάγει κανόνες υποκεφαλιαιότητας σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική και τα οριζόμενα στις οδηγίες του Ψηφίσματος του Συμβουλίου Ευρωπαϊκής Ένωσης της 08.06.2010 για το συντονισμό των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (EAE) και περί υποκεφαλιαιοποίησης εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2010/C156/01).

Συγκεκριμένα, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι «πλεονάζουσες δαπάνες τόκων» υπερβαίνουν το 25% των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA), όπως τα εν λόγω κέρδη καθορίζονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στο νέο ΚΦΕ. Ο όρος «πλεονάζουσες δαπάνες τόκων» σημαίνει το πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους. Ανεξαρτήτως του ως άνω γενικού κανόνα, οι δαπάνες τόκων αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, εφόσον η επιχείρηση που επιθυμεί να εκπέσει τους τόκους πληροί αθροιστικά τις ακόλουθες δύο προϋποθέσεις: (α) δεν είναι μέλος ομίλου και (β) το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό του €1.000.000 ανά φορολογικό έτος.

**Άρθρο 50 – «Ενδοομιλικές συναλλαγές»:** Ο νομοθέτης μεταφέρει στο νέο ΚΦΕ την αρχή των ίσων αποστάσεων («Arm's Length Principle») που υπήρχε στο άρθρο 39 του παλιού ΚΦΕ. Η αρχή αυτή καθιερώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Πρωτοτύπου Σύμβασης Φορολογικών Συμβάσεων του ΟΟΣΑ και αναλύεται λεπτομερώς στο κεφάλαιο Ι των «Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις».

Ο κανόνας της «αρχής των ίσων αποστάσεων» διατυπώνεται στο άρθρο 50 του νέου ΚΦΕ ως εξής: «Όταν πραγματοποιούνται συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) κατά την έννοια του άρθρου 2 του ΚΦΕ ή μεταξύ των συνδεδεμένων επι-



χειρήσεων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή ίσων αποστάσεων), περιλαμβάνονται στα κέρδη της επιχείρησης μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου». Σημειώνεται ότι η διαδικασία που συνοδεύει την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών έχει περιληφθεί στο άρθρο 21 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, σε αντικατάσταση των άρθρων 39α και 39β του παλιού κώδικα.

**Άρθρο 51 – «Μεταφορά λειτουργιών»:** Το άρθρο 51 εισάγει μία καινοτομία στην εσωτερική νομοθεσία, σύμφωνα με τις Οδηγίες του Κεφαλαίου ΙΧ περί επιχειρηματικών αναδιορθώσεων / αναδιοργανώσεων (Business Restructurings) των «Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ». Σκοπός του άρθρου 51 είναι να υπάρχει ορθή φορολογική μεταχείριση των «επιχειρηματικών αναδιορθώσεων / αναδιοργανώσεων» μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων («Arm's Length Principle»), προκειμένου να μην επιδρούν στην κατανομή των φορολογητέων κερδών ανάμεσα σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Ειδικότερα, το άρθρο 51 εφαρμόζεται σε κάθε εγχώρια ή διασυνοριακή αναδιοργάνωση λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων, κινδύνων ή και επιχειρηματικών ευκαιριών, την οποία πραγματοποιούν ή στην οποία εμπλέκονται συνδεδεμένα πρόσωπα με συνδεδεμένα κέρδη. Για την εφαρμογή του άρθρου λαμβάνονται υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία, οι χορηγήσεις αδειών χρήσης, καθώς και οι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων. Σε περίπτωση που λόγω επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης διενεργείται μία συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών που συνιστά μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, η μεταβίβαση αυτή ή η χορήγηση άδειας χρήσης πρέπει να γίνεται έναντι αντίτιμου, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται ιδίως μεταβιβάσεις ή χορηγήσεις αδειών χρήσης μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων σε συνδυασμό με λειτουργίες και κινδύνους που πρέπει να θεωρηθούν στενά συνδεδεμένες.

**Άρθρο 52 – «Εισφορές ενεργητικού έναντι μετοχών»:** Το άρθρο 52 εναρμονίζει την ελληνική φορολογική νομοθεσία με την Οδηγία 2009/133/EK σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς που είναι εφαρμοστέο στις εισφορές ενεργητικού. Προβλέπεται ότι η εισφορά «ενεργητικού» ή «κλάδων δραστηριότητας» από μία εταιρεία σε άλλη εταιρεία δεν συνεπάγεται φορολόγηση της προκύπτουσας υπεραξίας στην Ελλάδα κατά το χρόνο της εισφοράς, εφόσον επιλεγεί η υπαγωγή στο άρθρο 52 και πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου. Το άρθρο 52 εφαρμόζεται όχι μόνο σε εγχώριες αλλά και σε διασυνοριακές εισφορές ενεργητικού, εφόσον η εισφέρουσα και η λήπτρια εταιρεία έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η παράγραφος 2 ορίζει τις έννοιες «ενεργητικό» και «κλάδος δραστηριότητας».

Το άρθρο 52 προβλέπει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

- Η λήπτρια εταιρεία πραγματοποιεί τις αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού, σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία εάν δεν είχε γίνει η εισφορά ενεργητικού.
- Η λήπτρια εταιρεία μπορεί να αναλάβει αποθεματικά και προβλέψεις, τα οποία σχημάτισε η εισφέρουσα εταιρεία και σχετίζονται με τον κλάδο ή τους κλάδους δραστηριότητας που μεταβιβάζονται και τα οποία απολάμβαναν φορολογικές απαλλαγές, υπό τις προϋποθέσεις που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία εάν δεν είχε γίνει η μεταβίβαση.
- Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις.





- Η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τις ζημιές της εισφέρουσας εταιρείας, οι οποίες σχετίζονται με τον κλάδο ή τους κλάδους δραστηριότητας που μεταβιβάζονται, με τις ίδιες προϋποθέσεις που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία εάν δεν είχε γίνει η μεταβίβαση.
- Η εισφέρουσα εταιρεία αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από τη λήπτρια εταιρεία στην αγοράία τους αξία κατά το χρόνο της μεταβίβασης.

Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για μετασχηματισμούς που πραγματοποιούνται από την 01.01.2014 και μετά.

**Άρθρο 53 – «Ανταλλαγή μετοχών»:** Το άρθρο 53 εναρμονίζει την ελληνική φορολογική νομοθεσία με την Οδηγία 2009/133/ΕΚ σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς που είναι εφαρμοστέο στις ανταλλαγές μετοχών. Εφαρμόζεται στην περίπτωση που ένας μέτοχος ή εταίρος, μέσω ανταλλαγής μετοχών ή εταιρικών μεριδίων, αποκτά τίτλους μίας εταιρείας σε αντάλλαγμα τίτλων άλλης εταιρείας. Σύμφωνα με το άρθρο 53, ο μέτοχος ή ο εταίρος της αποκτώμενης εταιρείας δεν υπόκειται, κατά το χρόνο της ανταλλαγής μετοχών, σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά λόγω της ανταλλαγής, με εξαίρεση οιοδήποτε τμήμα που αντιστοιχεί σε τυχόν χρηματική καταβολή, εφόσον επιλεγεί η υπαγωγή στο άρθρο 53 και πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου.

«Ανταλλαγή μετοχών» θεωρείται κάθε πράξη με την οποία «η αποκτώσα εταιρεία» αποκτά τίτλους της «αποκτώμενης εταιρείας» σε αντάλλαγμα για την έκδοση ή τη μεταβίβαση τίτλων αυτής προς τους μετόχους ή εταίρους της αποκτώμενης εταιρείας, υπό την προϋπόθεση ότι μετά την ανταλλαγή των μετοχών η αποκτώσα εταιρεία θα κατέχει τουλάχιστον την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της αποκτώμενης εταιρείας ή το 50% και μία μετοχή τουλάχιστον της αξίας του μετοχικού κεφαλαίου της αποκτώμενης εταιρείας. Σε περίπτωση ανταλλαγής μετοχών, η αποκτώσα εταιρεία μπορεί να προβεί σε χρηματική καταβολή έναντι της έκδοσης ή μεταβίβασης των τίτλων, υπό την προϋπόθεση ότι η χρηματική καταβολή δεν θα υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής ή λογιστικής αξίας των τίτλων.

Ως προς το πεδίο εφαρμογής της διάταξης, το άρθρο 53 εφαρμόζεται εφόσον η αποκτώσα και η αποκτώμενη εταιρεία (α) είναι φορολογικοί κάτοικοι της Ελλάδας ή κράτους – μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, (β) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στην Οδηγία 2009/133/ΕΚ και (γ) υπόκεινται, χωρίς δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στην Οδηγία 2009/133/ΕΚ.

Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για μετασχηματισμούς που πραγματοποιούνται από την 01.01.2014 και μετά.

**Άρθρο 54 – «Συγχωνεύσεις και διασπάσεις»:** Το άρθρο 54 εναρμονίζει την ελληνική φορολογική νομοθεσία με την Οδηγία 2009/133/ΕΚ σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς που είναι εφαρμοστέο στις συγχωνεύσεις και τις διασπάσεις. Σύμφωνα με το άρθρο 54, συγχωνεύσεις και διασπάσεις δεν συνεπάγονται, κατά το χρόνο της συγχώνευσης ή της διάσπασης, καμία φορολογία των υπεραξιών που υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της πραγματικής αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της λογιστικής αξίας τους, εφόσον ζητηθεί από την εισφέρουσα και τη λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες ή εφόσον επιλεγεί η υπαγωγή σ' αυτό από μέτοχο ή εταίρο της εισφέρουσας εταιρείας, και πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 54.

Στις παραγράφους 2 και 3 ορίζονται οι πράξεις της συγχώνευσης και της διάσπασης, ενώ στην παράγραφο 4 καθορίζονται οι προϋποθέσεις προκειμένου η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες να προβαίνουν σε χρηματική

καταβολή πέραν της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων.

Ως προς το πεδίο εφαρμογής, το άρθρο 54 εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η εισφέρουσα και λήπτρια εταιρεία (α) είναι φορολογικοί κάτοικοι της Ελλάδος ή κράτους – μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, (β) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στην Οδηγία 2009/133/ΕΚ και (γ) υπόκεινται, χωρίς δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στην Οδηγία 2009/133/ΕΚ.

