ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΕΞΑΙΡΕΤΙΚΩΣ ΕΠΕΙΓΟΥΣΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΤΜΗΜΑ Α΄

Πληροφορίες: Θαν. Σαφαρής –Βασ. Δασουράς

Ταχ. Δ/νση: Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδικας: 10184 ΑΘΗΝΑ

Τηλ.: 210-3375314-15

Αθήνα, 20 Μαρτίου 2014

ΠΟΛ.: 1085

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση διατάξεων των άρθρων 1, 3, 6, 7 και 8 του ν.4110/2013

ΑΡΘΡΟ 1 (Υπολογισμός και καταβολή του φόρου- Κλίμακες φορολογίας – Εκπτώσεις δαπανών – Αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης).

Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17) αντικαταστάθηκε το άρθρο 9 του ν.2238/1994 και επήλθαν οι εξής μεταβολές οι οποίες ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται και για δαπάνες που καταβάλλονται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

1. Θεσπίζεται νέα κλίμακα για μισθωτούς και συνταξιούχους αποτελούμενη από τρία (3) κλιμάκια (αντί των 8 που ίσχυαν) με ανώτερο συντελεστή 42% ο οποίος εφαρμόζεται για

εισοδήματα πάνω από 42.000 ευρώ (αντί του 45% που εφαρμοζόταν για εισοδήματα πάνω από 100.000 ευρώ), η οποία έχει ως εξής:

Κλιμάκια εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
25.000	22%	5.500	25.000	5.500
17.000	32%	5.440	42.000	10.940
Υπερβάλλον	42%			

Με την ανωτέρω κλίμακα των μισθωτών – συνταξιούχων φορολογούνται τα παρακάτω εισοδήματα:

- Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης (Πίνακας 4Α και από πίνακα Ζ κωδικοί 389-390, 391-392)
- Οι φορολογούμενοι που εμπίπτουν στην παρ. 1 του άρθρου 45 και συμπληρώνουν τους κωδικούς 307-308
- Η προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών, όταν δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία κατηγορία.
- **Ειδικά** για τη χρήση 2013 (οικον. έτος 2014) το καθαρό εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. Τα δηλωθέντα εισοδήματα από ατομική γεωργική επιχείρηση φορολογούνται με την κλίμακα μισθωτών-συνταξιούχων, αλλά αυτοτελώς, δηλαδή το εισόδημα αυτό δεν συναθροίζεται, με το τυχόν εισόδημα από μισθούς και συντάξεις για να υπολογισθεί ο συνολικός φόρος. Για το εισόδημα όμως αυτό υπάρχει υποχρέωση προσκόμισης αποδείξεων προκειμένου να τύχουν της προβλεπόμενης μείωσης του φόρου. Επίσης, στην περίπτωση που φορολογούμενος έχει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και από γεωργικές επιχειρήσεις θα υπολογίζεται ο συνολικός φόρος που προκύπτει από το άθροισμα των φόρων των δύο επιμέρους εισοδημάτων (μισθωτές και γεωργικά), και μετά θα εφαρμόζεται η προβλεπόμενη μείωση του φόρου βάσει των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ν.2238/1994 με την προσκόμιση αποδείξεων. Διευκρινίζεται ότι το γεωργικό εισόδημα ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης (πίνακας 4Β και από πίνακα Ζ κωδ. 463-464) φορολογείται **αυτοτελώς,** με την κλίμακα των μισθωτών. Η διαμόρφωση του καθαρού γεωργικού εισοδήματος του πίνακα 4Β, γίνεται με τον ίδιο τρόπο που γινόταν μέχρι το οικ. έτος 2013, δηλαδή σύμφωνα με το άρθρο 42 του ν.2238/1994. Το άρθρο 42 καταργείται για εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2014 και μετά.

2. Θεσπίζεται νέα κλίμακα για εισοδήματα από ατομική εμπορική επιχείρηση και από άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος. Στην κλίμακα αυτή δεν περιλαμβάνονται εισοδήματα από ατομική γεωργική επιχείρηση:

Κλιμάκια εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
50.000	26 %	13.000	50.000	13.000
Υπερβάλλον	33 %			

Επισημαίνεται ότι για τις νέες ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις ή νέους ελεύθερους επαγγελματίες με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 1η Ιανουαρίου 2013 και για τα τρία (3) πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητας τους ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της παραπάνω κλίμακας μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) και εφόσον το εισόδημα της δραστηριότητας αυτής (από εμπορικές επιχειρήσεις ή ελευθέριο επάγγελμα) δεν υπερβαίνει τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. (Η περίπτωση αυτή θα συνεχίσει να ισχύει βάση της παραγρ. 2 άρθρου 29 ν. 4172/2013).

3. Τα εισοδήματα Α' κατηγορίας από μισθώσεις ακινήτων καθώς και της Γ' κατηγορίας από κινητές αξίες, που με την παρακράτηση δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, φορολογούνται με την παρακάτω κλίμακα:

Κλιμάκια εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
12.000	10%	12.000	12.000	12.000
Υπερβάλλον	33%			

Διευκρινίζεται ότι τα εισοδήματα από μισθώσεις ακινήτων και από κινητές αξίες δεν φορολογούνται αυτοτελώς με την ανωτέρω κλίμακα αλλά αθροίζονται για να υπολογισθεί ο συνολικός φόρος .

