



## **Παρατηρήσεις στο σχέδιο νόμου «Φορολογία Εισοδήματος, Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» (Ιούλιος 2013)**

(Οι παρατηρήσεις που ακολουθούν αναφέρονται στο κείμενο που ήταν αναρτημένο στις ιστοσελίδες του Υπουργείου Οικονομικών την Παρασκευή, 12 Ιουλίου 2013 και ώρα 13:00).

### **Άρθρο 2 «Ορισμοί»**

Η έννοια των συνδεδεμένων προσώπων αφορά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, όπως ορίζεται και από τις διατάξεις του άρθρου 42<sup>ε</sup> του ν. 2190/1920.

Η περίπτωση ζ) του άρθρου 2 όπου ορίζεται η έννοια των συνδεδεμένων προσώπων δεν είναι σαφής και πρέπει να τροποποιηθεί ώστε να ορίζει ότι συνδεδεμένο πρόσωπο είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που κατέχει άμεσα ή έμμεσα τουλάχιστον 33% της αξίας ή του αριθμού ή των δικαιωμάτων σε κέρδη ή των δικαιωμάτων σε ψήφους άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

### **Άρθρο 4 «Φορολογική κατοικία»**

Στην παράγραφο 2 ορίζεται ότι ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος όταν έχει φυσική παρουσία στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα άνω των 183 ημερών εντός οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου. Αυτό σημαίνει ότι ένα τέτοιο πρόσωπο οφείλει να υποβάλλει δήλωση στη Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, (εφόσον υφίστανται) ανεξάρτητα αν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα ή όχι. Σημειώνεται ότι στις Διμερείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας το χρονικό διάστημα των 183 ημερών τίθεται για να χαρακτηριστεί ένα φυσικό πρόσωπο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος μόνον όταν αποκτά εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες στην Ελλάδα.

### **Άρθρο 8 «Φορολογικό έτος»**

Στην παράγραφο 5 ορίζεται ότι κατά την έναρξη ή παύση εργασιών στην διάρκεια του φορολογικού έτους το πρώτο φορολογικό έτος λήγει την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου ή την 30<sup>η</sup> Ιουνίου και το τελευταίο αρχίζει την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου. Εν τούτοις ο περιορισμός αυτός είναι αντίθετος με τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου όπου ορίζεται ότι ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος στην Ελλάδα και ανήκει κατά ποσοστό που υπερβαίνει το 50% σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει ως φορολογικό έτος, το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

## **Άρθρο 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις»**

### **Παράγραφος 3**

Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδειάς, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,

Δεν διευκρινίζεται με ποιό τρόπο τα φιλοδωρήματα θα αποτελούν εισόδημα από μισθωτή εργασία. Παράλληλα, για την αναγνώρισή τους ως δαπάνη για την εταιρεία θα απαιτείται η καταβολή εισφορών;

β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, της ημερήσιας αποζημίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδιού.

Θίγονται τα έξοδα ταξιδιού τα οποία για ευνόητους λόγους είναι απαραίτητα για τη προώθηση των πωλήσεων στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Στο συγκεκριμένο τμήμα, η αναφορά του επιδόματος ενοικίου πρέπει μάλλον να θεωρείται ως το επίδομα ενοικίου που δίνεται από την επιχείρηση για την διαμονή στη διάρκεια επαγγελματικού ταξιδιού.

## **Άρθρο 13 «Παροχές σε είδος»**

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, και 4, οποιοσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

Θίγεται το καθεστώς της ιδιοκατανάλωσης

2. Η αγοραία αξία της παραχώρησης ενός οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο, ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, με εξαίρεση την περίπτωση που ο εργοδότης εμπίπτει στους φορείς γενικής κυβέρνησης, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους, υπολογίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του κόστους του οχήματος που εγγράφεται ως δαπάνη στα βιβλία του εργοδότη με τη μορφή της απόσβεσης ή του μισθώματος. Σε περίπτωση που το κόστος είναι μηδενικό, η αγοραία αξία της παραχώρησης ορίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) της μέσης δαπάνης ή απόσβεσης κατά τα τελευταία τρία (3) έτη. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων δεν εφαρμόζονται για τα οχήματα που παραχωρεί ο εργοδότης σε περιοδεύοντες πωλητές.

Θίγεται η χρήση εταιρικών αυτοκινήτων από εργαζόμενους και μετόχους για σκοπούς που εξυπηρετούν την λειτουργία της επιχείρησης.

3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο, ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει

μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς όπως ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.

4. Η αγοραία αξία των παροχών σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασής του και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος.

5. Η αγοραία αξία της παραχώρησης κατοικίας σε εργαζόμενο ή εταίρο, ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους, αποτιμάται στο ποσό του μισθώματος που καταβάλλει η επιχείρηση ή σε περίπτωση ιδιόκτητης κατοικίας σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Θίγεται το μεγάλο θέμα της διαμονής του προσωπικού στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Η δαπάνη αυτή θα έπρεπε να θεωρείται παραγωγική δαπάνη, εφ' όσον αφορά στέγαση απασχολούμενου προσωπικού, το οποίο έχει άλλη κύρια κατοικία σε απόσταση μεγαλύτερη των 75 χιλιομέτρων από το χώρο εργασίας.