Το άρθρο 54 προβλέπει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

- Η λήπτρια εταιρεία διενεργεί αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού, σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία εάν δεν είχε λάβει χώρα η συγχώνευση ή η διάσπαση.
- Η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τα αποθεματικά και τις προβλέψεις που σχηματίστηκαν από την εισφέρουσα εταιρεία, με τις φορολογικές απαλλαγές και τους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία εάν η μεταβίβαση δεν είχε λάβει χώρα.
- Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις.
- Η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τις ζημίες της εισφέρουσας εταιρείας, υπό τους ίδιους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία εάν η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν είχε λάβει χώρα.
- Αν η λήπτρια εταιρεία συμμετέχει στο εταιρικό κεφάλαιο της εισφέρουσας εταιρείας απαλλάσσεται από το φόρο για κάθε υπεραξία που προκύπτει λόγω της ακύρωσης αυτής της συμμετοχής.

Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για μετασχηματισμούς που πραγματοποιούνται από την 01.01.2014 και μετά.

**Άρθρο 55 – «Μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE»:** Με το άρθρο 55 η ελληνική νομοθεσία ευθυγραμμίζεται πλήρως με διατάξεις κανονισμών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη μεταφορά της καταστατικής έδρας της ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) και της ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE).

Η μεταφορά από την Ελλάδα σε άλλο κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης της καταστατικής έδρας μίας SE ή SCE χωρίς λύση της εταιρείας ή σύσταση νέου νομικού προσώπου δεν συνεπάγεται φορολογία των υπεραξιών των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της SE ή της SCE που προσαρτώνται σε μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που τα στοιχεία αυτά πωληθούν ή παύσουν να συνδέονται με τη μόνιμη εγκατάσταση της SE ή SCE στην Ελλάδα ή μεταφερθούν σε άλλο κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι υπεραξίες υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για μετασχηματισμούς που πραγματοποιούνται από την 01.01.2014 και μετά.

**Άρθρο 56 – «Μη εφαρμογή ευεργετημάτων»:** Τα ευεργετήματα που προβλέπονται στα άρθρα 52, 53, 54 και 55 αίρονται ολικά ή μερικά, όταν οι πράξεις έχουν ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή. Το γεγονός ότι η πράξη δεν πραγματοποιείται για οικονομικά θεμιτούς λόγους, όπως για την αναδιάρθρωση ή την ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των εταιρειών που ενέχονται στη σχετική πράξη, μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο ότι κύριος ή ένας από τους κύριους στόχους της πράξης αυτής είναι η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή.

**Άρθρο 57 – «Εκκαθάριση»:** Το προϊόν της εκκαθάρισης θεωρείται διανομή κέρδους κατά το φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώθηκε η εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας,

στο βαθμό που το εν λόγω προϊόν υπερβαίνει το καταβεβλημένο κεφάλαιο.

### 3.3. Κεφάλαιο Γ (άρθρο 58) - «Φορολογικός συντελεστής»

**Άρθρο 58 – «Φορολογικός συντελεστής»:** Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή 26%. Όταν τηρούνται απλογραφικά βιβλία τα κέρδη που αποκτούν από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται σύμφωνα με την κλίμακα του άρθρου 29 παράγραφος 1.


## 4. Μέρος Τέταρτο (άρθρα 59-64: Παρακράτηση Φόρου)

Το 4ο Μέρος του νέου ΚΦΕ αποτελείται από τα Κεφάλαια Α (άρθρα 59-60: Φορολόγηση στην Πηγή) και Β (άρθρα 61 – 64: Παρακράτηση Φόρου). Οι διατάξεις των άρθρων 61 – 64 ισχύουν για πληρωμές που πραγματοποιούνται από την 01.01.2014.

Τα άρθρα 62 και 64 του νέου ΚΦΕ καθορίζουν τους κάτωθι συντελεστές παρακράτησης φόρου εισοδήματος στις ακόλουθες πληρωμές:

Πληρωμές		Συντελεστής Παρακράτησης (%)
Μερίσματα		10%
Τόκοι		15%
Δικαιώματα (royalties)		20%
Αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο		3% ή 20%
Ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων		15%-30%
Υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 41		15%
Προμήθειες σε φορείς της γενικής κυβέρνησης	υγρά καύσιμα	1%
	λιποπά αγαθά	4%
	υπηρεσίες	8%
Μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία και συντάξεις, συμπεριλαμβανομένων παροχών σε είδος και εφάπαξ παροχών (αναγωγή σε ετήσιο)		Κλίμακα
Εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά		20%

Αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες κ.λπ. υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, εκτός εάν είναι κάτοικοι χωρών με τις οποίες η Ελλάδα έχει υπογράψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, οπότε θα ισχύουν οι διατάξεις της σύμβασης, εάν είναι



ευνοϊκότερες. Στην περίπτωση που το ως άνω νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα επιλέξει να φορολογηθεί ως εάν το εν λόγω εισόδημα να είχε αποκτηθεί κατά την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Η παρακράτηση φόρου εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την πληρωμή (εκτός από την περίπτωση «Αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες κτλ») είναι φυσικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Σε κάθε άλλη περίπτωση, η παρακράτηση φόρου δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση και ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του φόρου εισοδήματος που πρέπει να βεβαιωθεί από επιχειρηματική δραστηριότητα ή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, κατά περίπτωση.

Σύμφωνα με το άρθρο 61 του νέου ΚΦΕ, υπόχρεοι να προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου για τις ως άνω πληρωμές είναι κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι μόνιμες εγκαταστάσεις, οι φορείς γενικής κυβέρνησης και οι συμβολαιογράφοι για τα ακίνητα.

Με το άρθρο 63 του νέου ΚΦΕ «Απαλλογή για ορισμένες ενδοομιλικές πληρωμές», ο νέος ΚΦΕ ευθυγραμμίζεται με τις Οδηγίες 90/435/ΕΟΚ, 2009/133/ΕΚ και 2003/49/ΕΚ για την καταβολή ενδοομιλικών μερισμάτων, τόκων και δικαιωμάτων. Στην παράγραφο 1 ορίζεται η απαλλογή των ενδοομιλικών μερισμάτων που καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα, καθώς και οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου να τύχουν απαλλογής τα μερίσματα που αποκτούν συνδεδεμένες επιχειρήσεις κατ' εφαρμογή της Οδηγίας μητρικών-θυγατρικών. Στην παράγραφο 2 ορίζεται η απαλλογή των τόκων και των δικαιωμάτων (royalties) που καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα, καθώς και οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου να τύχουν της απαλλογής τα πιο πάνω εισοδήματα κατ' εφαρμογή της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ για τους τόκους και τα δικαιώματα που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

## **5. Μέρος Πέμπτο (άρθρα 65 – 55: Διατάξεις για την Καταπολέμηση της Φοροαποφυγής & Φοροδιαφυγής)**

**Άρθρο 65 - «Κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς»:** Με τις διατάξεις του άρθρου 65 καθορίζονται διάφορες έννοιες για την εφαρμογή του νέου ΚΦΕ. Ειδικότερα:

«**Σύμβαση διοικητικής συνδρομής**» νοείται η διεθνής σύμβαση που επιτρέπει την ανταλλαγή όλων των πληροφοριών που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας των συμβαλλόμενων μερών.

«**Μη συνεργάσιμα κράτη**» είναι εκείνα τα κράτη που δεν είναι κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάσταση τους σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξεταστεί από τον ΟΟΣΑ και τα οποία: (α) δεν έχουν συνάψει και δεν εφαρμόζουν με




την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και (β) δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη. Τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση συνδρομής των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΟΣ Α 1053151 ΕΞ 26.3.2013, η οποία ισχύει για το έτος 2013, τα κράτη που καθορίστηκαν ως «μη συνεργάσιμα κράτη» είναι τα εξής: Ανδόρα, Ανγκουίλα Αντίγκουα και Μπαρμπούντα, Αρούμπα, Μπαχάμες, Μπαχρέιν, Μπαρμπάντος, Βερμούδες, Μπελίζ, Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι, Μπρουνέι, Νήσοι Κέιμαν, Νήσοι Κουκ, Κόστα Ρίκα, Ντομίνικα, Γιβραλτάρ, Γρενάδα, Γουατεμάλα, Γκέρνσεϋ, Νήσος Μαν, Τζέρσεϋ, Λίβανος, Λιβερία, Λιχτενστάιν, Μαλαισία, Νήσοι Μάρσαλ, Μοντεράτ, Μαυρίκιος, Μονακό, Ναούρου, Ολλανδικές Αντίλλες, ΠΓΔΜ, Νιούε, Παναμάς, Φιλιππίνες, Αγία Λουκία, Άγιος Χριστόφορος και Νέβις, Άγιος Βικέντιος και Γρεναδίνες, Σαμόα, Σεϋχέλλες, Σγκαπούρη, Νήσοι Τέρκς και Κάικος, Παρθένοι νήσοι των ΗΠΑ, Βαουάτου, Ουρουγουάη και Χόνγκ-Κόνγκ.

Σε «**προνομιακό φορολογικό καθεστώς**» θεωρείται ότι υπόκεινται τα πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες κράτους εκτός της Ελλάδας, όταν η φορολογική κατοικία τους βρίσκεται σε οποιοδήποτε κράτος, ακόμη και σε κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον σε αυτό το κράτος: (α) δεν υπόκεινται σε φορολογία ή, εάν υπόκεινται, δεν φορολογούνται εν τοις πράγμασι, ή (β) υπόκεινται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ο οποίος είναι ίσος ή κατώτερος από το 50% του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόνταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, δηλαδή ίσος ή κατώτερος από το 13%. Τα κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση συνδρομής των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους.