4 Σύμφωνα με την περ. α΄ της παρ.2 του άρθρου 9, ο φόρος που προκύπτει με <u>βάση την κλίμακα των μισθωτών και των συνταξιούχων</u> μειώνεται κατά 2.100 ευρώ για εισόδημα

μέχρι και 21.000 ευρώ και εφόσον ο φόρος που προκύπτει είναι μικρότερος των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ **τότε** το ποσό μείωσης περιορίζεται στο ποσό του φόρου. Σύμφωνα με την περ.β΄ της παρ.2 του άρθρου 9, για εισόδημα πάνω από είκοσι μία (21.000) ευρώ το **προηγούμενο** ποσό μείωσης **(2.100),** περιορίζεται κατά εκατό (100) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ εισοδήματος και μέχρι εξαντλήσεως του ποσού των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ. Διευκρινίζεται, ότι για εισοδήματα που υπερβαίνουν τις 21.000, 22.000, 23.000, 24.000, …, 41.000, προκειμένου για τον τελικό υπολογισμό του φόρου κατά την εκκαθάριση της δήλωσης, ο περιορισμός της μείωσης του φόρου με βάση την περ.β΄ της παρ.2 του άρθρου 9 εφαρμόζεται αναλογικά σύμφωνα με το ύψος του δηλωθέντος εισοδήματος. Έτσι, για δηλωθέν εισόδημα 25.000 ευρώ βάσει της παρ.2 του άρθρου 9 αντιστοιχεί μείωση 1.700 ευρώ και ο τελικός φόρος που προκύπτει είναι 3.800 ευρώ (5.500 – 1.700). Για δηλωθέν εισόδημα 26.000 ευρώ ο τελικός φόρος είναι 4.220 ευρώ (5.820 - 1.600). Για δηλωθέν εισόδημα 25.300 ευρώ ο τελικός φόρος είναι **3.926** ευρώ (5.596 - 1.670). Η μείωση των 1.670 ευρώ προκύπτει αν αφαιρέσουμε από το ποσό των 1.700 ευρώ που αντιστοιχεί σε εισόδημα 25.000 ευρώ, το ποσό των 30 ευρώ που αντιστοιχεί σε εισόδημα 300 ευρώ.

5 Για να διατηρηθεί ακέραιο το ποσό μείωσης φόρου που προκύπτει με βάση την κλίμακα μισθωτών και συνταξιούχων κατά τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, ο φορολογούμενος απαιτείται να προσκομίσει αποδείξεις (που να έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των Κανόνων Απεικόνισης Συναλλαγών ή σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης) ύψους 25% του δηλούμενου και φορολογούμενου ατομικού εισοδήματος. Συγκεκριμένα λαμβάνονται υπόψη αποδείξεις για τις εξής δαπάνες:

- από την Ομάδα 1 όλα τα είδη διατροφής
- από την Ομάδα 2 όλα τα οινοπνευματώδη ποτά και προϊόντα καπνού
- από την Ομάδα 3 όλα τα είδη ενδύσεως και υπόδησης
- από την Ομάδα 4 μόνο οι υπηρεσίες και είδη επισκευής και συντήρησης κατοικίας. Δεν λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες για ενοίκιο κύριας ή δευτερεύουσας κατοικίας, τα κοινόχρηστα, οι δαπάνες για ύδρευση, αποχέτευση, θέρμανση, ηλεκτρισμό, οι τόκοι δανείου, οι δημοτικοί φόροι.
- από την Ομάδα 5 όλα τα διαρκή αγαθά οικιακής χρήσης (έπιπλα, σκεύη, ηλεκτρικές ή μη οικιακές συσκευές, εργαλεία κλπ), τα οικιακά προϊόντα καθαρισμού, οι οικιακές υπηρεσίες.
- από την Ομάδα 7 μόνο οι μεταφορές πραγμάτων (υπηρεσίες μετακόμισης οικιακών ειδών), η συντήρηση και η επισκευή αυτοκινήτου/ μοτοσυκλέτας, τα ανταλλακτικά, τα καύσιμα και τα λιπαντικά, η μίσθωση ταξί. Δεν λαμβάνονται υπόψη οι αγορές μεταφορικών μέσων (αυτοκίνητα, μοτοσυκλέτες κλπ), τα εισιτήρια σε κάθε είδους μεταφορικό μέσο και τα διόδια.

- από την Ομάδα 9 όλα τα αγαθά και υπηρεσίες που έχουν σχέση με την αναψυχή και τον πολιτισμό (συσκευές εικόνας και ήχου, μουσικά όργανα για οικιακή χρήση, εξοπλισμός για αθλητισμό και αναψυχή, υπηρεσίες αθλητισμού και αναψυχής, θέατρα, κινηματογράφοι, μουσεία, κατοικίδια, άνθη, τυχερά παιχνίδια, εφημερίδες, περιοδικά, γραφική ύλη, ομαδικά ταξίδια κ.λπ.) Δεν λαμβάνονται υπόψη οι εισφορές στη ΔΤ και σε συνδρομητικά κανάλια.
- από την Ομάδα 10 μόνο τα δίδακτρα φροντιστηρίων και ξένων γλωσσών. Δεν λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες για δίδακτρα προσχολικής, πρωτοβάθμιας, δευτεροβάθμιας, μεταδευτεροβάθμιας μη τριτοβάθμιου επιπέδου, τριτοβάθμιας εκπαίδευσης καθώς και οι δαπάνες για ωδεία, γυμναστήρια, σχολές χορού κλπ. που συνιστούν οργανωμένους συνεχείς και σταδιακούς κύκλους μαθημάτων κατάρτισης.
- από την Ομάδα 11 όλα τα αγαθά και οι υπηρεσίες από καταστήματα τροφοδοσίας (εστιατόρια, καφενεία, μπαρ, καντίνες κλπ) και όλες οι υπηρεσίες από ξενοδοχεία, πανσιόν, ενοικιαζόμενα δωμάτια.
- από την Ομάδα 12 όλα τα αγαθά και οι υπηρεσίες ατομικού ευπρεπισμού (κομμωτήρια, ινστιτούτα αισθητικής κλπ.), τα προσωπικά είδη (κοσμήματα, βρεφικά είδη, είδη καπνιστού κ.λπ.), οι υπηρεσίες κοινωνικής προστασίας (γηροκομεία, ιδρύματα για άτομα με ειδικές ανάγκες, κέντρα αποκατάστασης, φροντίδα στο σπίτι για άτομα τρίτης ηλικίας και άτομα με ειδικές ανάγκες, υπηρεσίες οικογενειακών συμβούλων, σχολεία για παιδιά με ειδικές ανάγκες, βρεφονηπιακοί και παιδικοί σταθμοί, βρεφοκομεία κλπ), οι οικονομικές υπηρεσίες (συνδρομές σε πιστωτικές κάρτες, αμοιβές χρηματιστών και χρηματοοικονομικών συμβούλων, αμοιβές φοροτεχνικών, έξοδα θυρίδων, έξοδα επιταγών, διοικητικά τέλη για ιδιωτικά ή δημόσια ταμεία συντάξεων κλπ), διάφορες υπηρεσίες (αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογράφων, πρόστιμα, ποινές και δικαστικά έξοδα, άδειες κυνηγίου και οπλοφορίας, ψαρέματος και υποβρύχιου ψαρέματος και λοιπές άδειες, άδειες πλοήγησης σκαφών, έξοδα θρησκευτικών ιεροτελεστιών - περιλαμβάνονται μόνο έξοδα για ιερέα και εκκλησία - αγγελίες, διαφημίσεις σε εφημερίδες, χαρτόσημα και τέλη πιστοποιητικών γέννησης, γάμου, θανάτου, έξοδα διαβατηρίων, εξαγορά στρατιωτικής θητείας, εισφορές και συνδρομές σε εκκλησίες και φιλανθρωπικά ιδρύματα, συνδρομές σε επαγγελματικά σωματεία, ενώσεις, σε τοπικούς συλλόγους, σε πολιτιστικούς και αθλητικούς συλλόγους κλπ). Δεν λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες για κάθε είδους ασφάλιση.

Επίσης, διευκρινίζεται ότι δεν λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, οι εισφορές που καταβάλλονται στα ταμεία ασφάλισης του φορολογούμενου, τα έξοδα ιατρικής περίθαλψης, οι δαπάνες για ταχυδρομικές και τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες.

Οι αποδείξεις που προσκομίζονται γίνονται αποδεκτές μόνο εφόσον έχουν περιληφθεί στην εμπρόθεσμη δήλωση, λογίζονται συνολικά και για τους δύο συζύγους και επιμερίζονται μεταξύ τους ανάλογα με το δηλούμενο και φορολογούμενο σύμφωνα με την κλίμακα ατομικό εισόδημα. Ο προηγούμενος επιμερισμός εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση που ο υπόχρεος και η σύζυγος δηλώνουν εισόδημα το οποίο φορολογείται με την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων. Στην περίπτωση που δεν προσκομίζεται το απαιτούμενο ποσό αποδείξεων αγορών, η θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου ποσού αποδείξεων, με ανώτατο όριο τις 10.500 ευρώ και του προσκομισθέντος ποσού αποδείξεων, πολλαπλασιάζεται με συντελεστή 22% και το ποσό που προκύπτει προσαυξάνει το φόρο. Για καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

i) Έστω ότι φορολογούμενος δηλώνει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 15.000 ευρώ. Για αυτό το εισόδημα ο φόρος που προκύπτει βάσει της κλίμακας μισθωτών και συνταξιούχων είναι 15.000*22%=3.300 ευρώ και μπορεί να μειωθεί σύμφωνα με την περ.α΄ της παρ.2 του άρθρου 9 κατά 2.100 ευρώ ώστε ο φόρος να διαμορφωθεί τελικά σε 1.200 ευρώ (3.300-2.100) μόνο εφόσον ο φορολογούμενος προσκομίσει ελάχιστο ποσό αποδείξεων 15.000*25%=3.750 ευρώ. Εάν ο φορολογούμενος δηλώνει μικρότερο ποσό αποδείξεων π.χ. 1.750 ευρώ, τότε η διαφορά μεταξύ του ελάχιστου απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού αποδείξεων πολλαπλασιαζόμενη με συντελεστή 22% μας δίνει (3.750-1.750)*22%=2.000*22%=440 ευρώ. Ο φόρος που προκύπτει μετά τη μείωση των 2.100 ευρώ, προσαυξάνεται κατά 440 ευρώ και γίνεται 1.200+440=1.640 ευρώ.

ii) Έστω ότι φορολογούμενος δηλώνει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 30.000 ευρώ. Για αυτό το εισόδημα ο φόρος που προκύπτει βάσει της κλίμακας μισθωτών και συνταξιούχων είναι (30.000-25.000)*32%+5.500=7.100 ευρώ και μπορεί να μειωθεί σύμφωνα με την περ.β΄ της παρ.2 του άρθρου 9 κατά (2.100-900) 1.200 ευρώ ώστε ο φόρος να διαμορφωθεί τελικά σε 5.900 ευρώ (7.100-1.200) μόνο εφόσον ο φορολογούμενος προσκομίσει (δηλώσει) ελάχιστο ποσό αποδείξεων 30.000*25%=7.500 ευρώ. Εάν ο φορολογούμενος δηλώνει π.χ. ποσό αποδείξεων 1.000 ευρώ, τότε η διαφορά μεταξύ του ελάχιστου απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού αποδείξεων πολλαπλασιαζόμενη με συντελεστή 22% μας δίνει (7.500-1.000)*22%=6.500*22%=1.430 ευρώ. Ο φόρος που προκύπτει μετά τη μείωση των 1.200 ευρώ, προσαυξάνεται κατά 1.430 ευρώ και γίνεται 5.900+1.430=7.330 ευρώ.

iii) Έστω ότι φορολογούμενος δηλώνει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 48.000 ευρώ. Για αυτό το εισόδημα ο φόρος που προκύπτει βάσει της κλίμακας μισθωτών και συνταξιούχων είναι (48.000-42.000)*42%+10.940=13.460 ευρώ. Επειδή η μείωση του

φόρου της περ.β΄ της παρ.2 του άρθρου 9 εξαντλείται στα 42.000 ευρώ, για το ανωτέρω εισόδημα των 48.000 ευρώ ο φόρος των 13.460 ευρώ δεν μπορεί να μειωθεί περαιτέρω. Για το εισόδημα των 48.000 ευρώ το ελάχιστο ποσό αποδείξεων που απαιτείται να προσκομιστεί σύμφωνα με τα ανωτέρω είναι 48.000*25%=12.000 ευρώ, το οποίο, βάσει των διατάξεων, περιορίζεται στα 10.500 (42.000*25%) ευρώ. Εάν ο φορολογούμενος δεν δηλώσει καθόλου ποσό αποδείξεων, τότε η διαφορά μεταξύ του ελάχιστου απαιτούμενου και του μη δηλωθέντος (μηδενικού) ποσού αποδείξεων πολλαπλασιαζόμενη με συντελεστή 22% μας δίνει (10.500-0)*22%=10.500*22%=2.310 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή, ο φόρος των 13.460 ευρώ, προσαυξάνεται κατά 2.310 ευρώ και γίνεται 13.460+2.310=15.770 ευρώ.

Οι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης και τα λοιπά πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ.3 του άρθρου 47 του ν.2238/1994 καθώς και όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας, σε ψυχιατρικά καταστήματα και οι φυλακισμένοι, τυγχάνουν την προβλεπόμενη μείωση φόρου της παρ.2 του άρθρου 9, εφόσον αποκτούν εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις χωρίς την υποχρέωση προσκόμισης αποδείξεων.

6 Καταργούνται για όλα τα φυσικά πρόσωπα οι εκπτώσεις από το φόρο για τους τόκους στεγαστικών δανείων πρώτης κατοικίας, ενοίκια κύριας κατοικίας, ενοίκια παιδιών που σπουδάζουν, δίδακτρα φροντιστηρίων, ασφάλιστρα ζωής, δαπάνες ενεργειακής αναβάθμισης ακινήτων, εισφορές σε ταμεία ασφάλισης κ.λπ..

7 Διατηρείται η έκπτωση 10% από τον φόρο που προκύπτει για τα εισοδήματα που φορολογούνται με την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων για τις εξής δαπάνες:

α) ιατρικής και νοσοκομειακής, φαρμακευτικής περίθαλψης εφόσον τα έξοδα αυτά υπερβαίνουν το 5% του συνολικού εισοδήματος που φορολογείται με την κλίμακα των μισθωτών και μέχρι 3.000 ευρώ ανώτερο ποσό μείωσης φόρου.

Διευκρινίζεται ότι, το ποσό των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης μειώνει το φόρο μόνο εφόσον έχει περιληφθεί στην αρχική δήλωση. Υπολογίζεται αθροιστικά και για τους δύο συζύγους και μερίζεται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος του καθενός, που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, όπως αυτό δηλώθηκε με την αρχική ή συμπληρωματική δήλωση μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος. Διευκρινίζεται ότι ο επιμερισμός των ιατρικών δαπανών γίνεται μόνο αν δηλώνεται και από τους δύο συζύγους εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

β) των ποσών που καταβάλλονται ως διατροφή από τον ένα σύζυγο στον άλλο. Το ποσό της μείωσης του φόρου δεν μπορεί να υπερβεί τα 1.500 ευρώ,

γ) των δωρεών προς το Δημόσιο κ.λπ., δωρεών προς κοινωφελή ιδρύματα και χορηγιών (λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί σε ειδικό λογαριασμό του νομικού προσώπου που πρέπει να ανοιχθεί για το σκοπό αυτόν σε πιστωτικό ίδρυμα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα). Το ποσό των δωρεών και χορηγιών δεν μπορεί να υπερβαίνει ποσοστό 5%του συνολικού εισοδήματος που φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις. Η μείωση διενεργείται εφόσον το συνολικό ποσό των δωρεών και χορηγιών υπερβαίνουν τα 100 ευρώ.

δ) της αξίας των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα νοσηλευτικά ιδρύματα κ.λπ.

Για τις προηγούμενες περιπτώσεις γ' και δ' το συνολικό ποσό των δωρεών και χορηγιών δεν μπορεί να υπερβαίνει το 5% του συνολικού εισοδήματος που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Στις προηγούμενες περιπτώσεις όπου αναφέρεται το 5% του συνολικού εισοδήματος που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, νοείται το συνολικό φορολογητέο εισόδημα από κάθε κατηγορία εισοδήματος και όχι τα απαλλασσόμενα ή φορολογούμενα με ειδικό τρόπο εισοδήματα (του πίνακα 6 του εντύπου Ε1).

8 Προβλέπεται μείωση από τον φόρο 200 ευρώ για τον φορολογούμενο και για καθένα από τα πρόσωπα που συνοικούν και τον βαρύνουν, εφόσον είναι ανάπηροι με ποσοστό αναπηρίας 67% και πάνω, είναι ανάπηροι αξιωματικοί ή οπλίτες, θύματα πολέμου, θύματα εθνικής αντίστασης κ.λπ.

9 Καταργείται η μείωση φόρου των 60 ευρώ για κάθε τέκνο μισθωτού που εργάζεται για τουλάχιστον 9 μήνες σε παραμεθόριες περιοχές.

10 Για τη σύζυγο η οποία έχει εισόδημα από το οποίο προκύπτει φόρος, οι μειώσεις φόρου των περιπτώσεων α', γ' και δ' της παραγράφου 3 και παραγράφου 4 του άρθρου 9 που αφορούν την ίδια και της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 (έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης) που αφορούν τα τέκνα της από προηγούμενο γάμο, τα χωρίς γάμο τέκνα της, τους γονείς της και τους ανήλικους ορφανούς από πατέρα και μητέρα συγγενείς της μέχρι το δεύτερο βαθμό, αφαιρούνται από το δικό της <u>συνολικό</u> φόρο που προκύπτει από τις κλίμακες, εφ' όσον βέβαια συντρέχουν οι προϋποθέσεις έκπτωσης του φόρου κατά περίπτωση.

Στην περίπτωση που υποβάλλονται από τους συζύγους χωριστές δηλώσεις λόγω θανάτου του ενός από αυτούς, ο φόρος του ενός συμψηφίζεται με την τυχόν αρνητική διαφορά του άλλου, μόνο εάν τα ποσά των μειώσεων αφορούν έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης.

Στις περιπτώσεις υποβολής κοινής δήλωσης από τους συζύγους, οι μειώσεις του φόρου α) για έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης και β) των 200 ευρώ λόγω αναπηρίας κ.λπ. εφόσον υπερβαίνουν το ποσό του φόρου που προκύπτει συμψηφίζονται με τον τυχόν προκύπτοντα φόρο του άλλου συζύγου. Αν όμως το συνολικό ποσό των μειώσεων υπερβαίνει το συνολικό φόρο που προκύπτει και για τους δύο συζύγους η διαφορά δεν επιστρέφεται ούτε συμψηφίζεται.

11 Θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και το εισόδημα από την άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης παροχής υπηρεσιών ή από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος, αφού αφαιρεθούν από αυτό οι υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθες δύο (2) προϋποθέσεις, χωρίς να τίθεται θέμα επιλογής από το φορολογούμενο:

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

β) Τα φυσικά ή και νομικά πρόσωπα τα οποία λαμβάνουν τις υπηρεσίες δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτό ποσοστό 75% των ακαθαρίστων εσόδων να προέρχεται από ένα (1) από τα πρόσωπα που λαμβάνουν τις υπηρεσίες.

Τα πρόσωπα αυτά δεν δικαιούνται την έκπτωση των δαπανών του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

Συνεπώς στην περίπτωση αυτή ο υπολογισμός του φόρου θα γίνει με βάση την κλίμακα των μισθωτών – συνταξιούχων και παράλληλα ισχύει η μείωση του φόρου των περιπτώσεων α’ και β’ της παρ.2 του άρθρου 9 και οι λοιπές μειώσεις φόρου που αφορούν μισθωτούς συνταξιούχους και περαιτέρω απαιτείται η προσκόμιση αποδείξεων.

12 Στις περιπτώσεις συμψηφισμού του τυχόν αρνητικού εισοδήματος μιας κατηγορίας (ζημία) με τα θετικά εισοδήματα άλλων κατηγοριών εισοδημάτων, το αρνητικό εισόδημα συμψηφίζεται κατ’ αναλογία του ύψους των θετικών εισοδημάτων που φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις. Διευκρινίζεται ότι η ζημιά αλλοδαπής συμψηφίζεται μόνο με εισόδημα που προέρχεται από την αλλοδαπή.

13 Όσον αφορά τον υπολογισμό της προκαταβολής φόρου, αυτή υπολογίζεται με βάση το συνολικό φόρο που προκύπτει από κάθε κατηγορία εισοδήματος. Δεν υπολογίζεται προκαταβολή όταν δηλώνεται εισόδημα αποκλειστικά από μισθωτές υπηρεσίες και μόνο. Στο γεωργικό εισόδημα υπολογίζεται κανονικά προκαταβολή, διότι μπορεί να φορολογείται με την κλίμακα των μισθωτών, αλλά δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

14 Από το ημερολογιακό έτος 2013 και μετά, οι αμοιβές που αποκτούν οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα εμπορικού ναυτικού από την παροχή υπηρεσιών σε εμπορικά πλοία, φορολογούνται με αναλογικούς συντελεστές 15% και 10% αντίστοιχα. Ο τρόπος αυτός φορολόγησης ισχύει αποκλειστικά για τα πρόσωπα αυτά και δεν τους παρέχεται η δυνατότητα να φορολογηθούν με την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων.

15 Από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις κλίμακες, εκπίπτει ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει θέσει σε ισχύ Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος και του Κεφαλαίου (Σ.Α.Δ.Φ.) για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτό και μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, εφόσον ο φόρος που καταβλήθηκε στο άλλο κράτος ορίζεται στις διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ. Περαιτέρω, από το οικον. έτος 2014 (χρήση 2013), ο φόρος εκπίπτει και όταν δεν έχει τεθεί σε ισχύ Σ.Α.Δ.Φ. με την εξαίρεση των κρατών που περιλαμβάνονται στον κατάλογο των μη συνεργάσιμων κρατών καθώς και των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς του άρθρου $51^{Α}$ του ν.2238/1994.

16 Καταργείται η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη (3.000 ευρώ για άγαμους και 5.000 ευρώ για έγγαμους) για τους φορολογούμενους που δεν έχουν πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα, ενώ παραμένει για όσους δηλώνουν πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα. Η προηγούμενη ρύθμιση αρχικά ίσχυε από το οικον. έτος 2014 (χρήση 2013) και με την παρ. 5β' του άρθρου 38 του ν.4141/2013, ισχύει ήδη από το οικον. έτος 2013 (χρήση 2012).

17 Με τις διατάξεις της παραγρ.1 του άρθρου 9 του ν. 2238/1994 και ειδικότερα με τις διατάξεις της περιπτ. δ΄ αυτού θεσπίζεται νέα κλίμακα για τη φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητα και από κινητές αξίες.

Ειδικότερα, το εισόδημα από ακίνητα που αποκτάται από φυσικά πρόσωπα και ατομικές επιχειρήσεις και προκύπτει το οικον. έτος 2014 (χρήση 2013) από εκμίσθωση, ή επίταξη ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών, μετά

τη διενέργεια των εκπτώσεων του άρθρου 23 του ν. 2238/1994,υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τη νέα κλίμακα φορολόγησης των ακινήτων.

Η κλίμακα αυτή περιλαμβάνει δύο κλιμάκια.

Με το πρώτο κλιμάκιο της κλίμακας αυτής υπάγεται σε φόρο με συντελεστή 10% το συνολικό καθαρό εισόδημα από ακίνητα μέχρι 12.000 ευρώ. Με το δεύτερο κλιμάκιο υπάγεται σε φόρο με συντελεστή 33% το συνολικό καθαρό εισόδημα από ακίνητα που υπερβαίνει το ποσό των 12.000 ευρώ.

Επισημαίνεται ότι με την κλίμακα αυτή δεν φορολογείται το απαλλασσόμενο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση, το τεκμαρτό εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση μιας κύριας κατοικίας μέχρι 200 τμ από τους γονείς προς τα τέκνα τους και αντίστροφα και το τεκμαρτό εισόδημα χρήσης ακινήτου προς το Ελληνικό Δημόσιο ή ΝΠΔΔ.

Επίσης, με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται ότι το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 1,5%. Ειδικά, αν το ακαθάριστο εισόδημα του ακινήτου προέρχεται από κατοικία με επιφάνεια πάνω από 300τμ ή από επαγγελματική μίσθωση ανεξαρτήτως επιφάνειας, υποβάλλεται σε συμπληρωματικό φόρο 3%.

<u>ΑΡΘΡΟ 3</u> (Εισόδημα από επιχειρήσεις. Εκπτώσεις δαπανών επιχειρήσεων)

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν.4110/2013, αντικαταστάθηκαν τα πέντε πρώτα εδάφια της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.2238/1994.

α) Με τις νέες διατάξεις τα κέρδη των υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν.2238/1994, ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς καθώς και κοινοπραξίες που τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται κλιμακωτά με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%) για τα κέρδη μέχρι πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ και με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%) για τα κέρδη άνω των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ. Οι συντελεστές αυτοί εφαρμόζονται στα καθαρά κέρδη που απομένουν, μετά την αφαίρεση: α) των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, β) των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια

ημεδαπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του ν.2238/1994. Με την επιβολή του φόρου αυτού, για τους υπόχρεους που τηρούν **απλογραφικά βιβλία** (Β' Κατηγορίας) εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτά για τα συγκεκριμένα κέρδη.

β) Για τους υπόχρεους όμως που τηρούν **διπλογραφικά βιβλία** (Γ' Κατηγορίας) το συνολικό καθαρό τους εισόδημα φορολογείται αρχικά με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%), ωστόσο για τα διανεμόμενα κέρδη τους εφαρμόζονται επιπλέον οι διατάξεις της περ.δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ν.2238/1994 παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό 10%). Επισημαίνεται ότι, στα υπόψη νομικά πρόσωπα της παρ.4 του άρθρου 2 του ν.2238/1994 από τη στιγμή που δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό της εταιρείας περί διανομής κερδών, όλα τα κέρδη θεωρούνται διανεμόμενα και συνεπώς σε όλα τα κέρδη επιβάλλεται ο παρακρατηθείς φόρος 10%. Ωστόσο, για όσους υπόχρεους υπάρχει πρόβλεψη στο καταστατικό τους, για τα διανεμόμενα κέρδη τους, είτε στο αρχικό είτε σε μεταγενέστερο που τροποποιεί το αρχικό, εφόσον έχουν τηρηθεί οι διατυπώσεις δημοσιότητας που προβλέπονται από τον εμπορικό νόμο, τότε επιβάλλεται ο παρακρατηθείς φόρος 10% της περ.δ' της παρ.1 του άρθρου 55 του ν.2238/1994 **μόνο** στα κέρδη που πράγματι διανέμονται. Με την επιβολή του φόρου αυτού, για τους υπόχρεους που τηρούν διπλογραφικά βιβλία (Γ' Κατηγορίας) εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτά για τα συγκεκριμένα κέρδη.

Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Επισημαίνεται ότι ο φόρος με συντελεστή 26% επιβάλλεται στα συνολικά καθαρά κέρδη αδιάφορα αν διανέμονται ή όχι.

Επίσης τα κέρδη ομόρρυθμης , ετερόρρυθμης, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αποκτούνται από κάθε ένα εταίρο ή μέλος ανάλογα το ποσοστό συμμετοχής τους στο εταιρικό κεφάλαιο.

Δεδομένου ότι με τις διατάξεις της παραγρ. 7 του άρθρ. 3 του ν. 4110/2013 αντικαταστάθηκαν τα τρία πρώτα εδάφια της παραγρ. 4 του άρθρ. 28 του ν. 2238/1994 , ως χρόνος κτήσης του παραπάνω εισοδήματος για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, εξακολουθεί να θεωρείται η ημερομηνία κατά την οποία έκλεισε η διαχείριση ενώ για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία με τη

διπλογραφική μέθοδο, θεωρείται ο χρόνος πίστωσης ή καταβολής αυτών στο δικαιούχο.

Ειδικά για τα κέρδη που προκύπτουν από προσωπικές εταιρίες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία θεωρείται ότι αποκτούνται από τους εταίρους – μέλη τους κατά τις 31.12. 2013 , εφόσον μέχρι 31.12.2013 πραγματοποιείται η λογιστική εγγραφή διανομής κερδών στα βιβλία της εταιρίας (πίστωση ή καταβολή).

Η παραπάνω διανομή στους εταίρους – μέλη γίνεται με βάση το ποσοστό συμμετοχής τους στο κεφάλαιο της εταιρίας.

Τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε προσωπικές εταιρίες με διπλογραφικά βιβλία, θα δηλώσουν στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2014, τα κέρδη της προσωπικής εταιρίας που τους αναλογούν από την χρήση 2013.

γ) Με τις νέες διατάξεις καταργείται πλήρως η επιχειρηματική αμοιβή και όλα τα κέρδη πλέον φορολογούνται στο επίπεδο του νομικού προσώπου.

δ) Επίσης, όταν προσωπική εταιρεία έχει εισόδημα π.χ. από ακίνητα, κινητές αξίες κλπ. τα οποία φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, αυτά φορολογούνται με τους συντελεστές του άρθρου 10 του ν.2238/1994 ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, απλογραφικά ή διπλογραφικά και όχι με την επιμέρους κλίμακα του άρθρου 9 που αφορά μόνο φυσικά πρόσωπα.

2. Περαιτέρω, σε συνέχεια της **ΠΟΛ.1130/ 5 Ιουνίου 2013** διαταγής μας αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των καταβαλλόμενων ασφαλιστικών εισφορών από μέλη νομικών προσώπων της παρ.4 του άρθρου 2 του ν.2238/1994. (προσωπικές εταιρείες κ.λπ.) σας γνωρίζουμε ότι όταν το μέλος της προσωπικής εταιρείας τηρεί βιβλία και στοιχεία του Κ.Φ.Α.Σ. λόγω άσκησης ατομικής επιχείρησης ή ελευθέριου επαγγέλματος τότε υποχρεωτικά οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβλήθηκαν μέσα στο έτος 2013, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης ή του ελευθέριου επαγγέλματος(δεν ισχύει σε περίπτωση αδράνειας της επιχείρησης). Το ίδιο ισχύει και για τις ασφαλιστικές εισφορές που ενώ αφορούσαν την χρήση του έτους 2012, έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα έως και τις 29.3.2013. Αν ο φορολογούμενος συμμετέχει σε περισσότερες από μία προσωπικές εταιρείες, γίνεται δεκτό, οι καταβαλλόμενες ασφαλιστικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης να εκπίπτουν ως ανωτέρω, εξολοκλήρου από την εταιρία επιλογής του.

ΑΡΘΡΟ 6 (Παρακράτηση φόρου)

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 παρατείνεται και για το οικονομικό έτος 2014**,** η ισχύς των διατάξεων του άρθρου 9 του ν.2238/1994, σύμφωνα με τις οποίες προβλέπεται ιδιαίτερη φορολογική μεταχείριση των παροχών σε χρήμα(μπόνους)που καταβάλλονται από τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα σε στελέχη τους.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 6, με τις οποίες αντικαθίστανται τα τέσσερα πρώτα εδάφια της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του ν.2238/1994, ως υπόχρεοι παρακράτησης φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελμάτων ορίζονται οι φορείς της Γενικής Διακυβέρνησης στους οποίους συμπεριλαμβάνεται και το δημόσιο, οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, τα ΝΠΔΔ και τα ΝΠΙΔ. Επίσης, ορίζεται ότι τα εκδιδόμενα στοιχεία πρέπει να είναι αυτά που ορίζονται από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, ο οποίος αντικατέστησε τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν από την δημοσίευση του ν. 4110/ 2013 (ΦΕΚ Α΄17) στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 23.1.2013, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 αυτού του νόμου.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με τις οποίες αντικαθίσταται η περίπτωση α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 57 ν.2238/1994, ορίζεται ότι η παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θα γίνεται με βάση την κλίμακα των μισθωτών – συνταξιούχων της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν.2238/1994, καθόσον με τις περιπτώσεις β΄, γ΄ και δ΄ αυτού του άρθρου προβλέπονται διαφορετικές φορολογικές κλίμακες ανά κατηγορία εισοδήματος. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν από την δημοσίευση του ν. 4110/ 2013 (ΦΕΚ Α΄17) στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 23.1.2013, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 αυτού του νόμου.

ΑΡΘΡΟ 7 (Λοιπές ρυθμίσεις φορολογίας εισοδήματος)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού ορίζεται, ότι το ποσό του ασφαλίσματος που καταβάλλεται από ασφαλιστικές εταιρείες στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων ή συμβολαίων ζωής που έχει συνάψει ο εργοδότης για τους εργαζομένους του και το οποίο αντιστοιχεί στα ασφάλιστρα που έχει καταβάλλει η επιχείρηση στο πλαίσιο των ανωτέρω συμβολαίων, φορολογείται αυτοτελώς (με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης) με τους ακόλουθους συντελεστές:

α) 15% για κάθε περιοδικά καταβαλλόμενη παροχή,

β) 10% για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή μέχρι και 40.000 ευρώ,

γ) 20% για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή και κατά το μέρος που υπερβαίνει τις 40.000 ευρώ.

Στο συνολικό ποσό του ασφαλίσματος που φορολογείται με τους παραπάνω συντελεστές δεν περιλαμβάνονται τυχόν αποδόσεις ή υπεραποδόσεις καθόσον οι τελευταίες φορολογούνται με συντελεστή 15% και με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά (παρ.2 άρθρου 54 του ν. 2238/1994). Οι συντελεστές των ανωτέρω περιπτώσεων αυξάνονται κατά 50% (22,5%, 15%, 30% αντίστοιχα) σε περίπτωση είσπραξης από το δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς. Κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν θεωρείται πρόωρη εξαγορά κάθε καταβολή που πραγματοποιείται σε εργαζόμενο ο οποίος έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60^{ο} έτος της ηλικίας του. Δεν θεωρείται επίσης πρόωρη εξαγορά και κάθε καταβολή που γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζομένου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του εργαζομένου ή πτώχευσης του εργοδότη. Η θεμελίωση συνταξιοδοτικού δικαιώματος αποδεικνύεται με έγγραφο ή βεβαίωση του οικείου ασφαλιστικού φορέα. Δεν θεωρείται επίσης πρόωρη εξαγορά καταβολή που πραγματοποιείται σε εργαζόμενο ο οποίος συνταξιοδοτήθηκε πρόωρα λόγω ασθένειας, αναπηρίας ή ανικανότητας, καθώς επίσης και καταβολή που πραγματοποιείται σε εργαζόμενο εξαιτίας καταγγελίας του ασφαλιστηρίου συμβολαίου για λόγους αδυναμίας πληρωμής από τον εργοδότη των ασφαλίστρων και ρευστοποίηση του υπάρχοντος λογαριασμού. Σε περίπτωση θανάτου του δικαιούχου και είσπραξη του ποσού του ασφαλίσματος από τους κληρονόμους, η εν λόγω παροχή υπόκειται σε φορολογία κληρονομιών/δωρεών. Στην περίπτωση που έχουμε είσπραξη από το δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς οι ανωτέρω αυξημένοι κατά 50% συντελεστές εξακολουθούν να εφαρμόζονται ακόμα και στην περίπτωση που μεταγενέστερα ο δικαιούχος θεμελίωσε συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή υπερέβη το 60^{ο} έτος της ηλικίας του. Όταν η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή καταβάλλεται σε δόσεις εφαρμόζονται οι συντελεστές των περιπτώσεων β΄ και γ΄ ή οι αντίστοιχοι προσαυξημένοι κατά 50% σε περίπτωση πρόωρης εξαγοράς και όχι οι συντελεστές των περιοδικά καταβαλλόμενων παροχών. Όταν ασφαλιστική εταιρεία καταβάλλει σε δικαιούχο ποσά που προέρχονται από διαφορετικά ομαδικά ασφαλιστήρια συνταξιοδοτικά συμβόλαια που όμως έχουν συναφθεί με την ασφαλιστική εταιρεία από τον ίδιο εργοδότη, τότε οι παροχές αυτές θα συναθροίζονται προκειμένου να υπολογιστεί ο συντελεστής φορολόγησης.

