



Ευρωπαϊκή Ένωση
Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο

Επιχειρησιακό Πρόγραμμα
Ανάπτυξη Ανθρώπινου Δυναμικού,
Εκπαίδευση και Διά Βίου Μάθηση
Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης



«Ανάπτυξη και λειτουργία μηχανισμού του INEMY/ΕΣΕΕ για την αποτελεσματική παρακολούθηση και εφαρμογή των πολιτικών κοινωνικής ένταξης και προστασίας»

ΠΑΡΑΔΟΤΕΟ Π.1.5 - Μελέτη με θέμα : Το φορολογικό σύστημα και οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις & τέσσερις (4) μελέτες περίπτωσης

ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΠΡΑΞΗΣ:

«Ανάπτυξη και λειτουργία μηχανισμού του INEMY/ΕΣΕΕ για την αποτελεσματική παρακολούθηση και εφαρμογή των πολιτικών κοινωνικής ένταξης και προστασίας» και Πακέτου Εργασίας 1: Μηχανισμός στήριξης του INEMY για τη διαμόρφωση προτάσεων πολιτικών για την επιχειρηματικότητα και την απασχόληση

κωδικός ΟΠΣ (MIS) 5000966

1^η Μελέτη Περίπτωσης

2017

Πίνακας Περιεχομένων

Εισαγωγή	4
1. Κέρδος Από Επιχειρηματική Δραστηριότητα.....	5
2. Φορολογική Κατοικία	5
3. Φόρος Εισοδήματος.....	6
4. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	7
5. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	8
6. Φορολογικές Αποσβέσεις	10
7. Επισφαλείς απαιτήσεις	13
8. Μεταφορά ζημιών	14
9. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων	15
10. Φορολογικοί συντελεστές	16
11. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα	17
12. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων	18
13. Φόρος Μερισμάτων	20
14. Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα.....	20
15. Τέλος Επιτηδεύματος.....	21
16. Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου	22
17. Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου.....	24
18. Η εξέλιξη των φορολογικών συντελεστών επί των εισοδημάτων που αποκτούν τα Φυσικά Πρόσωπα από επιχειρηματική δραστηριότητα	25
19. Η εξέλιξη των φορολογικών συντελεστών επί των εισοδημάτων που αποκτούν τα Νομικά Πρόσωπα και Νομικές Οντότητες με Απλογραφικά Βιβλία	26
20. Η εξέλιξη των φορολογικών συντελεστών επί των εισοδημάτων που αποκτούν τα Νομικά Πρόσωπα και Νομικές Οντότητες με Διπλογραφικά Βιβλία	28
21. Εξέλιξη της προκαταβολής φόρου εισοδήματος επί των εισοδημάτων που αποκτούν τα Φυσικά Πρόσωπα από επιχειρηματική δραστηριότητα.	29

22. Εξέλιξη της προκαταβολής φόρου εισοδήματος επί των εισοδημάτων που αποκτούν τα Νομικά Πρόσωπα και Νομικές Οντότητες με Απλογραφικά ή Διπλογραφικά Βιβλία.....	29
23. Ενδοομιλικές συναλλαγές.....	30
24. Τα ενδοομιλικά Μέρισματα.....	34
25. Τροποποιήσεις στους συντελεστές, στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και στο Φ.Π.Α. των μικρών επιχειρήσεων σε ευρωπαϊκό επίπεδο.....	42
26. Το κενό ΦΠΑ - VAT Gap στην Ελλάδα και η περίπτωση του ειδικού καθεστώτος στα νησιά του Αιγαίου.....	46
27. Έκθεση απολογισμού Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) για το έτος 2016	51
28. Βελτίωση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού και περιορισμός της φοροδιαφυγής – Προτάσεις ΙΝ.ΕΜ.Υ.....	69
29. Ηλεκτρονικές συναλλαγές – «Πλαστικό χρήμα»	73
30. Παρεμπόριο/Λαθρεμπόριο και τρόποι αντιμετώπισής τους	77
31. Εξαμηνιαία συγκριτική έρευνα του ΙΝΕΜΥ/ΕΣΣΕ για τις αλλαγές στο φορολογικό καθεστώς των μικρομεσαίων εμπορικών επιχειρήσεων.....	80

Εισαγωγή

Το φορολογικό σύστημα αποτελεί το βασικότερο εργαλείο άσκησης δημοσιονομικής πολιτικής, προκειμένου να καταστεί εφικτή η μεταβίβαση πόρων για τη χρηματοδότηση των αναγκών του Κράτους. Η συγκεκριμένη μεταφορά πρέπει να υλοποιείται με το χαμηλότερο δημοσιονομικό κόστος και να εγγυάται την αύξηση του παραγόμενου προϊόντος με παράλληλη διασφάλιση της δίκαιης διανομής του, μεταξύ των πολιτών.

Το υφιστάμενο φορολογικό πλαίσιο, ακόμη και μετά την υιοθέτηση πληθώρας προσφάτως νομοθετημένων αλλαγών, βρίθει πολύπλοκων, δυσνόητων και άδικων διατάξεων, οι οποίες στερούν τη δυνατότητα των υπόχρεων για απρόσκοπτη και εμπρόθεσμη ρύθμιση των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Παράλληλα, η ευμεταβλητότητα που το χαρακτηρίζει αποτελεί έναν έντονα ανασταλτικό παράγοντα στην τόνωση της ανταγωνιστικότητας της ελληνικής οικονομίας, με αποτέλεσμα την περιορισμένη προσέλκυση ξένων επενδύσεων, αποδυναμώνοντας ταυτόχρονα τα όποια κίνητρα ανάληψης εγχώριων επιχειρηματικών πρωτοβουλιών.

Η παρούσα μελέτη αποσκοπεί στην ανάδειξη των κυριότερων φορολογικών μεταβολών που έλαβαν χώρα στη διάρκεια του τελευταίου χρονικού διαστήματος, με σημείο αναφοράς των εγχώρια επιχειρηματικότητα και ιδιαίτερα τις πολύ μικρές, μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις. Από μία σύντομη επισκόπηση των ληφθέντων μέτρων συνάγεται το συμπέρασμα πως τα μέχρι στιγμής ληφθέντα φορολογικά μέτρα έχουν πλήξει κυρίως τους συνεπείς φορολογουμένους/επιχειρηματίες, καθιστώντας με αυτόν τρόπο αδύνατη τη διαμόρφωση ενός φιλικού προς το επιχειρείν περιβάλλοντος. Το Ινστιτούτο Εμπορίου και Υπηρεσιών της ΕΣΣΕ, ως άμεσος εκφραστής των αναγκών του επιχειρηματικού κόσμου, επιχειρεί με τη συγκεκριμένη έρευνα να αποτυπώσει τις μεταβολές επί φορολογικών ζητημάτων που επηρεάζουν σε πολύ μεγάλο βαθμό την καθημερινότητα χιλιάδων επιτηδευματιών. Παράλληλα όμως, παρατίθενται τεκμηριωμένες θέσεις και προτάσεις βελτίωσης της υφιστάμενης κατάστασης, με στόχο τη διαμόρφωση ενός ευέλικτου, σταθερού και αναπτυξιακού φορολογικού συστήματος.

1. Κέρδος Από Επιχειρηματική Δραστηριότητα

Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συστηματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

2. Φορολογική Κατοικία

i) 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 ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή

β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα.

ii) Ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον:

- α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο,
- β) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή
- γ) ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Ο «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» είναι στην Ελλάδα με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη ιδίως τα εξής:

- α) τον τόπο άσκησης καθημερινής διοίκησης,
- β) τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων,
- γ) τον τόπο ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων,
- δ) τον τόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων,
- ε) τον τόπο συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης,
- στ) την κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης.

Σε συνδυασμό με τη συνδρομή των παραπάνω περιστατικών και συνθηκών είναι δυνατόν να συνεκτιμάται και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων.

3. Φόρος Εισοδήματος

ι) Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

- ii) Σε φόρο εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα 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 ενώσεις αυτών,
 - ε) οι κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
 - στ) οι κοινοπραξίες,
 - ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) και δεν περιλαμβάνονται σε καμία από τις προηγούμενες περιπτώσεις.
 - η) Τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ασκούν ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών, οι οποίες:

- 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 αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

5. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) €, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) οι προβλέψεις (εκτός των οριζομένων σε επιμέρους διατάξεις)

ε) τα πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης

Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) € ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) € ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη αυτή δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική

οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

6. Φορολογικές Αποσβέσεις

1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β' ,

β) το μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

2. Για τους σκοπούς του νόμου ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

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

β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας,

γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου, ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,

δ) κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται τουλάχιστον στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται,

ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.

Στην περίπτωση της μίσθωσης οχημάτων στην έννοια του μισθώματος σύμφωνα με την περίπτωση δ' δεν συμπεριλαμβάνονται τα κόστη λειτουργίας και κυκλοφορίας του οχήματος.

3. Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση.

4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 1: Συντελεστές απόσβεσης	
Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16

Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)	12
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10
Εξοπλισμός και όργανα, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Ως εξοπλισμός και όργανα που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, θεωρείται αυτός, που περιγράφεται στο σχετικό άρθρο της κοινής υπουργικής απόφασης του άρθρου 22Α.	40

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παρ. 4.

7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δε δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) €, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).

8. Οι νέες επιχειρήσεις δύνανται να αναβάλουν την φορολογική απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη.

7. Επισφαλείς απαιτήσεις

1. Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 του παρόντος άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) € που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,

β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) € που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Πίνακας 2: Σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων	
Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (%)
> 12	50
> 18	75
> 24	100

2. Ανεξάρτητα από την παράγραφο 1, ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων κατά των μετόχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα

τοις εκατό (10%) και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%), εκτός αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου, ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή σε βάρος του έχει εκκινήσει η διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.

3. Η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1, ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση:

α) καταστεί εισπραξιμή ή

β) διαγραφεί.

4. 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.

8. Μεταφορά ζημιών

1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.

2. Ζημιές που προκύπτουν στην αλλοδαπή από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω μόνιμης εγκατάστασης δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση τις ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης που προκύπτουν σε άλλη χώρα ΕΕ/ΕΟΧ, με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, βάσει της οποίας τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν απαλλάσσονται.

3. Εάν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους η άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου μιας επιχείρησης μεταβληθούν σε ποσοστό που υπερβαίνει το τριάντα τρία τοις εκατό (33%) της αξίας ή του αριθμού τους, η μεταφορά σύμφωνα με το παρόν άρθρο παύει να έχει εφαρμογή στις ζημιές που είχε η επιχείρηση αυτή κατά το εν λόγω φορολογικό έτος και τα προηγούμενα πέντε (5) έτη, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

9. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

10. Φορολογικοί συντελεστές

ι) Τα κέρδη από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα έως την 31.12.2019 φορολογούνται με την ακόλουθη κλίμακα:

Πίνακας 3: Κλίμακα φορολόγησης κερδών από άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας έως την 31.12.2019	
Εισόδημα (σε €)	Φορολογικοί Συντελεστές
0 - 20.000	22%
20.001 - 30.000	29%
30.001 - 40.000	37%
40.001 -	45%

Ενώ από 01.01.2020 θα φορολογούνται με την ακόλουθη κλίμακα

Πίνακας 4: Κλίμακα φορολόγησης κερδών από άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας από 01.01.2020	
Εισόδημα (σε €)	Φορολογικοί Συντελεστές
0 - 20.000	20%
20.001 - 30.000	29%
30.001 - 40.000	37%
40.001 -	45%

* Υπό την προϋπόθεση και στο βαθμό που, σύμφωνα με εκτίμηση του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου και της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, σε συνεργασία με την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα, τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και τις

ελληνικές αρχές, στο πλαίσιο της τελικής αξιολόγησης του Προγράμματος Οικονομικής Προσαρμογής, δεν προκαλείται απόκλιση από τους μεσοπρόθεσμους δημοσιονομικούς στόχους, όπως αυτοί καθορίζονται στο ως άνω Πρόγραμμα.

ii) Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες έως την 31.12.2018 φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%).

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες από την 01.01.2019 θα φορολογούνται με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%) (εξαιρουμένων των πιστωτικών ιδρυμάτων της περίπτωσης 1 της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Ν. 4261/2014)

* Σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν. 4472/2017, οι διατάξεις ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται κατά το φορολογικό έτος που αρχίζει από 1.1.2019 και εφεξής και θα δηλώνονται το επόμενο φορολογικό έτος υπό την προϋπόθεση και στο βαθμό που, σύμφωνα με εκτίμηση του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου και της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, σε συνεργασία με την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα, τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και τις ελληνικές αρχές, στο πλαίσιο της τελικής αξιολόγησης του Προγράμματος Οικονομικής Προσαρμογής, δεν προκαλείται απόκλιση από τους μεσοπρόθεσμους δημοσιονομικούς στόχους, όπως αυτοί καθορίζονται στο ως άνω Πρόγραμμα.

11. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα

Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει ο φορολογούμενος και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.) βεβαιώνεται ποσό ίσο με το εκατό τοις εκατό (100%) του φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους.

Αν στη δήλωση περιλαμβάνονται και εισοδήματα για τα οποία ο φόρος παρακρατείται ή καταβάλλεται κατά τις διατάξεις, ο φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε για τα εισοδήματα αυτά εκπίπτει από το φόρο που πρέπει να βεβαιωθεί. Αν το εισόδημα με βάση το οποίο ενεργείται η βεβαίωση του φόρου προσδιορίζεται κατά τρόπο τεκμαρτό, ο φόρος που αναλογεί στο τεκμαρτό αυτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το άρθρο αυτό. Όταν υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά το προς βεβαίωση ποσό της παραγράφου αυτής περιορίζεται στο μισό.

Σε περίπτωση που μειωθεί το εισόδημα άνω του είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει με αίτησή του τη μείωση του φόρου που βεβαιώθηκε κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου. Η αίτηση υποβάλλεται μέχρι το τέλος του μήνα Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους στο οποίο έγινε η βεβαίωση και αφορά στα ποσά του φόρου για τις δόσεις που δεν έγιναν ληξιπρόθεσμες κατά το χρόνο της υποβολής της αίτησης. Κατά την εκτίμηση της μείωσης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα λαμβάνονται ενδεικτικά υπόψη:

α) Το ποσό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης στο τρέχον φορολογικό έτος, συγκρινόμενο με τα ακαθάριστα έσοδα της αντίστοιχης περιόδου του προηγούμενου φορολογικού έτους.

β) Το ποσοστό των δαπανών και εξόδων διαχείρισης επί των ακαθάριστων εσόδων του τρέχοντος φορολογικού έτους σε σύγκριση με το αντίστοιχο ποσοστό του προηγούμενου φορολογικού έτους.

γ) Οι ουσιώδεις μεταβολές που τυχόν επήλθαν στους παράγοντες διαμόρφωσης του μικτού κέρδους της επιχείρησης κατά το τρέχον φορολογικό έτος σε σχέση με το προηγούμενο.

δ) Κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο πιθανολογείται μείωση του κέρδους του τρέχοντος φορολογικού έτους.

12. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με εκατό τοις εκατό (100%) του φόρου που προκύπτει για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. Από το ποσό που βεβαιώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις, εκπίπτει ο φόρος που παρακρατείται από πηγή Ελλάδος, εφόσον συντρέχει περίπτωση.

Τα ποσοστά μειώνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών τους. Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου.

Σε περίπτωση που μειωθεί το εισόδημα άνω του είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει με αίτησή του τη μείωση του φόρου που βεβαιώθηκε κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου. Η αίτηση υποβάλλεται μέχρι το τέλος του μήνα Σεπτέμβριο του φορολογικού έτους στο οποίο έγινε η βεβαίωση και αφορά στα ποσά του φόρου για τις δόσεις που δεν έγιναν ληξιπρόθεσμες κατά το χρόνο της υποβολής της αίτησης. Κατά την εκτίμηση της μείωσης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα λαμβάνονται ενδεικτικά υπόψη:

α) Το ποσό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης στο τρέχον φορολογικό έτος, συγκρινόμενο με τα ακαθάριστα έσοδα της αντίστοιχης περιόδου του προηγούμενου φορολογικού έτους.

β) Το ποσοστό των δαπανών και εξόδων διαχείρισης επί των ακαθάριστων εσόδων του τρέχοντος φορολογικού έτους σε σύγκριση με το αντίστοιχο ποσοστό του προηγούμενου φορολογικού έτους.

γ) Οι ουσιώδεις μεταβολές που τυχόν επήλθαν στους παράγοντες διαμόρφωσης του μικτού κέρδους της επιχείρησης κατά το τρέχον φορολογικό έτος σε σχέση με το προηγούμενο.

δ) Κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο πιθανολογείται μείωση του κέρδους του τρέχοντος φορολογικού έτους.

13. Φόρος Μερισμάτων

Ο όρος «μερίσματα» αναφέρεται στο εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό. Στα μερίσματα επιβάλλεται συντελεστής δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

14. Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα

Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.

Πίνακας 5: Κλίμακα ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φυσικών προσώπων	
Εισόδημα (σε €)	Εισφ. Αλληλεγγύης
0 – 12.000	0%
12.001 - 20.000	2,20%
20.001 - 30.000	5,00%
30.001 - 40.000	6,50%
40.001 - 65.000	7,50%
65.001 - 220.000	9,00%
>220.000	10,00%

15. Τέλος Επιτηδεύματος

Οι ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον τηρούν λογιστικά βιβλία εκ του νόμου, υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής:

α) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε οκτακόσια (800) € ετησίως.

β) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε χίλια (1.000) € ετησίως.

γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) € ετησίως.

δ) Για κάθε υποκατάστημα σε εξακόσια (600) € ετησίως.

ε) Για τις Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις και τους Συνεταιρισμούς Εργαζομένων, σε πεντακόσια (500) € ετησίως.

Ειδικά για τις Αστικές μη Κερδοσκοπικές Εταιρίες της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που το εισόδημά τους προέρχεται από ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελευθέριο επάγγελμα και έχουν έγγραφη σύμβαση με μέχρι τρία (3) φυσικά ή/ και νομικά πρόσωπα, ή το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) των ακαθάριστων εσόδων τους προέρχεται από ένα (1) φυσικό ή/ και νομικό πρόσωπο, πεντακόσια (500) € ετησίως

Εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος τα πρόσωπα που ασκούν ατομική εμπορική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα και παρουσιάζουν αναπηρία ίση ή μεγαλύτερη του ογδόντα τοις εκατό (80%), επίσης εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις καταβολής του τέλους, εκτός εάν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες

που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε χωριά με πληθυσμό έως πεντακόσιους (500) κατοίκους και σε νησιά κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Επίσης εξαιρούνται ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και η ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, καθώς και οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων εφόσον για τον επιτηδευματία υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησής του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65^ο έτος της ηλικίας. Επίσης, εξαιρούνται οι Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας με τη μορφή Κοινωνικής Συνεταιριστικής Επιχείρησης ή Συνεταιρισμού Εργαζομένων, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών τους

16. Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου

Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. Για όλα τα αυτοτελώς φορολογούμενα εισοδήματα της δηλώνεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς, κατά περίπτωση, φόρος. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30^ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Εξαιρετικά, τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, μπορούν να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Κοινή

δήλωση δύνανται να υποβάλουν και τα πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμφωνα συμβίωσης. Στην περίπτωση αυτή έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους έγγαμους.

Οι τυχόν ζημίες του εισοδήματος του ενός συζύγου ή μέρους συμφώνου συμβίωσης, δεν συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης.

Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης, το οποίο δηλώνεται ως υπόχρεος, και για τα εισοδήματα της συζύγου του ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης, αντίστοιχα.

Ειδικότερα, οι σύζυγοι ή τα μέρη συμφώνου συμβίωσης, υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον:

α. Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση ή έχει λυθεί το σύμφωνο συμβίωσης κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή της έγγαμης συμβίωσης ή τη λύση του συμφώνου συμβίωσης φέρει ο φορολογούμενος,

β. Ο ένας από τους δύο συζύγους ή ένα από τα δύο μέρη συμφώνου συμβίωσης είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση. Για τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο γονέας ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης που ασκεί τη γονική μέριμνα (με την επιφύλαξη των οριζομένων διατάξεων).

Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης:

α) του φόρου που παρακρατήθηκε,

β) του φόρου που προκαταβλήθηκε,

γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή (σύμφωνα με το άρθρο 9 του ΚΦΕ).

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

Η καταβολή του φόρου γίνεται σε τρεις (3) ισόποσες διμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των μηνών Σεπτεμβρίου και Νοεμβρίου, από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης.

Ειδικά η καταβολή του φόρου που προσδιορίζεται από δηλώσεις με καταληκτική ημερομηνία υποβολής την 31^η Δεκεμβρίου εκάστου φορολογικού έτους, γίνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου μήνα του επόμενου έτους, ενώ για τις δηλώσεις αυτής της περίπτωσης που υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. εμπρόθεσμα και η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται μετά την 31^η Δεκεμβρίου, η καταβολή γίνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

17. Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου

Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) 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 (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης. Για τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάλυση και σε κάθε

περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους.

Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή (σύμφωνα με το άρθρο 9 του ΚΦΕ). Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε), από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

Η καταβολή του φόρου γίνεται σε έξι (6), κατ' ανώτατο όριο, ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης και οι υπόλοιπες πέντε (5) μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των πέντε (5) επόμενων, μηνών. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν λυθεί ή έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση η καταβολή του φόρου γίνεται εφάπαξ και όχι αργότερα από την επόμενη εργάσιμη ημέρα από την υποβολή της δήλωσης.

18. Η εξέλιξη των φορολογικών συντελεστών επί των εισοδημάτων που αποκτούν τα Φυσικά Πρόσωπα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Πίνακας 6: Φορολογικοί συντελεστές επί εισοδημάτων Φυσικών Προσώπων από επιχειρηματική δραστηριότητα



Επιχειρησιακό Πρόγραμμα
Ανάπτυξη Ανθρώπινου Δυναμικού,
Εκπαίδευση και Διά Βίου Μάθηση
 Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης



Φορολογικό Έτος 2014				
Κλιμάκιο εισοδήματος (€)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (€)	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
			(€)	(€)
50.000	26%	13.000	50.000	13.000
Υπερβάλλον	33%			
Φορολογικό Έτος 2015				
Κλιμάκιο εισοδήματος (€)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (€)	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
			(€)	(€)
50.000	26%	13.000	50.000	13.000
Υπερβάλλον	33%			
Φορολογικό Έτος 2016				
Κλιμάκιο εισοδήματος (€)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (€)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (€)	Φόρου (€)
			(€)	(€)
20.000,00	22%	4.400,00	20.000,00	4.400,00
10.000,00	29%	2.900,00	30.000,00	7.300,00
10.000,00	37%	3.700,00	40.000,00	11.000,00
Υπερβάλλον	45%			
Φορολογικό Έτος 2017				
Κλιμάκιο εισοδήματος (€)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (€)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (€)	Φόρου (€)
			(€)	(€)
20.000,00	22%	4.400,00	20.000,00	4.400,00
10.000,00	29%	2.900,00	30.000,00	7.300,00
10.000,00	37%	3.700,00	40.000,00	11.000,00
Υπερβάλλον	45%			

19. Η εξέλιξη των φορολογικών συντελεστών επί των εισοδημάτων που αποκτούν τα Νομικά Πρόσωπα και Νομικές Οντότητες με Απλογραφικά Βιβλία

Πίνακας 7: Φορολογικοί συντελεστές επί εισοδημάτων Νομικών Προσώπων και Οντοτήτων με Απλογραφικά Βιβλία				
Φορολογικό Έτος 2014				
Κλιμάκιο εισοδήματος (€)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (€)	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
			(€)	(€)
50.000	26%	13.000	50.000	13.000
Υπερβάλλον	33%			
Φορολογικό Έτος 2015				
Κλιμάκιο εισοδήματος (€)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (€)	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
			(€)	(€)
50.000	26%	13.000	50.000	13.000
Υπερβάλλον	33%			
Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα με απλογραφικά βιβλία				29%
Φορολογικό Έτος 2016				
Κλιμάκιο εισοδήματος (€)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (€)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (€)	Φόρου (€)
Στο σύνολο	29%			
Φορολογικό Έτος 2017				
Κλιμάκιο εισοδήματος (€)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (€)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (€)	Φόρου (€)
Στο σύνολο	29%			

20. Η εξέλιξη των φορολογικών συντελεστών επί των εισοδημάτων που αποκτούν τα Νομικά Πρόσωπα και Νομικές Οντότητες με Διπλογραφικά Βιβλία

Πίνακας 8: Φορολογικοί συντελεστές επί εισοδημάτων Νομικών Προσώπων και Οντοτήτων με Διπλογραφικά Βιβλία		
Φορολογικό Έτος 2014		
Φορολογικό έτος που ξεκινά από	Συντελεστής	
	Όλα τα Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν Διπλογραφικά Βιβλία.	Συντελεστής παρακρ/σης μερισμάτων σε περίπτωση διανομής κερδών
1.1.2014 έως 31.12.2014	26%	10%
Φορολογικό Έτος 2015		
Φορολογικό έτος που ξεκινά από	Συντελεστής	
	Όλα τα Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν Διπλογραφικά Βιβλία.	Συντελεστής παρακρ/σης μερισμάτων σε περίπτωση διανομής κερδών
1.1.2015	29%	10%
Φορολογικό Έτος 2016		
Φορολογικό έτος που ξεκινά από	Συντελεστής	
	Όλα τα Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν Διπλογραφικά Βιβλία.	Συντελεστής παρακρ/σης μερισμάτων σε περίπτωση διανομής κερδών
01.01.2016	29%	10%
Φορολογικό Έτος 2017		
Φορολογικό έτος	Συντελεστής	

που ξεκινά από	Όλα τα Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν Διπλογραφικά Βιβλία.	Συντελεστής παρακρ/σης μερισμάτων σε περίπτωση διανομής κερδών
01.01.2017	29%	15%

21. Εξέλιξη της προκαταβολής φόρου εισοδήματος επί των εισοδημάτων που αποκτούν τα Φυσικά Πρόσωπα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Πίνακας 9: Φορολογικοί συντελεστές προκαταβολής φόρου εισοδήματος Φυσικών Προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα				
Φυσικά πρόσωπα με επιχειρηματική δραστηριότητα	Φορολογικά έτη			
	2014	2014 Νέο μετά την ψήφιση του νόμου 4336/2015	2015	2016
Λοιπά φυσικά πρόσωπα με επιχειρηματική δραστηριότητα	55%	55%	75%	100%

22. Εξέλιξη της προκαταβολής φόρου εισοδήματος επί των εισοδημάτων που αποκτούν τα Νομικά Πρόσωπα και Νομικές Οντότητες με Απλογραφικά ή Διπλογραφικά Βιβλία

Πίνακας 10: Φορολογικοί συντελεστές προκαταβολής φόρου εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Οντοτήτων με Απλογραφικά ή Διπλογραφικά βιβλία				
Νομικά πρόσωπα - οντότητες	Φορολογικά έτη			
	2014	2014 Νέο μετά την ψήφιση του νόμου	2015	2016

		4336/2015		
Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. (εκτός τραπεζών)	80%	100%	100%	100%
Τράπεζες	100%	100%	100%	100%
Προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.,)	55%	55%	75%	100%
Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα	55%	55%	75%	100%
Νομικά πρόσωπα - οντότητες	Φορολογικά έτη			
	2014	2014	2015	2016
		Νέο μετά την ψήφιση του νόμου 4336/2015		
Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών	80%	100%	100%	100%
Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς	55%	55%	75%	100%
Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	55%	55%	75%	100%
Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)	80%	100%	100%	100%
Λοιπές νομικές οντότητες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω	80%	100%	100%	100%

23. Ενδοομλικές συναλλαγές

Α. Ορισμός τριγωνικών πωλήσεων – Transfer Pricing:

Οι τριγωνικές πωλήσεις αποτελούν συνήθη πρακτική από ομίλους εταιρειών που διαθέτουν θυγατρικές σε πολλές χώρες του κόσμου, πραγματοποιώντας συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεών τους με τέτοιο τρόπο ώστε να μεταφέρονται τα κέρδη από χώρα σε χώρα, δηλαδή από θυγατρική σε θυγατρική, όπου η φορολόγηση είναι χαμηλή. Έτσι, όταν σε ένα κράτος οι φορολογικοί συντελεστές είναι υψηλοί, ο όμιλος θα επιδιώξει να εμφανίσει χαμηλό περιθώριο κέρδους. Αυτό το κάνει χρεώνοντας υπέρογκες δαπάνες, ώστε να αποφύγει την υψηλή φορολόγηση. Την ίδια στιγμή σε άλλη χώρα με χαμηλό φορολογικό συντελεστή, όπου επίσης δραστηριοποιείται με άλλη θυγατρική, θα κάνει υποτιμολογήσεις (μικρής αξίας χρεώσεις δαπανών), ώστε τα κέρδη του ομίλου να μεταφερθούν εκεί και να φορολογηθούν με ευνοϊκότερο τρόπο.

B. Απολεσθέντα κρατικά έσοδα

Από 1 έως 3 δις εκτιμώνται τα έσοδα που δεν καρπώνεται το ελληνικό Δημόσιο σε ετήσια βάση, εξαιτίας των συνήθων πρακτικών που εφαρμόζουν οι ξένοι πολυεθνικοί όμιλοι μέσω των υπερτιμολογήσεων, υποτιμολογήσεων και των τριγωνικών συναλλαγών ανάμεσα στις μητρικές και τις θυγατρικές τους εταιρίες. Απώτερος στόχος των παραπάνω επιχειρήσεων είναι η μεταφορά κερδών σε φορολογικούς παραδείσους με χαμηλότερους συντελεστές.

Οι έλεγχοι των ενδοομιλικών συναλλαγών ξεκίνησαν το 2008 αλλά με την πάροδο των ετών εξασθένησαν ανάμεσα στα συναρμόδια υπουργεία Οικονομικών και Ανάπτυξης, λόγω της απίστευτης πολυνομίας, της τρομακτικής γραφειοκρατίας αλλά κυρίως έβρισκαν εμπόδιο στην απροθυμία εφαρμογής των διατάξεων από τα αρμόδια όργανα και υπηρεσίες.

Γ. Αντιμετώπιση των ενδοομιλικών συναλλαγών

Με τις κείμενες διατάξεις η φορολογική διοίκηση προσπάθησε να διασφαλίσει προκαταβολικά επιπρόσθετη ρευστότητα από τις επιχειρήσεις σε μια εξαιρετικά δύσκολη περίοδο, για το σύνολο της εγχώριας επιχειρηματικότητας. Πιο συγκεκριμένα, με το Άρθρο 21 του Νομοσχεδίου για τις 100 δόσεις,

προβλέπονταν ότι οι δαπάνες που καταβάλουν οι ελληνικές επιχειρήσεις σε εταιρείες που εδρεύουν στα κράτη αυτών των περιπτώσεων δεν θα αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα και θα υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 26%, μέχρις ότου αποδειχθεί ότι πρόκειται για πραγματικές κι όχι εικονικές συναλλαγές. Η διάταξη αυτή επηρέαζε τη δραστηριότητα χιλιάδων επιχειρήσεων, οι οποίες πραγματοποιούσαν συναλλαγές με άλλες εταιρείες που εδρεύουν στην Αλβανία, τη Βουλγαρία, την Κύπρο, την Πρώην Γιουγκοσλαβική Δημοκρατία της Μακεδονίας (Π.Γ.Δ.Μ.), το Μαυροβούνιο, τη Βοσνία-Ερζεγοβίνη, την Ιρλανδία, το Κατάρ και τα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα, καθώς οι χώρες αυτές έχουν πολύ χαμηλούς συντελεστές φόρου για τα επιχειρηματικά κέρδη και θεωρούνται «κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς». Η διάταξη όμως δεν αφορούσε μόνο τις θυγατρικές αλλά όλες τις επιχειρήσεις και, μάλιστα, χωρών που μετέχουν στην ευρωζώνη ή είναι στον προθάλαμο της ΕΕ.

Δ. Επιπτώσεις από πιθανή εφαρμογή των διατάξεων για την αντιμετώπιση των ενδοομιλικών συναλλαγών:

Η ψήφιση του 3ου Μνημονίου τον Αύγουστο του 2015 ακύρωσε τις ψηφισθείσες διατάξεις για την αντιμετώπιση των τριγωνικών πωλήσεων, οι αρνητικές επιπτώσεις των οποίων (αν εφαρμοζόντουσαν) θα γινόταν ιδιαίτερα αισθητές από τις εγχώριες επιχειρήσεις, καθόσον:

- Θα επιδεινώνονταν ακόμη περισσότερο η ήδη δυσχερής θέση των ελληνικών επιχειρήσεων, εξαιτίας της οικονομικής ασφυξίας και της συνακόλουθης περιορισμένης έως ανύπαρκτης διαθέτουσας ρευστότητας. Μάλιστα, σε περίπτωση εφαρμογής των σχετικών διατάξεων, θα μιλούσαμε για πραγματική καταβαράθρωση του παραγωγικού ιστού της χώρας και ιδίως των εισαγωγικών επιχειρήσεων, από τη στιγμή που από τα τέλη του περασμένου Ιουνίου έχουν επιβληθεί περιορισμοί στην κίνηση κεφαλαίων (Capital Controls).
- Η προκύπτουσα γραφειοκρατία στην προσπάθεια επιβεβαίωσης της αυθεντικότητας της συναλλαγής με την οποία ήταν επιφορτισμένος ο

επιχειρηματίας, αντιβαίνει στις αρχές ενός απλού, λειτουργικού και απαλλαγμένου από διοικητικά βάρη φορολογικού πλαισίου.

- Η διαδικασία απόδειξης τέλεσης μη παράνομων συναλλαγών ισοδυναμεί με ένα τεράστιο διαχειριστικό κόστος, το οποίο θα επιβάρυνε τις ήδη καταπονημένες, από φορολογικής απόψεως, επιχειρήσεις.
- Οι διατάξεις του συγκεκριμένου άρθρου συντελούσαν στον αποπροσανατολισμό των αρχικών στοχεύσεων και προθέσεων της πολιτικής ηγεσίας, καθώς δε διασφαλιζόνταν η φορολόγηση των αποκομισθέντων κερδών αλλά η επιβάρυνση της εμπορικής δραστηριότητας (αγορές εμπορεύσιμων ειδών). Ο πρόσθετος φόρος με συντελεστή 26% θα επιβάλλονταν επί των ακαθάριστων δαπανών των επιχειρήσεων και όχι επί των καθαρών πραγματοποιηθέντων κερδών τους.
- Η επιβάρυνση των εισαγωγικών επιχειρήσεων, εξαιτίας της επιβολής προληπτικού φόρου 26% επί των συναλλαγών, θα έπληττε ταυτόχρονα και εκείνες τις μονάδες που διακρίνονται για τον εξαγωγικό τους προσανατολισμό. Κι αυτό γιατί μία σειρά βασικών και ουσιαδών μεταβλητών του κόστους, όπως το κόστος προμήθειας πρώτων υλών, το μεταφορικό και το ενεργειακό κόστος αλλά και το αντίστοιχο χρηματοοικονομικό θα εκτινάσσονταν στα ύψη, με συνέπεια την αύξηση της τελικής τιμής διάθεσης των προϊόντων και την επακόλουθη απώλεια της διεθνούς ανταγωνιστικότητάς τους. Η υποχρέωση παρακράτησης φόρου εν είδει εξασφάλισης, με στόχο τον αυτοέλεγχο των επιχειρήσεων και τη βελτίωση της ρευστότητας του Κράτους, αντιβαίνει σε θεμελιώδεις κανόνες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, από τη στιγμή που εγείρονταν θέματα περί ελεύθερου ανταγωνισμού. Σαν αποτέλεσμα θα μετατίθονταν ή ακόμα και θα αναβάλλονταν οριστικά η διενέργεια νόμιμων εμπορικών συναλλαγών με συγκεκριμένες χώρες που προβλέπονται στο Άρθρο 21 (χώρες ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος), προκειμένου να αποφευχθεί η καταβολή σημαντικών ποσών στο ελληνικό Κράτος.

Ε. Τρόποι αντιμετώπισης των τριγωνικών πωλήσεων:



Η υφιστάμενη νομοθεσία ορίζει επαρκώς τα εργαλεία εντοπισμού της φοροδιαφυγής και πιστοποίησης της πραγματικής υπόστασης των συναλλαγών, χωρίς να προκαλεί περαιτέρω επιβαρύνσεις στις επιχειρήσεις. Ως εκ τούτου, η πρόθεση μετακύλισης του βάρους απόδειξης της νομιμότητας των εμπορικών συναλλαγών από τους προβλεπόμενους φοροελεγκτικούς μηχανισμούς στις επιχειρήσεις καταστρατηγούσε το πνεύμα αλλά και το γράμμα του Νόμου. Τα ενδεδειγμένα μέτρα περιορισμού του φαινομένου μπορούν να σταχυολογηθούν ως εξής:

- Εντατικοποίηση των ελέγχων με ταυτόχρονη χρήση όλων των διαθέσιμων ηλεκτρονικών εργαλείων και σύγχρονων μεθόδων εντοπισμού των παραβάσεων.
- Η διαδικασία ελέγχου και διασταύρωσης θα πρέπει να πραγματοποιείται εκ των προτέρων, κατά τη διάρκεια και σίγουρα πριν την ολοκλήρωση της συναλλαγής.
- Το Transfer Pricing αντιμετωπίζεται κυρίως με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές, αναπτυξιακές πολιτικές και την παροχή κινήτρων στην παραγωγική βάση και ιδιαίτερα στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, προκειμένου να ανταγωνιστούν αποτελεσματικά τις πολυεθνικές.
- Η απαιτούμενη διαφάνεια των συναλλαγών μπορεί να επέλθει μέσω της διασφάλισης της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών, σχετικά με διασυνοριακές φορολογικές αποφάσεις και συμφωνίες προκαθορισμένων τιμών (πρόθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για την εξάλειψη των φοροαποφυγής – φοροδιαφυγής).

24. Τα ενδοομιλικά Μερίσματα

Με τις διατάξεις του Φορολογικού Νόμου παρέχεται απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος για τα μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή (καταβάλλων):



i) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει,

ii) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε., σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος και

iii) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς και

β) το νομικό πρόσωπο που λαμβάνει τα μερίσματα (λήπτης):

i) κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει και

ii) διακρατεί το ως άνω ποσοστό τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

Ως προς τον καταβάλλοντα τα μερίσματα περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων και οι εταιρείες του ελληνικού δικαίου που αποκαλούνται «ανώνυμη εταιρεία (ΑΕ), εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (ΕΠΕ), καθώς και άλλες εταιρείες που έχουν συσταθεί βάσει του ελληνικού δικαίου και υπόκεινται σε φορολογία εταιρειών στην Ελλάδα». Επίσης, περιλαμβάνεται μεταξύ άλλων και ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα στην Ελλάδα. Επομένως, προκειμένου για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, ο καταβάλλων μπορεί να είναι νομικό πρόσωπο είτε της ημεδαπής είτε της αλλοδαπής (Ε.Ε.) και περαιτέρω, προκειμένου για νομικά πρόσωπα της ημεδαπής, αυτά μπορεί να είναι, πέρα από τα ρητά κατανομαζόμενα στο Παράρτημα της Οδηγίας (ΑΕ και ΕΠΕ), οι ΙΚΕ, καθώς και οι προσωπικές εταιρίες, οι οποίες πλέον υπόκεινται σε φορολογία εταιρειών στην Ελλάδα.

Ομοίως, ως προς τον λήπτη των μερισμάτων, φορολογικό κάτοικο Ελλάδας, επισημαίνεται ότι και αυτός πρέπει να είναι, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, νομικό πρόσωπο. Ως τέτοιο νοείται, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν και πιο

πάνω, η επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα (κεφαλαιουχικές και προσωπικές εταιρείες). Κατά συνέπεια, τα μερίσματα που εισπράττει συνεταιρισμός, νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κοινωνία, κλπ. από συνδεδεμένη με αυτή πρόσωπο, δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου αυτού και ως εκ τούτου, δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος. Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι με τις διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) επεκτείνεται η μέθοδος της απαλλαγής, που ίσχυε για τα ενδοομικά μερίσματα από εταιρίες της Ε.Ε. και για τα εισπραττόμενα μερίσματα από ημεδαπά νομικά πρόσωπα, εφόσον βέβαια πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου αυτού (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, χρόνος διακράτησης αυτού, κλπ.).

Αντίθετα, για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου, καθιερώνεται η μέθοδος της πίστωσης του φόρου ως τρόπος φορολογικής μεταχείρισης των εισπραττόμενων μερισμάτων. Ειδικότερα, προβλέπεται ότι από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Επισημαίνεται ότι για τα μερίσματα ή κέρδη που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από αλλοδαπή θυγατρική της, με έδρα σε τρίτη χώρα (εκτός Ε.Ε.), από τον αναλογούντα φόρο του νομικού προσώπου εκπίπτει μόνο το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος.

Για την εφαρμογή των ανωτέρω, το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων καταχωρείται μεικτό στα βιβλία του νομικού προσώπου προκειμένου στη συνέχεια να συμψηφιστεί ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είτε στο επίπεδο του νομικού προσώπου είτε ως παρακρατούμενος στη διανομή κερδών. Διευκρινίζεται, ότι για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής ισχύει ο περιορισμός ότι η μείωση του φόρου δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος με βάση τις διατάξεις, προκειμένου για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, εμφανίζεται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού. Για τα λοιπά νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, το απαλλασσόμενο ποσό θα αφαιρείται κατ' ανάγκη από τα καθαρά κέρδη προκειμένου για το προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, δίχως να εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού.

Επισημαίνεται, ότι η απαλλαγή επεκτείνεται και στις επιχειρήσεις που παρουσιάζουν ζημιολόγους αποτελέσματα και δεν μπορούν να σχηματίσουν αποθεματικό, καθόσον το απαλλασσόμενο ποσό εμφανίζεται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, ανεξάρτητα από την επάρκεια κερδών ή όχι. Αν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί το αποθεματικό αυτό ή μέρος του αυτό δεν προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης συναθροιζόμενο με τα λοιπά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ωστόσο, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%, με την επιφύλαξη επιμέρους διατάξεων του ίδιου νόμου.

Παράδειγμα: ΑΕ στο φορολογικό έτος 1.1.2016 - 31.12.2016, εμφανίζει κέρδη ισολογισμού 10.000.000 €. Μέσα στο εν λόγω έτος, εισέπραξε 2.000.000 € που αφορούν ενδοομικά μερίσματα που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου, 665.000 € (καθαρό ποσό) που αφορά μερίσματα από θυγατρική με έδρα σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. όπου δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου και για τα οποία έχει καταβληθεί φόρος νομικού προσώπου 300.000 € και έχει παρακρατηθεί φόρος μερισμάτων 35.000 €, καθώς και 576.000 € (καθαρό ποσό) από θυγατρική τρίτης χώρας, επί των οποίων έχει καταβληθεί φόρος αλλοδαπού νομικού προσώπου 160.000 € και έχει παρακρατηθεί φόρος 64.000 €.

Με βάση όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, το ποσό των 2.000.000 € θα αντιμετωπισθεί φορολογικά ως απαλλασσόμενο έσοδο και θα εμφανισθεί σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού. Για το ποσό των 665.000 € θα εφαρμοστεί η μέθοδος της πίστωσης φόρου ως τρόπος φορολόγησης των μερισμάτων, μετά την αναγωγή του σε μικό ποσό με την προσθήκη του φόρου του αλλοδαπού νομικού προσώπου και του παρακρατηθέντος φόρου (665.000 € + 35.000 € +

300.000 € = 1.000.000 €). Στη συνέχεια, από τον αναλογούντα φόρο που θα προκύψει θα συμψηφισθεί ο φόρος που καταβλήθηκε ως φόρος αλλοδαπού νομικού προσώπου καθώς και ο παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις της του Ν. 4172/2013, μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, ήτοι 290.000 €. Τέλος, για το ποσό των 576.000 €, θα εφαρμοσθεί επίσης η μέθοδος της πίστωσης του φόρου, μετά την αναγωγή του σε μεικτό ποσό με την προσθήκη μόνο του παρακρατηθέντος φόρου μερισμάτων (640.000 €) και θα συμψηφισθεί ο συγκεκριμένος παρακρατηθείς φόρος.

Επισημαίνεται, ότι τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 48, εφαρμόζονται ανάλογα και για τα μερίσματα που εισπράττει νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από νομικό πρόσωπο με έδρα την Ελβετία, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 15 της Συμφωνίας μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας που κυρώθηκε με το Ν. 3363/2005 (ΠΟΛ.1085/11.6.2010 εγκύκλιος της Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων).

Για την τεκμηρίωση της πλήρωσης των προϋποθέσεων του νόμου το νομικό πρόσωπο που λαμβάνει τα μερίσματα δεν συμπληρώνει ειδικό έντυπο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου, καθόσον για την εκπλήρωση της συνδρομής των προϋποθέσεων για την εφαρμογή του άρθρου αυτού έχει ενσωματωθεί στο έντυπο φορολογίας εισοδήματος, ειδικός πίνακας ο οποίος συμπληρώνεται μαζί τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος στις αντίστοιχες προθεσμίες υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους μέσα στο οποίο αποκτήθηκαν τα υπόψη εισοδήματα, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 68 του ίδιου νόμου.

2. Με τις διατάξεις του Νόμου ορίζεται ότι τα αναφερόμενα έχουν εφαρμογή και για τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττονται από μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρειών άλλων κρατών μελών που βρίσκονται στην Ελλάδα και προέρχονται από τις θυγατρικές τους σε ένα άλλο κράτος - μέλος. Δηλαδή, με τις υπόψη διατάξεις παρέχεται απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος και για τα μερίσματα που εισπράττουν δικαιούχες μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρειών άλλων κρατών

μελών και προέρχονται από τις θυγατρικές τους σε ένα άλλο κράτος - μέλος εφόσον πληρούνται στο επίπεδο της μόνιμης εγκατάστασης και οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου αυτού (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, διακράτηση ελάχιστου ποσοστού, κλπ.). Κατά τα λοιπά έχουν εφαρμογή και για την περίπτωση αυτή τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο.

3. Επιπροσθέτως με τις διατάξεις του Νόμου προβλέπεται ότι εάν ο λήπτης (νομικό πρόσωπο), δικαιούχος του εισοδήματος, δεν πληροί την προϋπόθεση διακράτησης του ποσοστού συμμετοχής (24 μήνες) κατά το χρόνο χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος, ήτοι κατά το χρόνο λήψης της απόφασης διανομής των μερισμάτων από τα αρμόδια όργανα του καταβάλλοντος νομικού προσώπου ή προκειμένου για τα μερίσματα που διανέμουν οι προσωπικές εταιρίες κατά το χρόνο απόκτησης αυτών από τα μέλη τους, αλλά πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου, ο λήπτης φορολογούμενος μπορεί προσωρινά να ζητήσει απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος για τα εισπραττόμενα μερίσματα, εφόσον καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση εγγυητική επιστολή υπέρ του ελληνικού Δημοσίου, ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής. Ως εισπραττόμενα μερίσματα λαμβάνεται το καθαρό ποσό των μερισμάτων που εισέπραξε ο δικαιούχος μετά την αναγωγή του σε μικτό ποσό με την προσθήκη του φόρου εισοδήματος του αλλοδαπού νομικού προσώπου και του παρακρατηθέντος φόρου. Κατά συνέπεια, το ποσό της εγγυητικής επιστολής προκύπτει ως εξής:

Φορολογικός συντελεστής * εισπραττόμενο ποσό (μικτό)

Αν στο προηγούμενο παράδειγμα για τα μερίσματα των 665.000 € (καθαρό ποσό) που εισέπραξε η ανώνυμη εταιρεία από θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. για τα οποία δεν πληρούσαν η προϋπόθεση διακράτησης των 24 μηνών, η εν λόγω εταιρεία ήθελε να τύχει απαλλαγής, θα πρέπει να καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση εγγυητική επιστολή, ύψους:

$$29\% * 1.000.000 \text{ €} = 290.000 \text{ €}$$

Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου

ποσοστού συμμετοχής. Εάν ο φορολογούμενος παύει να διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής πριν τη συμπλήρωση των 24 μηνών, η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία αυτή και περαιτέρω επιβάλλεται αναδρομικά φορολογία στα κέρδη του νομικού προσώπου, με τις κυρώσεις που προβλέπονται με βάση τις διατάξεις του Ν.4174/2013. Η εγγυητική επιστολή θα πρέπει να κατατίθεται χειρόγραφα στην αρμόδια Φορολογούσα Αρχή (Δ.Ο.Υ.) μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους μέσα στο οποίο αποκτήθηκε το σχετικό εισόδημα για το οποίο αιτείται η σχετική απαλλαγή. Τα στοιχεία της εγγυητικής επιστολής θα πρέπει να αναγράφονται στο σχετικό έντυπο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σε ειδικό πίνακα που έχει προβλεφθεί για το σκοπό αυτό.

Σε περίπτωση που ο λήπτης δικαιούχος του εισοδήματος δεν επιλέξει να ζητήσει απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος καταθέτοντας εγγυητική επιστολή με βάση τα πιο πάνω και κατ' επέκταση φορολογηθεί για το αντίστοιχο ποσό εισοδήματος (εισπραττόμενα μερίσματα), θα πρέπει να υποβάλλει κατά το χρόνο της συμπλήρωσης προϋπόθεσης διακράτησης του ποσοστού συμμετοχής (24 μήνες) τροποποιητική δήλωση του οικείου φορολογικού έτους προκειμένου να ληφθεί υπόψη το σχετικό ποσό εισοδήματος, ως απαλλασσόμενο έσοδο.

4. Με τις διατάξεις του νόμου προβλέπεται ότι εάν η διανομή κερδών προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος (νομικό πρόσωπο) δεν έχει τη δυνατότητα να εκπέσει τυχόν επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή. Το νόημα της παραγράφου αυτής είναι ότι εφόσον το εισόδημα (εισπραττόμενο μέρισμα) απαλλάσσεται της φορολογίας βάση προϋποθέσεως, τότε οι τυχόν δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και συνδέονται με αυτή τη συμμετοχή, όπως συμβολαιογραφικά έξοδα, φόροι, αμοιβές τρίτων, κλπ., καθώς και τυχόν χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι δανείων για την απόκτηση των συμμετοχών) κλπ., δεν εκπίπτουν στο σύνολό τους.

Απαλλαγή για ορισμένες ενδοομιλικές πληρωμές

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΕ α προβλέπεται απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου εισοδήματος με συντελεστή δέκα πέντε τοις εκατό (15%)

στα μερίσματα και παρόμοιες πληρωμές που διανέμονται σε νομικό πρόσωπο, εφόσον ο λήπτης των μερισμάτων:

- i)** κατέχει μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%), βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα σε κέρδη, δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου που προβαίνει στη διανομή,
- ii)** διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες,
- iii)** περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε. (Οδηγία Μητρικών - θυγατρικών),
- iv)** είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτους κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος και
- v)** υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας Μητρικών - θυγατρικών ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι κατά τη διανομή κερδών από τους υπόχρεους, προς νομικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις, δε διενεργείται παρακράτηση φόρου 15%. Κατά συνέπεια, κάθε νομικό πρόσωπο που ορίζει ο νόμος που προβαίνει σε διανομή κερδών δεν θα διενεργεί παρακράτηση φόρου 15% εφόσον πληρούνται οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις. Δηλαδή, με τις διατάξεις του νέου ΚΦΕ η απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου καταλαμβάνει και τα διανεμόμενα μερίσματα προς τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα, με τις προϋποθέσεις του νόμου αυτού, σε αντίθεση με τις προϊσχύσασες διατάξεις (Ν. 2238/1994) με τις οποίες η απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου εφαρμοζόταν μόνο σε διανεμόμενα κέρδη προς μητρικές εταιρείες με έδρα στην Ε.Ε.

Επίσης, στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού εμπίπτουν και τα μερίσματα που διανέμονται από τις κοινοπραξίες στα μέλη τους. Τονίζεται ότι στην περίπτωση αυτή ο λήπτης των μερισμάτων πρέπει να είναι κατά ρητή διατύπωση του νόμου νομικό πρόσωπο κατά τα οριζόμενα στην περ. γ' του άρθρου 2 και όχι νομική οντότητα (π.χ. συνεταιρισμός, κλπ.). Κατά συνέπεια, τα μερίσματα που καταβάλλονται από μια κοινοπραξία σε μια νομική οντότητα δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου αυτού και δεν απαλλάσσονται της παρακράτησης φόρου. Ειδικά στην περίπτωση που μέλος της κοινοπραξίας είναι υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας εγκατεστημένο στην Ελλάδα και δεδομένου ότι αυτό θεωρείται ως νομικό πρόσωπο, οι προϋποθέσεις, προκειμένου για τη χορήγηση της απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου, θα πρέπει να εξετάζονται στο επίπεδο του κεντρικού του.

Επισημαίνεται, ότι κατά την προσκόμιση του σχετικού εντύπου, ο υπόχρεος σε παρακράτηση μπορεί αντί της συμπλήρωσης του πίνακα VI από την Αρμόδια Φορολογική Αρχή του κράτους Μέλους της Ε.Ε, να προσκομίσει αντίστοιχο Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας από την ίδια Φορολογική Αρχή του δικαιούχου των διανεμόμενων κερδών, προκειμένου να εκπληρωθεί η σχετική προϋπόθεση που προβλέπεται από τις ίδιες διατάξεις. Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους λαμβάνουν χώρα περιοδικές καταβολές, το σχετικό έντυπο εφαρμογής συνυποβάλλεται κάθε φορά με τη δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου.

25. Τροποποιήσεις στους συντελεστές, στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και στο Φ.Π.Α. των μικρών επιχειρήσεων σε ευρωπαϊκό επίπεδο

Α. Σκοπός και στόχοι

Το σχέδιο δράσης της Ευρωπαϊκής Ένωσης παρέχει σαφείς κατευθύνσεις προς έναν ενιαίο χώρο ΦΠΑ στην Κοινότητα σε σχέση με το οριστικό καθεστώς του ΦΠΑ για τις διασυνοριακές προμήθειες. Εν όψει αυτών των μεταρρυθμίσεων θα πρέπει να εξετασθούν και άλλες πτυχές του ΦΠΑ, όπως οι υπάρχοντες ειδικοί



κανόνες για τις μικρές επιχειρήσεις (ΜΜΕ) και οι συντελεστές ΦΠΑ που μπορεί να εφαρμοστούν από τα κράτη - μέλη.

Ως εκ τούτου, το σχέδιο δράσης καθορίζει επίσης δράσεις για την προσαρμογή του συστήματος ΦΠΑ στις ανάγκες των ΜΜΕ και προτείνει επιλογές για μια εκσυγχρονισμένη πολιτική σχετικά με τους κανόνες της Ε.Ε. που διέπουν τους συντελεστές ΦΠΑ. Ορισμένες από τις πρωτοβουλίες που απορρέουν από το σχέδιο δράσης έχουν ήδη υποβληθεί από την Επιτροπή, ενώ άλλες είναι στο στάδιο της προετοιμασίας.

Στο πλαίσιο των συνεχιζόμενων εργασιών, οι διαδικασίες δημόσιας διαβούλευσης έχουν εκκινήσει, με τα κυριότερα συμπεράσματα που προκύπτουν να συνοψίζονται ως εξής:

- Θέσπιση ενός ισχυρού και ενιαίου συστήματος ΦΠΑ - Δημόσια διαβούλευση για το οριστικό καθεστώς του ΦΠΑ για Business to Business (B2B) ενδοκοινοτικές συναλλαγές επί αγαθών.
- Προσαρμογή του συστήματος ΦΠΑ στις ανάγκες των ΜΜΕ - Δημόσια διαβούλευση σχετικά με το ειδικό καθεστώς για τις μικρές επιχειρήσεις σύμφωνα με την οδηγία ΦΠΑ
- Προς μια εκσυγχρονισμένη πολιτική συντελεστών ΦΠΑ - Δημόσια διαβούλευση σχετικά με τη μεταρρύθμιση των συντελεστών ΦΠΑ.

B. Ισχύον καθεστώς

Το υφιστάμενο πολύπλοκο καθεστώς ΦΠΑ σε όλη την Ε.Ε. μπορεί να οδηγήσει σε υψηλές διοικητικές επιβαρύνσεις για τις μικρές επιχειρήσεις (ΜΜΕ), ιδιαίτερα κατά τις συναλλαγές με άλλα κράτη μέλη της Κοινότητας. Αυτό όχι μόνο εμποδίζει την περαιτέρω ανάπτυξη τους, αλλά μπορεί ακόμη και να τους αποτρέψει από τη συμμετοχή σε διασυνοριακές συναλλαγές μέσω των οποίων μπορούν να καρπωθούν τα οφέλη από την ενιαία αγορά.



- Η ισχύουσα νομοθεσία ΦΠΑ περιλαμβάνει ειδικά μέτρα για να αντιμετωπίσει τις συνέπειες της ένταξης των μικρών επιχειρήσεων στο ΦΠΑ. Σύμφωνα με το ισχύον καθεστώς, τα κράτη - μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τις παραδόσεις αγαθών ή υπηρεσιών από ΜΜΕ με ετήσιο κύκλο εργασιών που δεν υπερβαίνει ένα συγκεκριμένο όριο, ή να εφαρμόζουν απλουστευμένες διαδικασίες για τις ΜΜΕ επιβολής και είσπραξης του ΦΠΑ, μεταξύ άλλων.
- Οι παραπάνω κανόνες έχουν όμως αρκετά μειονεκτήματα. Είναι υπερβολικά περίπλοκοι και δαπανηροί για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις και δεν λαμβάνουν επίσης υπόψη την προοπτική της ενιαίας αγοράς, δεδομένου ότι οι προμηθευτές από άλλα κράτη μέλη δεν έχουν την ίδια μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ όπως οι εγχώριοι προμηθευτές. Ως αποτέλεσμα αυτού, το κόστος συμμόρφωσης των ΜΜΕ είναι μεγαλύτερο από το αντίστοιχο των μεγαλύτερων επιχειρήσεων.
- Η Επιτροπή προετοιμάζει μια ολοκληρωμένη δέσμη μέτρων απλούστευσης για τις ΜΜΕ που θα επιδιώξει να δημιουργήσει ένα πιο φιλικό προς τις επιχειρήσεις περιβάλλον, όπως αναφέρεται στο σχέδιο δράσης του ΦΠΑ για το 2016.

Η διαβούλευση αποσκοπεί στην αποτύπωση των απόψεων των ενδιαφερομένων σχετικά με **(α)** τις ισχύουσες διατάξεις του ΦΠΑ για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις και **(β)** τις πιθανές αλλαγές όσον αφορά στην εφαρμογή τους.

Γ. Οριστικό καθεστώς ΦΠΑ για Business to Business (B2B) ενδοκοινοτικές συναλλαγές επί αγαθών

Σύμφωνα με το ισχύον μεταβατικό σύστημα ΦΠΑ, τα αγαθά που πωλούνται διασυνοριακά μεταξύ επιχειρήσεων εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη μέλη απαλλάσσονται από το ΦΠΑ στο κράτος μέλος αναχώρησης των εμπορευμάτων (ενδοκοινοτικές παραδόσεις/αποκτήσεις). Ο τρόπος αυτός λειτουργίας του ΦΠΑ έχει ως αποτέλεσμα ένα υψηλό κόστος συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται εμπορικά σε όλη την Ε.Ε. και σημαντικό διοικητικό φόρτο για τις επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές. Επίσης, δημιουργεί σημαντικούς κινδύνους έξαρσης της διασυνοριακής απάτης στο εμπόριο αγαθών και παρεμποδίζει τη λειτουργία της ενιαίας αγοράς.

Η ισχύουσα διαβούλευση αποσκοπεί: **(α)** στην αποτύπωση της σημερινής κατάστασης ΦΠΑ στις B2B παραδόσεις αγαθών εντός της ΕΕ, **(β)** στην πιθανή βραχυπρόθεσμη βελτίωση του σημερινού μεταβατικού συστήματος ΦΠΑ, **(γ)** στην ανάγκη προσαρμογής προς το οριστικό σύστημα ΦΠΑ που θα βασίζεται στην αρχή της φορολόγησης της προμήθειας στο κράτος μέλος προορισμού.

Δ. Μεταρρύθμιση συντελεστών ΦΠΑ

Η Κοινοτική οδηγία για το ΦΠΑ καθορίζει τους γενικούς κανόνες που πλαισιώνουν την ελευθερία των κρατών μελών να καθορίζουν τους συντελεστές επί του συγκεκριμένου φόρου. Οι κανόνες αυτοί αποσκοπούν στη διασφάλιση, πάνω απ' όλα, την ουδετερότητα, απλότητα και λειτουργικότητα του συστήματος ΦΠΑ.

Το πλαίσιο αυτό ιδρύθηκε αρχικά με στόχο να καταλήξει σε ένα οριστικό σύστημα ΦΠΑ που θα βασίζεται στην λεγόμενη «αρχή της χώρας καταγωγής», δηλαδή ένα σύστημα στο οποίο η θέση του πωλητή καθορίζει τη φορολογική μεταχείριση. Για την αποφυγή του αθέμιτου ανταγωνισμού, το σύστημα προέλευσης απαιτεί αυστηρά τα κράτη μέλη να φορολογούν τα ίδια αγαθά σε σχεδόν παρεμφερή ποσοστά. Σε διαφορετική περίπτωση, οι πωλητές που βρίσκονται σε κράτη μέλη με υψηλότερο συντελεστή ΦΠΑ θα υποστούν μια άδικη μειονεκτική θέση σε σχέση με τους πωλητές που βρίσκονται σε χαμηλό χώρας ΦΠΑ. Για το λόγο αυτό, η οδηγία για τον ΦΠΑ είχε θεσπίσει ελάχιστους συντελεστές με την ελπίδα ότι με την πάροδο του χρόνου θα καταστεί εφικτή η υιοθέτηση ενιαίων συντελεστών.

Παρόλα αυτά, δεδομένου ότι εδώ και πολλά χρόνια δε σημειώθηκε πρόοδος σε ότι αφορά την σύγκλιση αυτή, αποφασίστηκε το 2011 να εγκαταλειφθεί η αρχή της προέλευσης. Έκτοτε, ο ΦΠΑ εξελίσσεται ολοένα και περισσότερο σε ένα σύστημα με βάση την αρχή του προορισμού (σύμφωνα με την οποία ο συντελεστής ΦΠΑ είναι αυτός που ισχύει εκεί όπου ο αγοραστής είναι

εγκατεστημένος, προκειμένου ο ίδιος φορολογικός συντελεστής να καταβάλλεται από όλους τους πωλητές.

Ωστόσο, οι κανόνες για τους συντελεστές δεν αναπροσαρμόστηκαν ποτέ για να εξυπηρετήσουν την παραπάνω λογική, με αποτέλεσμα να παρατηρείται μεγαλύτερη ποικιλομορφία σε επίπεδο συντελεστών ΦΠΑ. Οι διαφορές στους συντελεστές ΦΠΑ μπορεί να εξακολουθούν να επηρεάζουν τη λειτουργία της ενιαίας αγοράς σε ένα σύστημα όπου οι καταναλωτές διέρχονται τα σύνορα για να αγοράζουν αγαθά και υπηρεσίες. Εκτός όμως από αυτές τις περιπτώσεις, σε αντίθεση με ό,τι συμβαίνει στο πλαίσιο ενός συστήματος με βάση την αρχή της προέλευσης, οι προμηθευτές δεν αποκομίζουν σημαντικό όφελος από την εγκατάσταση σε κράτος μέλος με χαμηλότερους συντελεστές. Συνεπώς, οι διαφορές στους συντελεστές ΦΠΑ είναι λιγότερο πιθανό να διαταράξουν τη λειτουργία της ενιαίας αγοράς.

Από τη φύση του, το σύστημα προορισμού επιτρέπει μεγαλύτερη διαφοροποίηση των συντελεστών μεταξύ των κρατών μελών με χαμηλότερο κίνδυνο στρέβλωσης του ανταγωνισμού. Η εισαγωγή του συστήματος προορισμού διασφαλίζει τη δυνατότητα για μεταρρύθμιση των κανόνων σχετικά με τις τιμές, καθιστώντας το λιγότερο περιοριστικό για τα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή σκοπεύει να παρουσιάσει μια πρόταση μεταρρύθμισης το φθινόπωρο του 2017. Η περιγραφείσα ανοιχτή δημόσια διαβούλευση στοχεύει στην απόκτηση των απόψεων των ενδιαφερομένων σχετικά με: (α) την ανάγκη για δράση της Ε.Ε. στον τομέα των συντελεστών ΦΠΑ, (β) τη σωστή ισορροπία μεταξύ της εναρμόνισης και των κρατών μελών της αυτονομίας κατά τον καθορισμό των συντελεστών ΦΠΑ, (γ) τη διάγνωση των προβλημάτων και των κινδύνων που συνδέονται με τη διαφοροποίηση των συντελεστών ΦΠΑ εντός της ενιαίας αγοράς, (δ) τις απόψεις των ενδιαφερομένων σχετικά με τις προτεινόμενες επιλογές πολιτικής.

26. Το κενό ΦΠΑ - VAT Gap στην Ελλάδα και η περίπτωση του ειδικού καθεστώτος στα νησιά του Αιγαίου

Το Έλλειμμα Φ.Π.Α - VAT Gap είναι ένας δείκτης αποτελεσματικής εφαρμογής του νομοθετικά ισχύοντος καθεστώτος Φ.Π.Α (για παράδειγμα οι από 17.7.2015



ισχύοντες συντελεστές Φ.Π.Α στην Ελλάδα είναι 23%, 13% και 6% και σε ορισμένα νησιά του Αιγαίου ήταν μειωμένοι, μέχρι και το Σεπτέμβριο 2015, κατά 30%), καθώς παρέχει μια εκτίμηση της απώλειας φορολογικών εσόδων Φ.Π.Α, λόγω της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής, οποιασδήποτε άλλης φορολογικής απάτης σε σχέση με το Φ.Π.Α., καθώς και της αναποτελεσματικότητας των φοροεισπρακτικών και φοροελεγκτικών μηχανισμών (διαφθορά ή ατελής διάρθρωση και οργάνωση των κρατικών υπηρεσιών).

Το Έλλειμμα Φ.Π.Α. - VAT Gap ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ των πραγματοποιηθέντων με το ισχύον φορολογικό καθεστώς εσόδων Φ.Π.Α και της θεωρητικής συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης του νομοθετικά ισχύοντος Φ.Π.Α ή Vat Total Tax Liability (VTTL) - δηλαδή των θεωρητικών/δυνητικών μέγιστων εσόδων Φ.Π.Α με τους ισχύοντες συντελεστές (κανονικό μειωμένους και ειδικά μειωμένους στα νησιά του Αιγαίου), εάν δεν υφίστατο φοροαποφυγή, φοροδιαφυγή κ.λπ. ή/και αναποτελεσματικότητα του φοροεισπρακτικού μηχανισμού.

Πίνακας 11: Συνολικά έσοδα Φ.Π.Α, VTTL, σύνθεση του VTTL και Vat Gap, 2009-2013 (εκ. €) στην Ελλάδα/ESA 95					
	2009	2010	2011	2012	2013
A. VTTL	22.453	22.885	24.181	20.595	19.090
B. Πραγματικά - Εισπραχθέντα Έσοδα Φ.Π.Α (Eurostat).	14.876	15.958	15.021	13.712	12.593
Γ. Έλλειμμα Φ.Π.Α - VAT Gap (A-B).	7.577	6.927	9.160	6.883	6.497
Γ.1. Έλλειμμα Φ.Π.Α ως ποσοστό του VTTL*(=Γ/Α).	33,7%	30,3%	37,9%	33,4%	34,0%
Γ.2 Έλλειμμα Φ.Π.Α ως ποσοστό του ΑΕΠ.	3,3%	2,83%	4,39%	3,56%	3,57%
ΑΕΠ σε απόλυτα νούμερα	231.081	222.151	208.532	193.347	182.054
<small>* Θεωρητικά- δυνητικά μέγιστα, έσοδα Φ.Π.Α (Vat Total Tax Liability or VTTL) - Πηγή: European Commission, TAXUD</small>					

Όπως φαίνεται από τον Πίνακα 12, το Έλλειμμα Φ.Π.Α. - VAT Gap ως ποσοστό του VTTL στην Ελλάδα αυξήθηκε ελαφρώς κατά τη διάρκεια του 2013 (34,0% ή 6.497 εκ. €). Σε ένα μακροοικονομικό περιβάλλον έντονης ύφεσης με σημαντική μείωση της ιδιωτικής κατανάλωσης, το VTTL μειώθηκε λίγο περισσότερο από

επτά ποσοστιαίες μονάδες, αλλά τα εισπραχθέντα έσοδα Φ.Π.Α μειώθηκαν ακόμα περισσότερο, περισσότερο από οκτώ ποσοστιαίες μονάδες, οδηγώντας τελικά σε αύξηση του Ελλείμματος Φ.Π.Α. - Vat Gap στο 34% του VTTL. Η Ελλάδα κατά τη διάρκεια του 2013 δεν μετέβαλλε το τότε ισχύον καθεστώς Φ.Π.Α. Η Ελλάδα κατατάσσεται διαχρονικά ανάμεσα στις χώρες με το μεγαλύτερο Έλλειμμα Φ.Π.Α - Vat Gap το οποίο για τη περίοδο 2000 -2011 ανήλθε κατά μέσο όρο στο 30% του VTTL. Στην Ελλάδα το Έλλειμμα Φ.Π.Α - Vat Gap ως ποσοστό του θεωρητικού δυνητικού VTTL εμφάνισε διαχρονικά έντονη ανοδική τάση, ειδικότερα μετά το 2003 (από 22% του VTTL το 2001 μέχρι το 38% του VTTL το 2011).

Αυτό συνεπάγεται ότι για παράδειγμα στο 2011, η μέγιστη απώλεια εσόδων για την Ελλάδα από την ανεπαρκή εφαρμογή του τότε ισχύοντος Φ.Π.Α λόγω της μη εξάλειψης της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της μη δημιουργίας ενός βέλτιστου φοροεισπρακτικού μηχανισμού ανήλθε στα 9,2 δις €, ενώ το 2013 στα 6,5 δις €. Η εξάλειψη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της παραοικονομίας μόνο στη περιφέρεια της Αττικής στην οποία παράγεται περίπου το 45% του ΑΕΠ της Ελλάδας θα μπορούσε να αποφέρει το 2013 περίπου επιπλέον 3 δις € στον Κρατικό Προϋπολογισμό (περίπου τα μισά από τα 6,5 δις €). Μόνο η μείωση και όχι η εξάλειψη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της παραοικονομίας, στη περιφέρεια Αττικής θα μπορούσε να αποφέρει το 2013, τουλάχιστον 1 δις € παραπάνω έσοδα Φ.Π.Α στον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Η αύξηση του Ελλείμματος Φ.Π.Α. - Vat Gap μετά το 2008 οφείλεται στην κατάρρευση των φορολογικών εσόδων λόγω της πρωτοφανούς ύφεσης στην οποία εισήλθε η Ελληνική οικονομία μετά από μια περίοδο (2000-2007) σημαντικής άνθισης, στην οποία όμως το Έλλειμμα Φ.Π.Α - Vat Gap εξακολούθησε να είναι συγκριτικά με άλλες χώρες πολύ υψηλό.

Καθώς το πολύ υψηλό Έλλειμμα Φ.Π.Α- VAT Gap στην Ελλάδα (συγκριτικά με άλλες χώρες βλ. Πίνακα 12 για το 2012 και 2013) παρατηρήθηκε διαχρονικά τόσο σε περιόδους ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας (2000-2007) όσο και σε περιόδους ύφεσης (2008-2013) είναι φανερό ότι η ανεπάρκεια των εσόδων

Φ.Π.Α οφείλεται σχεδόν αποκλειστικά στη μη καταπολέμηση της παραοικονομίας, της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, καθώς και στη μη δημιουργία ενός αποτελεσματικού φοροεισπρακτικού μηχανισμού.

Πίνακας 12: Εκτιμήσεις VAT Gap στα κράτη μέλη της Ε.Ε., 2012-2013 (εκ. €, ESA-95)

ΧΩΡΑ	2012				2013			
	ΕΣΟΔΑ	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)	ΕΣΟΔΑ	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)
Αυστρία	24.563	27.629	3.066	11,1	24.953	28.170	3.217	11,4
Βέλγιο	26.896	30.272	3.376	11,2	27.226	30.412	3.186	10,5
Βουλγαρία	3.828	4.697	869	18,5	3.775	4.560	785	17,2
Τσεχία	11.377	14.883	3.506	23,6	11.694	15.070	3.376	22,4
Δανία	24.296	26.563	2.267	8,5	24.360	26.850	2.490	9,3
Εσθονία	1.508	1.740	232	13,3	1.558	1.873	315	16,8
Φινλανδία	17.987	18.524	537	2,9	18.848	19.660	812	4,1
Γαλλία	142.526	157.360	14.834	9,4	144.414	158.510	14.096	8,9
Γερμανία	194.034	216.984	22.950	10,6	197.005	221.878	24.873	11,2
Ελλάδα	13.712	20.595	6.883	33,4	12.593	19.090	6.497	34,0
Ουγγαρία	9.084	11.963	2.879	24,1	9.073	12.003	2.930	24,4
Ιρλανδία	10.219	11.508	1.289	11,2	10.371	11.596	1.225	10,6
Ιταλία	96.170	141.332	45.162	32,0	93.921	141.437	47.516	33,6
Λετονία	1.583	2.391	808	33,8	1.693	2.414	721	29,9
Λιθουανία	2.521	3.971	1.450	36,5	2.611	4.192	1.581	37,7
Λουξεμβούργο	3.093	3.269	176	5,4	3.485	3.672	187	5,1
Μάλτα	536	777	241	31,0	586	796	210	26,4
Ολλανδία	41.699	43.598	1.899	4,4	42.424	44.276	1.852	4,2
Πολωνία	27.783	37.175	9.392	25,3	27.780	37.911	10.131	26,7
Πορτογαλία	13.995	15.330	1.335	8,7	13.710	15.068	1.358	9,0
Ρουμανία	11.212	19.634	8.422	42,9	11.913	20.209	8.296	41,1
Σλοβακία	4.328	7.054	2.726	38,6	4.696	7.209	2.513	34,9
Σλοβενία	2.889	3.180	291	9,2	3.045	3.232	187	5,8
Ισπανία	56.652	68.262	11.610	17,0	61.350	73.444	12.094	16,5
Σουηδία	37.834	39.762	1.928	4,8	39.091	40.867	1.776	4,3
Ην. Βασίλειο	142.943	159.695	16.752	10,5	141.668	157.099	15.431	9,8
Σύνολο EU-26	923.268	1.088.148	164.880	15,2	933.843	1.101.498	167.655	15,2

Πηγή : Ευρωπαϊκή Επιτροπή, TAXUD, Eurostat (revenues)

Κατάργηση του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ στα νησιά του Αιγαίου

Η κατάργηση του ειδικού καθεστώτος χαμηλών συντελεστών ΦΠΑ των νησιών του Αιγαίου υπήρξε ένα από τα βασικότερα μέτρα του τρίτου Μνημονίου στην



κατεύθυνση τόνωσης των φορολογικών εσόδων. Απ' ότι φάνηκε στην πορεία το όφελος από μια τέτοια ενέργεια, σε σύγκριση με την προκληθείσα αναστάτωση της εφαρμογής του, είναι πολύ μικρότερο. Άλλωστε, δεν πρέπει να ξεχνάμε ότι ειδικά καθεστώτα ΦΠΑ σε συγκεκριμένες περιοχές ή σε συγκεκριμένα αγαθά έχουν και άλλες ευρωπαϊκές χώρες, όπως η Δανία, η Γερμανία, η Ισπανία η Γαλλία, η Ιταλία, η Κύπρος, η Αυστρία, η Πορτογαλία, η Φινλανδία, η Σουηδία, η Ιρλανδία, το Βέλγιο και το Ηνωμένο Βασίλειο.

Άλλωστε, η πρόβλεψη του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ούτε ισχύει χαριστικά, ούτε επιλεκτικά, αλλά αντισταθμίζει τα έξοδα που καταβάλλονται για τη μεταφορά προϊόντων από και προς την ηπειρωτική Χώρα, το περίφημο «θαλάσσιο μεταφορικό ισοδύναμο». Κατά γενική παραδοχή η οικονομική δομή των κοινωνιών αυτών, βρίσκεται σε ανταγωνιστικό μειονέκτημα σε σχέση με άλλες περιοχές της χώρας, εξαιτίας του υψηλού κόστους μεταφοράς. Ιδιαίτερα τα διάσπαρτα νησιά του Αιγαίου είναι απόλυτα εξαρτημένα από τις μεταφορές των προϊόντων σε αυτά.

Σύμφωνα με τις πρόσφατες εξελίξεις και κατόπιν συμφωνίας με τους δανειστές η πλειονότητα των ελληνικών νησιών, με κάποιες εξαιρέσεις, θα ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, κάτι που σημαίνει ότι οι συντελεστές από 17%, 9% και 4% θα αυξηθούν σε 24%, 13% και 6%. Μετά την αναπροσαρμογή των συντελεστών στα νησιά Θήρα, Μύκονο, Νάξο, Πάρο, Ρόδο, Σκιάθο (πρώτο κύμα 1.10.2015), Σύρο, Θάσο, Άνδρο, Τήνο, Κάρπαθο, Μήλο, Σκύρο, Αλόνησο, Κέα, Αντίπαρο και Σίφνο (δεύτερο κύμα 1.6.2016), θα αυξηθούν οι συντελεστές και στα υπόλοιπα νησιά της Ελλάδας. Ειδικά για τα νησιά της λεγόμενης «άγονης γραμμής» καθώς και στη Λέσβο, Χίο, Σάμο και Κω, τα οποία έχουν πληγεί από τις μεταναστευτικές ροές, η προστασία του ευνοϊκού καθεστώτος Φ.Π.Α. (μειωμένοι συντελεστές 30%) είναι πιθανό να αρθεί - εκτός ειδικής πρόβλεψης σε συνεννόηση με τους δανειστές - στις 31/12/2017.

Εν κατακλείδι, παρατηρείται πως κάθε προσπάθεια για αύξηση των φορολογικών εσόδων από ΦΠΑ θα πρέπει να προσανατολιστεί περισσότερο στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, μέσω της

δημιουργίας ενός βέλτιστου φοροεισπρακτικού μηχανισμού (καταπολέμηση διαφθοράς, αναδιάρθρωση, κάλυψη κενών θέσεων). Ένα προσεχτικά σχεδιασμένο φορολογικό σύστημα μπορεί να έχει πολύ σημαντικό αντίκτυπο στην οικονομία μιας χώρας. Μπορεί να βοηθήσει στη σταθεροποίηση των δημόσιων οικονομικών, να δώσει ώθηση στην ανάπτυξη, στην εργασία και στην ανταγωνιστικότητα, καθώς και σε μια δικαιότερη κατανομή του εισοδήματος. Η περαιτέρω αύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων δε μεταφράζεται απαραίτητα σε αυξημένα έσοδα σε περιόδους ύφεσης στις οποίες τόσο τα νοικοκυριά, όσο και οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν προβλήματα χρηματοδότησης και ρευστότητας.

27. Έκθεση απολογισμού Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) για το έτος 2016

A. Γενική εικόνα

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων κατά τη διάρκεια του 2016 υλοποίησε πλήθος δράσεων με σκοπό την επίτευξη των στόχων που τέθηκαν στο πλαίσιο εφαρμογής της στρατηγικής της, για την ενίσχυση τόσο της είσπραξης των δημοσίων εσόδων όσο και της φορολογικής συμμόρφωσης, την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου, τη διευκόλυνση του εμπορίου και της προστασίας της δημόσιας υγείας καθώς και τη λειτουργία μιας αποτελεσματικότερης και αξιόπιστης διοίκησης.

Τα αποτελέσματα της είσπραξης των δημοσίων εσόδων υπήρξαν ικανοποιητικά τόσο σε σχέση με την τεθείσα στοχοθεσία όσο και με τα αποτελέσματα του προηγούμενου έτους. Τα συνολικά έσοδα ανήλθαν για το 2016 σε 53,1 δις €, παρουσιάζοντας αύξηση κατά 7,1% σε σχέση με τα έσοδα του 2015. Επίσης, τα έσοδα Φ.Π.Α. παρουσιάστηκαν αυξημένα κατά 10,2% σε σχέση με το 2015, τα οποία και ανήλθαν στο ύψος των 15,008 δις €. Παράλληλα οι εισπράξεις έναντι του συνολικού ληξιπρόθεσμου χρέους σημείωσαν αύξηση σε σχέση με το προηγούμενο έτος, ύψους 33,3%, 5,203 δις € το 2016 έναντι 3,902 δις € το 2015. Στην ανωτέρω αύξηση, συμπεριλαμβάνεται η αύξηση μεγέθους 40% σε σχέση με το 2015, που πραγματοποιήσαν οι εισπράξεις από μεγάλους οφειλότες

και στοχευμένες δράσεις. Αντιθέτως, παρουσιάστηκαν μειωμένες οι εισπράξεις επί των συνολικών ληξιπρόθεσμων οφειλών της τελωνειακής διοίκησης, 26,1 εκ. € έναντι στόχου των 34,2 εκ. €, καθώς και εισπράξεις έναντι των βεβαιωθέντων προστίμων, πολλαπλών τελών, δασμών και φόρων από απλές τελωνειακές παραβάσεις και λαθρεμπορίες, ύψους 8,22 εκ. € έναντι του στόχου των 19,4 εκ. €, απόκλιση η οποία οφείλεται κυρίως σε υποθέσεις λαθρεμπορίας καπνικών προϊόντων χαμηλής εισπραξιμότητας.

Προτεραιότητα επίσης αποτέλεσε η εφαρμογή δράσεων για την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης. Ειδικότερα αυξήθηκε το ποσοστό φορολογικής συμμόρφωσης για «φρέσκες» ληξιπρόθεσμες οφειλές σε 59,59% από 45,26% του προηγούμενου έτους. Υπέρβαση του ετήσιου στόχου παρουσίασε το ποσοστό υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Π.Α. (εμπροθέσμως και κατόπιν δράσεων φορολογικής συμμόρφωσης), ύψους 98,02%, καθώς και το ποσοστό συμμόρφωσης επί των μη υποβληθεισών εμπροθέσμως δηλώσεων Φ.Ε.Ν.Π. φορολογικού έτους 2014, μεγέθους 20,05%.

Όσον αφορά στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, υπογραμμίζεται η ανάγκη για εντατικοποίηση των ενεργειών των ελεγκτικών υπηρεσιών της φορολογικής διοίκησης για τη διενέργεια περισσότερων αποτελεσματικών ελέγχων. Οι Δ.Ο.Υ. διενήργησαν 20.569 ελέγχους (πλήρεις και μερικούς) βεβαιώνοντας αντίστοιχα ποσά ύψους 1,6 δις € έναντι του ετήσιου στόχου των 2,3 δις €. Όσον αφορά στη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων, διενεργήθηκαν 74.272 από τις Δ.Ο.Υ. στους οποίους εντοπίστηκε παραβατικότητα σε ποσοστό 11,9%. Επίσης διενεργήθηκαν 4.447 στοχευμένοι μερικοί επιτόπιοι έλεγχοι από τις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στους εντοπίστηκε παραβατικότητα σε ποσοστό 44,95%, ενώ παράλληλα ολοκληρώθηκαν από τις ίδιες υπηρεσίες 650 έρευνες φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου. Επιπρόσθετα, βελτίωση παρουσίασε η εισπραξιμότητα του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία ανήλθε σε 39,68% έναντι 17,14% το προηγούμενο έτος ενώ παρουσιάστηκε μείωση στο πλήθος των διενεργηθέντων ελέγχων (306 έναντι ετήσιου στόχου 400 ελέγχων). Υστέρηση επίσης έναντι του στόχου παρουσίασε το πλήθος των διενεργηθέντων ελέγχων από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (252 έναντι ετήσιου στόχου 600 ελέγχων) με αντίστοιχο ποσοστό εισπραξιμότητας 12,66% έναντι του στόχου 22,5%.

Ιδιαίτερη βαρύτητα δόθηκε στην αποτελεσματική αντιμετώπιση του λαθρεμπορίου, διασφαλίζοντας μεν την είσπραξη των δημοσίων εσόδων, υποστηρίζοντας δε τη νόμιμη εμπορική δραστηριότητα και την προστασία των πολιτών από κινδύνους που ελλοχεύουν στη διακίνηση των εμπορευμάτων. Οι τελωνειακές Υπηρεσίες διενήργησαν 66.661 ελέγχους δίωξης, εκδίδοντας 9.231 καταλογιστικές πράξεις με αντίστοιχα καταλογισθέντα ποσά ύψους 524,4 εκ. €, σημειώνοντας επίσης αύξηση στις κατασχέσεις/δεσμεύσεις, μεγέθους 16,22% σε σχέση με το προηγούμενο έτος (1.562 το 2016 έναντι 1.344 το 2015). Η λειτουργία των Κινητών Ομάδων Ελέγχου οδήγησε στη διενέργεια 8.715 ελέγχων δίωξης και με γνώμονα την ενίσχυση του διωκτικού τους έργου συστάθηκαν επιπλέον τέσσερις. Υστέρηση όμως παρουσιάστηκε στο πλήθος των εκ των υστέρων ελέγχων, διενεργώντας 4.222 έναντι του στόχου των 5.000, οι οποίοι και θα πρέπει να εντατικοποιηθούν καθώς η εντοπισθείσα παραβατικότητα ανήλθε στο 15,3%. Σημειώνεται η ανάγκη για συνεχή βελτίωση του συστήματος ανάλυσης κινδύνου (risk analysis) που θα επιτρέπει τη διενέργεια στοχευμένων ελέγχων με υψηλά ποσοστά παραβατικότητας. Επίσης, εκπονήθηκε ολοκληρωμένη στρατηγική για την πάταξη του λαθρεμπορίου προϊόντων υποκείμενων σε Ε.Φ.Κ. με σκοπό την αποτελεσματικότερη καταπολέμησή του.

Αποσκοπώντας στον εκσυγχρονισμό των παρεχόμενων υπηρεσιών του οργανισμού για περαιτέρω μείωση της γραφειοκρατίας και βελτίωση της εξυπηρέτησης των φορολογουμένων, αναπτύχθηκαν νέες ηλεκτρονικές υπηρεσίες το 2016. Υλοποιήθηκε ο αυτόματος συμψηφισμός επιστροφών φόρου εισοδήματος με οφειλές και έγινε επέκταση των συμψηφισμών λόγω υπερισπράξεων σε περισσότερα από ένα αρρύθμιστα χρέη. Υλοποιήθηκε η διαδικασία ηλεκτρονικής έκδοσης και αποστολής εντολής μεταφοράς προς την Τράπεζα της Ελλάδος για την πίστωση λογαριασμών των δικαιούχων σε Πιστωτικά Ιδρύματα. Αυτοματοποιήθηκε επίσης η ελεγκτική διαδικασία προσδιορισμού προσαύξησης περιουσίας μέσω καθορισμού παραμέτρων μηχανογραφικής εφαρμογής της διαχείρισης των συνολικών δεδομένων του Υπουργείου Οικονομικών και των πιστωτικών ιδρυμάτων. Επιπρόσθετα τέθηκε

σε παραγωγική λειτουργία η Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη για τη συγκέντρωση και διαχείριση συλλογών εγγράφων νομικού και κανονιστικού περιεχομένου.

Για την ομαλή μετάβαση της Γ.Γ.Δ.Ε. στην Α.Α.Δ.Ε. υλοποιήθηκε μια σειρά ενεργειών απαραίτητων για την εύρυθμη λειτουργία της Αρχής. Προκειμένου να εξασφαλιστεί η σωστή πορεία του Οργανισμού και η υλοποίηση των στόχων του, αντιμετωπίζοντας αποτελεσματικά τους κινδύνους και τις αδυναμίες που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια του 2016, καθορίστηκε η στρατηγική του για τα επόμενα χρόνια με την έκδοση του Στρατηγικού Σχεδίου 2017-2020 της Α.Α.Δ.Ε, η οποία και ακολουθήθηκε από την έκδοση του Επιχειρησιακού Σχεδίου για το έτος 2017, αποσκοπώντας στη βελτίωση της απόδοσής του.

Αποτελέσματα 2016

- 1.** Οι εισπράξεις προ επιστροφών φόρων από Δ.Ο.Υ. και Ελεγκτικά Κέντρα ανήλθαν 35,323 δις €, αυξημένες σε σχέση με το προηγούμενο έτος (2015) κατά 11,5% και με υπέρβαση του ετήσιου στόχου των 31,892 δις € κατά 10,8%.
- 2.** Οι εισπράξεις προ επιστροφών φόρων από Τελωνεία ήταν 12,187 δις €, αυξημένες σε σχέση με το προηγούμενο έτος (2015) κατά 3,1% και με υπέρβαση του ετήσιου στόχου των 12,000 δις € κατά 1,6%.
- 3.** Τα έσοδα Φ.Π.Α. από Δ.Ο.Υ. και Τελωνεία κυμάνθηκαν στα 15,008 δις €, αυξημένα σε σχέση με το προηγούμενο έτος (2015) κατά 10,2%.
- 4.** Οι εισπράξεις Φ.Π.Α. από Δ.Ο.Υ. ανήλθαν 10,439 δις €, αυξημένα σε σχέση με το προηγούμενο έτος (2015) κατά 12,9% και με υπέρβαση του ετήσιου στόχου των 9,834 δις € κατά 6,2%.
- 5.** Οι εισπράξεις έναντι του "παλαιού" ληξιπρόθεσμου χρέους 2,475 δις €, ήταν αυξημένες σε σχέση με το προηγούμενο έτος (2015) κατά 50,8% και με υπέρβαση του ετήσιου στόχου των 2,050 δις € κατά 20,7%.
- 6.** Οι εισπράξεις έναντι του "νέου" ληξιπρόθεσμου χρέους υπολογίζονται στα 2,727 δις €, αυξημένες σε σχέση με το προηγούμενο έτος (2015) κατά 20,6%.

7. Η εισπραξιμότητα έναντι του "νέου" ληξιπρόθεσμου χρέους διαμορφώθηκε στο 22,5%, αυξημένη σε σχέση με το προηγούμενο έτος (2015) κατά 5,7%, καλύπτοντας το 97,8% του ετήσιου στόχου.

8. Οι εισπράξεις από μεγάλους οφειλότες και από στοχευμένες δράσεις της Ε.Μ.ΕΙΣ. 636,9 εκ. €, αυξημένες κατά 40% σε σχέση με το προηγούμενο έτος (2015) και με υπέρβαση του ετήσιου στόχου κατά 6,2%.

Πίνακας 13: Έσοδα Δ.Ο.Υ., Τελωνείων και Υπολόγου (σε εκ. €)			
	2015	2016	(%) 2016/2015
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	12.267,3	13.380,9	9,08%
ΦΟΡΟΙ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	3.179,6	3.603,9	13,34%
ΑΜΕΣΟΙ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ ΠΟΕ	2.149,7	2.516,4	17,06%
Φ.Π.Α. Δ.Ο.Υ.	9.254,6	10.450,8	12,93%
ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ Δ.Ο.Υ.	10.973,8	11.002,0	0,24%
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΔΟΥ & ΥΠΟΛΟΓΟΥ	37.825,1	40.954,0	8,27%
Φ.Π.Α. ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ	4.363,3	4.557,6	4,45%
ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ	7.402,8	7.600,1	2,67%
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ	11.766,0	12.157,7	3,33%
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	49.591,1	53.111,7	7,10%

B. Ανάλυση φορολογικών εσόδων 2016

Με βάση τα στοιχεία εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού, για το 2016, τα φορολογικά έσοδα ανήλθαν σε 47.518.573.244,29 €, παρουσιάζοντας αύξηση κατά 3,99 δις € (ή 9,16%) έναντι της αντίστοιχης περιόδου του 2015. Τα έσοδα από **άμεσους φόρους** για την αντίστοιχη περίοδο διαμορφώθηκαν σε 21,84 δις € έναντι 19,76 δις € το έτος 2015, παρουσιάζοντας αύξηση κατά 10,54%. Για τους **έμμεσους φόρους** (Κ.Α.Ε. 1000), τα έσοδα ανήλθαν σε 25,68 δις €, αυξημένα κατά 8,02% (αύξηση 1,9 δις €), σε σχέση με το έτος 2015 (23,78 δις €).

Από τα στοιχεία του πίνακα 14 που ακολουθεί, όπου αναλύεται η διάρθρωση των συνολικών φορολογικών εσόδων, προκύπτει ότι οι άμεσοι φόροι συνεισφέρουν κατά 45,96%, ενώ οι έμμεσοι φόροι κατά 54,04%. Σε σύγκριση με το 2015, η αναλογία ήταν 45,39% και 54,61%, αντίστοιχα.

Πίνακας 14: Διάρθρωση φορολογικών εσόδων ανά κατηγορία	
ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	21.839.188.876,56 €
Φόρος στο εισόδημα	13.380.908.151,16 €
Φόροι στην περιουσία	3.603.836.144,01 €
Άμεσοι φόροι υπέρ τρίτων	5.535,02 €
Άμεσοι φόροι από παρελθόντα οικονομικά έτη	1.764.891.771,12 €
Προσαυξήσεις, πρόστιμα και χρηματικές ποινές στους άμε-σους φόρους	394.588.963,19 €
Λοιποί άμεσοι φόροι	2.694.958.312,06 €
ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	25.679.384.367,73 €
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α) (ν.1642/86 και ν.1676/86 όπως ισχύουν)	15.009.792.906,46 €
Λοιποί φόροι συναλλαγών	530.487.622,87 €
Λοιποί φόροι κατανάλωσης	1.795.529.239,08 €
Φόροι κατανάλωσης που εισπράττονται από τα τελωνεία	7.236.326.891,41 €
Έμμεσοι φόροι υπέρ τρίτων	2.784.077,37 €
Έμμεσοι φόροι από παρελθόν-τα οικονομικά έτη	752.937.843,43 €
Προσαυξήσεις, πρόστιμα και χρηματικές ποινές στους έμμεσους	159.295.934,07 €
Ειδικές εισφορές, τέλη εισαγωγής, εξαγωγής και λοιποί έμμεσοι φόροι	894,51 €
Έσοδα, που εισπράττονται για την Ε.Ε.	192.228.958,53 €

ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ

Η αύξηση των εσόδων από άμεσους φόρους το έτος 2016, τουλάχιστον σε επίπεδο νομοθετικών μεταβολών, οφείλεται κυρίως στους παρακάτω παράγοντες:

1) Φόροι στο εισόδημα : Τα έσοδα διαμορφώθηκαν σε 13,38 δις € έναντι 12,13 δις € την αντίστοιχη περίοδο (αύξηση 10,35%). Η θετική αυτή μεταβολή οφείλεται στην αύξηση των εσόδων από:

α) το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων κατά 354,17 εκ. €, λόγω:

- της νέας κλίμακας φορολόγησης, η οποία έχει μεν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το έτος 2016, ωστόσο η παρακράτηση φόρου σύμφωνα με αυτή τη νέα κλίμακα επιβάλλεται από τον Μάιο του 2016 και

- του φόρου στο εισόδημα που εισπράττεται με μορφή προκαταβολής. Συγκεκριμένα, η μεταβολή αυτή οφείλεται στην αύξηση των συντελεστών της οφειλόμενης προκαταβολής φόρου εισοδήματος για τους ελεύθερους επαγγελματίες και για αυτούς που διατηρούν ατομικές επιχειρήσεις. Με την παρ.38 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, αυξάνεται η προκαταβολή φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φορολογικό έτος 2015 σε σχέση με το 2014 από 55% σε 75% (ΠΟΛ 1217/2015), και

β) το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων κατά 1,07 δις €, ο οποίος οφείλεται σε σημαντικό βαθμό στην αύξηση των συντελεστών προκαταβολής φόρου από 55% σε 75% και από 80% σε 100% (ανάλογα με τη φύση του νομικού προσώπου) για το δηλωθέν εισόδημα του έτους 2015 σε σχέση με το αντίστοιχο εισόδημα του έτους 2014.

2) Φόροι στην Περιουσία : Τα έσοδα διαμορφώθηκαν σε 3,6 δις € το έτος 2016 έναντι 3,18 δις € το προηγούμενο έτος (αύξηση 13,34%). Στην κατηγορία αυτή, τα έσοδα από φόρους και τέλη κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών κ.λπ. διαμορφώθηκαν σε 118,37 εκ. € το έτος 2016 έναντι 135,85 εκ. € το έτος 2015, μειωμένα κατά 12,87%. Σημαντική μεταβολή παρατηρήθηκε στους φόρους στην ακίνητη περιουσία, καθώς τα έσοδα αυξήθηκαν σε 3,49 δις € το έτος 2016 έναντι 3,04 δις € το 2015. Τη μεγαλύτερη συνεισφορά (96,41%) στην κατηγορία αυτή έχει ο ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων ΕΝ.Φ.Ι.Α., με αύξηση εσόδων κατά 550,98 εκ. €. Η αύξηση αυτή οφείλεται εν μέρει στο ότι η είσπραξη το έτος 2016 περιλαμβάνει την καταβολή δύο μηνιαίων δόσεων (υποπαρ. Δ.3 άρθρου 2

N. 4336/2015) από τη βεβαίωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. του προηγούμενου έτους, ενώ από τη βεβαίωση του φόρου για το έτος 2016, δεν περιλαμβάνεται μία δόση (η τελευταία), η οποία έχει οριστεί για τον Ιανουάριο του 2017. Επιπρόσθετα, νομοθετικές μεταβολές που επήλθαν και συνέβαλαν στην αύξηση των εσόδων σε αυτή την κατηγορία είναι:

- Η αλλαγή του τρόπου υπολογισμού του φόρου για τα οικόπεδα και του συμπληρωματικού φόρου σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν. 4389/2016 με ισχύ από 01.01.2016 και
- Η κατάργηση της έκπτωσης φόρου ΕΝ.Φ.Ι.Α 20% για τα ημιτελή, κενά και μη ηλεκτροδοτούμενα ακίνητα που ίσχυε τα έτη 2014 και 2015 (παρ. 5 άρθρου 3 Ν. 4223/2013).

3) Λοιποί άμεσοι φόροι: Τα έσοδα ανήλθαν σε 2,69 δις € την περίοδο Ιανουαρίου - Δεκεμβρίου 2016 έναντι 2,42 δις € το αντίστοιχο διάστημα του προηγούμενου έτους (αύξηση 11,31%). Η μεταβολή αυτή διαμορφώνεται ουσιαστικά από τη σημαντική αύξηση εσόδων από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα (Κ.Α.Ε. 0891), η οποία ανήλθε σε 1,08 δις €, αυξημένη κατά 189,88 εκ. € (ήτοι κατά 21,3%), λόγω της αυξημένης παρακράτησης που εφαρμόζεται από τον Μάιο του 2016 σύμφωνα με τη νέα κλίμακα (Ν. 4387/2016). Τέλος, στην ίδια κατηγορία, αυξημένα είναι τα έσοδα από την καταβολή του τέλους επιτηδεύματος (Κ.Α.Ε. 0896) κατά 86,37 εκ. € (ήτοι κατά 19,17%), η οποία εν μέρει οφείλεται στην παρέλευση της προβλεπόμενης στο άρθρο 31 του Ν. 3986/2011 (ΦΕΚ Α' 152/01.07.2011) πενταετίας, χρονικό διάστημα για το οποίο προβλεπόταν εξαίρεση από την υποχρέωση καταβολής του τέλους για ορισμένους φορολογούμενους.

ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ

Τα έσοδα από έμμεσους φόρους για το έτος 2016 είναι αυξημένα σωρευτικά κατά 8,02% (αύξηση 1,9 δις €) σε σχέση με το αντίστοιχα μεγέθη του 2015, ήτοι διαμορφώθηκαν σε 25,68 δις € έναντι 23,78 δις € το έτος 2015. Σημαντική συνεισφορά παρατηρείται στις παρακάτω κατηγορίες έμμεσων φόρων:

1) Έσοδα Φ.Π.Α., τα οποία συνεισφέρουν κατά 58,45% στα συνολικά έσοδα από έμμεσους φόρους και σημειώνουν αύξηση κατά 10,13% (αύξηση 1,38 δις €). Στην εν λόγω κατηγορία, αξιοσημείωτη είναι η αύξηση κατά 1,196 δις € στο Φ.Π.Α. εγχωρίων σε κάθε είδους λοιπές δραστηριότητες που εισπράττεται μέσω των Δ.Ο.Υ. για τους εξής λόγους: Πρώτον, αυξήθηκε ο κανονικός συντελεστής από το 23% στο 24% από 1.6.2016, σύμφωνα με το άρθρο 52 του Ν. 4389/2016. Δεύτερον, καταργήθηκε ο μειωμένος συντελεστής σε ορισμένα νησιά του Αιγαίου και αυξήθηκε ο μειωμένος κανονικός συντελεστής σε συγκεκριμένα νησιά του Αιγαίου, σύμφωνα με τον Κώδικα ΦΠΑ όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει (καθώς και τις διατάξεις της παρ.3 της υποπαρ. Δ.2. του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015 και το άρθρο 118 Ν. 4446/2016). Τρίτον, επήλθαν αλλαγές στους συντελεστές ΦΠΑ σε προϊόντα/υπηρεσίες που επήλθαν με τον Ν. 4334/2015 και ισχύουν από 20.7.2015.

2) Έσοδα φόρων κατανάλωσης που εισπράττονται από τα Τελωνεία: Τα έσοδα διαμορφώθηκαν σε 7,24 δις € το έτος 2016 έναντι 7,04 δις € το έτος 2015 (αύξηση κατά 2,83% ή 198,8 εκ. €), συνεισφέροντας κατά 28,18% στα συνολικά έσοδα από έμμεσους φόρους. Συγκεκριμένα, σημαντικές μεταβολές σε απόλυτο μέγεθος παρουσίασαν τα έσοδα από τέλη ταξινόμησης οχημάτων στα επιβατικά αυτοκίνητα, τα οποία ανήλθαν στα 140,41 εκ. € καταγράφοντας αύξηση 55,35 εκ. € (δηλαδή κατά 65,08%), στην οποία ενδεχομένως να συντέλεσε και η αύξηση κατά 11% των αυτοκινήτων που κυκλοφόρησαν για πρώτη φορά το έτος 2016 σε σχέση με το 2015 (ΔΕΛΤΙΟ ΤΥΠΟΥ ΕΛΣΤΑΤ - 10.01.2017). Επίσης, παρουσιάστηκε αύξηση κατά 129,73 εκ. € (δηλαδή κατά 5,5%) στα έσοδα από τον Ε.Φ.Κ. στα προϊόντα καπνού με την τελική διαμόρφωσή τους να ανέρχεται στο επίπεδο των 2,49 δις €. Τέλος, τα έσοδα από τον Ε.Φ.Κ. στη μύρα (Κ.Α.Ε. 1473), τα οποία αυξήθηκαν κατά 48,75 εκ. € (δηλαδή κατά 46,14%) και ανήλθαν σε 154,42 εκ. € οφείλονται κυρίως στην αύξηση του φόρου που επιβλήθηκε με τον Ν. 4389/2016 από 01.06.2016.

Γ. Εισπράξεις ληξιπρόθεσμων οφειλών

Συνολικό ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο



Το συνολικό ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο την 01.12.2016 διαμορφώθηκε σε 92,882 δις €, παρουσιάζοντας αύξηση έναντι του συνολικού ληξιπρόθεσμου υπολοίπου της 01.12.2015 (85,500 δις €) κατά 8,6%. Από το συνολικό ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο της 01.12.2016 ποσοστό 48,0% αφορά μη φορολογικά έσοδα (πρόστιμα Κ.Β.Σ., δάνεια κλπ), ποσοστό 27,2% αφορά έμμεσους φόρους (Φ.Π.Α., πρόστιμα έμμεσων φόρων κλπ), ποσοστό 21,9% άμεσους φόρους (Φόροι εισοδήματος, περιουσίας κλπ) και ποσοστό 3,0% αφορά λοιπά μη φορολογικά έσοδα. Οι κυριότερες δε επιμέρους κατηγορίες φόρων, που συνθέτουν το ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο της 01.12.2016 αφορούν πρόστιμα Κ.Β.Σ ποσού 31,582 δις € (34,0%), Φ.Π.Α. ποσού 19,974 δις € (21,5%) και Φόρο Εισοδήματος ποσού 17,211 δις. € (18,5%).

Στον ακόλουθο πίνακα (15) παρουσιάζεται αναλυτικά, κατά είδος φόρου, το ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο μέχρι και την 01.12.2016.

Πίνακας 15: Ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο		
Είδος φόρου	Ληξιπρόθεσμο Υπόλοιπο 01/12/16 (ποσά σε €)	Ποσοστό συμμετοχής
Άμεσοι φόροι	20.325.582.893	21,9%
Άλλοι Άμεσοι φόροι	171.734.987	0,2%
Εισόδημα	17.211.208.380	18,5%
Ειδικές κατηγ. Εισοδήματος	48.325.349	0,1%
Φόροι στην Περιουσία	2.414.353.106	2,6%
Πρόστιμα Άμεσοι	111.100.026	0,1%
Έκτακτοι Άμεσοι	320.935.947	0,3%
Λοιποί Άμεσοι φόροι	47.925.098	0,1%
Έμμεσοι φόροι	25.220.548.141	27,2%
Άλλοι Έμμεσοι φόροι	45.455.457	0,0%
Φ.Π.Α.	19.973.625.295	21,5%
Μεταβ. & συγκέντρωση Κεφαλαίου	101.274.503	0,1%
Τέλη & Χαρτόσημα	260.289.739	0,3%
Φόροι Κατανάλωσης	218.041.741	0,2%
Λοιπές εισφορές	73.412.443	0,1%

Ειδικοί Φόροι κατανάλωσης	2.543.140	0,0%
Έμμεσοι υπέρ τρίτων	287.439.929	0,3%
Τέλη Κυκλοφορίας	309.104.408	0,3%
Πρόστιμα Έμμεσων φόρων	3.918.020.746	4,2%
Λοιποί Έμμεσοι φόροι	31.340.741	0,0%
Μη φορολογικά έσοδα	44.568.951.733	48,0%
Άλλα μη φορολογικά έσοδα	334.200	0,0%
Μισθώματα	152.677.154	0,2%
Υπηρεσίες	125.210.826	0,1%
Δικαστικά έξοδα	1.423.249.147	1,5%
Αχρεωστήτως καταβληθέντα	899.376.131	1,0%
Πρόστιμα Κ.Β.Σ.	31.582.483.249	34,0%
Δάνεια	9.030.000.357	9,7%
Υπέρ διάφορων τρίτων	231.669.839	0,2%
Λοιπά πρόστιμα - μη φορολογικά	1.123.627.385	1,2%
Παράβολα	323.445	0,0%
Λοιπά - μη φορολογικά	2.759.207.621	3,0%
Καταλογισμοί	1.578.709.364	1,7%
Δασμοί	2.223.266	0,0%
Τέλη & πρόστιμα Τελών	458.925.077	0,5%
Ακάλυπτες επιταγές	4.542.469	0,0%
Λοιπά μη - φορολογικά	714.807.446	0,8%
Τελωνειακές εισπράξεις	7.966.790	0,0%
Γενικό σύνολο	92.882.257.177	100,0%

Όσον αφορά στις κατανομές του πλήθους των οφειλετών και του ποσού των οφειλών του συνολικού ληξιπρόθεσμου υπολοίπου της 01.12.2016 παρατηρείται ότι ποσοστό 2,0% (1,821 δις €) από το συνολικό ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο (92,882 δις €), διακρατείται από το 83,8 % (3.614.047 οφειλέτες) του συνόλου των ληξιπρόθεσμων οφειλετών (4.312.287 οφειλέτες) με βασική οφειλή που δεν ξεπερνά το ποσό των 3.000,00 €, ενώ ποσοστό 0,4% (16.290 οφειλέτες) του συνόλου των ληξιπρόθεσμων οφειλετών (4.312.287 οφειλέτες) διακρατά το 84,8% (78,793 δις. €) του συνολικού ληξιπρόθεσμου υπολοίπου

(92,882 δις. €), οι οποίοι έχουν βασική οφειλή άνω των 300.000,00 €. Στις ενδιάμεσες κατηγορίες βασικής οφειλής από 3.001,00 € έως 300.000,00 € παρατηρείται ότι ποσοστό 15,8% (681.950 οφειλέτες) του συνόλου των ληξιπρόθεσμων οφειλετών διακρατά ποσοστό 13,8% (12,268 δις. €) του συνολικού ληξιπρόθεσμου υπολοίπου της 01.12.2016. Στον ακόλουθο πίνακα (16) παρουσιάζεται αναλυτικά, ανά κατηγορία ποσού το πλήθος των οφειλετών και το ποσό των ληξιπρόθεσμων οφειλών.

Πίνακας 16: Πλήθος οφειλετών και ποσά οφειλών συνολικού ληξιπρόθεσμου υπολοίπου 1.12.2016, ανά κατηγορία ποσού				
ΑΤ Κατηγορία ποσού (σε €)	Πλήθος Α.Φ.Μ.	Αναλογία (%)	Ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο (σε χιλ. €)	Αναλογία (%)
0-10	505.202	11,7%	945	0,0%
10-50	398.004	9,2%	11.584	0,0%
50-500	1.485.693	34,5%	327.852	0,4%
500-2000	1.024.402	23,8%	988.257	1,1%
2000-3000	200.746	4,7%	492.751	0,5%
3001 - 5.000	213.003	4,9%	824.396	0,9%
5.001 - 10.000	208.511	4,8%	1.460.157	1,6%
10.001 - 20.000	125.337	2,9%	1.750.298	1,9%
20.001 - 50.000	83.431	1,9%	2.567.912	2,8%
50.001 - 100.000	30.077	0,7%	2.090.091	2,3%
100.001 - 150.000	10.694	0,2%	1.298.022	1,4%
150.001 - 300.000	10.897	0,3%	2.276.935	2,5%
300.001 - 1.000.000	8.994	0,2%	4.784.272	5,2%
1.000.001 - 1.500.000	1.745	0,0%	2.125.420	2,3%
1.500.001 - 10.000.000	4.426	0,1%	16.392.955	17,6%
10.000.001 - 100.000.000	1.056	0,0%	26.837.918	28,9%
100.000.001 και άνω	69	0,0%	28.652.491	30,8%
Συνολικά	4.312.287	100,0%	92.882.257	100,0%

Σχετικά με την παλαιότητα του συνολικού ληξιπρόθεσμου υπολοίπου 92,882 δις € της 01.12.2016 παρατηρούνται τα ακόλουθα:

(i) ποσό 34,354 δις € (37,0%) προέρχεται από τη χρονική περίοδο έως 31.12.2010,

(ii) ποσό 48,372 δις € (52,1%) προέρχεται από την χρονική περίοδο 01.01.11-31.12.2015 και

(iii) ποσό 10,155 δις € (10,9%) αφορά την τελευταία χρονική περίοδο 01.01.2016 – 01.12.2016.

Εκ του συνολικού ληξιπρόθεσμου υπολοίπου 92,882 δις € της 01.12.2016 σε ρύθμιση έχει υπαχθεί ποσό 5,042 δις € δηλαδή ποσοστό μόλις 5,4%. Το δε «αποτελεσματικό ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο» ανήλθε την 01.12.2016 σε 11,436 δις € και αποτελεί το 12,3% του συνολικού ληξιπρόθεσμου υπολοίπου της 01.12.2016 (92,882 δις €).

Δ. Μέτρα αναγκαστικής είσπραξης

Ο συνολικός αριθμός οφειλετών ανήλθε το έτος 2016 σε 1.647.771 (αφορά οφειλέτες για τους οποίους η φορολογική διοίκηση δύναται να λάβει μέτρα), ο δε αριθμός των Α.Φ.Μ. με ληξιπρόθεσμες οφειλές σε μέτρα ανήλθε σε 839.056. Το ποσοστό των οφειλετών υπό αναγκαστικά μέτρα είσπραξης της φορολογικής διοίκησης ανήλθε σε 50,9%, επιτυγχάνοντας έτσι το 92,6% του ετήσιου στόχου (55,0%). Ο συνολικός αριθμός των μέτρων αναγκαστικής είσπραξης που λήφθηκαν το έτος 2016 από τα τμήματα δικαστικού και νομικής υποστήριξης των Δ.Ο.Υ. και των Ελεγκτικών Κέντρων ανήλθαν σε 1.602.835 έναντι 746.707 του έτους 2015. Εκ των ληφθέντων μέτρων αναγκαστικής είσπραξης, οι κατασχέσεις εις χείρας τρίτων (τραπεζικών λογαριασμών, ενοικίων κ.λπ.) παρουσιάζουν τη μεγαλύτερη συχνότητα (95,7%).

Στον πίνακα 17 παρουσιάζονται, αναλυτικά (κατά είδος), τα μέτρα αναγκαστικής είσπραξης που ελήφθησαν για τα έτη 2015 και 2016, καθώς και η ποσοστιαία μεταβολή τους.

Πίνακας 17: Μέτρα αναγκαστικής είσπραξης			
	2015	2016	Μεταβολή (%)

Κατασχέσεις στα χέρια τρίτων	670.728	1.533.451	128,6 %
Προγράμματα Πλειστηριασμού	16.379	18.005	9,9 %
Παραγγελίες κατάσχεσης	15.766	28.476	80,6 %
Ποινικές διώξεις	19.154	6.330	-67,0 %
Υποθήκες	4.681	4.776	2,0 %
Φάκελοι Κατάσχεσης	5.488	9.306	69,6 %
Αναφορές Ν.3691/2008	14.511	2.491	-82,8%
Σύνολο	746.707	1.602.835	114,7%

Το ποσοστό των οφειλετών υπό αναγκαστικά μέτρα είσπραξης της Τελωνειακής Διοίκησης ανήλθε την 31.12.2016 σε 56,0% καλύπτοντας έτσι τον ετήσιο στόχο (ποσοστό οφειλετών υπό αναγκαστικά μέτρα είσπραξης της Τελωνειακής Διοίκησης 56,1% - αύξηση κατά 10% σε σχέση με το αποτέλεσμα του 2015) κατά 99,9%. Το πλήθος των οφειλετών με ληξιπρόθεσμες οφειλές ανήλθε το έτος 2016 σε 15.205, το δε πλήθος οφειλετών υπό αναγκαστικά μέτρα είσπραξης ανήλθε σε 8.519.

«Παλαιό» ληξιπρόθεσμο χρέος

Το «παλαιό» ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο την 01.12.2015 ανερχόταν σε 85,500 δις €. Από το εν λόγω ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο ποσό 40,482 δις € (47,3%) προέρχεται από τη χρονική περίοδο έως 30.11.2011 και ποσό 45,018 δις € (52,7%) από τη χρονική περίοδο 01.12.2011 έως 30.11.2015.

Οι συνολικές εισπράξεις της περιόδου 01.01-31.12.2016 έναντι του «παλαιού» ληξιπρόθεσμου υπολοίπου ανήλθαν σε 2,475 δις € (έναντι 1,641 δις € της περιόδου 01.01-31.12.2015). Σημειώνεται, ότι από το συνολικό ποσό των εισπράξεων (2,475 δις €) ποσοστό 57,1% (1,412 δις €) αφορά εισπράξεις έναντι ληξιπρόθεσμου υπολοίπου της 01.12.2014 - 30.11.2015 και ποσοστό 42,9% (1,063 δις €) αφορά εισπράξεις έναντι ληξιπρόθεσμων υπολοίπων παλαιότερων ετών (με φθίνουσα κατανομή βάσει παλαιότητας). Επίσης, οι εισπράξεις της περιόδου 01.01-31.12.2016 που αφορούν το αποτελεσματικό ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο της 01.12.2015 ύψους 10,142 δις € ανήλθαν σε 1,968 δις €, διαμορφώνοντας έτσι **(α)** τη μεν σχέση μεταξύ αποτελεσματικού ληξιπρόθεσμου υπολοίπου και συνολικού ληξιπρόθεσμου υπολοίπου της

01.12.2015 στο 11,9%, τη δε σχέση μεταξύ των αντίστοιχων έναντι αυτών εισπράξεων τους στο 79,5% και **(β)** για την περίοδο 01.01-31.12.2016 τον μεν δείκτη είσπραξης έναντι του συνολικού ληξιπρόθεσμου υπολοίπου 01.12.2016 στο 2,9% τον δε δείκτη είσπραξης έναντι του αποτελεσματικού ληξιπρόθεσμου υπολοίπου 01.12.2016 στο 19,4%. Ο ετήσιος στόχος είσπραξης που τέθηκε για το 2016 έναντι των «παλαιών» ληξιπρόθεσμων οφειλών, ανέρχεται σε 2,050 δις €. Οι συνολικές εισπράξεις έναντι των «παλαιών» ληξιπρόθεσμων οφειλών ανήλθαν, όπως προαναφέρθηκε, σε 2,475 δις €, διαμορφώνοντας το ποσοστό επίτευξης του ετήσιου στόχου στο 120,7%.

«Νέο» ληξιπρόθεσμο χρέος

Το «συνολικό νέο» ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο της περιόδου 01.12.2015 – 30.11.2016 ανήλθε σε 13,906 δις €, παρουσιάζοντας μείωση κατά 12,6% σε σχέση με το «συνολικό νέο» ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο (15,916 δις €) του αντίστοιχου διαστήματος του προηγούμενου έτους. Οι συνολικές εισπράξεις της περιόδου 01.01.16 – 31.12.2016 έναντι των ανωτέρω «συνολικών νέων» ληξιπρόθεσμων οφειλών της περιόδου 01.12.15 – 30.11.2016 ανήλθαν σε 2,727 δις €, παρουσιάζοντας σημαντική αύξηση 20,6% σε σχέση με τις αντίστοιχες εισπράξεις του προηγούμενου έτους 2015 (2,261 δις €). Το ποσοστό είσπραξης έναντι των «συνολικών νέων» ληξιπρόθεσμων οφειλών ανήλθε το 2016 σε 20,0%, παρουσιάζοντας σημαντική αύξηση (37,9%) σε σχέση με το αντίστοιχο ποσοστό είσπραξης του 2015 (14,5%).

Το «νέο» ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο⁵ της περιόδου 01.12.2015 – 30.11.2016 ανήλθε σε 12,157 δις €, παρουσιάζοντας μείωση κατά 9,8% σε σχέση με το «νέο» ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο (13,480 δις €) του αντίστοιχου διαστήματος του προηγούμενου έτους. Οι συνολικές εισπράξεις της περιόδου 01.01.16-31.12.2016 έναντι των ανωτέρω «νέων» ληξιπρόθεσμων οφειλών της περιόδου 01.12.2015 – 30.11.2016 ανήλθαν σε 2,682 δις €, παρουσιάζοντας σημαντική αύξηση 21,5% σε σχέση με τις αντίστοιχες εισπράξεις του προηγούμενου έτους 2015 (2,221 δις €). Το ποσοστό είσπραξης έναντι των «νέων» ληξιπρόθεσμων οφειλών ανήλθε το 2016 σε 22,5%, παρουσιάζοντας σημαντική αύξηση (33,9%) σε σχέση με το αντίστοιχο ποσοστό είσπραξης του 2015 (16,8%). Ο ετήσιος στόχος εισπραξιμότητας που τέθηκε για το 2016 έναντι του «νέου»

ληξιπρόθεσμου χρέους ανέρχεται σε 23,0%. Ο δείκτης εισπραξιμότητας που επιτεύχθηκε ανήλθε σε 22,5%, διαμορφώνοντας το ποσοστό επίτευξης του ετήσιου στόχου στο 97,8%.

Ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης

Οι δράσεις φορολογικής συμμόρφωσης έχουν ως πρωταρχικό στόχο την επικοινωνία με φορολογουμένους που δεν ανταποκρίνονται είτε στην υποχρέωση υποβολής των διαφόρων δηλώσεων, είτε στην υποχρέωση καταβολής των ληξιπρόθεσμων οφειλών τους, με σκοπό τη συμμόρφωσή τους ως προς την εκπλήρωση των παραπάνω υποχρεώσεων. Επιπρόσθετα, οι δράσεις φορολογικής συμμόρφωσης στοχεύουν στην ευαισθητοποίηση των πολιτών σε θέματα φορολογικού ενδιαφέροντος, στην καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης και στην αύξηση της εκούσιας συμμόρφωσης. Στο πλαίσιο αυτό σχεδιάζονται και αναπτύσσονται δράσεις επικοινωνίας με τους φορολογούμενους.

Αποτελέσματα 2016

1. Αύξηση των εισπράξεων "φρέσκων" ληξιπρόθεσμων οφειλών μετά από δράσεις φορολογικής συμμόρφωσης κατά 12,09% το 2016 σε σχέση με το 2015 (274,8 εκ. € το 2016 έναντι 245,1 εκ. € το 2015).
2. Αύξηση του ποσοστού φορολογικής συμμόρφωσης για "φρέσκες" ληξιπρόθεσμες οφειλές από 45,26% το 2015 σε 59,59% το 2016 (έναντι ετήσιου στόχου 42,5%).
3. Επίτευξη ποσοστού συμμόρφωσης 20,05% επί των μη υποβληθεισών εμπροθέσμως δηλώσεων Φ.Ε.Ν.Π. φορολογικού έτους 2014 (έναντι ετήσιου στόχου 20%).
4. Επίτευξη ποσοστού υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Π.Α. (εμπροθέσμως και κατόπιν δράσεων φορολογικής συμμόρφωσης) 98,02% το 2016 (έναντι ετήσιου στόχου 95%).

5. Πραγματοποίηση 98.814 τηλεφωνικών επικοινωνιών σε φορολογούμενους για εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, ξεπερνώντας τον ετήσιο στόχο των 83.000 τηλεφωνικών επικοινωνιών.

6. Πιλοτική δράση το 2016 με στόχο τον εντοπισμό και τη συμμόρφωση υπόχρεων σε υποβολή δήλωσης Φ.Μ.Υ. σε συνεργασία με το Ι.Κ.Α.

7. Πιλοτική δράση, κατά τη διάρκεια του 2016, εντοπισμού και επικοινωνίας με φορολογούμενους που διαθέτουν ακίνητη περιουσία και δεν έχουν υποβάλλει τις σχετικές δηλώσεις Ε9.

Η Διεύθυνση Φορολογικής Συμμόρφωσης επικοινωνεί με φορολογούμενους με "φρέσκα" ληξιπρόθεσμα χρέη, δηλαδή με φορολογουμένους που εμφανίζουν νέες ληξιπρόθεσμες οφειλές, χωρίς να βαρύνονται με παλαιότερες. Οι οφειλέτες που ανήκουν στη συγκεκριμένη κατηγορία εντοπίζονται βάσει κριτηρίων. Η επικοινωνία με το σύνολο των οφειλετών που πληρούν τα συγκεκριμένα κριτήρια εντοπισμού και διαθέτουν ηλεκτρονική διεύθυνση επικοινωνίας πραγματοποιείται με e-mail. Επιπλέον, αναπτύσσονται σε μηνιαία βάση δράσεις τηλεφωνικής επικοινωνίας, οι οποίες αφορούν σε αξιολογημένες υποθέσεις βάσει κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου, με σκοπό την ενίσχυση της συμμόρφωσης τους. Συνολικά κατά το 2016: **α)** πραγματοποιήθηκαν 742.922 επικοινωνίες μέσω e-mail ή/και τηλεφώνου με φορολογούμενους για συμμόρφωση ως προς την υποχρέωση πληρωμής ληξιπρόθεσμων οφειλών, **β)** συμμορφώθηκαν 442.711 οφειλέτες (ποσοστό συμμόρφωσης 59,59%) και **γ)** εισπράχθηκαν 274,8 εκ. € (ποσοστό είσπραξης 40,97%). Έχει επιτευχθεί, έτσι, ο αντίστοιχος στόχος για ποσοστό συμμόρφωσης τουλάχιστον 42,5% επί των φορολογούμενων που εμφανίζουν για πρώτη φορά ληξιπρόθεσμες οφειλές και ποσοστό είσπραξης τουλάχιστον 28%. Το 2015 πραγματοποιήθηκαν αντίστοιχα 903.005 επικοινωνίες μέσω e-mail ή/και τηλεφώνου και συμμορφώθηκαν 408.724 φορολογούμενοι – οφειλέτες, ενώ εισπράχθηκαν 245,1 εκ. €.

Η Διεύθυνση Φορολογικής Συμμόρφωσης αποστέλλει, πριν την έναρξη των δράσεών της, στη Διεύθυνση Εισπράξεων υποθέσεις οφειλετών, οι οποίοι χαρακτηρίζονται, βάσει κριτηρίων ανά-λυσης κινδύνου, ως «υψηλού ρίσκου» (οι υπο-θέσεις αυτές εξαιρούνται από τις τηλεφωνικές επικοινωνίες). Επιπλέον, στη

Διεύθυνση Εισπράξεων αποστέλλονται, μετά το πέρας των δράσεων, μοριοδοτημένες και οι υποθέσεις των τελικά μη συμμορφούμενων οφειλετών για περαιτέρω ενέργειες.

Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)

Τα αποτελέσματα της συνολικής εκκαθάρισης των δηλώσεων ΕΝ.Φ.Ι.Α. φυσικών και νομικών προσώπων, συμπεριλαμβανομένων και των δηλώσεων με μηδενικά ακίνητα ή με τελικό ποσό φόρου που δεν ξεπερνάει το 1 € για τα έτη 2015 και 2016 παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

Πίνακας 18: Εκκαθάριση ΕΝΦΙΑ		
2016	Πλήθος φορολογουμένων	Ποσό Εκκαθάρισης σε €
Νομικά πρόσωπα	55.244	466.834.305
Φυσικά πρόσωπα	7.369.412	2.712.743.863
Σύνολο	7.424.656	3.179.578.168
2015	Πλήθος φορολογουμένων	Ποσό Εκκαθάρισης σε €
Νομικά πρόσωπα	55.021	424.899.690
Φυσικά πρόσωπα	7.421.530	2.825.720.539
Σύνολο	7.476.551	3.250.620.229

Εμπρόθεσμες Πληρωμές

Το ποσοστό των εμπρόθεσμων πληρωμών φορολογικών υποχρεώσεων βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Ε.Φ.Π., Φ.Ε.Ν.Π., Φ.Π.Α. και ΕΝ.Φ.Ι.Α. ανήλθε το έτος 2016 σε 80,9%, έναντι του ετήσιου στόχου 81,5%. Σε τριμηνιαία βάση τα ποσοστά των εμπρόθεσμων πληρωμών φορολογικών υποχρεώσεων ανήλθαν για το 1^ο, 2^ο, 3^ο και 4^ο τρίμηνο 2016 σε 79,9%, 82,0%, 81,4% και 80,9% έναντι κρίσιμων δεικτών απόδοσης 70,0%, 74,0%, 78,0% και 81,5% αντίστοιχα. Στον παρακάτω πίνακα (19) παρουσιάζονται για το έτος 2016 αναλυτικά (κατ' είδος

φόρου) τα ποσοστά εμπρόθεσμων πληρωμών, ανείσπρακτων υπολοίπων και εκπρόθεσμων πληρωμών φορολογικών υποχρεώσεων.

Πίνακας 19: Ποσοστά εμπρόθεσμων πληρωμών, ανείσπρακτων υπολοίπων και εκπρόθεσμων πληρωμών έτους 2016			
	(%) Εμπρόθεσμων πληρωμών	(%) Ανείσπρακτου υπολοίπου	(%) Εκπροθέσμων πληρωμών
Φ.Ε.Φ.Π.	68,6	22,4	9,0
Φ.Ε.Ν.Π.	88,8	5,6	5,6
Φ.Π.Α.	84,6	7,7	7,7
ΕΝ.Φ.Ι.Α.	74,1	16,9	9,0
ΣΥΝΟΛΟ	80,9	11,3	7,8

28. Βελτίωση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού και περιορισμός της φοροδιαφυγής - Προτάσεις ΙΝ.ΕΜ.Υ.

Α. Διευθέτηση καταγεγραμμένων προβλημάτων στη λειτουργία των Εφοριών

- Η πληθώρα προβλημάτων και κωλυσιεργιών που αντιμετωπίζουν όλα σχεδόν τα τμήματα των Δ.Ο.Υ., προκαλεί μεγάλη αναστάτωση και έντονο εκνευρισμό σε φορολογουμένους και ελεγκτικό προσωπικό. Ειδικότερα, η ανησυχητική εδώ και χρόνια κατάσταση αναφορικά με τις λιμνάζουσες φορολογικές υποθέσεις στα δικαστικά τμήματα των εφοριών, επιδεινώνεται ακόμη περισσότερο. Κι αυτό εξαιτίας, μεταξύ άλλων, της αδυναμίας εκτεταμένης εφαρμογής και αφομοίωσης σύγχρονων μεθόδων/μέσων αυτόματου συμψηφισμού απαιτήσεων/οφειλών και του συνεπαγόμενου κινδύνου παραγραφής αυτών, με σοβαρό πλέον το ενδεχόμενο απώλειας κρατικών εσόδων.
- Παράλληλα, στα τμήματα Μητρώου των Δ.Ο.Υ., λόγω του μεγάλου όγκου στοιχείων και αρχείων που πρέπει να καταγραφούν ή να αντικατασταθούν, εντοπίζονται λάθη και παραλήψεις, καθιστώντας ακόμη πιο δυσχερή τη μετάπτωση δεδομένων μεταξύ των συστημάτων. Η ήδη απαιτητική

διαδικασία μεταφοράς δεδομένων από τα παλαιότερα συστήματα στα νέα, γίνεται ακόμη δυσκολότερη από την έλλειψη εξειδικευμένου και επαρκούς ανθρώπινου δυναμικού. Τέλος, η διαρκής συρρίκνωση του διαθέσιμου προσωπικού σε συνδυασμό με την πλημμελή του εκπαίδευση σε ζητήματα τεχνολογικά προηγμένων μεθόδων, συντελεί στη δημιουργία καταστάσεων έντονης συμφόρησης των εφοριών (μεγάλες ουρές και καθυστερήσεις).

- Μεγάλη έμφαση πρέπει να δοθεί στην αρτιότερη στελέχωση και στην αποδοτικότερη λειτουργία του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλου Αδικαιολόγητου Πλούτου, καθώς τα έσοδα που μπορούν να εισρεύσουν στα δημόσια ταμεία μόνο αμελητέας αξίας δεν μπορούν να θεωρηθούν.
- Η θέσπιση αξιοκρατικών διαδικασιών αξιολόγησης του προσωπικού, βάσει αυστηρών αντικειμενικών κριτηρίων (προϋπηρεσία, ειδικά σεμινάρια επιμόρφωσης, τακτική αξιολόγηση) θεωρείται ιδιαιτέρως κομβική. Στο πλαίσιο πάταξης της διαφθοράς, ενδείκνυται η εφαρμογή του πόθεν έσχες, για τα όργανα που έχουν αναλάβει τον καταλογισμό και την είσπραξη της φορολογητέας ύλης.
- Η πλήρης μηχανοργάνωση όλων των υπηρεσιών που σχετίζονται με τη διεκπεραίωση φορολογικών υποθέσεων των πολιτών. Η παράλληλη διασύνδεση των ανωτέρω αρχών με τα συστήματα συλλογής και επεξεργασίας δεδομένων που διαθέτουν τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, εκτιμάται πως θα αποβεί προς όφελος των φορολογουμένων. Κι αυτό γιατί θα συμβάλλει στην πλήρη ηλεκτρονική καταγραφή και διασταύρωση των οικονομικών δεδομένων της κάθε επιχείρησης και θα διευκολύνει τη συνεργασία μεταξύ φορολογικής διοίκησης και λογιστών, προς όφελος του εισπρακτικού μηχανισμού αλλά και της εγχώριας επιχειρηματικότητας.
- Πρέπει να καταστεί κοινός τόπος πως το άμεσο ζητούμενο, η ταχύτερη δηλαδή ικανοποίηση των αιτημάτων των φορολογουμένων χωρίς διενέξεις και προστριβές, θα λάβει χώρα μέσω των κατάλληλων κινήτρων που θα δοθούν από την ηγεσία του φοροελεγκτικού μηχανισμού προς τα στελέχη/υπαλλήλους των Δ.Ο.Υ. (π.χ. διεξαγωγή σε τακτική βάση επιμορφωτικών σεμιναρίων για τις νέες μεθόδους εντοπισμού και

καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, μηχανοργάνωση εφοριών με επιτακτική τη δυνατότητα διασύνδεσης στο διαδίκτυο, καθιέρωση και επίβλεψη μηνιαίας στοχοθεσίας με πρόβλεψη επιβράβευσης των παραγωγικότερων υπαλλήλων - παροχή bonus κ.α.).

B. Αξιοποίηση υφιστάμενων εργαλείων για τον εντοπισμό και την πάταξη της Φοροδιαφυγής

- Διασύνδεση ταμειακών μηχανών με την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): Η διασύνδεση των ταμειακών μηχανών των επιχειρήσεων με την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (*Νομικό πλαίσιο που διέπει το εν λόγω μέτρο: Ν. 3842/2010, αρ. 20, ν.3943/2011, αρ. 26, παρ. 9, πολ. 1220/2012 και πολ. 1221/2012 κλπ*) και η απόδοση του ΦΠΑ σε πραγματικό χρόνο, παρά τις ομολογουμένως σημαντικές τεχνικές δυσκολίες στην εφαρμογή και υλοποίηση, αποτελεί ένα διαρκές αίτημα του επιχειρηματικού και δη του εμπορικού κόσμου. Η εγκατάσταση λογισμικού διασύνδεσης των ταμειακών μηχανών των επιχειρήσεων με τη ΑΑΔΕ δύναται να καλυφθεί μερικώς ή πλήρως από τα διαθέσιμα κονδύλια του ΕΣΠΑ για τις ΜμΕ.

Περαιτέρω, ο συμψηφισμός του χρεωστικού και πιστωτικού ΦΠΑ στο σύνολο των διενεργούμενων συναλλαγών, θα μειώσει δραστικά το διαχειριστικό κόστος των επιχειρήσεων, ενώ ταυτόχρονα θα περιορίσει, έως τουλάχιστον ένα βαθμό, το καταγεγραμμένο κενό εισπραξιμότητας ΦΠΑ (Vat Gap) στην Ελλάδα, το οποίο υπερβαίνει κατά πολύ τον ευρωπαϊκό μέσο όρο. Σε κάθε περίπτωση η υιοθέτηση του συγκεκριμένου μέτρου δε λύνει αυτομάτως το πρόβλημα, καθώς εναπόκειται στις αρμόδιες υπηρεσίες του Δημοσίου η όσο το δυνατόν ταχύτερη εξοικείωση και αξιοποίηση των δεδομένων που προσφέρουν τα σύγχρονα εργαλεία καταπολέμησης της φοροδιαφυγής.

- Τήρηση επαγγελματικού λογαριασμού επιχειρηματικής δραστηριότητας με παράλληλη θέσπιση ειδικού καθεστώτος έναντι των κατασχέσεων: Απαραίτητη προϋπόθεση για την ικανοποίηση του παραπάνω αιτήματος, συνιστά η θεσμοθέτηση επαγγελματικού λογαριασμού με πρόβλεψη ειδικού προστατευτικού καθεστώτος, έναντι των κατασχέσεων για τις επιχειρήσεις.

Ο συγκεκριμένος λογαριασμός θα αποτελεί τον κύριο τροφοδότη της εμπορικής τους δραστηριότητας και θα τυγχάνει του ίδιου προστατευτικού πλαισίου με τον αντίστοιχο των φυσικών προσώπων. **(Νομικό πλαίσιο που διέπει το εν λόγω μέτρο: Ν. 356/1974, αρ. 31)**. Τα ποσά που εισρέουν στους τραπεζικούς λογαριασμούς των επιχειρήσεων από τη χρήση των POS δεν αποτελούν κέρδη (μεικτά ή καθαρά), καθώς είτε περιλαμβάνουν Φ.Π.Α., είτε προορίζονται να καλύψουν άλλες, πάγιες ή λειτουργικές ανάγκες των επιχειρήσεων. Η κατάσχεση των συγκεκριμένων ποσών για οφειλές σε εφορία, ασφαλιστικά ταμεία ή για την εξόφληση δανείων, ουσιαστικά συντελεί στην εκμηδένιση της ρευστότητας της επιχείρησης και στο κλείσιμό της.

Τούτων δοθέντων, θα πρέπει να παρέχεται η δυνατότητα γνωστοποίησης ενός επαγγελματικού λογαριασμού σε πιστωτικό ίδρυμα, ο οποίος θα μπορεί, ακόμη και μετά την εντολή κατάσχεσης, να τροφοδοτεί τις βασικές λειτουργίες της επιχείρησης (πληρωμή μισθοδοσίας, οφειλών προς το Δημόσιο και τα ασφαλιστικά ταμεία και προμηθευτών). Ο συγκεκριμένος λογαριασμός θα συνδέεται με τις εισπράξεις της επιχείρησης από πιστωτικές, χρεωστικές και προπληρωμένες κάρτες μέσω της χρήσης τερματικών μηχανημάτων αποδοχής ηλεκτρονικών πληρωμών (POS), ενώ το ύψος του προστατευτικού ορίου θα καθορίζεται βάσει των απολογιστικών δεδομένων της οικονομικής λειτουργίας κάθε επιχείρησης.

- Ισχύς του μέτρου της συλλογής αποδείξεων και για τους ελεύθερους επαγγελματίες: Η επιλεκτική εφαρμογή του μέτρου συλλογής των αποδείξεων και η διασύνδεσή του με το αφορολόγητο όριο, σε συγκεκριμένες μόνο ομάδες (μισθωτοί & συνταξιούχοι) στερεί τη δυνατότητα κάρπωσης φορολογικών ελαφρύνσεων από την πλευρά των επιτηδευματιών, υποεκτιμώντας με αυτόν τον τρόπο την πολύτιμη συνεισφορά τους στην προσπάθεια τόνωσης της καταναλωτικής δαπάνης. Προς αποκατάσταση της παραπάνω στρέβλωσης προτείνει να εκπίπτει το σύνολο των αποδείξεων όλων των επαγγελματικών κλάδων και όλων των φορολογουμένων κατά ένα ποσοστό από το εισόδημα και το υπόλοιπο αυτού να φορολογείται με βάση την ενιαία φορολογική κλίμακα, περιορίζοντας με αυτόν τον τρόπο

οποιαδήποτε δεύτερη σκέψη. Η αφομοίωση ενός τέτοιου συστήματος, μέσω της χρήσης σύγχρονων ηλεκτρονικών μέσων (πλαστικό χρήμα) θα βελτιώνει τη φορολογική συνείδηση των υπόχρεων και θα διασφάλιζε την εισροή περισσότερων εσόδων στα κρατικά ταμεία, καταπολεμώντας αποτελεσματικά τα χρόνια και δυσεπίλυτα προβλήματα της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας.

- Ηλεκτρονικές συναλλαγές: Η σημερινή συγκυρία είναι εξαιρετικά ευνοϊκή για την προώθηση ενός ολοκληρωμένου σχεδίου δράσης για την διεύρυνση των ηλεκτρονικών συναλλαγών μέσω χρεωστικών, πιστωτικών και προπληρωμένων καρτών. *(Νομικό πλαίσιο που διέπει το εν λόγω μέτρο: Ν. 4336/2016, σελ. 1.018 του Μνημονίου)*. Η ευρύτατη, σε σχέση με το παρελθόν χρήση τους το τελευταίο χρονικό διάστημα (μετά την επιβολή των Capital Controls – τέλη Ιουνίου 2015), συνετέλεσε στην αξιοσημείωτη τόνωση του τζίρου και στις προβλέψεις για ακόμη καλύτερες επιδόσεις στη διάρκεια του 2016. Στην ίδια λογική, η καθιέρωση ανταλλαγής ηλεκτρονικών παραστατικών μεταξύ των επιχειρήσεων (ηλεκτρονικό τιμολόγιο), προκειμένου η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και η αρμόδια φορολογική αρχή να έχουν πλήρη επίγνωση των πραγματοποιηθεισών συναλλαγών, κινείται προς τη σωστή κατεύθυνση.

29. Ηλεκτρονικές συναλλαγές – «Πλαστικό χρήμα»

Καταληκτικός στόχος του τροποποιημένου Ν. 4270/2014 είναι η καθιέρωση της υποχρεωτικής αποδοχής μέσω πληρωμής με κάρτα, στο σύνολο των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται εντός της Επικράτειας. Στο πλαίσιο του άρθρου 66, δίνεται η δυνατότητα στον Υπουργό Οικονομικών να ορίζει τις κατηγορίες επιχειρήσεων που θα εμπίπτουν στην υποχρέωση αποδοχής καρτών, ώστε η μετάβαση στην καθιέρωση των ηλεκτρονικών συναλλαγών σε όλο το εύρος της οικονομίας, να πραγματοποιηθεί σταδιακά και με ομαλό τρόπο.

Α. «Χτίσιμο» του αφορολόγητου

Προκειμένου να διατηρηθεί η μείωση φόρου, ο φορολογούμενος απαιτείται να πραγματοποιήσει δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών στην

ημεδαπή ή σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι οποίες να έχουν εξοφληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, όπως ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά, κάρτες και μέσα πληρωμής με κάρτες, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, Παρόχων Υπηρεσιών Πληρωμών του Ν. 3862/2010, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού κλπ. Το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό των παραπάνω αποδείξεων προσδιορίζεται ως ποσοστό του φορολογητέου εισοδήματος του, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Πίνακας 20: Ελάχιστες απαιτούμενες ηλεκτρονικές δαπάνες/αποδείξεις για το «χτίσιμο» του αφορολόγητου»	
Εισόδημα (σε €)	Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή και μέσα πληρωμής με κάρτα (Προοδευτική εφαρμογή)
1-10.000	10%
10.000,01-30.000	15%
30.000,01 και άνω	20% και μέχρι 30.000 €

Από την υποχρέωση χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής για την πραγματοποίηση των δαπανών εξαιρούνται φορολογούμενοι 70 ετών και άνω, άτομα με ποσοστό αναπηρίας 80% και άνω, όσοι βρίσκονται σε δικαστική συμπαράσταση, οι φορολογικοί κάτοικοι της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 20 του Ν. 4172/2013, που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα και φορολογούνται με την κλίμακα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Για τους παραπάνω φορολογούμενους (70 ετών και άνω, άτομα με ποσοστό αναπηρίας 80% κλπ) απαιτείται η προσκόμιση αποδείξεων (όχι με πλαστικό χρήμα) ίσης αξίας, σύμφωνα με την κλίμακα. Αν δεν καλύπτεται το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό της παραπάνω κλίμακας, τότε ο φόρος προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού, πολλαπλασιαζόμενης με συντελεστή 22%.

B. Ιατρικές δαπάνες και πραγματοποιηθείσες από επιχειρήσεις συναλλαγές



Οι μειώσεις του φόρου για ιατρικές δαπάνες και δωρεές, στο πεδίο εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων δεν συμπεριλαμβάνουν μόνο μισθωτούς και συνταξιούχους, αλλά όλους τους φορολογουμένους, ανεξαρτήτως της κατηγορίας εισοδήματος που αποκτούν. Το ποσό του φόρου που προκύπτει κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, μειώνεται με το 10% των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης, εφόσον αυτά υπερβαίνουν το 5% του φορολογητέου εισοδήματος του υπόχρεου.

Παράλληλα, σύμφωνα με τις διατάξεις του αναθεωρημένου Νόμου, μειώνεται από 1.500 € σε 500 € το ύψος των συναλλαγών μεταξύ καταναλωτών και επιχειρήσεων πάνω από το οποίο οι συναλλαγές πραγματοποιούνται αποκλειστικά με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής (ενδεικτικά άλλα όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού κλπ.). Δεν επιτρέπεται εξόφληση με μετρητά για συναλλαγές μεταξύ καταναλωτών και επιχειρήσεων αξίας μεγαλύτερης των 500 €.

Όλες οι επιχειρήσεις που καταβάλλουν δαπάνες μισθοδοσίας προσωπικού, ημερομίσθια, αμοιβές διευθυντών ή μελών Δ.Σ, αμοιβές δικηγόρων με πάγια αντιμισθία, αμοιβές όσων εργάζονται με μπλοκάκι, εντάσσονται στις διατάξεις για το «πλαστικό» χρήμα. Θα μπορούν πλέον να δικαιολογούνται ως έξοδα και να αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. Αν οι ανωτέρω δαπάνες δεν εξοφληθούν με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, τότε δεν εκπίπτουν.

Γ. Πεδίο εφαρμογής του Νόμου και κατηγορίες καρτών

Το πεδίο εφαρμογής του νόμου, το οποίο καταλαμβάνει όχι μόνο τις κάρτες πληρωμής (πιστωτικές, χρεωστικές, προπληρωμένες) αλλά και το σύνολο των μέσων πληρωμής και των υποθεμάτων που βασίζονται στη χρήση καρτών (ηλεκτρονικά πορτοφόλια κ.λπ.). Καταληκτικός στόχος του νομοσχεδίου είναι η καθιέρωση της υποχρεωτικής αποδοχής μέσων πληρωμής με κάρτα, στο σύνολο των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια.

Όλες οι κάρτες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση αγορών αγαθών και υπηρεσιών ή για την πληρωμή λογαριασμών/ οφειλών (π.χ. ρεύματος, ύδρευσης, εφορίας, κ.λπ.) χωρίς τη χρήση μετρητών, ονομάζονται κάρτες πληρωμών. Ανάλογα με τα ειδικότερα χαρακτηριστικά τους πρόκειται για:

- χρεωστικές (debit),
- πιστωτικές (credit), ή
- προπληρωμένες (prepaid) κάρτες πληρωμών.

Ανάλογα με το διεθνές σχήμα, μπορεί να είναι κάρτα πληρωμών VISA, MasterCard, American Express, Diners, κ.λπ. και γίνεται, αποδεκτή από την επιχείρηση που δέχεται κάρτες πληρωμών με το συγκεκριμένο σήμα. Οι κάρτες πληρωμών εκδίδονται από τράπεζες ή άλλους αδειοδοτημένους προς τον σκοπό αυτό φορείς του χρηματοπιστωτικού συστήματος, όπως τα ιδρύματα πληρωμών και τα ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος.

Δ. Επιχειρήσεις με προτεραιότητα εγκατάστασης POS

Σε κλάδους επαγγελματιών που εμφανίζουν υψηλά ποσοστά απόκρυψης του πραγματικού του εισοδήματος θα αρχίσει να εφαρμόζεται η υποχρεωτική εγκατάσταση και χρήση συσκευών ηλεκτρονικής χρέωσης, τα γνωστά POS. Έτσι, πολύ ψηλά στην προτεραιότητα για την εγκατάσταση POS βρίσκονται κλάδοι όπως οι γιατροί, οι δικηγόροι, υδραυλικοί και ηλεκτρολόγοι ενώ δεδομένο θεωρείται ότι μέσα στο πρώτο κύμα υποχρεωτικής εγκατάστασης POS θα βρίσκονται και επιχειρήσεις του κλάδου εστίασης σε κάποιο γεωγραφικό διαμέρισμα της χώρας (π.χ. στις Κυκλάδες ή την Αττική).

Οι επιχειρήσεις υποχρεούνται στην ανάρτηση πινακίδων/σημάτων αποδοχής πληρωμών μέσω POS το αργότερο από 1^η Φεβρουαρίου 2017. Ο Νόμος υποχρεώνει την ενημέρωση των καταναλωτών σχετικά με την αποδοχή καρτών και μέσων πληρωμής του συστήματος καρτών πληρωμής, με σαφή τρόπο που δεν επιδέχεται παρερμηνείας. Οι πληροφορίες αυτές πρέπει να αναγράφονται ευκρινώς στην είσοδο του καταστήματος και στο ταμείο, ενώ στους παραβάτες των διατάξεων της υποχρέωσης αυτής θα επιβάλλεται διοικητικό πρόστιμο

ύψους χιλίων 1.000 €. Παράλληλα σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, όποιος αρνείται την πληρωμή με πιστωτικές, χρεωστικές και προπληρωμένες κάρτες τιμωρείται, με βαρύτατα πρόστιμα ή/και φυλάκιση, κατά τις διατάξεις:

- των άρθρων 288 παρ. 1 και 452 του Ποινικού Κώδικα,
- του άρθρου 13α του ν. 2251/1994 (Α' 191),
- του άρθρου 18 α ν. 146/1914 (Α' 21), και
- του άρθρου 19 ν. 4177/2013 (Α' 173), όπως ισχύουν.

Όλες οι επιχειρήσεις θα διαβιβάζουν ηλεκτρονικά σε βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όλα τα στοιχεία των συναλλαγών, ενώ σταδιακά θα καταστεί εφικτή η διασύνδεση των ταμειακών μηχανών με το taxis. Επίσης κάθε αδειοδοτημένος πάροχος υπηρεσιών πληρωμών που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα, ημεδαπός ή αλλοδαπός, υποχρεούται να γνωστοποιεί στη Γενική Γραμματεία Εμπορίου και Προστασίας Καταναλωτή τιμολογιακά στοιχεία για ορισμένα βασικά προϊόντα και υπηρεσίες που αυτός προσφέρει.

Τέλος, οι ελληνικές επιχειρήσεις υποχρεούνται εντός 30 ημερών από την δημιουργία του μητρώου, να δηλώνουν μέσω του TAXISNET τους συνεργαζόμενους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών, διαμέσου των οποίων αποδέχονται ηλεκτρονικές πληρωμές. Οι επιχειρήσεις δηλώνουν πάροχο υπηρεσιών πληρωμών, μεταξύ αυτών που έχουν συμπεριληφθεί στο ως άνω δημόσιο μητρώο. Κατ' αυτό τον τρόπο, οι οικείες φορολογικές αρχές έχουν τη δυνατότητα διασταύρωσης των στοιχείων συναλλαγών των επιχειρήσεων διαμέσου των δεδομένων συναλλαγών που διαβιβάζουν οι πάροχοι υπηρεσιών πληρωμών. Σε περίπτωση που κάποια επιχείρηση δε δηλώνει συνεργαζόμενο πάροχο υπηρεσιών πληρωμών και συνεπώς δεν αποδέχεται ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, δεν διαβιβάζει στο Υπουργείο Οικονομικών τα δεδομένα των συναλλαγών. Η περίπτωση αυτή συνιστά υπόθεση υψηλής προτεραιότητας για τον περαιτέρω έλεγχο ενδεχόμενης απόκρυψης φορολογητέας ύλης.

30. Παρεμπόριο/Λαθρεμπόριο και τρόποι αντιμετώπισής τους



A. Πάταξη παρεμπορίου

Οι καταστροφικές συνέπειες του παρεμπορίου στην προσπάθεια ανάκαμψης της καταναλωτικής ζήτησης, στοιχειοθετούνται όχι μόνο από την απομύζηση δυνητικών πόρων που θα κατευθύνονταν στην αγορά και εκτιμώνται σήμερα στα περίπου 25 δις € σε ετήσια βάση, αλλά και στην απώλεια κάρπωσης εσόδων από τη φορολογική διοίκηση, καθώς μόνο από το ΦΠΑ οι απώλειες υπολογίζονται στα 6-8 δις € ετησίως. Προκειμένου, λοιπόν, να καταπολεμηθεί με τον πλέον αποτελεσματικό τρόπο και με τη βοήθεια σύγχρονων τεχνολογικών μέσων το προς εξέταση ιδιαίτερος ανησυχητικό φαινόμενο, ενδείκνυται η διενέργεια αυστηρών ελέγχων σε τρία πεδία:

- Σε πρώτο στάδιο πρέπει να δοθεί έμφαση στην ανίχνευση των παράνομων προϊόντων κατά την είσοδό τους στην χώρα, μέσω της γενικευμένης χρήσης ειδικών μηχανημάτων, όπως τα "X-Ray scanners", και τα εξελιγμένα "Electromagnetic field container scanners" στις πύλες εισόδου (τελωνεία και μεγάλα λιμάνια). Η αποδοχή των συγκεκριμένων προτάσεων αναμένεται να αντιμετωπίσει δραστικά περιορίζοντας σημαντικά τα παραπάνω χρόνια φαινόμενα, επιλύοντας έτσι τις βασικές πτυχές του προβλήματος.
- Κατά δεύτερον, επιβάλλεται η εντατικοποίηση αυστηρών ελέγχων στις αποθήκες χονδρικής διανομής και πώλησης όπου συγκεντρώνονται τα παράνομα εμπορεύματα. Οι τοποθεσίες που συγκεντρώνουν τέτοια κέντρα διακίνησης είναι γνωστά και το μόνο που απομένει είναι η πολιτική βούληση και η ενεργοποίηση της Πολιτείας.
- Σε τρίτο επίπεδο, θα πρέπει να διενεργούνται εξονυχιστικοί έλεγχοι τόσο στα εμπορεύματα υπαίθριου εμπορίου όσο και στις άδειες των μικροπωλητών, όπου κατά κύριο λόγο διακινούνται τα προϊόντα παρεμπορίου και λαθρεμπορίου, εξ' αιτίας της έλλειψης ελέγχων, αλλά και μη εφαρμογής μέχρι σήμερα των υφιστάμενων νόμων.
- Παράλληλα και σε συνάφεια με τις παραπάνω πρωτοβουλίες, ενδείκνυται η θέσπιση ειδικού κλιμακίου ελεγκτών με αποκλειστική αρμοδιότητα τον εντοπισμό, την κατάσχεση και την άμεση καταστροφή των διακινούμενων

παράνομων εμπορευμάτων, το οποίο θα δρα άμεσα χωρίς γραφειοκρατικές διαδικασίες, κάτι το οποίο ορίζεται σαφώς από το Νόμο.

B. Αντιμετώπιση λαθρεμπορίου καυσίμων – καπνικών προϊόντων και παράνομου διασυνοριακού εμπορίου

Η αδυναμία αντιμετώπισης μίας χρόνιας παθογένειας της ελληνικής οικονομίας, όπως εκείνης του λαθρεμπορίου καυσίμων & καπνικών προϊόντων, συντελεί σε σημαντικό βαθμό στην παρατεταμένη αιμορραγία των δημόσιων ταμείων. Σύμφωνα με τις ομοσπονδίες των βενζινοπωλών η ετήσια απώλεια κρατικών εσόδων από το λαθρεμπόριο καυσίμων ανέρχεται σε 1 δις €, ενώ ο Σύνδεσμος Εταιρειών Εμπορίας Πετρελαιοειδών Ελλάδας με σχετική του μελέτη είχε καταγράψει το ετήσιο εύρος των διαφυγόντων κρατικών εσόδων στα επίπεδα των 125 - 300 εκ. €. Εάν μάλιστα ληφθεί υπόψη και το συνεχώς διογκούμενο τα τελευταία χρόνια φαινόμενο του παράνομου εμπορίου τσιγάρων (εκτόξευσή του από 3% το 2009 στο 20% το 2015), εξαιτίας του οποίου απόλλονται σύμφωνα με εκτιμήσεις περίπου 700 – 750 εκ. € κρατικών εσόδων, γίνεται αντιληπτό πως η μάστιγα του λαθρεμπορίου απαιτεί τη λήψη άμεσων και δραστικών μέτρων.

Προκειμένου να αρθούν όχι μόνο οι στρεβλώσεις που παρατηρούνται στην αγορά εξαιτίας του παραπάνω φαινομένου αλλά και να ανασταλεί η ασυδοσία με την οποία δρουν οι επιτήδριοι, προτείνεται η θέσπιση διατάξεων που θα προβλέπουν:

- Την υποχρεωτική εγκατάσταση του συστήματος εισροών-εκροών όχι μόνο στα πρατήρια υγρών καυσίμων (βενζινάδικα) και στα καταστήματα πώλησης πετρελαίου θέρμανσης, αλλά και σε όλο το εύρος της εφοδιαστικής αλυσίδας, από τα διυλιστήρια μέχρι και τα πλωτά μέσα μεταφοράς. Η συγκεκριμένη υποχρέωση πρέπει να είναι καθολική και δεν επιδέχεται εξαιρέσεων και κωλυσιεργιών στην εφαρμογή της.
- Τη διενέργεια τακτικών ελέγχων στα σημεία εκφόρτωσης και παράδοσης των ναυτιλιακών καυσίμων, με παράλληλη διασταύρωση των τελωνειακών εγγράφων.

- Την παρακολούθηση με σύγχρονα τεχνολογικά μέσα (GPS) των δρομολογίων των μέσων μεταφοράς καυσίμων, τόσο όσον αφορά προορισμούς εντός της Επικράτειας όσο και στο εξωτερικό (σημείο προορισμού).
- Την εφαρμογή ψηφιακής σήμανσης στα πακέτα των τσιγάρων και αντικατάσταση των υφιστάμενων φορολογικών ταινιών.
- Τη μείωση των υψηλών συντελεστών φορολόγησης των τσιγάρων, προκειμένου αυτά να γίνουν πιο προσιτά στον απλό καταναλωτή.
- Την αυστηροποίηση των επιβαλλόμενων ποινών στους λαθρέμπορους/διακινητές.
- Την ολοσχερή καταστροφή των κατασχεθέντων λαθραίων προϊόντων.
- Την πληρέστερη ενημέρωση των καταναλωτών για τις παρενέργειες της χρήσης λαθραίων και αμφιβόλου ποιότητας προϊόντων.

31. Εξαμηνιαία συγκριτική έρευνα του INEMY/ΕΣΕΕ για τις αλλαγές στο φορολογικό καθεστώς των μικρομεσαίων εμπορικών επιχειρήσεων

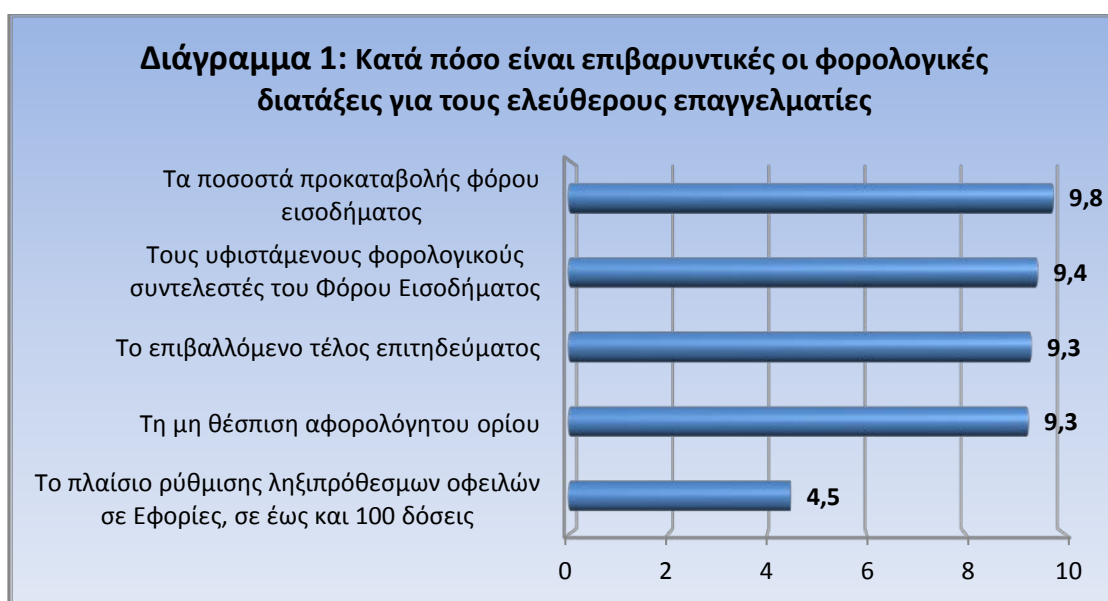
Το INEMY της ΕΣΕΕ με αφορμή τις επικείμενες αλλαγές στη Φορολογία Εισοδήματος, εκπόνησε εξαμηνιαία τηλεφωνική έρευνα εντοπισμού και καταγραφής των βασικότερων προβλημάτων για τη μικρομεσαία εμπορική επιχειρηματικότητα σε δείγμα 700 επιχειρηματιών ανά την Επικράτεια. Η εκ νέου επιχειρούμενη αναδιάρθρωση του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος αναμένεται να επηρεάσει σημαντικά την καθημερινότητα χιλιάδων εμπόρων/ελεύθερων επαγγελματιών, γεγονός που χρήζει επιστημονικής ανάλυσης και ερμηνείας. Σε αυτό το πλαίσιο, της εκτίμησης των επιπτώσεων στην πραγματική οικονομία από τις προωθούμενες μεταρρυθμίσεις, εντάσσεται η υποβολή συγκεκριμένων ερωτημάτων φορολογικού περιεχομένου στους συμμετέχοντες στην έρευνα.

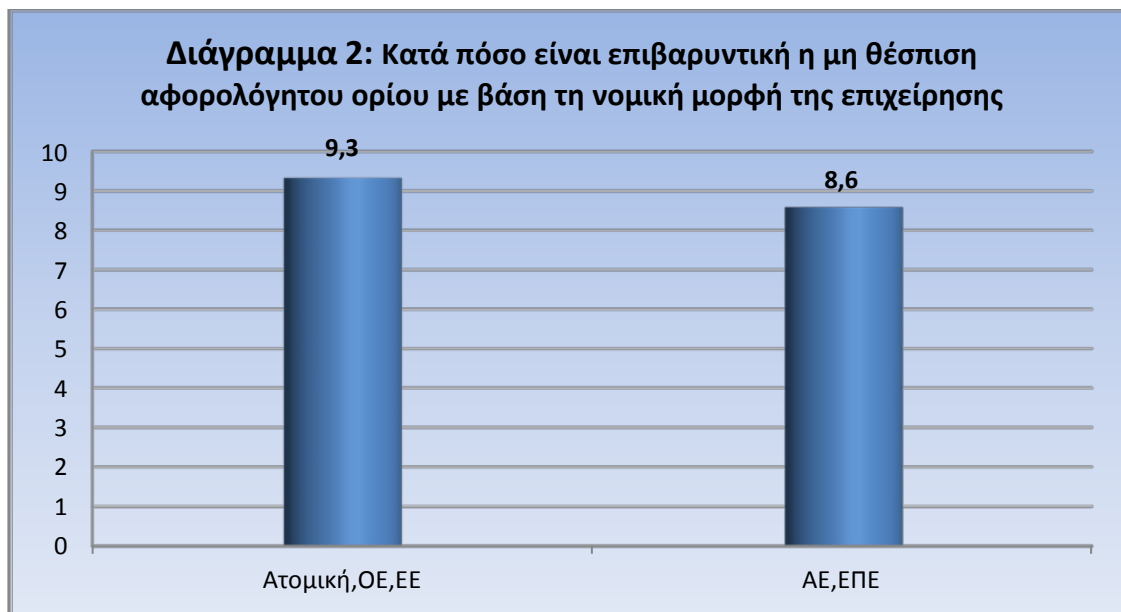
Ταυτότητα της έρευνας: Η τεχνική συλλογής των δεδομένων που εφαρμόστηκε στην έρευνα ήταν η τηλεφωνική συνέντευξη με χρήση δομημένου ερωτηματολογίου. Το μέγεθος του δείγματος ήταν 700 εμπορικές επιχειρήσεις, και σχεδιάστηκε στρωματοποιημένη δειγματοληψία, με μεταβλητές στρωμάτωσης την περιφέρεια και την κύρια δραστηριότητα.

Τα βασικότερα προβλήματα

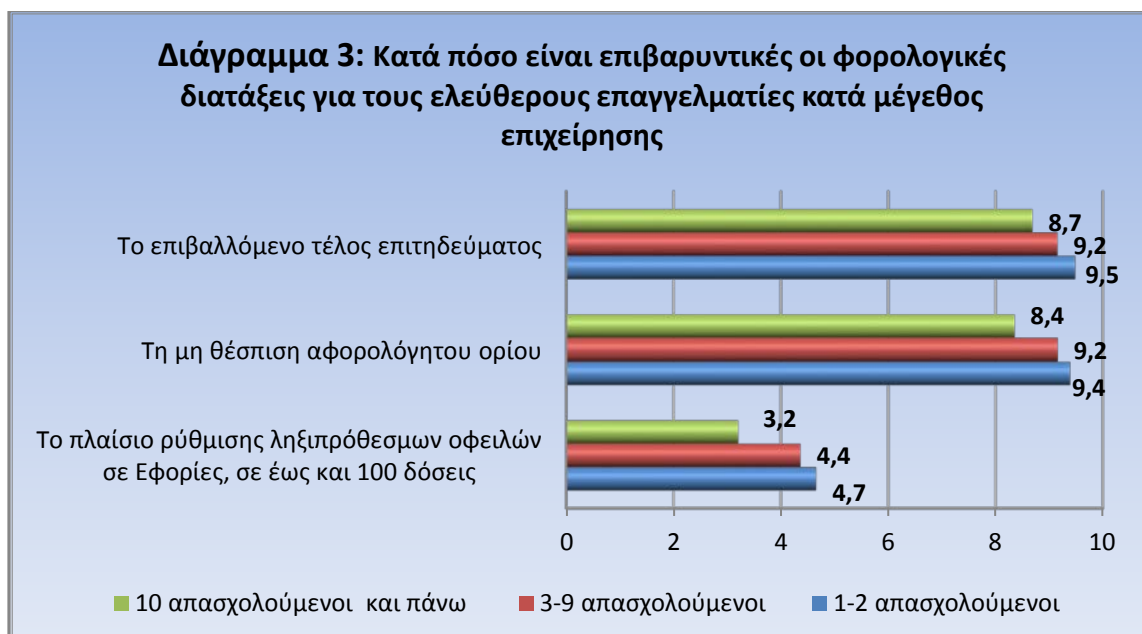
- Η περαιτέρω επιβάρυνση που προκύπτει από την αύξηση των συντελεστών της προκαταβολής φόρου εισοδήματος συνιστά το σημαντικότερο πρόβλημα που αντιμετωπίζουν σήμερα οι επιχειρηματίες που ασκούν εμπορική δραστηριότητα (9,8 μονάδες).
- Οι υφιστάμενοι συντελεστές του φόρου εισοδήματος, το ισχύον τέλος επιτηδεύματος και η μη θέσπιση αφορολόγητου ορίου αν και έπονται στις επιλογές των ερωτηθέντων, κρίνονται επίσης ως ιδιαίτερα επιβαρυντικοί παράγοντες.
- Τελευταίο ως προς τις επιλογές των συμμετεχόντων στην έρευνα κατατάσσεται το υφιστάμενο πλαίσιο ρύθμισης ληξιπρόθεσμων οφειλών προς τις Εφορίες (4,5 μονάδες).

A. Καταγραφή βασικότερων προβλημάτων





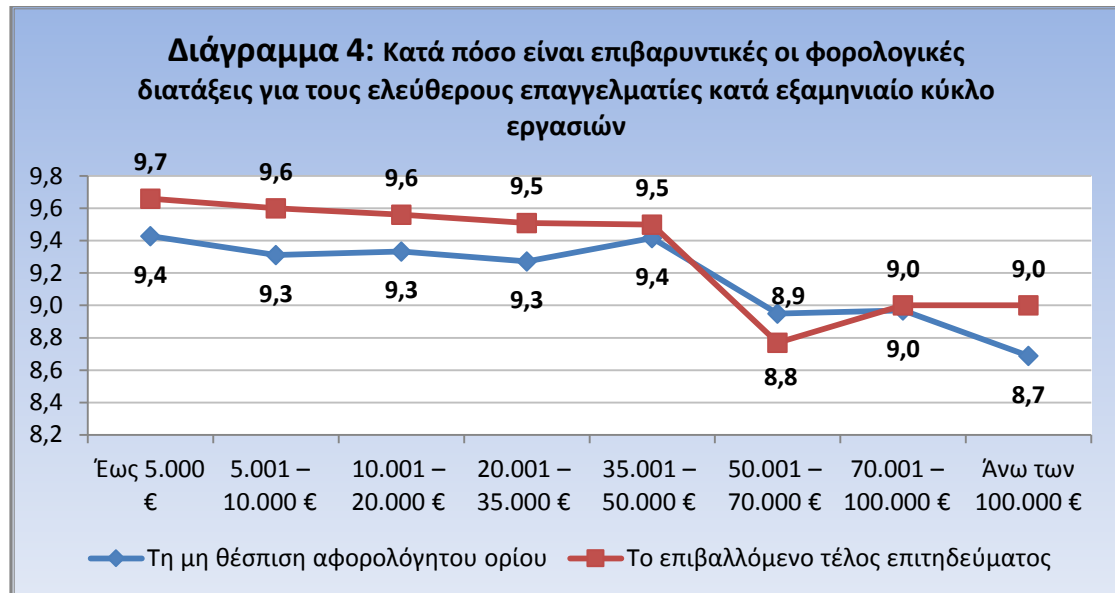
- Οι ατομικές και προσωπικές επιχειρήσεις (ΟΕ και ΕΕ) αξιολογούν τη μη θέσπιση αφορολόγητου ορίου ως σημαντικότερο πρόβλημα σε σύγκριση με τις κεφαλαιουχικές επιχειρήσεις (ΑΕ, ΕΠΕ & ΙΚΕ).
- Για τις υπόλοιπες φορολογικές διατάξεις δεν υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις.



- Οι μικρές επιχειρήσεις αποδίδουν μεγαλύτερη έμφαση στα ζητήματα που άπτονται της μη θέσπισης αφορολόγητου ορίου, του τέλους επιτηδεύματος

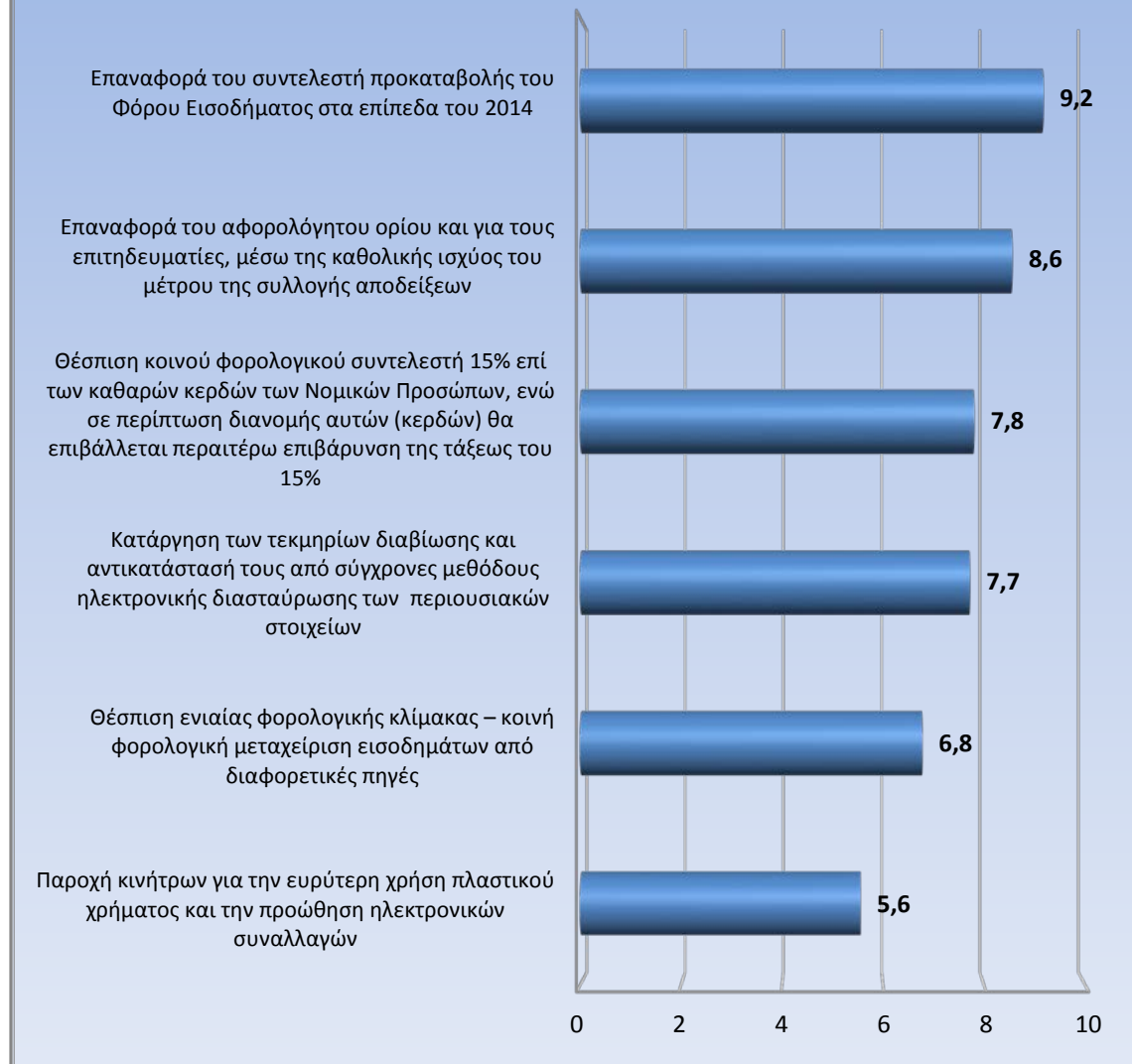
και του πλαισίου ρύθμισης ληξιπρόθεσμων οφειλών σε Εφορίες, σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις με περισσότερους από 9 απασχολούμενους.

- Δεν παρατηρείται διαφοροποίηση, αναλόγως του μεγέθους της επιχείρησης, για τους υφιστάμενους συντελεστές φορολόγησης και για τα ποσοστά προκαταβολής φόρου.



- Η μη θέσπιση αφορολόγητου και το τέλος επιτηδεύματος φαίνεται να επιβαρύνουν περισσότερο τις επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών έως 50.000 € το εξάμηνο.
- Αντίθετα το πλαίσιο ρύθμισης ληξιπρόθεσμων οφειλών σε Εφορίες, οι υφιστάμενοι συντελεστές φορολόγησης και τα ποσοστά προκαταβολής φόρου είναι το ίδιο επιβαρυντικά για όλες τις επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως του καταγεγραμμένου κύκλου εργασιών τους.

Διάγραμμα 5: Βαθμός σπουδαιότητας προβλημάτων που αντιμετωπίζουν σήμερα οι ελεύθεροι επαγγελματίες



- 9 στους 10 επιχειρηματίες θεωρούν πως βασική προτεραιότητα της ΕΣΣΕ θα πρέπει να είναι η επαναφορά του συντελεστή προκαταβολής του Φόρου Εισοδήματος στα επίπεδα του 2014.
- Έμφαση πρέπει να δοθεί στην επαναφορά της ισχύος του αφορολόγητου ορίου και για τους επιτηδευματίες, μέσω της καθολικής ισχύος του μέτρου της συλλογής αποδείξεων.

- Στη συνέχεια, με τον ίδιο περίπου βαθμό προτεραιότητας αναδεικνύεται η ανάγκη θέσπισης κοινού φορολογικού συντελεστή και η κατάργηση των τεκμηρίων διαβίωσης.
- Τέλος, η θέσπιση ενιαίας φορολογικής κλίμακας και η παροχή κινήτρων τόσο για την ευρύτερη χρήση πλαστικού χρήματος όσο και για την προώθηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών είναι τα δύο εναπομείναντα φορολογικά ζητήματα που χρήζουν προσοχής από την ΕΣΕΕ, σύμφωνα με τους ερωτηθέντες εμπόρους επιτηδευματίες.