#### **Άρθρο 14 «Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις»**

Στην περίπτωση ι) της παραγράφου 1 ορίζεται ότι εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από το εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζόμενου στο πλαίσιο των ομαδικών συνταξιοδοτικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων. Επιπλέον στην παράγραφο 4 του άρθρου 15 ορίζεται ότι το ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων φορολογείται αυτοτελώς. Από τον συνδυασμό των διατάξεων προκύπτει ότι ναι μεν εκπίπτουν από το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από το εργαζόμενο στο πλαίσιο των ομαδικών συνταξιοδοτικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων φορολογούνται όμως αυτοτελώς κατά την καταβολή τους. Αν η ερμηνεία των παραπάνω διατάξεων είναι ορθή δεν διευκρινίζεται τι γίνεται με τις εισφορές των εργαζομένων οι οποίες έχουν καταβληθεί στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων, από ήδη φορολογηθέντα εισοδήματα, και πρέπει να εξαιρεθούν ρητά από την αυτοτελή φορολόγηση της παραγράφου 4 του άρθρου 15.

#### **Άρθρο 16 «Αφορολόγητο όριο εισοδήματος ή φορολογική έκπτωση»**

Στην παράγραφο 1 ορίζεται ότι ο φόρος που προκύπτει, με βάση την κλίμακα του άρθρου 15, στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις μειώνεται κατά 2.100 ευρώ για εισόδημα μέχρι 21.000 ευρώ, της μείωσης αυτής προοδευτικά απομειούμενης και εξαντλούμενης για εισοδήματα άνω των 42.000 ευρώ. Ο φόρος

που αναλογεί στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις παρακρατείται στην πηγή με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 χωρίς να λαμβάνεται υπόψη κατά την παρακράτηση το δικαιούμενο ποσό της απομείωσης, μεθοδολογία που θα αποστερήσει διαθέσιμο εισόδημα από τους μισθωτούς και συνταξιούχους και περαιτέρω ύφεση στην αγορά.

### **Άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες»**

Το ακόλουθο εδάφιο (θ) το οποίο θίγει άμεσα τον συνεδριακό τουρισμό: 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) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθαρίστου εισοδήματος της επιχείρησης

Η δαπάνη των 300 Ευρώ ανά συμμετέχοντα είναι εξωπραγματικά μικρή και δεν θα πρέπει να αποτελεί κριτήριο. Έτσι, αρκεί να ισχύει ότι «κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθαρίστου εισοδήματος της επιχείρησης»

Στο εδάφιο (γ) αναφέρεται ότι δεν εκπίπτουν οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Όμως, δεν ξεκαθαρίζεται τι γίνεται με τις εισφορές υπό ρύθμιση (πληρωμή σε δόσεις).

Η διάταξη χρειάζεται διευκρίνιση κυρίως γιατί δεν ορίζεται ο χρόνος εντός του οποίου θεωρούνται ως μη καταβληθείσες. Δηλαδή θεωρούνται ως μη καταβληθείσες μέχρι την ημερομηνία έναρξης του ελέγχου ή ενωρίτερα, για παράδειγμα μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επίσης, στο εδάφιο (ζ) «δεν θεωρούνται εκπιπόμενες δαπάνες ούτε οι έκτακτες εισφορές επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, επομένως δεν εκπίπτει η έκτακτη εισφορά 10% των ΑΠΕ, καίτοι σε προγενέστερο νόμο είχε δοθεί η δυνατότητα τμηματικής έκπτωσης».

Πρόκειται για ένα πολύ αρνητικό σημείο που οδηγεί σε σημαντικότερη επιβάρυνση για τις εταιρείες, αφού έκτακτες εισφορές που η ίδια η πολιτεία θεσμοθέτησε και αναγνώρισε ως εκπιπόμενες, με άλλη διάταξη δεν τις αναγνωρίζει. Πρόκειται για φορολόγηση «πλασματικών» κερδών. Η απόφαση αυτή οδηγεί σε πραγματικό αδιέξοδο και τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις των ΑΠΕ, αφού ήδη οι μικρότερες έχουν καταστραφεί με την επιβολή της έκτακτης εισφοράς.

Επίσης, χρειάζεται διευκρίνιση όλη η διάταξη (ζ) σε συνδυασμό με διατάξεις άλλων νόμων όπως για παράδειγμα του ΦΑΠ, όπου ρητά προβλέπεται ότι ο φόρος αυτός δεν είναι εκπιπόμενος. Με την νέα διάταξη θα είναι πλέον εκπιπόμενος φόρος ο ΦΑΠ ή οποιοσδήποτε άλλος φόρος τον αντικαταστήσει. Σε ότι αφορά την μη έκπτωση από τα φορολογητέα κέρδη των έκτακτων εισφορών αυτό ισχύει και σήμερα κυρίως στο βαθμό που επιβάλλονται επί των κερδών, με την προσθήκη των έκτακτων εισφορών που επιβάλλονται επί των ακινήτων.