**Άρθρο 66 – «Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (EAE)»:** Με τις διατάξεις του άρθρου 66 η εσωτερική φορολογική νομοθεσία προσαρμόζεται στις υποδείξεις/οδηγίες του Ψηφίσματος του Συμβουλίου της 08.06.2010 για το συντονισμό των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (EAE) «Controlled Foreign Corporation (CFC)». Συγκεκριμένα, εισάγονται για πρώτη φορά στο εσωτερικό δίκαιο κανόνες για την αποτροπή της φοροαποφυγής των εγχώριων εταιρειών μέσω της μεταφοράς των εσόδων σε θυγατρικές που βρίσκονται σε χώρες με χαμηλή φορολογία. Όπως κρίθηκε από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι κανόνες αυτοί είναι κατά βάση αποτελεσματικοί για την επίτευξη αυτού του στόχου. Ανάλογοι κανόνες EAE εφαρμόζονται και σε άλλα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Σύμφωνα με το άρθρο 66, το φορολογητέο εισόδημα Έλληνα φορολογουμένου περιλαμβάνει και το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- (α) ο φορολογούμενος, μόνος του ή από κοινού με τα συνδεδεμένα πρόσωπα, κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, σε ποσοστό άνω του 50% μετοχές, μερίδια, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο ή δικαιούται να εισηγάρτει ποσοστό άνω του 50% των κερδών,
- (β) το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα υπόκειται σε φορολογία σε μη συνεργάσιμο κράτος ή κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, ήτοι σε ειδικό καθεστώς που επιτρέπει ουσιαστικά χαμηλότερο επίπεδο φορολογίας από ό,τι το γενικό καθεστώς,

- 
- (γ) άνω του 30% του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η αλλοδαπή νομική οντότητα εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις κατηγορίες που ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 66,
- (δ) δεν πρόκειται για εταιρεία, της οποίας η κύρια κατηγορία μετοχών αποτελεί αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά και
- (ε) το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η αλλοδαπή νομική οντότητα δεν είναι φορολογικός κάτοικος κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εκτός εάν η εγκατάσταση ή η οικονομική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας συνιστά επίπλοστη κατάσταση που δημιουργήθηκε με ουσιαστικό σκοπό την αποφυγή του αναλογούντος φόρου.

## **6. Μέρος Έκτο (άρθρα 67 – 72: Υποβολή Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος και Προκαταβολή Φόρου)**

**Άρθρο 68 – «Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος»:** Η δήλωση υποβάλλεται κατά το χρονικό διάστημα από την 1 Φεβρουαρίου μέχρι και την 30 Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους, υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθώς και τα δικαιολογητικά ή τα άλλα στοιχεία που συνοποβάλλονται με αυτήν.

**Άρθρο 71 – «Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος»:** Με βάση την οριστική δήλωση, η φορολογική διοίκηση βεβαιώνει ποσό ίσο με το 80% του φόρου. Το εν λόγω ποσοστό αυξάνεται σε 100% ειδικά για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα. Για τις προσωπικές εταιρείες, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και τις κοινοπραξίες των προσωπικών εταιρειών, το ποσοστό προκαταβολής είναι 55%. Τα ως άνω ποσοστά μειώνονται κατά 50% για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης των εργασιών τους. Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται στα νομικά πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου. Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει δήλωση, ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση το φόρο που προκύπτει από στοιχεία του εγγύτερου φορολογικού έτους. Από το ποσό που βεβαιώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού εκπέμπει ο φόρος που παρακρατείται από πηγή Ελλάδος, εφόσον συντρέχει περίπτωση.

**Άρθρο 72 – «Μεταβατικές διατάξεις»:** Τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά, όπως αυτά εμφανίστηκαν στον τελευταίο ισολογισμό που έκλεισε πριν από την 01.01.2014, και τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν, λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του νόμου 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του νέου ΚΦΕ, ή εγκυκλίων ή αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους μέχρι την 31.12.2013, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 15%. Με την



καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού.

Από την 01.01.2014 και εφεξής, τα ως άνω μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με ζημιές από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν, οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 19%. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού. Επίσης, από την 01.01.2015 δεν επιτρέπεται η τήρηση ειδικών λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού.

Οι διατάξεις που διέπουν τη φορολογία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και των συνδεδόμενων φυσικών προσώπων και μόνο σε σχέση με το εισόδημα που απορρέει από τις επιχειρήσεις αυτές δεν θίγονται από τις διατάξεις του νέου ΚΦΕ.





## ΝΟΜΟΣ 4174/2013

### ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

Στις 26.7.2013 ψηφίστηκε στη Βουλή ο νόμος 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 170/Α/2013), ο οποίος, μεταξύ των άλλων ρυθμίσεων, περιλαμβάνει στο Α΄ Μέρος και το νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ»). Ο ΚΦΔ θα τεθεί σε ισχύ την 01.01.2014, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στην εκάστοτε διάταξη.

Με την εισαγωγή του ΚΦΔ γίνεται μία προσπάθεια απλοποίησης των φορολογικών διαδικασιών. Ο ΚΦΔ περιλαμβάνει διατάξεις για την καθολική απόδοση αριθμού φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) και τη χορήγηση φορολογικής ενημερότητας και βεβαίωσης οφειλής. Περαιτέρω, ρυθμίζει τις περιπτώσεις άρσης και διατήρησης του απορρήτου για την αποτελεσματικότερη λειτουργία του ελεγκτικού μηχανισμού της φορολογικής διοίκησης, περιγράφει τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου και αναφέρεται σε γενικές και ειδικότερες διατάξεις κατά της φοροδιαφυγής. Επίσης, ορίζει τη διαδικασία είσπραξης των φόρων και τη δυνατότητα του φορολογουμένου να εντάσσεται σε προγράμματα ρύθμισης, εγκαθιστά μέτρα διασφάλισης υπέρ του Δημοσίου για την είσπραξη των φόρων και για τις διαδικασίες αναγκαστικής εκτέλεσης, προβλέπει τόκους και πρόστιμα σε περίπτωση παραβάσεων και εκπρόθεσμης καταβολής φόρων ή και δηλώσεων. Τέλος, εντάσσεται πλέον στον ΚΦΔ το πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και επανακαθορίζεται το υφιστάμενο πλαίσιο προθεσμιών.

Ο ΚΦΔ αποτελείται από 76 άρθρα και τρία μέρη. Το **Α΄ Μέρος** του ΚΦΔ αποτελείται από δώδεκα κεφάλαια (άρθρα 1 – 67). Με το πρώτο κεφάλαιο (άρθρα 1 - 9) εισάγονται γενικές διατάξεις. Στο δεύτερο κεφάλαιο (άρθρα 10 - 11) γίνεται αναφορά στην υποχρέωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο, στο τρίτο κεφάλαιο (άρθρο 12) περιέχεται το αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας και στο τέταρτο κεφάλαιο (άρθρα 13 - 17) περιλαμβάνονται διατάξεις για την τήρηση βιβλίων και στοιχείων, την παροχή πληροφοριών και το απόρρητο. Με το πέμπτο κεφάλαιο (άρθρα 18 - 20) εισάγονται διατάξεις για την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, με επιφύλαξη ή χωρίς, καθώς και την τροποποίηση αυτής, ενώ με το έκτο κεφάλαιο (άρθρα 21 - 22) εισάγονται διατάξεις για τις προεγκρίσεις τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών. Στο έβδομο κεφάλαιο (άρθρα 23 - 29) περιλαμβάνονται διατάξεις για το φορολογικό έλεγχο και τις μεθόδους έμμεσου ελέγχου και στο όγδοο κεφάλαιο (άρθρα 30 - 39) ορίζονται οι τρόποι προσδιορισμού του φόρου και οι χρόνοι παραγραφής και προβλέπονται γενικές διατάξεις για τη φοροδιαφυγή. Με το ένατο κεφάλαιο (άρθρα 40 - 52) εισάγονται διατάξεις για την είσπραξη του φόρου, τα προγράμματα ρύθμισης οφειλών, τα μέτρα διασφάλισης υπέρ του Δημοσίου για την είσπραξη των φόρων και για τις διαδικασίες αναγκαστικής εκτέλεσης καθώς και τα μέτρα για την αμοιβαία συνδρομή στην είσπραξη απαιτήσεων από φόρους στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στο δέκατο κεφάλαιο (άρθρα 53 - 62) περιλαμβάνονται διατάξεις για την επιβολή και τον υπολογισμό των τόκων, καθώς και για τις φορολογικές παραβάσεις και τα αντίστοιχα πρόστιμα που επιβάλλονται, ενώ στο ενδέκατο κεφάλαιο (άρθρα 63 - 65) περιγράφονται οι ειδικές διοικητικές διαδικασίες και η ενδικοφανής προσφυγή. Τέλος, στο δωδέκατο κεφάλαιο (άρθρα 66-67) υπάρχουν μεταβατικές διατάξεις και ορίζεται η έναρξη ισχύος του κώδικα. Στο **Β΄ Μέρος** του σχεδίου νόμου (άρθρα 68) τροποποιούνται άρθρα του νόμου 3691/2008, ενώ στο **Γ΄ Μέρος**



(άρθρα 69-76) εισάγονται διατάξεις αρμοδιότητας των Υπουργείων Υγείας, Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας, Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων καθώς και του Υπουργού Επικρατείας κ.α..

Παρατίθεται συνοπτική παρουσίαση των σημαντικότερων διατάξεων του νέου ΚΦΔ που έχουν επιχειρηματικό ενδιαφέρον:


## 1. Κεφάλαιο Πρώτο (άρθρα 1 – 9: Γενικές Διατάξεις)

**Άρθρο 5 – «Κοινοποίηση πράξεων»:** Σύμφωνα με τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου, η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει η Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο μπορεί να γίνεται έγγραφα ή ηλεκτρονικά. Εάν η πράξη αφορά **φυσικό πρόσωπο**, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: (α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 3979/2011 ή σύμφωνα με τις διατάξεις που εκάστοτε ισχύουν για την ηλεκτρονική κοινοποίηση, ή (β) αποσταθεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας του εν λόγω προσώπου ή (γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Εάν η πράξη αφορά **νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα**, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: (α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 3979/2011 ή με τις διατάξεις που εκάστοτε ισχύουν για την ηλεκτρονική κοινοποίηση στο νόμιμο εκπρόσωπο ή το φορολογικό εκπρόσωπο, ή (β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή (γ) αποσταθεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή (δ) επιδοθεί στο νόμιμο εκπρόσωπο ή το φορολογικό εκπρόσωπο κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνον εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο.

Πέραν των ανωτέρω, έγγραφα που έχουν πληροφοριακό χαρακτήρα μπορούν να κοινοποιούνται με απλή επιστολή. Περαιτέρω, πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε εργάσιμων ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει νόμιμα κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση τριάντα εργάσιμων ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής.

Εάν κανένας από τους τρόπους κοινοποίησης που αναφέρονται ανωτέρω δεν μπορεί να λάβει χώρα, η κοινοποίηση πράξης που αφορά στη φορολογία ακινήτων μπορεί να συντελεσθεί με επίδοση στον κύριο ή τον επικαρπωτή του ακινήτου ή σε οποιοδήποτε ενήλικο φυσικό πρόσωπο που έχει έννομη σχέση με αυτόν και είναι παρόν στο ακίνητο ή με θυροκόληση της πράξης στο ακίνητο.

**Άρθρο 9 – «Ερμηνευτικές εγκύκλιοι και οδηγίες»:** Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι εν λόγω ερμηνευτικές εγκυκλίους είναι δεσμευτικές για τη φορολογική διοίκηση έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν λόγω αλλαγής της νομοθεσίας. Ωστόσο, οι ως άνω ερμηνευτικές εγκυκλίους δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογουμένους. Επιπροσθέτως, ορίζεται ότι απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας δεν δεσμεύουν τη φορολογική διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις που αυτό



προβλέπεται στον ΚΦΔ. Τέλος, εάν ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της φορολογικής διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, δεν του επιβάλλεται πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης.

## **2.Κεφάλαιο Δεύτερο (άρθρα 10 και 11: Φορολογικό Μητρώο)**

**Άρθρο 10 – «Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο»:** Εισάγεται υποχρέωση σε κάθε πρόσωπο που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης να υποβάλει δήλωση εγγραφής στη διοίκηση ως φορολογούμενος. Ακόμη, δίνεται η δυνατότητα στη διοίκηση να απαιτήσει εγγύηση από οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο, εφόσον, κατά τα τελευταία πέντε έτη (πριν από την υποβολή της), μέτοχος ή εταίρος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που υποβάλλει τη δήλωση υπήρξε μέλος του διοικητικού συμβουλίου ή νόμιμος εκπρόσωπος αλλοθι νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας ή είχε σχέση «συνδεδεμένου προσώπου», κατά το άρθρο 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), με άλλο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πτώχευσε ή κατέστη αφερέγγυα και η πτώχευση ή η αφερεγγυότητα είχε ως αποτέλεσμα τη μη είσπραξη ή τη διακινδύνευση είσπραξης από τη διοίκηση των ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών τουλάχιστον € 15.000.

Περαιτέρω, εισάγεται υποχρέωση σε κάθε φορολογούμενο να ενημερώνει εγγράφως τη διοίκηση εντός δέκα ημερών για μεταβολές στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο και τις λοιπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν κατά το χρόνο της εγγραφής. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζεται ο τρόπος ενημέρωσης και η έναρξη της παραπάνω προθεσμίας κατά περίπτωση.

**Άρθρο 11 – «Αριθμός φορολογικού μητρώου»:** Η διοίκηση αποδίδει μοναδικό ΑΦΜ σε κάθε φορολογούμενο. Επίσης, η διοίκηση αποδίδει ΑΦΜ σε πρόσωπο που δεν τυχάνει φορολογούμενος, εφόσον αυτό απαιτείται από άλλες διατάξεις νόμου. Ειδικότερα, η φορολογική διοίκηση αποδίδει ΑΦΜ με αίτηση οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, εφόσον πραγματοποιείται οποιαδήποτε οικονομική συναλλαγή με τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης και τα πιστωτικά ιδρύματα και τα ιδρύματα πληρωμών της ημεδαπής. Η διαδικασία και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για τη λήψη ΑΦΜ θα καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα. Οι διατάξεις του άρθρου 11 ισχύουν από 01.08.2013.

## **3. Κεφάλαιο Τρίτο (άρθρο 12: Αποδεικτικό Φορολογικής Ενημερότητας)**

**Άρθρο 12 – «Εκδοση»:** Ο φορολογούμενος δύναται να ζητήσει αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας για την πραγματοποίηση συγκεκριμένων πράξεων και συναλλαγών, για τις οποίες αυτό ρητά απαιτείται από τη σχετική νομοθεσία. Η διοίκηση χορηγεί αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας μόνο εφόσον ο φορολογούμενος δεν έχει ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές και έχει υποβάλει όλες τις φορολογικές δηλώσεις στο παρελθόν. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ενταχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών, σύμφωνα με το άρθρο 43 του ΚΦΔ, δύναται να ζητήσει την έκδοση βεβαίωσης οφειλής, η ισχύς της οποίας δεν μπορεί να υπερβαίνει τον ένα μήνα, για την πραγματοποίηση των σχετικών πράξεων και συναλλαγών. Η διοίκηση υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως το φορολογούμενο, κατόπιν αιτήματός του, σχετικά με τις εκκρεμείς φορολογικές οφειλές του. Η



φορολογική διοίκηση δεν χορηγεί αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας ή βεβαίωση οφειλής στις περιπτώσεις που έχουν ληφθεί μέτρα διασφάλισης του ελληνικού Δημοσίου για οικονομικά εγκλήματα.


#### **4. Κεφάλαιο Τέταρτο (άρθρα 13 - 17: Τήρηση Βιβλίων και Στοιχείων)**

**Άρθρο 13 – «Βιβλία και στοιχεία»:** Καθιερώνεται η υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης και ορίζεται ο ελάχιστος χρόνος διαφύλαξής τους. Συγκεκριμένα, τα βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον για διάστημα πέντε ετών ή έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 36 παράγραφος 2 του ΚΦΔ, ή έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

**Άρθρο 14 – «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο»:** Πληροφορίες που ζητά εγγράφως η διοίκηση από το φορολογούμενο ή αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιοδήποτε συναφούς εγγράφου, συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε εργάσιμων ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον φορολογούμενο, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και την υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Τέλος, η διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στο φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, όπου γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

**Άρθρο 15 – «Πληροφορίες από τρίτους»:** Προβλέπεται ότι όλες οι κρατικές υπηρεσίες, η εισαγγελία, οι γραμματείες των δικαστηρίων και όλων των δημοσίων οργανισμών και φορέων όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών υποχρεούνται να παρέχουν στη φορολογική διοίκηση όλες τις πληροφορίες που κατέχουν. Ακόμη, ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά, με έγγραφο ή ηλεκτρονικό αίτημα, πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής.

Περαιτέρω, η φορολογική διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικά, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι επιπλέον ημέρες. Προβλέπεται, επίσης, ότι δεν είναι δυνατό τρίτο πρόσωπο που δεσμεύεται νομικά από επαγγελματικό απόρρητο να χορηγήσει πληροφορίες σχετικά με φορολογούμενο - εκτός από αυτές που αφορούν στις οικονομικές συναλλαγές μεταξύ του εν λόγω τρίτου προσώπου και του φορολογουμένου -, παρά μόνο εάν δοθεί προς τούτο έγγραφη εισαγγελική άδεια. Για τη χορήγηση της εισαγγελικής άδειας, η φορολογική διοίκηση υποβάλλει αίτημα στον αρμόδιο εισαγγελέα, στο οποίο, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνονται οι σημαντικές ενδείξεις φοροδιαφυγής που έχει στη διάθεσή της εναντίον του φορολογουμένου και οι λόγοι για τους οποίους



επιθυμεί να αποκτήσει τις πληροφορίες αυτές από το πρόσωπο που δεσμεύεται από το επαγγελματικό απόρρητο. Σε περίπτωση που ο εισαγγελέας χορηγήσει άδεια για την απόκτηση πληροφοριών, το πρόσωπο που δεσμεύεται από το επαγγελματικό απόρρητο αποδεσμεύεται από αυτό και μπορεί να χορηγήσει τις πληροφορίες στη φορολογική διοίκηση χωρίς να ευθύνεται ποινικά ή αστικά για παράβαση του επαγγελματικού απορρήτου.

**Άρθρο 16 – «Στοιχεία και πληροφορίες σε ξένη γλώσσα»:** Δίνεται η δυνατότητα στη διοίκηση να ζητά από το φορολογούμενο και να τάσσει εύλογες προθεσμίες, προκειμένου ο τελευταίος να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, βιβλία, στοιχεία και κάθε άλλο έγγραφο που η διοίκηση θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής του υποχρέωσης.

**Άρθρο 17 – «Διαφύλαξη πληροφοριών – Απόρρητο»:** Σκοπός των διατάξεων του εν λόγω άρθρου είναι η προστασία του φορολογικού απορρήτου. Συγκεκριμένα, προβλέπεται η υποχρέωση της διοίκησης και όλων των προσώπων που είναι ή ήταν υπάλληλοί της, καθώς και οποιουδήποτε προσώπου στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της φορολογικής διοίκησης να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και τις πληροφορίες του φορολογουμένου, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. Πέραν των ανωτέρω, απαριθμούνται περιοριστικά οι περιπτώσεις άρσης του φορολογικού απορρήτου. Ειδικότερα, απόρρητες πληροφορίες και στοιχεία δύνανται να αποκαλύπτονται μόνο στα ακόλουθα πρόσωπα: (α) σε άλλους υπαλλήλους της φορολογικής διοίκησης στο πλαίσιο εκτέλεσης των καθηκόντων τους, (β) σε δικωκτικές αρχές στο πλαίσιο διερεύνησης ή δίωξης αδικημάτων φοροδιαφυγής, (γ) σε δικαστικές αρχές στο πλαίσιο εκδίκασης ποινικών υποθέσεων φοροδιαφυγής ή φορολογικών υποθέσεων, (δ) σε φορολογικές αρχές της αλληλοδαπής, (ε) σε οικονομικές αρχές και (στ) σε εξουσιοδοτημένους υπαλλήλους δημόσιων υπηρεσιών, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και δημόσιων οργανισμών με αρμοδιότητα διαχείρισης, παρακολούθησης και ελέγχου χρηματοδοτήσεων και ενισχύσεων ή επιδοτήσεων από εθνικούς ή ενωσιακούς πόρους. Τα πρόσωπα που λαμβάνουν γνώση απόρρητων στοιχείων ή πληροφοριών οφείλουν να τηρούν το απόρρητο σχετικά με τις συγκεκριμένες πληροφορίες ή στοιχεία.

Με εξαίρεση τις ως άνω περιπτώσεις άρσης του απορρήτου, κάθε πρόσωπο στο οποίο περιέρχονται πληροφορίες ή στοιχεία που προστατεύονται από το φορολογικό απόρρητο οφείλει να μην τα αποκαλύπτει και να επιστρέφει στη φορολογική διοίκηση τυχόν έγγραφα που περιήλθαν στην κατοχή του και περιλαμβάνουν τέτοιες πληροφορίες ή στοιχεία. Τέλος, προβλέπεται η δυνατότητα αποκάλυψης στοιχείων ή πληροφοριών σχετικά με φορολογούμενο σε τρίτο πρόσωπο, αρκεί να υπάρξει συναίνεση του τελευταίου.

## 5. Κεφάλαιο Πέμπτο (άρθρα 18 - 20: Υποβολή Δηλώσεων)

**Άρθρο 20 – «Δήλωση με επιφύλαξη»:** Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό του φορολογητέου εισοδήματος για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ΚΦΔ.



Επιφύλαξη μπορεί, ακόμη, να διατυπωθεί ως προς το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία ή σε άλλη κατηγορία ή σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή ως προς τις εκπτώσεις που διενεργούνται σχετικά με αυτή. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε για τη φορολογία ή την κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με το άρθρο 42 παράγραφος 2 του ΚΦΔ.

## 6. Κεφάλαιο Έκτο (άρθρα 21 και 22: **Ενδοομιλικές Συναλλαγές**)

**Άρθρο 21 - «Φάκελος τεκμηρίωσης»:** Τα συνδεδεμένα φυσικά και νομικά πρόσωπα, κατά την έννοια του άρθρου 2 περίπτωση ζ του νέου ΚΦΕ, υποχρεούνται να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης (α) για τις μεταξύ τους συναλλαγές, εφόσον αυτές εμπίπτουν στο άρθρο 50 του ΚΦΕ, καθώς και (β) για τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών, σύμφωνα με το άρθρο 51 του ΚΦΕ.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 περίπτωση ζ του νέου ΚΦΕ, «συνδεδεμένο πρόσωπο» θεωρείται κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, συνδεδεμένα πρόσωπα θεωρούνται τα ακόλουθα πρόσωπα :


- (α) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον 33%, βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,
- (β) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον 33%, βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,
- (γ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιαστικού διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής σε άλλο πρόσωπο ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιαστικού διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

Επίσης, υπόχρεες είναι και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αθλοδοπιών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις συναλλαγές τους με το κεντρικό και με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αθλοδοπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αθλοδοπή.

Από την ανωτέρω υποχρέωση απαλλάσσονται οι συναλλαγές ή η μεταφορά λειτουργιών που ανέρχονται έως και €100.000 ετησίως και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα €5.000.000 ετησίως, ή οι συναλλαγές ή η μεταφορά λειτουργιών που ανέρχονται μέχρι €200.000 ετησίως και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα €5.000.000 ετησίως.

Ο φάκελος τεκμηρίωσης αποτελείται από το «Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης» και τον «Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης» συνοδευόμενο από «Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών». Ο Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη φορολογική διοίκηση εντός πενήντα ημερών από το τέλος κάθε φορολογικού έτους. Ο φάκελος τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

Σύμφωνα με το άρθρο 56 του ΚΦΔ, σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληρο-



φοριών επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό 1/1000 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου φορολογουμένου. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των €1.000 και μεγαλύτερο των €10.000. Το πρόστιμο επιβάλλεται και σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης δεν τίθεται στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης μέσα στην προθεσμία των τριάντα ημερών ή υποβάλλεται με μη πλήρες ή μη επαρκές περιεχόμενο. Σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή μη διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης στη Φορολογική Διοίκηση επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό 1/100 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε διόρθωσης κερδών, του υπόχρεου φορολογουμένου. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των €10.000 και μεγαλύτερο των €100.000.

**Άρθρο 22 - «Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης»:** Οι ημεδαπές επιχειρήσεις δύνανται να υποβάλουν αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών τους με συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Αντικείμενο της προέγκρισης αποτελούν τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Τα κριτήρια αυτά περιλαμβάνουν, ιδίως, τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο, τα στοιχεία σύγκρισης και τις σχετικές προσαρμογές, καθώς και τις κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές εξελίξεις. Η διάρκεια ισχύος της απόφασης προέγκρισης δεν δύναται να υπερβαίνει τα τέσσερα έτη.

Η απόφαση προέγκρισης αναθεωρείται οποτεδήποτε κατά τη διάρκεια ισχύος της, είτε με αίτηση του ενδιαφερομένου είτε αυτεπάγγελτα από το Γενικό Γραμματέα (α) εφόσον οι κρίσιμες παραδοχές, στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης, αποδειχθούν εσφαλμένες ή (β) εφόσον επήλθε ουσιαστικής μεταβολής των κρίσιμων παραδοχών ή συνθηκών που καθιστά αδύνατη την τήρηση των οριζόμενων στην απόφαση προέγκρισης ή (γ) σε περίπτωση εφαρμογής της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού της εκάστοτε εφαρμοστέας διμερούς σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας ή της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων για τις ίδιες συναλλαγές του ίδιου φορολογουμένου.

Η απόφαση προέγκρισης δύναται να ανακληθεί από τη Διοίκηση κατά τη διάρκεια ισχύος της, εφόσον διαπιστωθεί (α) ότι τα στοιχεία ή κρίσιμες παραδοχές επί των οποίων βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης ήταν ανακριβή, λόγω εσφαλμένης ερμηνείας ή πλημμελειών που αποδίδονται στον φορολογούμενο ή (β) ότι οι αιτούντες δεν τήρησαν ουσιαστικό όρο ή υποχρέωση που ορίζεται στην απόφαση προέγκρισης. Σε περίπτωση ανάκλησης, η απόφαση προέγκρισης θεωρείται ως μη εκδοθείσα.

Η απόφαση προέγκρισης δύναται να ακυρωθεί από τη φορολογική διοίκηση οποτεδήποτε κατά τη διάρκεια ισχύος της, εφόσον (α) διαπιστωθεί ότι επήλθε ουσιαστικής μεταβολής των κρίσιμων παραδοχών ή συνθηκών στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης ή (β) διαπιστωθεί ότι η επιχείρηση δεν τήρησε ουσιαστικούς όρους ή υποχρεώσεις που ορίζονται από την απόφαση προέγκρισης ή (γ) εφόσον επήλθε ουσιαστικής μεταβολής των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων που επηρεάζουν ουσιαστικά την απόφαση προέγκρισης.

## **7. Κεφάλαιο Έβδομο (άρθρα 23 – 29: Φορολογικοί Έλεγχοι)**

**Άρθρο 23 – «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης»:** Ορίζονται τα δικαιώματα της φορολογικής διοίκησης και προβλέπονται οι μορφές φορολογικού ελέγχου, με τον προσδιορισμό των περιπτώσεων στις οποίες διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση του φορολογουμένου.





Ειδικότερα, η φορολογική διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων από τους φορολογουμένους και την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία, στοιχεία γγνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα και ερευνώντας εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

Ο έλεγχος της δήλωσης του φορολογούμενου είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η απόφαση της φορολογικής διοίκησης για τη διενέργεια «πλήρους» επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλης μορφής φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται «πλήρης» επιτόπιος φορολογικός έλεγχος, χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.


**Άρθρο 24 – «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία»:** Η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και των λοιπών εγγράφων, που αποτελούν ακριβή αντίγραφα αυτών, κατά δήλωση του φορολογούμενου. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή το φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η φορολογική διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

**Άρθρο 25 – «Είσοδος σε εγκαταστάσεις»:** Ο οριζόμενος από τη φορολογική διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. Η εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- (α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- (β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου στον οποίο έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- (γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον ΑΦΜ του φορολογούμενου,
- (δ) τη φορολογική περίοδο και το είδος φορολογίας στα οποία αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- (ε) την ημερομηνία έναρξης του φορολογικού ελέγχου,
- (στ) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου και
- (ζ) το χαρακτηρισμό του ελέγχου ως «πλήρους» ή «μερικού», κατά περίπτωση.

Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο λειτουργίας της φορολογικής διοίκησης, εκτός εάν ο έλεγχος εκτός επίσημου ωραρίου εργασίας απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος σε κατοικία επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου εισαγγελέα.

Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και τα στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις



εγκαταστάσεις, έναντι απόδειξης παραλαβής, με τον όρο να επιστραφούν στον φορολογούμενο εντός τεσσάρων ημερών από την παραλαβή.

**Άρθρο 26 – «Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο»:** Η επιλογή των υποθέσεων προς έλεγχο γίνεται από τη φορολογική διοίκηση με βάση κριτήρια ανάληψης κινδύνου ή εξαιρετικά με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται με πράξη του Γενικού Γραμματέα.

**Άρθρο 27 – «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης»:** Ορίζονται οι τεχνικές ελέγχου που μπορούν να εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- (α) της αρχής των αναλογιών,
- (β) της ανάληψης ρευστότητας του φορολογουμένου,
- (γ) της καθαρής θέσης του φορολογουμένου,
- (δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- (ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

**Άρθρο 28 – «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου»:** Η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να γνωστοποιήσει εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον «προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου», εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση. Με τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων, ο φορολογούμενος έχεις τα εξής δικαιώματα:

- να ζητά και να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου και
- να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι ημερών από την παραλαβή της έγγραφης γνωστοποίησης.

Η φορολογική διοίκηση εκδίδει την «οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου», εντός μνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας των είκοσι ημερών. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τη φορολογική διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις που έλαβε υπόψη της η φορολογική διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

## 8. Κεφάλαιο Όγδοο (άρθρα 30 – 39: Προσδιορισμός Φόρου)

**Άρθρο 30 – «Προσδιορισμός Φόρου»:** Ορίζεται εννοιολογικά η πράξη προσδιορισμού του φόρου και καθορίζονται οι πράξεις προσδιορισμού φόρου που μπορεί να εκδίδει η φορολογική διοίκηση. Ειδικότερα, πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια συγκεκριμένη φορολογική περίοδο και η καταχώριση της πράξης αυτής στα βιβλία της φορολογικής διοίκησης. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνίσταται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η φορολογική διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις εξής πράξεις προσδιορισμού φόρου:



- (α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου (άρθρο 32 ΚΦΔ),
- (β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου (άρθρο 33 ΚΦΔ),
- (γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου (άρθρο 34 ΚΦΔ) και
- (δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου (άρθρο 35 ΚΦΔ).

**Άρθρο 31 – «Άμεσος προσδιορισμός φόρου»:** Ορίζεται ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει, χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, κυρίως όταν αυτή υποβάλλεται ηλεκτρονικά. Ο φορολογούμενος λαμβάνει άμεσα γνώση του φόρου που προκύπτει. Ειδικότερα, άμεσος προσδιορισμός φόρου είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης. Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική του δήλωση, καταβάλλοντας την επιπλέον διαφορά φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου, έως την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου.


**Άρθρο 32 – «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου»:** Η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα να εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου στις περιπτώσεις που η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσα και πράξη προσδιορισμού φόρου. Η πράξη αυτή της διοίκησης βασίζεται σε στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή σε κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η φορολογική διοίκηση. Εάν η φορολογική διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στη φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

**Άρθρο 33 – «Εκτιμώμενος προσδιορισμός φόρου»:** Η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα να εκδίδει πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου ορίζοντας τη φορολογητέα ύλη με βάση κάθε στοιχείο και πληροφορία που έχει στη διάθεσή της, σε περιπτώσεις που ο φορολογούμενος, αν και έχει υποχρέωση, δεν υποβάλει φορολογική δήλωση. Εάν μετά την έκδοση της πράξης αυτής ο φορολογούμενος υποβάλει φορολογική δήλωση, η πράξη αυτή παύει να ισχύει αυτοδικαίως.

**Άρθρο 34 – «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου»:** Η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα να εκδίδει, μετά από έλεγχο, πράξη διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου.

**Άρθρο 35 – «Προληπτικός προσδιορισμός φόρου»:** Η φορολογική διοίκηση μπορεί να εκδίδει πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου μετά την έναρξη της φορολογικής περιόδου αλλήλ η πριν την ημερομηνία υποβολής της αντίστοιχης φορολογικής δήλωσης, προκειμένου να διασφαλίσει την άμεση είσπραξη του φόρου, εφόσον υπάρχουν συγκεκριμένες ενδείξεις ότι ο φορολογούμενος σκοπεύει να εγκαταλείψει τη χώρα, θέτοντας σε κίνδυνο την είσπραξη του φόρου, ιδίως μέσω της μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων σε άλλο πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή, ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα να προσφύγει κατά της πράξης προληπτικού προσδιορισμού φόρου απευθείας ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου. Ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα, αντί να καταβάλει τη φορολογική οφειλή που ορίζεται από τον



προληπτικό προσδιορισμό φόρου, να παράσχει εγγύηση ή να αποδεχθεί την εγγραφή βάρους επί της περιουσίας του υπέρ της φορολογικής διοίκησης για το συνολικό ποσό της φορολογικής οφειλής. Η εγγύηση ή το βάρος αυτό διατηρούνται μέχρι την πλήρη εξόφληση της φορολογικής υποχρέωσης από τον φορολογούμενο.

**Άρθρο 36 – «Παραγραφή»:** Η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε ετών από τη λήξη του οικείου φορολογικού έτους. Η πενταετία παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

- (α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική δήλωση, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής: για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,
- (β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλληλοδοχής: για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη φορολογική διοίκηση,
- (γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο: για περίοδο ενός έτους από την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορά η απόφαση.

Εξαιρητικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι ετών από τη λήξη του φορολογικού έτους.

Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

**Άρθρο 37 – «Κοινοποίηση προσδιορισμού φόρου»:** Η πράξη προσδιορισμού φόρου, κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 του ΚΦΕ, κοινοποιείται στο φορολογούμενο. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τουλάχιστον τις εξής πληροφορίες:

- (α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογουμένου,
- (β) τον ΑΦΜ του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί σ' αυτόν,
- (γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- (δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- (ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- (στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- (ζ) τον τόπο εξόφλησης του φόρου,
- (η) τους λόγους για τους οποίους η φορολογική διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- (θ) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου και
- (ι) λοιπές πληροφορίες.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου.

**Άρθρο 38 – «Γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής»:** Εισάγεται για πρώτη φορά στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο γενικός κανόνας κατά της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής μέσω καταχρηστικής χρήσης της νομοθεσίας, προκειμένου να μην καταλήεται από τους φορολογουμένους το πνεύμα της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικότερα, η φορολογική διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε «τεχνητή ρύθμιση» ή τεχνητή σειρά



ρυθμίσεων που έχει δρομολογηθεί από το φορολογούμενο με βασικό σκοπό την αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Διευκρινίζεται, δε, ότι οι εν λόγω ρυθμίσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

Για τους σκοπούς του άρθρου 38, ως «ρύθμιση» νοείται κάθε συναλλαγή, καθεστώς, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή εκδήλωση. Μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη. Περαιτέρω, η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων είναι «τεχνητή» εφόσον στερείται εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας ρυθμίσης ή μίας σειράς ρυθμίσεων, η φορολογική διοίκηση εξετάζει εάν συντρέχει μία από τις ακόλουθες καταστάσεις:


- ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια ρύθμιση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της ρύθμισης στο σύνολό της,
- η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια φυσιολογική επιχειρηματική συμπεριφορά,
- η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,
- η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,
- η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα, αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους που αναλαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο ή τις ταμειακές ροές του,
- το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

Ο «στόχος» μιας τεχνητής ρύθμισης ή μίας σειράς τεχνητών ρυθμίσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον αντικειμενικά αντικείται στο αντικείμενο, το πνεύμα και το σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση, ανεξάρτητα από τις υποκειμενικές προθέσεις του υποκείμενου στο φόρο (παράγραφος 4). Ένας στόχος πρέπει να θεωρείται ουσιαστικός, εφόσον οιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη ρύθμιση ή τη σειρά ρυθμίσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης. Για να καθορίσει εάν η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα, η φορολογική διοίκηση συγκρίνει το ποσό του οφειλόμενου φόρου από έναν υποκείμενο στο φόρο με βάση την εν λόγω ρύθμιση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος υποκείμενος στο φόρο υπό τις ίδιες συνθήκες, εάν η εν λόγω ρύθμιση απουσίαζε.

**Άρθρο 39 – «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας»:** Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά τον ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς και ότι αυτή έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία ή απαλλήσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

## 9. Κεφάλαιο Ένατο (άρθρα 40 – 52: Είσπραξη)

**Άρθρο 42 – «Επιστροφή φόρου»:** Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η φορολογική διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στο φορολογούμενο εντός ενενήντα ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος από αυτόν, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.



Η φορολογική διοίκηση μπορεί, με έγγραφη δήλωση που περιλαμβάνεται στην αίτηση επιστροφής του φορολογουμένου, να παρακρατήσει το επιστρεπτέο ποσό με σκοπό το συμψηφισμό του με μελλοντικές οφειλές του φορολογουμένου.

**Άρθρο 43 – «Πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών – τμηματικής καταβολής σε δόσεις»:** Με αίτηση του φορολογουμένου πριν από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής φόρου, η φορολογική διοίκηση δύναται να εγκρίνει πρόγραμμα ρύθμισης καταβολής των φορολογικών οφειλών σε μία ή περισσότερες δόσεις, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται και αποδεικνύει ότι αντιμετωπίζει οικονομική αδυναμία για την καταβολή του φόρου στη νόμιμη προθεσμία και ότι έχει τη δυνατότητα συμμόρφωσης με το πρόγραμμα ρύθμισης. Το πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών δεν μπορεί να υπερβαίνει το ένα έτος. Κατ' εξαίρεση το πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών μπορεί να εκτείνεται έως δύο έτη για φόρους που καταβάλλονται εφάπαξ. Φορολογούμενος, ο οποίος έχει καταδικαστεί για φοροδιαφυγή δεν μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών.

Για την υποβολή αίτησης υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών, ο φορολογούμενος πρέπει να παράσχει στη φορολογική διοίκηση τα εξής στοιχεία:

- (α) αναλυτική δήλωση των εισοδημάτων του, των περιουσιακών του στοιχείων και των οφειλών του σε τρίτους,
- (β) αποδεικτικά στοιχεία για την υποβολή όλων των φορολογικών δηλώσεων που υποβλήθηκαν τα τελευταία πέντε έτη και
- (γ) ανάλογα με το ύψος των φορολογικών οφειλών για τις οποίες υποβάλλει αίτηση ένταξης σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών:
  - για φορολογικές οφειλές άνω των €5.000, αποδεικτικά στοιχεία για τη δυνατότητα καταβολής των μηνιαίων δόσεων,
  - για φορολογικές οφειλές άνω των €50.000, έγγραφα με τα οποία αποδεικνύεται αφενός η προσωρινή οικονομική του αδυναμία κι αφετέρου η δυνατότητα τήρησης των όρων του προγράμματος ρύθμισης οφειλών, και
  - για φορολογικές οφειλές άνω των €150.000, εγγυήσεις ή άλλο εμπράγματο βάρος.

Η πρώτη δόση του προγράμματος ρύθμισης οφειλών καταβάλλεται εντός τριών εργάσιμων ημερών από την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογουμένου για την έγκριση του προγράμματος. Οι υπόλοιπες δόσεις καταβάλλονται μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα κάθε επόμενου μήνα. Αν παραλειφθεί η καταβολή μίας δόσης, επιβάλλεται προσαύξηση ίση με ποσοστό 15% επί του ποσού της καταβλητέας δόσης.

Το πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών παύει να ισχύει εάν ο φορολογούμενος:

- δεν καταβάλλει μέσα στις προβλεπόμενες προθεσμίες περισσότερες από μία δόσεις,
- καθυστερήσει την καταβολή της τελευταίας δόσης για περισσότερο από ένα μήνα,
- δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις φορολογίας εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) κατά την περίοδο του προγράμματος ρύθμισης οφειλών,
- παρέιχε ελλιπή ή ανακριβή στοιχεία για την έγκριση του προγράμματος ρύθμισης οφειλών.

Η παύση του προγράμματος ρύθμισης οφειλών έχει ως συνέπεια την υποχρέωση άμεσης καταβολής του υπολοίπου της οφειλής και την εφαρμογή όλων των διαθέσιμων μέτρων εκτέλεσης.

Η υπαγωγή του φορολογουμένου σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών δεν τον απαλλάσσει από την υπο-



χρέωση καταβολής τόκων επί των ρυθμιζόμενων φορολογικών οφειλών.

**Άρθρο 44 – «Σειρά εξόφλησης»:** Οι καταβολές χρηματικών ποσών έναντι συγκεκριμένου φόρου εξοφλούν την υποχρέωση του φορολογούμενου με την ακόλουθη σειρά:

- (α) έξοδα είσπραξης,
- (β) τόκος επί του φόρου,
- (γ) πρόστιμα που σχετίζονται με το φόρο,
- (δ) το αρχικό ποσό του φόρου.

Η φορολογική διοίκηση μπορεί να κατανέμει κάθε καταβολή σε οποιονδήποτε οφειλόμενο φόρο:

- εάν ο φορολογούμενος δεν υποδείξει κατά το χρόνο της καταβολής σε ποιο συγκεκριμένο φόρο ή σε ποια φορολογική περίοδο αφορά η πληρωμή ή
- εάν η καταβολή πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 48 του ΚΦΔ.


**Άρθρο 46 – «Λήψη διασφαλιστικών μέτρων»:** Δίνεται στη φορολογική διοίκηση η δυνατότητα, μόνο σε εξαιρετικά επειγούσες περιπτώσεις και όταν επίκειται κίνδυνος για την είσπραξη φόρων, να προβαίνει με βάση εκτελεστό τίτλο και χωρίς δικαστική απόφαση στην επιβολή συντηρητικής κατάσχεσης κινητών, ακινήτων, εμπραγμάτων δικαιωμάτων, απαιτήσεων και γενικά όλων των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη είτε βρίσκονται στα χέρια του είτε στα χέρια τρίτου. Η φορολογική διοίκηση μπορεί, επίσης, να προβαίνει στη λήψη ασφαλιστικών μέτρων. Όλα τα ως άνω μέτρα διατάσσονται από τον πρόεδρο του διοικητικού πρωτοδικείου, χωρίς να απαιτείται προηγούμενη κλήτευση του φορολογούμενου. Με τις ίδιες προϋποθέσεις μπορεί να εγγραφεί υποθήκη για κάθε φόρο και λοιπά έσοδα του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ.

**Άρθρο 47 – «Ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής / υπερημερίας»:** Σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης καταβολής οφειλόμενων ποσών (δηλ. ποσών που αναφέρονται στην πράξη προσδιορισμού του φόρου ή την πράξη επιβολής τόκων ή προστίμων ή την πράξη εκκαθάρισης του φόρου μετά την έκδοση οριστικής δικαστικής απόφασης), η φορολογική διοίκηση αποστέλλει στο φορολογούμενο ατομική ειδοποίηση πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε πράξης εκτέλεσης. Από την ημερομηνία κοινοποίησης της ατομικής ειδοποίησης, ο φορολογούμενος έχει προθεσμία τριάντα ημέρες να καταβάλει τα οφειλόμενα ποσά. Σε περίπτωση μη καταβολής των ποσών που αναγράφονται στην ατομική ειδοποίηση, η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί στη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα ημερών.

Στην ατομική ειδοποίηση αναφέρονται:

- το ονοματεπώνυμο και τα στοιχεία του φορολογούμενου,
- ο ΑΦΜ του φορολογούμενου, εφόσον έχει εκδοθεί,
- η ημερομηνία έκδοσης της ατομικής ειδοποίησης, καθώς και οι παραπομπές στους αντίστοιχους εκτελεστούς τίτλους, συμπεριλαμβανομένων αριθμών, σχετικών προθεσμιών ή και ημερομηνιών καταβολής δόσεων,
- το είδος και το ποσό των οφειλόμενων φόρων, των τόκων, των προστίμων και η φορολογική περίοδος ή περίοδοι στις οποίες αυτά αφορούν,
- η εντολή καταβολής των ποσών αυτών,
- ο τρόπος πληρωμής των ανωτέρω,
- ο όρος ότι οι τόκοι συνεχίζουν να υπολογίζονται μέχρι την τελική εξόφληση της οφειλής,
- ο όρος ότι, εάν ο φορολογούμενος δεν προβεί σε εξόφληση των οφειλόμενων ποσών εντός τριάντα ημερών από την επίδοση της ατομικής ειδοποίησης, η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί





σε διαδικασία αναγκαστικής είσπραξης των ποσών αυτών, εκτός εάν ο φορολογούμενος υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών εντός τριάντα ημερών.

**Άρθρο 48 – «Αναγκαστική εκτέλεση»:** Η αναγκαστική είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπήκουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ διενεργείται σύμφωνα τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ΚΕΔΕ).

Αναγκαστική εκτέλεση δεν διενεργείται για οφειλές, η πληρωμή των οποίων τελεί σε νόμιμη ή δικαστική αναστολή και για όσο χρόνο αυτή διαρκεί. Αναγκαστική εκτέλεση δεν διενεργείται, επίσης, για οφειλές που έχουν υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών, εφόσον ο φορολογούμενος συμμορφώνεται με το πρόγραμμα.

**Άρθρο 49 – «Λήψη μέτρων σε περίπτωση υπόνοιας καταδολίευσης»:** Σε εξαιρετικές περιπτώσεις που υπάρχουν πληροφορίες ή υπόνοιες ότι ο φορολογούμενος θα προβεί σε μεταβίβαση περιουσιακών του στοιχείων ή ότι προβαίνει σε προπαρασκευαστικές ενέργειες για να εγκαταλείψει τη χώρα ή σε οποιαδήποτε άλλη ενέργεια που θέτει σε κίνδυνο την είσπραξη του φόρου, η φορολογική διοίκηση μπορεί να λαμβάνει μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης ακόμη και πριν από τη νόμιμη ημερομηνία καταβολής της οφειλής ή την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης ή την παρέλευση της προθεσμίας των τριάντα ημερών που προβλέπεται για την καταβολή της οφειλής, με τη σύμφωνη γνώμη του οικονομικού εισαγγελέα. Με τις ίδιες προϋποθέσεις μπορεί να εγγράφεται υποθήκη. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση μεταβίβασης από τον φορολογούμενο των περιουσιακών του στοιχείων, η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβαίνει στην άσκηση αγωγής καταδολίευσης για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και για διάστημα μέχρι δύο έτη από την ημερομηνία της καταδολιευτικής ενέργειας. Στην περίπτωση αυτή, η φορολογική διοίκηση μπορεί να ζητήσει ως ασφαλιστικό μέτρο τη δικαστική μεσεγγύηση.

**Άρθρο 50 – «Αλληλέγγυα ευθύνη»:** Το άρθρο 50 αντικαθιστά το άρθρο 115 του παλιού Κώδικα περί ευθύνης διοικούντων νομικών προσώπων. Ειδικότερα, ορίζεται ότι τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή της συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Σε περίπτωση συγχώνευσης νομικών προσώπων, ευθύνεται αλληλέγγυως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά των οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου, και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

Τα πρόσωπα που αναφέρονται ανωτέρω ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

- Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.
- Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

Αν κατά το χρόνο διάλυσης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας δεν έχουν εξοφληθεί όλες οι φορολογικές του υποχρεώσεις, περιλαμβανόμενων των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, ευθύνεται αλληλέγγυως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου και (α) κάθε πρόσωπο που υπήρξε μέτοχος ή εταίρος αυτού με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 5% κατά το χρόνο διάλυσης, μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου κατά τα τρία τελευταία έτη προ της λύσης, καθώς και



(β) κάθε πρόσωπο που υπήρξε μέτοχος ή εταίρος αυτού με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 5% κατά τα τρία τελευταία έτη πριν από τη λύση του, μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου και εφόσον η οφειλή αφορά την περίοδο, στην οποία το εν λόγω πρόσωπο ήταν μέτοχος ή εταίρος. Τα ανωτέρω ευθυνόμενα πρόσωπα δύνανται να ασκήσουν έναντι της φορολογικής διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.

**Άρθρο 51 – «Παραγραφή είσπραξης φόρων»:** Το δικαίωμα του Δημοσίου για την είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων παραγράφεται πέντε έτη μετά την έκδοση του νόμιμου τίτλου εκτέλεσης. Η κοινοποίηση στον φορολογούμενο οποιασδήποτε πράξης αναγκαστικής εκτέλεσης διακόπτει την παραγραφή. Η μη εκκίνηση της διαδικασίας αναγκαστικής εκτέλεσης για την είσπραξη των φόρων εντός πέντε ετών από την ημερομηνία κατά την οποία ο φορολογούμενος κατέστη υπερέμμερος συνεπάγεται την πειθαρχική ευθύνη του αρμόδιου οργάνου της φορολογικής διοίκησης.

## 10. Κεφάλαιο Δέκατο (άρθρα 53 – 62: Τόκοι και πρόστιμα)

**Άρθρο 53 – «Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής»:** Καθορίζεται ο τρόπος υπολογισμού των τόκων σε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής. Ειδικότερα, αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους έως και την ημερομηνία καταβολής του φόρου. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, αφετηρία υπολογισμού των τόκων είναι η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί ο φόρος. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στο φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία επιστροφής του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα ημερών από την παραλαβή από τη φορολογική διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Ο Γενικός Γραμματέας με απόφασή του ορίζει το επιτόκιο υπολογισμού τόκων σύμφωνα με το παρόν άρθρο.

**Άρθρο 54 – «Διαδικαστικές παραβάσεις»:** Οι διατάξεις του άρθρου 54 έχουν ως στόχο την ενίσχυση του αισθήματος δικαίου των πολιτών και παράλληλα την αύξηση της εισπραξιμότητας των προστίμων προς όφελος των δημοσίων εσόδων. Ειδικότερα, το άρθρο 54 ορίζει ότι για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο:

- (α) μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης από τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,
- (β) μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικής δήλωσης,
- (γ) μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης παρακράτησης φόρου,
- (δ) μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,
- (ε) μη συνεργασία κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,
- (στ) μη γνωστοποίηση στη φορολογική διοίκηση του διορισμού φορολογικού του εκπροσώπου,
- (ζ) μη εγγραφή στο φορολογικό μητρώο,
- (η) μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις σχετικά με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, όπως ορίζονται στο άρθρο 13 του ΚΦΔ.

Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται ως άνω καθορίζονται ως εξής:

- €100: σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής της περίπτωσης α.
- €100: για κάθε άλλη παράβαση (περιπτώσεις β, γ, δ, ε, στ, η) εάν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος

τήρησης λογιστικών βιβλίων,

- €1.000: για κάθε άλλη παράβαση (περιπτώσεις β, γ, δ, ε, στ, η) εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και
- €2.500: για κάθε άλλη παράβαση (περιπτώσεις β, γ, δ, ε, στ, η) εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.
- €2.500: για παράβαση της περίπτωσης ζ,

Σε περίπτωση υποτροπής επιβάλλεται πρόστιμο. Ειδικότερα, εάν τελεστεί η ίδια παράβαση μέσα σε πέντε έτη από την πρώτη παράβαση, το πρόστιμο ανέρχεται στο διπλάσιο του αρχικού προστίμου. Σε περίπτωση και δεύτερης υποτροπής μέσα σε διάστημα πέντε ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου.

**Άρθρο 55 – «Παραβάσεις φοροδιαφυγής»:** Επιχειρείται η εννοιολογική προσέγγιση της φοροδιαφυγής και ο καθορισμός των σχετικών παραβάσεων. Στην παράγραφο 1 ορίζεται η «φοροδιαφυγή» ως η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος, η μη απόδοση, η ανακριβής απόδοση, ο συμψηφισμός, η έκπτωση ή η διακράτηση ΦΠΑ και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών καθώς και η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων τελών ή εισφορών, η είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων από τη φορολογική διοίκηση μετά από παραπήλησή της, καθώς και η έκδοση πηλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου καθορίζονται οι παραβάσεις και τα πρόστιμα ως ακολούθως:

- (α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρος αυτής, η δε αξία που αποκρύφτηκε είναι μεγαλύτερη των €5.000, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με 40% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των €2.500.
- (β) Σε περίπτωση έκδοσης πηλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με 100% της αξίας του στοιχείου.
- (γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με 50% της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Εξαιρητικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο μειώνεται ως εξής:
  - Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 25% της αξίας του στοιχείου.
  - Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 25% της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα ΦΠΑ στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη φορολογική διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο, τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στο λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται.
  - Στο λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με το 15% της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.



- Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά στο χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άληθη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και, κατά συνέπεια, η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους €500 ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου €50.000 ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

(δ) Στο ΦΠΑ, όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί ΦΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο με βάση πηλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πηλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Η επιβολή προστίμων είναι ανεξάρτητη από τυχόν ποινικές κυρώσεις και οποιαδήποτε ποινική διαδικασία. Πληροφορίες ή έγγραφα, τα οποία αφορούν σε ποινική διαδικασία, δεν χορηγούνται στη φορολογική διοίκηση χωρίς προηγούμενη έγγραφη άδεια του αρμόδιου εισαγγελέα.


**Άρθρο 57 – «Πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής»:** Το άρθρο 57 προβλέπει τα πρόστιμα για την εκπρόθεσμη καταβολή φόρων ως εξής:

Αριθμός μηνών από την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας καταβολής	Πρόστιμο ως ποσοστό (%) του φόρου που δεν καταβλήθηκε εμπρόθεσμα
≤ 2 μήνες	0%
2 μήνες (+1 ημέρα) έως 12 μήνες	10%
12 μήνες (+1 ημέρα) έως 24 μήνες	20%
≥ 24 μήνες	30%

**Άρθρο 58 – «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης»:** Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη φορολογική διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

Διαφορά του φόρου μεταξύ φορολογικής δήλωσης και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ως ποσοστό (%) της διαφοράς	Πρόστιμο ως ποσοστό (%) της διαφοράς του φόρου
≤ 5%	0%
5% - 20%	10%
20,1 % 50%	30%
≥ 50,1%	100%

Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.



**Άρθρο 59 – «Πρόστιμο μη καταβολής παρακρατούμενων φόρων»:** Στον υπόχρεο απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου, ο οποίος δεν απέδωσε το φόρο αυτόν εντός της νόμιμης προθεσμίας προς πληρωμή, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε.

**Άρθρο 60 – «Παρεμπόδιση, υποθάληση και συνέργεια»:** Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της φορολογικής διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον ΚΦΔ ή υποθάληει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του ΚΦΔ υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.

**Άρθρο 61 – «Απαλλογή λόγω ανωτέρας βίας»:** Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλογή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλογή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλογής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλογή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής. Το αίτημα απαλλογής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα, ο οποίος αποφαινεται επί του αιτήματος εντός τριάντα ημερών και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση εντός της ανωτέρω περιόδου, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί.

**Άρθρο 62 – «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων»:** Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων καταλογισμού τόκων και επιβολής προστίμων. Η πράξη καταλογισμού τόκων ή επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: (α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή (β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. Η πράξη καταλογισμού τόκων ή επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από το Γενικό Γραμματέα να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης καταλογισμού τόκων ή επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής τόκων και προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις.

Τόκοι και πρόστιμα καταβάλλονται εφάπαξ μέσα σε τριάντα μέρες από την κοινοποίηση της πράξης καταλογισμού ή επιβολής.

## 11. Κεφάλαιο Ενδέκατο (άρθρα 63 – 65: Διαδικασίες Προσφυγής)

Με το ενδέκατο κεφάλαιο του ΚΦΔ προβλέπονται οι διαδικασίες προσφυγής στα πλαίσια των φορολογικών διαφορών. Ειδικότερα, το κεφάλαιο αυτό περιλαμβάνει το άρθρο 63 με τίτλο «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή», το άρθρο 64 με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» και το άρθρο 65 με τίτλο «Βάρος απόδειξης».

**Άρθρο 63 – «Ειδική διοικητική διαδικασία – ενδικοφανής προσφυγή»:** Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου εντάσσεται πλέον στον ΚΦΔ, με ορισμένες τροποποιήσεις, το πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης. Κατ' αυτό τον τρόπο ενσωματώνονται ουσιαστικά στον ΚΦΔ οι διατάξεις του άρθρου 70B του νόμου 2238/1994, όπως αυτές είχαν ήδη τροποποιηθεί με τον νόμο 4152/2013 και ίσχυαν για πράξεις που εκδίδονται από τις φορολογικές αρχές από την 01.08.2013 και μετά.



Ειδικότερα, ορίζεται ότι ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη φορολογική διοίκηση (είναι ο όρος που χρησιμοποιείται από τον ΚΦΔ για τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων), οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης. Εντός επτά ημερών από την υποβολή της, η ενδικοφανής προσφυγή διαβιβάζεται από τη φορολογική διοίκηση στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης. Με τον τρόπο αυτό εισάγονται στον ΚΦΔ οι διατάξεις για το υποχρεωτικό καθεστώς της προηγούμενης άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής και για πράξεις της φορολογικής διοίκησης που εκδίδονται από την 01.01.2014 και μετά.

Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής βεβαιώνεται άμεσα το 100% του αμφισβητούμενου ποσού από τη φορολογική διοίκηση, αντί ποσοστού 50% που βεβαιωνόταν άμεσα από την φορολογική αρχή (σύμφωνα με τις προγενέστερες διατάξεις του άρθρου 70B του νόμου 2238/1994), και καταβάλλεται ποσοστό 50% αυτού, ενώ αναστέλλεται η καταβολή του υπολοίπου. Οι παράγραφοι 4, 5, 6, 7 και 8 του εν λόγω άρθρου επαναλαμβάνουν, χωρίς καμία διαφοροποίηση, τις αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 70B του νόμου 2238/1994 αναφορικά με (α) το δικαίωμα υποβολής αιτήματος αναστολής της καταβολής του ποσού που αναφέρεται ανωτέρω, (β) την προθεσμία των εξήντα ημερών για την έκδοση απόφασης από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και (γ) την αιτιολογία αυτής, καθώς και (δ) τη δυνατότητα του φορολογουμένου να ασκήσει δικαστική προσφυγή επί της απόφασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής του από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης.

**Άρθρο 64 – «Επαρκής αιτιολογία»:** Θεμελιώνεται η υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης για την παροχή σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας αναφορικά με τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.

**Άρθρο 65 – «Βάρος απόδειξης»:** Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο αμφισβητεί την πράξη προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο τελειωτάιος φέρει και το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας ■



**Κελεμένης & Συνεργάτες**  
Δικηγορική Εταιρεία

Τσακάλωφ 5, 106 73 Αθήνα • [\[T\]](tel:+302103612800) +30 210 3612800 • [\[F\]](tel:+302103612820) +30 210 3612820 • [\[E\]](mailto:enquiries@kelemenis.com) enquiries@kelemenis.com • [\[W\]](http://www.kelemenis.com) www.kelemenis.com