Ο φόρος που προκύπτει σύμφωνα με τα ανωτέρω παρακρατείται κατά την πληρωμή από τις ασφαλιστικές εταιρείες και αποδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3

του άρθρου 60 του ν. 2238/1994. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των δικαιούχων για τα ποσά αυτά.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή από 23.1.2013, ημερομηνία δημοσίευσης του ν.4110/2013 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του, τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα της πηγής που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του και στην περίπτωση που δηλώνονται εισοδήματα από περισσότερες πηγές προσαυξάνει τα εισοδήματα της πηγής από την οποία δηλώνονται τα μεγαλύτερα εισοδήματα ήτοι τα εισοδήματα:

α) από μισθωτή εργασία εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις

β) από ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα

γ) από μισθώσεις ακινήτων και από κινητές αξίες (εκτός των κινητών αξιών που με την παρακράτηση φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση) εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθώσεις ακινήτων και από κινητές αξίες ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθώσεις ακινήτων και από κινητές αξίες

δ) από επιχειρηματική δραστηριότητα όπως ορίζονται στο άρθρο 3 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Αν δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία κατηγορία, η διαφορά αυτή λογίζεται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις στις οποίες

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

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

ΑΡΘΡΟ 8 (Υποχρεώσεις και δικαιώματα φορολογουμένων υπηρεσιών)

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, όπως ισχύει, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 61 του ν. 2238/1994 και ορίζονται οι υπόχρεοι υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, είτε είναι κάτοικοι Ελλάδας, είτε κάτοικοι εξωτερικού. Συγκεκριμένα, κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξαρτήτως εάν υπόκειται ή όχι σε φόρο, έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος εφόσον έχει συμπληρώσει το 18^{ο} έτος της ηλικίας του, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 2238/1994 περί φορολογίας των εισοδημάτων των συζύγων και των ανήλικων τέκνων και εφόσον δεν εμπίπτει στις διατάξεις περί προσώπων που βαρύνουν τους φορολογούμενους του άρθρου 7 του ν. 2238/1994. Εξαιρετικά, υποχρέωση υποβολής δήλωσης έχει οποιοσδήποτε, κάτοικος Ελλάδας ή εξωτερικού, εφόσον προσκληθεί για αυτό εγγράφως από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.. Στην περίπτωση αυτή, ο καλούμενος υποχρεούται να υποβάλει τις οικείες δηλώσεις μέσα στην προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία της επίδοσης σε αυτόν της οικείας πρόσκλησης.

Επίσης, υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι οι κάτοικοι εξωτερικού που υπάγονται στην αρμοδιότητα της καθ΄ ύλην αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για κατοίκους εξωτερικού (π.χ. Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού), εφόσον αποκτούν εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ή υπάγονται στις διατάξεις των άρθρων 16 (Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες) και 17 (Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων) του ν. 2238/1994, ανεξαρτήτως εάν εμπίπτουν στην απαλλαγή της περίπτωσης η΄ του άρθρου 18 (Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών) του ν.2238/1994..

Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημία που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό

έτος, του στερεί το δικαίωμα συμψηφισμού που ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του ν. 2238/1994 και ορίζεται η προθεσμία υποβολής των φορολογικών δηλώσεων. Ειδικότερα, οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του ν. 2238/1994, υποβάλλονται υποχρεωτικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου. Αυτό ισχύει για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται, είτε από τους ίδιους τους φορολογούμενους με τους δικούς τους κωδικούς πρόσβασης, είτε από εξουσιοδοτημένο λογιστή-φοροτεχνικό με τους δικούς του κωδικούς πρόσβασης, η οποία εξουσιοδότηση θα αφορά τη διαχείριση των εντύπων Ε1, Ε2 και Ε3. Σε αυτήν την περίπτωση απαιτούνται υπεύθυνες δηλώσεις του ν.1599/86 με γνήσιο της υπογραφής των φορολογουμένων προς το λογιστή. Εξαιρετικά, οι δηλώσεις των αποβιωσάντων υποβάλλονται αποκλειστικώς χειρόγραφα στην καθ΄ ύλην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Στην περίπτωση των αποβιωσάντων απαιτείται ενημέρωση του τμήματος Μητρώου της Δ.Ο.Υ. του αποβιώσαντος πριν από την υποβολή της δήλωσης. Οι δηλώσεις με επιφύλαξη υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου και οδηγούνται για έλεγχο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επίσης, όταν δεν υπάρχει η δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λόγω αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας που δεν μπορεί να αντιμετωπιστεί από τη ΓΓΠΣ ή εφόσον κρίνεται από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ότι συντρέχει αντικειμενική και πραγματική αδυναμία υποβολής της δήλωσης με ηλεκτρονικό τρόπο, τότε επιτρέπεται η υποβολή της σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Επισημαίνεται ότι, οι αρχικές εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου. Οι **συμπληρωματικές - τροποποιητικές δηλώσεις** θα υποβάλλονται εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία έναρξης υποβολής των δηλώσεων μόνον εφόσον οι αρχικές τους δηλώσεις έχουν υποβληθεί ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου.

Όσον αφορά στην προθεσμία υποβολής, η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του οικείου οικονομικού έτους και μέχρι την έναρξη του ωραρίου λειτουργίας των δημοσίων υπηρεσιών της επόμενης μέρας από την ημέρα λήξης της προθεσμίας.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου προστίθεται νέο εδάφιο στο τέλος της παραγράφου 6 του άρθρου 62 του ν.2238/1994, σύμφωνα με τις οποίες στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος αναγράφονται όλα τα εισοδήματα του υπόχρεου ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους, καθώς και τα απαλλασσόμενα από το φόρο εισοδήματα. Για τα αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο φορολογούμενα εισοδήματα αναγράφεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς κατά περίπτωση φόρος.

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΧΑΡΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

Ι. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ

1.ΠΙΝΑΚΕΣ Α΄- ΚΓ΄

ΙΙ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού
3. Γραφείο κ. Γεν. Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφεία κ.κ. Γεν. Δ/ντών
5. Όλες τις Δ/νσεις Φορολογίας - Τμήματα και Αυτοτελή Γραφεία
6. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
7. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων (20 αντίγραφα)
8. Δ/νση 12η Φορολογίας Εισοδήματος
α) Γραφείο κ. Δ/ντή, β) Τμήμα Α' (10 αντίγραφα), γ) Τμήμα Β' (5 αντίγραφα)
δ) Τμήμα Γ’ (2 αντίγραφα)
9. Δ/ΝΣΗ ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