## **Άρθρο 24 «Αποσβέσεις»**

Στην παράγραφο 1 ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα οι αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού και τον μισθωτή σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης. Δεν έχει ληφθεί υπόψη η περίπτωση του δικαιώματος για την διενέργεια αποσβέσεων όταν παραχωρείται επικαρπία ορισμένου χρόνου επί εδάφους του κυρίου και ανεγείρονται ακίνητα από τον επικαρπωτή τα οποία μετά την λήξη της επικαρπίας περιέρχονται στον κύριο του εδάφους με ή χωρίς αντάλλαγμα.

Στην παράγραφο 4 όπου ορίζεται το κόστος κτήσης ή κατασκευής πρέπει να προστεθεί και η έννοια του κόστους επί των προσθηκών.

## **Άρθρο 27 «Μεταφορά ζημιών»**

«...άν 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 ζημίες 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»

Πρέπει να συμβεί ακριβώς το αντίθετο. Δηλαδή, η υπηρεσία μετά από σχετικό έλεγχο να διαπιστώσει τους λόγους της μεταβολής. Άλλωστε, η γενική φορολογική αρχή θεωρεί τον φορολογούμενο ειλικρινή.

## **Άρθρο 33 «Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών»**

(η) Πραγματική φορολογική κατοικία επιχειρήσεων: ορίζεται ως κριτήριο προσδιορισμού του «τόπου άσκησης πραγματικής διοίκησης» ο τόπος λήψης στρατηγικών αποφάσεων ως και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων / εταίρων.

Η συγκεκριμένη διάταξη θέλει προσοχή καθώς θα μπορούσε να θεωρηθεί φορολογική κατοικία εταιρειών εξωτερικού η Ελλάδα, επομένως η φορολόγηση των εισοδημάτων των προσώπων αυτών να γίνει με το ελληνικό φορολογικό σύστημα. Δηλαδή λόγω της φορολογικής κατοικίας μετόχων, θα μπορούσαν να θεωρηθούν εισοδήματα αλλοδαπών εταιρειών, ως φορολογούμενα στην Ελλάδα, πράγμα που δεν μπορεί να ορίζεται νομοθετικά έτσι, αλλά ορίζεται με βάση τις συμβάσεις περί αποφυγής διπλής φορολογίας.

Η διάταξη προσπαθεί να περιορίσει την πλασματική μεταφορά έδρας, κυρίως για την αποφυγή φορολογίας του παγκόσμιου εισοδήματος ενός νομικού προσώπου που είναι ουσιαστικά φορολογικός κάτοικος Ελλάδος. Σε κάθε περίπτωση το εισόδημα που αποκτάται στην Ελλάδα μέσω μόνιμης εγκατάστασης φορολογείται στην Ελλάδα. Σημειωτέον ότι η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης ορίζεται στο άρθρο 6 του υπό

ψήφιση νόμου, το οποίο είναι ακριβής αντιγραφή του προτύπου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του ΟΟΣΑ.

#### **Άρθρο 49 «Υποκεφαλαιοδότηση»**

Στην παράγραφο 1 ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων που υπερβαίνουν το 25% του φορολογητέου EBITDA, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται από τον ΚΦΕ. Επιπλέον στην παράγραφο 3 ορίζεται ότι οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες εφόσον η επιχείρηση δεν είναι μέλος ομίλου και οι δαπάνες τόκων δεν υπερβαίνουν το 1 εκ. ευρώ τον χρόνο.

Πρέπει να διευκρινιστεί ότι οι εν λόγω δαπάνες τόκων αφορούν μόνο δάνεια μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και επιπλέον ότι στους ελληνικούς κανόνες λογιστικής περιλαμβάνονται και οι κανόνες των διεθνών λογιστικών προτύπων με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται από τον ΚΦΕ.

#### **Άρθρο 59 «Φορολόγηση στην πηγή»**

Στην παράγραφο 2 ορίζεται ότι εάν δεν διενεργείται παρακράτηση ο υπόχρεος οφείλει να καταβάλλει τον φόρο που δεν παρακρατήθηκε καθώς και τα πρόστιμα και ποινές που προβλέπονται στην κείμενη νομοθεσία. Η διάταξη είναι αυστηρή και δεν λαμβάνει υπόψη της ότι εφόσον το εισόδημα δηλώνεται και φορολογείται από τον δικαιούχο για την εισπραξή του θα φορολογηθεί δύο φορές. Θα ήταν δικαιότερο να επιβληθούν μόνο τα πρόστιμα και οι ποινές εφόσον αποδεικνύεται ότι το εισόδημα δηλώθηκε και φορολογήθηκε από τον δικαιούχο της εισπραξής του.

#### **Άρθρο 68 «Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων»**

Στην παράγραφο 2 ορίζεται ότι η δήλωση υποβάλλεται κατά το χρονικό διάστημα από την 1<sup>η</sup> Φεβρουαρίου μέχρι και την 30<sup>η</sup> Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Η διάταξη δεν λαμβάνει υπόψη της ότι ορισμένα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ενδεχομένως να έχουν επιλέξει ημερομηνία λήξης του φορολογικού τους έτους διάφορη της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου.