ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΤΩΝ Ν. 4334/2015 ΚΑΙ Ν. 4336/2015

Οι αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης και στο φόρο πολυτελούς διαβίωσης

Επιμέλεια

Γιώργος Α. Κορομηλάς

ΑΘΗΝΑ, ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2015

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1. Συντελεστές και κλίμακα φορολογίας εισοδήματος 1
1.1. Φυσικά πρόσωπα 1
1.2. Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες 1
1.3. Συνολική φορολογική επιβάρυνση των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων 2
2. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος 5
2.1. Συντελεστές προκαταβολής φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα 5
2.2. Συντελεστές προκαταβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων 7
2.2.1. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος κεφαλαιουχικών εταιρειών, συνεταιρισμών, κοινοπραξιών και νομικών οντοτήτων 7
2.2.2. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος προσωπικών εταιρειών, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Ν.Π., κοινωνιών, αστικών εταιρειών κ.λπ. 9
2.2.3. Μείωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος για νεοϊδρυόμενα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα 11
3. Καταβολή του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 11
3.1. Καταβολή του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων 11
3.2. Καταβολή του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων 12
4. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες – Επισφαλείς απαιτήσεις 14
4.1. Συναλλαγές με χώρες μη συνεργάσιμες ή χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς 14
4.2. Επισφαλείς απαιτήσεις επιχειρήσεις επαγγελματιών πρακτόρων παιχνιδιών πρόγνωσης της εταιρείας Ο.Π.Α.Π. Α.Ε. 17
5. Ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων 18
5.1. Γενικά 18
5.2. Παρακράτηση της έκτακτης ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φυσικών προσώπων 18
6. Φόρος πολυτελούς διαβίωσης 21

ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟΥΣ Ν. 4172/2013 (*Κ.Φ.Ε*) ΚΑΙ Ν. 3986/2011

Την Τετάρτη 15 Ιουλίου 2015 ψηφίστηκε ο Ν. 4334/16.7.2015 Φ.Ε.Κ. 80/Α' «*Επείγουσες ρυθμίσεις για τη διαπραγμάτευση και σύναψη συμφωνίας με τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Στήριξης (Ε.Μ.Σ.)*» και την Παρασκευή 14 Αυγούστου 2015 ψηφίστηκε ο Ν. 4336/2015 Φ.Ε.Κ. 94/Α' «*Συνταξιοδοτικές διατάξεις − Κύρωση του Σχεδίου Σύμβασης Οικονομικής Ενίσχυσης από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και ρυθμίσεις για την υλοποίηση της Συμφωνίας Χρηματοδότησης*», νόμοι οι οποίοι έχουν κάποιες ουσιαστικές μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, ειδικότερα αυτών που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και στα άρθρα 29 και 30 του Ν. 3986/2011.

1. Συντελεστές και κλίμακα φορολογίας εισοδήματος

1.1. Φυσικά πρόσωπα

Δεν έγινε καμία αλλαγή στην κλίμακα και στους συντελεστές φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (*ατομικές επιχειρήσεις*). Κατά συνέπεια :

α) Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός των αγροτών, εφαρμόζεται η ακόλουθη κλίμακα : [1]

Φορολογητέο εισόδημα (*Ευρώ*)	**Φορολογικός συντελεστής**
≦ 50.000,00	26%
> 50.000,00	33%

β) Τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, εφαρμόζεται συντελεστής φορολογίας **13%**.[2]

1.2. Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες

Αυξάνεται από 26% σε **29%** ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν **διπλογραφικά** βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

---

[1] Το φθινόπωρο αναμένονται και άλλες αλλαγές στον Κ.Φ.Ε. οπότε ενδέχεται να δούμε μεταβολές στην κλίμακα φορολογίας εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

[2] Το φθινόπωρο αναμένονται και άλλες αλλαγές στον Κ.Φ.Ε. οπότε ενδέχεται να αυξηθεί ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος των αγροτών σύμφωνα με τις απαιτήσεις των δανειστών.

Ειδικότερα :

α) Στις κεφαλαιουχικές εταιρείες (*Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.*) ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος από 26% αυξάνεται στο **29%**.

β) Στις προσωπικές εταιρίες (*Ο.Ε., Ε.Ε.*), στις Κοινωνίες, στις Αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, στις συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στους Συνεταιρισμοί και στις Κοινοπραξίες με **διπλογραφικά** βιβλία, ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος από 26% αυξάνεται στο **29%**.

γ) Στα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα που τηρούν **απλογραφικά** βιβλία, ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος από 26% αυξάνεται στο **29%**.

δ) Στις προσωπικές εταιρίες (*Ο.Ε., Ε.Ε.*), στις Κοινωνίες, στις Αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, στις συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στους Συνεταιρισμοί και στις Κοινοπραξίες με **απλογραφικά** βιβλία, παραμένει η ίδια κλίμακα φορολογίας εισοδήματος :

Φορολογητέο εισόδημα (*Ευρώ*)	**Φορολογικός συντελεστής**
≦ 50.000,00	26%
> 50.000,00	33%

ε) Στους αγροτικούς συνεταιρισμούς και τις ομάδες παραγωγών ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος παραμένει στο **13%**.[3]

Προσοχή : Οι αλλαγές αυτές ισχύουν για τα κέρδη που προκύπτουν στα **φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2015** και μετά.

1.3. Συνολική φορολογική επιβάρυνση των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων

Παρατηρούμε **αύξηση** της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης κατά **2,70%** στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν **διπλογραφικά βιβλία** και ειδικότερα στις Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινωνίες, Κοινοπραξίες, Αστικές εταιρείες κ.λπ. νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες.

[3] Αν το φθινόπωρο αυξηθεί ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος των αγροτών θεωρείται σίγουρο ότι θα αυξηθεί και ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος των αγροτικών συνεταιρισμών και των ομάδων παραγωγών.

Η **συνολική φορολογική επιβάρυνση**, για αυτά τα νομικά πρόσωπα και η διαφορά για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, συμπεριλαμβανομένου και του φόρου των διανεμομένων κερδών (*περαιτέρω επιβάρυνση των ανωτέρω νομικών προσώπων και οντοτήτων*), όπως επίσης και η διαφορά της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης από τους νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, διαμορφώνεται ως ακολούθως :

Πίνακας 1 : *Διαφορά συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης (Σ.Φ.Ε.) λόγω αύξησης του συντελεστή φορολογίας από 26% σε 29%.*

Φορολογητέο εισόδημα	**Φορολογικό έτος 2014 ***	**Φορολογικό έτος 2015 ***	**Διαφορά (*Επιβάρυνση*)**
10.000,00	3.340,00	3.610,00	270,00
15.000,00	5.010,00	5.415,00	405,00
20.000,00	6.680,00	7.220,00	540,00
25.000,00	8.350,00	9.025,00	675,00
30.000,00	10.020,00	10.830,00	810,00
35.000,00	11.690,00	12.635,00	945,00
40.000,00	13.360,00	14.440,00	1.080,00
45.000,00	15.030,00	16.245,00	1.215,00
50.000,00	16.700,00	18.050,00	1.350,00
55.000,00	18.370,00	19.855,00	1.485,00
60.000,00	20.040,00	21.660,00	1.620,00
65.000,00	21.710,00	23.465,00	1.755,00
70.000,00	23.380,00	25.270,00	1.890,00
75.000,00	25.050,00	27.075,00	2.025,00
80.000,00	26.720,00	28.880,00	2.160,00
85.000,00	28.390,00	30.685,00	2.295,00
90.000,00	30.060,00	32.490,00	2.430,00
95.000,00	31.730,00	34.295,00	2.565,00
100.000,00	33.400,00	36.100,00	2.700,00
105.000,00	35.070,00	37.905,00	2.835,00
110.000,00	36.740,00	39.710,00	2.970,00
115.000,00	38.410,00	41.515,00	3.105,00
120.000,00	40.080,00	43.320,00	3.240,00
125.000,00	41.750,00	45.125,00	3.375,00
130.000,00	43.420,00	46.930,00	3.510,00
135.000,00	45.090,00	48.735,00	3.645,00
140.000,00	46.760,00	50.540,00	3.780,00
145.000,00	48.430,00	52.345,00	3.915,00
150.000,00	50.100,00	54.150,00	4.050,00
155.000,00	51.770,00	55.955,00	4.185,00
160.000,00	53.440,00	57.760,00	4.320,00
165.000,00	55.110,00	59.565,00	4.455,00
170.000,00	56.780,00	61.370,00	4.590,00
175.000,00	58.450,00	63.175,00	4.725,00

180.000,00	60.120,00	64.980,00	4.860,00
185.000,00	61.790,00	66.785,00	4.995,00
190.000,00	63.460,00	68.590,00	5.130,00
195.000,00	65.130,00	70.395,00	5.265,00
200.000,00	66.800,00	72.200,00	5.400,00

Πηγή : *Ιδία επεξεργασία.* ***** *Περιλαμβάνεται και ο φόρος διανεμομένων κερδών με την παραδοχή ότι διανέμεται το σύνολο των κερδών*

Πίνακας 2 : *Διαφορά συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης (Σ.Φ.Ε.) μεταξύ νομικών προσώπων που τηρούν απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία*

Φορολογ. εισόδημα	**Απλογραφικά βιβλία**		**Διπλογραφικά βιβλία**		**Διαφορά (*επιβάρυνση διπλογραφικών*)**	
10.000,00	2.600,00	26,00%	3.610,00	36,10%	1.010,00	10,10%
15.000,00	3.900,00	26,00%	5.415,00	36,10%	1.515,00	10,10%
20.000,00	5.200,00	26,00%	7.220,00	36,10%	2.020,00	10,10%
25.000,00	6.500,00	26,00%	9.025,00	36,10%	2.525,00	10,10%
30.000,00	7.800,00	26,00%	10.830,00	36,10%	3.030,00	10,10%
35.000,00	9.100,00	26,00%	12.635,00	36,10%	3.535,00	10,10%
40.000,00	10.400,00	26,00%	14.440,00	36,10%	4.040,00	10,10%
45.000,00	11.700,00	26,00%	16.245,00	36,10%	4.545,00	10,10%
50.000,00	13.000,00	26,00%	18.050,00	36,10%	5.050,00	10,10%
55.000,00	14.650,00	26,64%	19.855,00	36,10%	5.205,00	9,46%
60.000,00	16.300,00	27,17%	21.660,00	36,10%	5.360,00	8,93%
65.000,00	17.950,00	27,62%	23.465,00	36,10%	5.515,00	8,48%
70.000,00	19.600,00	28,00%	25.270,00	36,10%	5.670,00	8,10%
75.000,00	21.250,00	28,33%	27.075,00	36,10%	5.825,00	7,77%
80.000,00	22.900,00	28,63%	28.880,00	36,10%	5.980,00	7,48%
85.000,00	24.550,00	28,88%	30.685,00	36,10%	6.135,00	7,22%
90.000,00	26.200,00	29,11%	32.490,00	36,10%	6.290,00	6,99%
95.000,00	27.850,00	29,32%	34.295,00	36,10%	6.445,00	6,78%
100.000,00	29.500,00	29,50%	36.100,00	36,10%	6.600,00	6,60%
105.000,00	31.150,00	29,67%	37.905,00	36,10%	6.755,00	6,43%
110.000,00	32.800,00	29,82%	39.710,00	36,10%	6.910,00	6,28%
115.000,00	34.450,00	29,96%	41.515,00	36,10%	7.065,00	6,14%
120.000,00	36.100,00	30,08%	43.320,00	36,10%	7.220,00	6,02%
125.000,00	37.750,00	30,20%	45.125,00	36,10%	7.375,00	5,90%
130.000,00	39.400,00	30,31%	46.930,00	36,10%	7.530,00	5,79%
135.000,00	41.050,00	30,41%	48.735,00	36,10%	7.685,00	5,69%
140.000,00	42.700,00	30,50%	50.540,00	36,10%	7.840,00	5,60%
145.000,00	44.350,00	30,59%	52.345,00	36,10%	7.995,00	5,51%
150.000,00	46.000,00	30,67%	54.150,00	36,10%	8.150,00	5,43%
155.000,00	47.650,00	30,74%	55.955,00	36,10%	8.305,00	5,36%
160.000,00	49.300,00	30,81%	57.760,00	36,10%	8.460,00	5,29%
165.000,00	50.950,00	30,88%	59.565,00	36,10%	8.615,00	5,22%

170.000,00	52.600,00	30,94%	61.370,00	36,10%	8.770,00	5,16%
175.000,00	54.250,00	31,00%	63.175,00	36,10%	8.925,00	5,10%
180.000,00	55.900,00	31,06%	64.980,00	36,10%	9.080,00	5,04%
185.000,00	57.550,00	31,11%	66.785,00	36,10%	9.235,00	4,99%
190.000,00	59.200,00	31,16%	68.590,00	36,10%	9.390,00	4,94%
195.000,00	60.850,00	31,21%	70.395,00	36,10%	9.545,00	4,89%
200.000,00	62.500,00	31,25%	72.200,00	36,10%	9.700,00	4,85%

Πηγή : *Ιδία επεξεργασία.* ***** *Στους τηρούντες διπλογραφικά βιβλία περιλαμβάνεται και ο φόρος διανεμομένων κερδών με την παραδοχή ότι διανέμεται το σύνολο των κερδών*

Προσοχή : Επισημαίνεται ότι, πέραν του φόρου εισοδήματος έχουμε και την επιβολή **τέλους επιτηδεύματος** το οποίο ουσιαστικά είναι επιπλέον φόρος εισοδήματος όπως σαφώς προκύπτει και από την αιτιολογική έκθεση για το άρθρο 31 του Ν. 3986/2011 η οποία αναφέρει *«…προτείνεται η θέσπιση ελάχιστου φόρου εισοδήματος από τη δραστηριότητα των εμπορικών επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών ούτως ώστε να ενισχυθούν τα δημόσια έσοδα»*. Κατά συνέπεια, η συνολική φορολογική επιβάρυνση, κατά περίπτωση, πρέπει να υπολογισθεί μετά την προσθήκη του τέλους αυτού.

2. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

2.1. Συντελεστές προκαταβολής φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 69 του Ν. 4172/2013, ως προκαταβολή βεβαιώνεται ποσό ίσο με το **100%** του φόρου που προκύπτει **μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα** του διανυόμενου φορολογικού έτους, αφαιρουμένων παρακρατηθέντων και προκαταβληθέντων φόρων. [4]

Επισημάνσεις

i) Σύμφωνα με την παράγραφο 38 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 το ποσοστό της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος ορίζεται σε 55% για τα κέρδη που προκύπτουν στο φορολογικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2014 έως και την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους και σε 75% για τα κέρδη που προκύπτουν στο φορολογικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2015 έως και την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους. [5]

Φορολογικό έτος που αρχίζει από 1.1/31.12.2014	Φορολογικό έτος που αρχίζει από 1.1/31.12.2015	Φορολογικό έτος που αρχίζει από 1.1.2016
55%	75%	100%

[4] Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 69 του Ν. 4172/2013 αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 11θ της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015.

[5] Η παράγραφος 38 του άρθρου 72 προστέθηκε με την περίπτωση 11ε της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015.

Κατά συνέπεια για τα κέρδη των φορολογικών ετών 2015, 2016 και επομένων οι ασκούντες ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα καλούνται να καταβάλλουν αρκετά αυξημένη προκαταβολή φόρου εισοδήματος.

Πίνακας 3 : *Διαφορές προκαταβολής φόρου εισοδήματος ασκούντων επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός αγροτών, φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 και επομένων*

Φορολογητέο εισόδημα	**Φόρος εισοδήματος ***	**Προκαταβολή 2014 (*55%*)**	**Προκαταβολή 2015 (*75%*)**	**Προκαταβολή 2016 (*100%*)**
5.000,00	1.300,00	715,00	975,00	1.300,00
10.000,00	2.600,00	1.430,00	1.950,00	2.600,00
15.000,00	3.900,00	2.145,00	2.925,00	3.900,00
20.000,00	5.200,00	2.860,00	3.900,00	5.200,00
25.000,00	6.500,00	3.575,00	4.875,00	6.500,00
30.000,00	7.800,00	4.290,00	5.850,00	7.800,00
35.000,00	9.100,00	5.005,00	6.825,00	9.100,00
40.000,00	10.400,00	5.720,00	7.800,00	10.400,00
45.000,00	11.700,00	6.435,00	8.775,00	11.700,00
50.000,00	13.000,00	7.150,00	9.750,00	13.000,00
55.000,00	14.650,00	8.057,50	10.987,50	14.650,00
60.000,00	16.300,00	8.965,00	12.225,00	16.300,00
65.000,00	17.950,00	9.872,50	13.462,50	17.950,00
70.000,00	19.600,00	10.780,00	14.700,00	19.600,00
75.000,00	21.250,00	11.687,50	15.937,50	21.250,00
80.000,00	22.900,00	12.595,00	17.175,00	22.900,00
85.000,00	24.550,00	13.502,50	18.412,50	24.550,00
90.000,00	26.200,00	14.410,00	19.650,00	26.200,00
95.000,00	27.850,00	15.317,50	20.887,50	27.850,00
100.000,00	29.500,00	16.225,00	22.125,00	29.500,00

Πηγή : *Ίδια επεξεργασία.* * *Με την παραδοχή ότι η κλίμακα φορολογίας εισοδήματος παραμείνει ως έχει για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016.*

ii) Καταργήθηκε η διάταξη που προέβλεπε ότι ειδικά, κατά το φορολογικό έτος 2014 για όσους αποκτούν εισόδημα από **ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα** το προς βεβαίωση ποσό φόρου της παραγράφου 1 του άρθρου 69 **περιορίζεται στο μισό**. [6]

<u>Προσοχή</u> : Για τις μέχρι τώρα υποβληθείσες δηλώσεις των αγροτών για τις οποίες υπολογίσθηκε προκαταβολή φόρου εισοδήματος με συντελεστή 27,5%, η Διοίκηση

[6] Η παράγραφος 34 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 η οποία προέβλεπε τη μειωμένη προκαταβολή για τους αγρότες προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 2 του Ν. 4328/2015 και καταργήθηκε με την περίπτωση 11θ της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015.

αναμένεται να δώσει οδηγίες αναφορικά με τον υπολογισμό (*εκκαθάριση*) της προκαταβολής με συντελεστή **55%** και την καταβολή του επιπλέον ποσού.

Πίνακας 4 : *Διαφορά προς απόδοση προκαταβολής φόρου εισοδήματος αγροτών λόγω αύξησης του συντελεστή από 27,5% σε 55%*

Φορολογητέο εισόδημα	**Φόρος εισοδήματος**	**Προκαταβολή 27,5%**	**Προκαταβολή 55%**	**Διαφορά προς απόδοση**
5.000,00	650,00	178,75	357,50	178,75
10.000,00	1.300,00	357,50	715,00	357,50
15.000,00	1.950,00	536,25	1.072,50	536,25
20.000,00	2.600,00	715,00	1.430,00	715,00
25.000,00	3.250,00	893,75	1.787,50	893,75
30.000,00	3.900,00	1.072,50	2.145,00	1.072,50
35.000,00	4.550,00	1.251,25	2.502,50	1.251,25
40.000,00	5.200,00	1.430,00	2.860,00	1.430,00
45.000,00	5.850,00	1.608,75	3.217,50	1.608,75
50.000,00	6.500,00	1.787,50	3.575,00	1.787,50
55.000,00	7.150,00	1.966,25	3.932,50	1.966,25
60.000,00	7.800,00	2.145,00	4.290,00	2.145,00
65.000,00	8.450,00	2.323,75	4.647,50	2.323,75
70.000,00	9.100,00	2.502,50	5.005,00	2.502,50
75.000,00	9.750,00	2.681,25	5.362,50	2.681,25
80.000,00	10.400,00	2.860,00	5.720,00	2.860,00
85.000,00	11.050,00	3.038,75	6.077,50	3.038,75
90.000,00	11.700,00	3.217,50	6.435,00	3.217,50
95.000,00	12.350,00	3.396,25	6.792,50	3.396,25
100.000,00	13.000,00	3.575,00	7.150,00	3.575,00

Πηγή : *Ίδια επεξεργασία*.

2.2. Συντελεστές προκαταβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

2.2.1. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος κεφαλαιουχικών εταιρειών, συνεταιρισμών, κοινοπραξιών και νομικών οντοτήτων

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 71 του Ν. 4172/2013, με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα (*κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών, κοινοπραξίες, νομικές οντότητες του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. πλην εκείνων που ορίζονται ρητά στο άρθρο 45*) και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (*ήτοι, η πράξη εκτιμώμενου, διορθωτικού και προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, καθώς και οι λοιποί εκτελεστοί τίτλοι που απαριθμούνται στο*

άρθρο 45 του Ν. 4174/2013), βεβαιώνεται ποσό ίσο με το **100%** του φόρου που προκύπτει για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. [7]

Επισημάνσεις

i) Ο συντελεστής προκαταβολής **100%** για τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα ισχύει για **κέρδη** που **προκύπτουν** σε **φορολογικά έτη** που **ξεκίνησαν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά** σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 36 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013. [8]

Προσοχή : Για τις μέχρι τώρα υποβληθείσες δηλώσεις των ανωτέρω νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (*Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. κ.λπ.*), για τις οποίες υπολογίσθηκε προκαταβολή φόρου εισοδήματος με συντελεστή 80%, η Διοίκηση αναμένεται να δώσει οδηγίες αναφορικά με τον υπολογισμό (*εκκαθάριση*) της προκαταβολής με συντελεστή **100%** και την καταβολή του επιπλέον ποσού.

Πίνακας 5 : *Διαφορά προς απόδοση προκαταβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων λόγω αύξησης του συντελεστή από 80% σε 100%*

Φορολογητέο εισόδημα	Φόρος εισοδήματος	Προκαταβολή 80%	Προκαταβολή 100%	Διαφορά προς απόδοση
5.000,00	1.300,00	1.040,00	1.300,00	260,00
10.000,00	2.600,00	2.080,00	2.600,00	520,00
15.000,00	3.900,00	3.120,00	3.900,00	780,00
20.000,00	5.200,00	4.160,00	5.200,00	1.040,00
25.000,00	6.500,00	5.200,00	6.500,00	1.300,00
30.000,00	7.800,00	6.240,00	7.800,00	1.560,00
35.000,00	9.100,00	7.280,00	9.100,00	1.820,00
40.000,00	10.400,00	8.320,00	10.400,00	2.080,00
45.000,00	11.700,00	9.360,00	11.700,00	2.340,00
50.000,00	13.000,00	10.400,00	13.000,00	2.600,00
55.000,00	14.300,00	11.440,00	14.300,00	2.860,00
60.000,00	15.600,00	12.480,00	15.600,00	3.120,00
65.000,00	16.900,00	13.520,00	16.900,00	3.380,00
70.000,00	18.200,00	14.560,00	18.200,00	3.640,00
75.000,00	19.500,00	15.600,00	19.500,00	3.900,00
80.000,00	20.800,00	16.640,00	20.800,00	4.160,00
85.000,00	22.100,00	17.680,00	22.100,00	4.420,00
90.000,00	23.400,00	18.720,00	23.400,00	4.680,00

[7] Ο συντελεστής 100% αντικατέστησε το συντελεστή 80% με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του Ν. 4334/2015.

[8] Όπως η παράγραφος 36 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περίπτωση 11γ της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015.

95.000,00	24.700,00	19.760,00	24.700,00	4.940,00
100.000,00	26.000,00	20.800,00	26.000,00	5.200,00

Πηγή : *Ίδια επεξεργασία*.

ii) Ο συντελεστής αυτός **ισχύει** και για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα. [9]

iii) Εάν το φορολογικό έτος είναι **μικρότερο των 12 μηνών**, ο προσδιορισμός της προκαταβολής γίνεται κανονικά, δηλαδή **χωρίς καμία μείωση**.

iv) Ως προς το χρόνο καταβολής της προκαταβολής ισχύουν τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 68 περί καταβολής σε δόσεις.

2.2.2. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος προσωπικών εταιρειών, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Ν.Π., κοινωνιών, αστικών εταιρειών κ.λπ.

α) Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 71 του Ν. 4172/2013, το ποσοστό προκαταβολής φόρου εισοδήματος **100%** ισχύει και για τις προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση ή υποκατάστημα στην Ελλάδα, 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, τις κοινωνίες αστικού δικαίου, τις αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, τις συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και τις κοινοπραξίες των προσωπικών εταιρειών.[10] - [11]

β) Ειδικά, για τα κέρδη που αποκτούν τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, ήτοι αυτά που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 71 :

> **αα)** Στο φορολογικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2014 έως και την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους, το ποσοστό της προκαταβολής φόρου ορίζεται σε **55%**

[9] Η σχετική αναφορά στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Ν. 4172/2013 καταργήθηκε, ορθώς, ως περιττή με την περίπτωση 11α της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015.

[10] Νομικά πρόσωπα των περιπτώσεων β', γ', ε' και στ' (*μόνο για τις κοινοπραξίες των προσωπικών εταιρειών*) του άρθρου 45.

[11] Η παράγραφος 2 του άρθρου 71 του Ν. 4172/2013 αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 11β της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015.

ββ) Στο φορολογικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2015 έως και την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους, το ποσοστό της προκαταβολής φόρου ορίζεται σε **75%**.[12]

γγ) Στο φορολογικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά, το ποσοστό της προκαταβολής φόρου ορίζεται σε **100%**. [13]

Κατά συνέπεια για τα κέρδη των φορολογικών ετών 2015, 2016 και επομένων τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα (*Ο.Ε., Ε.Ε., κοινωνίες, αστικές εταιρείες κ.λπ.*), καλούνται να καταβάλλουν αρκετά αυξημένη προκαταβολή φόρου εισοδήματος.

Πίνακας 6 : *Συντελεστές προκαταβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων*

Νομικά πρόσωπα – Νομικές οντότητες	**Συντελεστές προκαταβολής**		
Κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και Τράπεζες	100% **(α)**		
Προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή	55% **(β)**	75% **(γ)**	100% **(δ)**
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	55% **(β)**	75% **(γ)**	100% **(δ)**
Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών	100% **(α)**		
Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα	55% **(β)**	75% **(γ)**	100% **(δ)**
Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	55% **(β)**	75% **(γ)**	100% **(δ)**
Λοιπές κοινοπραξίες (*στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες*)	100% **(α)**		
Νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις	100% **(α)**		

Πηγή : *Ίδια επεξεργασία*. **(α)** *Εφαρμόζεται για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά*. **(β)** *Εφαρμόζεται για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 έως και την 31η Δεκεμβρίου 2014*. **(γ)** *Εφαρμόζεται για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που*

[12] Η παράγραφος 36 του άρθρου 72 αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 11γ της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015.

[13] Η παράγραφος 36 του άρθρου 72 αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 11γ της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015.

αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2015 έως και την 31η Δεκεμβρίου 2015. **(δ)** *Εφαρμόζεται για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016*.

2.2.3. Μείωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος για νεοϊδρυόμενα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 71 του Ν. 4172/2013, μειώνεται η προκαταβολή φόρου εισοδήματος που βεβαιώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 71 του Κ.Φ.Ε., για νεοϊδρυόμενα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.

Πίνακας 7 : *Συντελεστές μειωμένης προκαταβολής φόρου εισοδήματος νεοϊδρυόμενων νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων*

Νομικά πρόσωπα – Νομικές οντότητες	**Συντελεστές προκαταβολής**		
Κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και Τράπεζες	50% **(α)**		
Προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή	27,5% **(β)**	37,5% **(γ)**	50% **(δ)**
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	27,5% **(β)**	37,5% **(γ)**	50% **(δ)**
Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών	50% **(α)**		
Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα	27,5% **(β)**	37,5% **(γ)**	50% **(δ)**
Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	27,55% **(β)**	37,5% **(γ)**	50% **(δ)**
Λοιπές κοινοπραξίες (*στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες*)	50% **(α)**		
Νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις	50% **(α)**		

Πηγή : *Ίδια επεξεργασία*. **(α)** *Εφαρμόζεται για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά*. **(β)** *Εφαρμόζεται για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 έως και την 31η Δεκεμβρίου 2014*. **(γ)** *Εφαρμόζεται για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2015 έως και την 31η Δεκεμβρίου 2015*. **(δ)** *Εφαρμόζεται για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016*.

3. Καταβολή του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

3.1. Καταβολή του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων

α) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 η καταβολή του φόρου γίνεται σε **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.

β) Περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 38 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, όπως αυτή τέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου τέταρτου της από την 18η Ιουλίου Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (*Π.Ν.Π.*) με ισχύ από την **επόμενη ημέρα της δημοσίευσης** στο Φ.Ε.Κ., ήτοι για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από την ημερομηνία αυτή (*19.7.2015*) και μετά, ειδικά για το φορολογικό έτος 2014, η προθεσμία καταβολής της πρώτης δόσης φόρου εισοδήματος παρατείνεται έως την 31η Αυγούστου 2015.

Πίνακας 8 : *Καταβολή φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων*

Υποβολή δήλωσης	**1η δόση**	**2η δόση**	**3η δόση**
Μέχρι και την 18.7.2015	Έως 31.7.2015	Έως 30.9.2015	Έως 30.11.2015
Από την 19.7.2015 και μετά	Έως 31.8.2015	Έως 30.9.2015	Έως 30.11.2015

Πηγή : *Ίδια επεξεργασία*.

γ) Όταν ο φόρος που οφείλεται με βάση την εμπρόθεσμη αρχική ή τροποποιητική δήλωση καταβάλλεται **εφάπαξ** μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης, παρέχεται **έκπτωση** στο συνολικό ποσό του φόρου και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών (*π.χ. τέλος επιτηδεύματος, εισφορά αλληλεγγύης, φόρος πολυτελούς διαβίωσης κ.λπ.*), με ποσοστό **2%** μόνο όμως για το φορολογικό έτος 2014.

Προσοχή : Η έκπτωση με ποσοστό 2% **καταργείται** για εισοδήματα που αποκτώνται σε φορολογικά έτη που ξεκίνησαν από την 1η Ιανουαρίου 2015 και μετά. [14]

3.2. Καταβολή του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων

α) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013, η καταβολή του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων γίνεται σε **8**, κατ' ανώτατο όριο, ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες 7 μέχρι την τελευταία ημέρα του έβδομου μήνα από την υποβολή της δήλωσης, η οποία δεν μπορεί να εκτείνεται πέραν του ίδιου φορολογικού έτους

[14] Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 το οποίο προέβλεπε την έκπτωση 2% προστέθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Ν. 4328/2015 και καταργήθηκε με την περίπτωση 11η της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015.

β) Περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 39 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, όπως αυτή τέθηκε με την περίπτωση 11στ(i) της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015 με ισχύ από την **επόμενη ημέρα της δημοσίευσης** στο Φ.Ε.Κ., ήτοι για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από την ημερομηνία αυτή (*15.8.2015*) και μετά σύμφωνα με την περίπτωση 11στ(ii) του ιδίου άρθρου και νόμου, για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες με φορολογικό έτος που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2014 και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους η καταβολή του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 68 γίνεται σε 5 ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την 21η Αυγούστου 2015 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των μηνών Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2015.

Κατά συνέπεια ο φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων καταβάλλεται ως εξής :

αα) Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που το φορολογικό τους έτος λήγει στις 31.12.2014 (*1.1.2014 - 31.12.2014*) και τα οποία, έστω υπέβαλλαν δήλωση φορολογίας εισοδήματος **εντός του Ιουνίου του 2015**, επειδή ο προκύπτων φόρος πρέπει να καταβληθεί, κατά ρητή διατύπωση του νόμου μέχρι το τέλος του ίδιου φορολογικού έτους, προκύπτει ότι **οι δόσεις στην περίπτωση αυτή ανέρχονται υποχρεωτικά σε 7**, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται **ταυτόχρονα** με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες 6 μέχρι το τέλος των μηνών Ιουλίου, Αυγούστου, Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου.

ββ) Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που το φορολογικό τους έτος λήγει στις 31.12.2014 (*1.1.2014 - 31.12.2014*) και τα οποία, έστω υπέβαλλαν δήλωση φορολογίας εισοδήματος **εντός του Ιουλίου του 2015**, επειδή ο προκύπτων φόρος πρέπει να καταβληθεί, κατά ρητή διατύπωση του νόμου μέχρι το τέλος του ίδιου φορολογικού έτους, προκύπτει ότι **οι δόσεις στην περίπτωση αυτή ανέρχονται υποχρεωτικά σε 6**, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται **ταυτόχρονα** με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες 5 μέχρι το τέλος των μηνών Αυγούστου, Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου.

γγ) Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που το φορολογικό τους έτος λήγει στις 31.12.2014 (*1.1.2014 - 31.12.2014*) και τα οποία, υπέβαλλαν δήλωση φορολογίας εισοδήματος **εντός του διαστήματος 1.8.2015 έως και 14.8.2015**, επειδή ο προκύπτων φόρος πρέπει να καταβληθεί, κατά ρητή διατύπωση του νόμου μέχρι το τέλος του ίδιου φορολογικού έτους, προκύπτει ότι **οι δόσεις στην περίπτωση αυτή ανέρχονται υποχρεωτικά σε 5**, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται **ταυτόχρονα** με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες 4 μέχρι το τέλος των μηνών Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου.

δδ) Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που το φορολογικό τους έτος λήγει στις 31.12.2014 (*1.1.2014 - 31.12.2014*) και τα οποία, υπέβαλλαν δήλωση φορολογίας εισοδήματος **εντός του διαστήματος 15.8.2015 έως και 20.8.2015**, επειδή ο προκύπτων φόρος πρέπει να καταβληθεί, κατά ρητή διατύπωση της

παραγράφου 39 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, **σε 5 δόσεις**, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την **21η Αυγούστου 2015** και οι υπόλοιπες 4 μέχρι το τέλος των μηνών Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου.

εε) Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που το φορολογικό τους έτος λήγει στις 30.6.2015 (*1.7.2014 - 30.6.2015*) και τα οποία, έστω θα υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος **εντός του Δεκεμβρίου του 2015**, επειδή ο προκύπτων φόρος πρέπει να καταβληθεί, κατά ρητή διατύπωση του νόμου μέχρι το τέλος του ίδιου φορολογικού έτους, προκύπτει ότι **οι δόσεις στην περίπτωση αυτή ανέρχονται υποχρεωτικά σε 7**, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται **ταυτόχρονα** με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες 6 μέχρι το τέλος των μηνών Ιανουαρίου, Φεβρουαρίου, Μαρτίου, Απριλίου, Μαίου και Ιουνίου 2016.

γ) Όταν ο φόρος που οφείλεται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση καταβάλλεται **εφάπαξ** μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης, παρέχεται **έκπτωση** στο συνολικό ποσό του φόρου και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών (*π.χ. τέλος επιτηδεύματος*), με ποσοστό **2%** μόνο όμως για το φορολογικό έτος 2014.

Προσοχή : Η έκπτωση με ποσοστό 2% **καταργείται** για εισοδήματα που αποκτώνται σε φορολογικά έτη που ξεκίνησαν από την 1η Ιανουαρίου 2015 και μετά. [15]

4. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες – Επισφαλείς απαιτήσεις

4.1. Συναλλαγές με χώρες μη συνεργάσιμες ή χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιγ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα **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 της περίπτωσης ιγ' του άρθρου 23 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.

Προσοχή : Με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 του Ν. 4321/2015 είχε αντικατασταθεί η περίπτωση ιγ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013. Η παράγραφος 1 του άρθρου 21 του Ν. 4321/2015 **καταργήθηκε από τότε που ίσχυσε** με την περίπτωση 11ζ της υποπαραγράφου

[15] Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 το οποίο προέβλεπε την έκπτωση 2% προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 2 του Ν. 4328/2015 και καταργήθηκε με την περίπτωση 11η της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015.

Δ1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του νόμου 4336/2015, κατά συνέπεια η περίπτωση ιγ' του άρθρου 23 επανήλθε στην προηγούμενη μορφή της. [16]

Σχόλια

Στην εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1113/2.6.2015** αναφέρεται ότι, ως προς την περίπτωση ιγ' του άρθρου 23, θα ακολουθήσουν **αναλυτικές οδηγίες με νεότερη εγκύκλιο**. Με την επιφύλαξη τυχόν διαφορετικής θέσης της Διοίκησης, παρατίθενται οι παλαιότερες θέσεις που είχαν εκφρασθεί για αντίστοιχη διάταξη του παλαιού Κ.Φ.Ε. (*ΠΟΛ. 1041/5.3.2003, έγγραφο με Αρ. Πρωτ.: 1051588/10621/Β0012/30.7.2007, ΠΟΛ. 1225/26.10.2011, ΠΟΛ. 1198/21.8.2013 κ.λπ.*) :

α) Οι διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 23 **δεν αποκλείουν** 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. το οποίο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 65 χαρακτηρίζεται ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, **εφόσον υπάρχει η νομική βάση** για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους – μέλους.

β) Για την απόδειξη ότι πρόκειται περί συνήθους συναλλαγής σε τρέχουσες τιμές αγοράς, θα πρέπει να προσκομίζονται στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή πραγματικά έχει λάβει χώρα και ότι έχει αποφέρει πραγματικό οικονομικό όφελος στην

---

[16] Η περίπτωση ιγ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 όπως είχε τεθεί με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 του Ν. 4321/2013 και δεν ίσχυσε ποτέ, είχε ως ακολούθως :
«*ιγ) Το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που εμπίπτει σε μία από τις ακόλουθες περιπτώσεις:*
α) Είναι κατά το χρόνο έκδοσης του παραστατικού ή κατά το χρόνο διενέργειας της συναλλαγής φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο κατά την έννοια του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε..
β) Είναι κατά το χρόνο έκδοσης του παραστατικού ή κατά το χρόνο διενέργειας της συναλλαγής φορολογικός κάτοικος σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Ε..
γ) Είναι συνδεόμενη εν τοις πράγμασι εταιρεία, χωρίς να έχει συμμορφωθεί πριν τη διενέργεια της συναλλαγής ή την έκδοση του παραστατικού με τις υποχρεώσεις που επιβάλλονται από τον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (άρθρο 21 του Ν. 4174/2013).
δ) Δεν διαθέτει στην έδρα της ή σε συνδεδεμένη επιχείρηση την απαιτούμενη οργάνωση και υποδομή για τη διενέργεια κατ' επάγγελμα ομοειδών συναλλαγών, κατά συνήθεια και επάγγελμα με τη συναλλαγή για την οποία εκδόθηκε το παραστατικό.
Για τις περιπτώσεις γ' και δ' ο φορολογούμενος οφείλει, προκειμένου να μην εμπίπτει στη μη έκπτωση της δαπάνης, και πριν τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, να προσκομίσει πλήρη απόδειξη ότι δεν συντρέχουν για τη συγκεκριμένη εταιρεία οι αναφερόμενες συνθήκες.
Για τις περιπτώσεις α', β', γ' και δ', προκειμένου ο φορολογούμενος να μην εμπίπτει στη μη έκπτωση της δαπάνης, θα πρέπει να καταβάλει παρακρατούμενο φόρο που προκύπτει από τον ισχύοντα στην Ελλάδα φορολογικό συντελεστή φόρου εισοδήματος για επιχειρηματική δραστηριότητα επί του συνόλου της εν λόγω δαπάνης. Εφόσον, εντός τριμήνου από τη συναλλαγή, ο φορολογούμενος αποδείξει ότι πρόκειται περί συνήθους συναλλαγής σε τρέχουσες τιμές αγοράς, θα επιστρέφεται αζημίως για το Δημόσιο ο παρακρατηθείς φόρος στον φορολογούμενο.
Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζονται οι διαδικασίες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης και ειδικότερα η διαδικασία ελέγχου που προβλέπεται για τις περιπτώσεις γ' και δ' ανωτέρω.».

επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες (*αγορές αγαθών, παροχή υπηρεσιών, κ.λπ.*). Ενδεικτικά αναφέρονται τα ακόλουθα στοιχεία :

αα) Ύπαρξη εμπορικής συμφωνίας ή σύμβασης έργου με την αλλοδαπή εταιρία, που να ορίζει τους όρους της συναλλαγής (*αντικείμενο, διάρκεια, τίμημα, τρόπους πληρωμής και υποχρεώσεις των μερών*). [17]

ββ) Καταβολή του τιμήματος αγοράς (*τραπεζικά εμβάσματα*).

γγ) Πραγματική μεταφορά και λήψη των αγαθών (*τελωνειακά έγγραφα*) ή την πραγματική παροχή των υπηρεσιών (*πρωτόκολλο ολοκλήρωσης και παράδοση του έργου*).

δδ) Η αλλοδαπή εταιρία να πραγματοποιεί ουσιαστική επιχειρηματική δραστηριότητα στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένη, δηλαδή να έχει αποδεδειγμένα φυσική υπόσταση στη χώρα εγκατάστασής της (*έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, μόνιμα απασχολούμενο προσωπικό, κ.λπ.*). [18]

εε) Η δαπάνη να παράγει οικονομικό όφελος. Ειδικότερα σε ότι αφορά το θέμα του οικονομικού οφέλους που αποφέρει μία συναλλαγή με εταιρία της αλλοδαπής, αυτό μπορεί να εκτιμηθεί εάν εξετασθούν ενδεικτικά τα ακόλουθα στοιχεία :

i) Οι τιμές αγοράς των προϊόντων ή υπηρεσιών, όπως αυτές προκύπτουν από συγκριτική οικονομική ανάλυση για ομοειδή προϊόντα άλλων επιχειρήσεων, φορολογικών κατοίκων σε συνεργάσιμα κράτη ή κράτη που δεν υπόκεινται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Αν η τιμή των αγοραζόμενων αγαθών ή υπηρεσιών (*συμπεριλαμβανομένων και των παρεπόμενων εξόδων, π.χ. μεταφορικών, εξόδων ασφάλειας και αποθήκευσης*) από τα μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτη είναι κατώτερη από τις τιμές των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχονται από επιχειρήσεις συνεργάσιμων κρατών, τότε μπορεί να θεωρηθεί ότι επιτυγχάνεται οικονομικό όφελος για την ημεδαπή επιχείρηση. Η ανάλυση αυτή θα μπορούσε να επεκταθεί και στη διερεύνηση άλλων παραγόντων, από τους οποίους αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή με τα μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτη έχει περισσότερα πλεονεκτήματα από παρόμοιες συναλλαγές με προμηθευτές από άλλες χώρες της ίδιας ή διαφορετικής γεωγραφικής περιοχής (*π.χ. χρόνος μεταφοράς των αγαθών, οργάνωση προμηθευτή, κ.λπ.*).

[17] Καλό είναι η συμφωνία να έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 (*τριμηνιαίες καταστάσεις*).

[18] Οι ισολογισμοί της αλλοδαπής εταιρίας και λοιπά στοιχεία σχετικά με την οργάνωσή της δεν θεωρούνται από μόνα τους επαρκή αποδεικτικά στοιχεία.

ii) Αγορά προϊόντων ή πρώτων υλών από μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος λόγω μη παραγωγής τους σε χώρα που θεωρείται συνεργάσιμη ή χωρίς προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Επίσης, λήψη υπηρεσιών από μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος οι οποίες βάσει των δεδομένων της κοινής πείρας και των συναλλακτικών ηθών συνήθως παρέχονται από εταιρίες σε τέτοια κράτη (*π.χ. υπηρεσίες θαλάσσιας μεταφοράς από ναυτιλιακές εταιρίες εγκατεστημένες σε αυτά τα κράτη*).

iii) Αν η τιμή αγοράς του προϊόντος είναι η ίδια με την τιμή κλεισίματος αυτού σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, τότε η δαπάνη αγοράς του πρέπει να αναγνωρίζεται προς έκπτωση, έστω και αν πραγματοποιείται από επιχείρηση με έδρα σε μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος, αφού στη συγκεκριμένη περίπτωση η αγορά από το υπόψη κράτος δεν συνεπάγεται υπερτιμολόγηση.

Επίσης, ειδικά για τα αεροσκάφη που είναι νηολογημένα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και μισθώνονται από ημεδαπές αεροπορικές εταιρίες ή υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιριών εγκατεστημένα στην Ελλάδα, τα μισθώματα αυτά πρέπει να αναγνωρίζονται ως δαπάνη της μισθώτριας ημεδαπής εταιρίας, καθόσον οι εταιρίες από τις οποίες μπορεί κανείς να μισθώσει τέτοια εμπορικά αεροσκάφη είναι περιορισμένες και ανήκουν συνήθως στις κατασκευάστριες και με την προϋπόθεση ότι δεν προκύπτει μεγάλη διαφοροποίηση σε σχέση με τα μισθώματα που καταβάλλουν άλλες αεροπορικές εταιρίες για τα ίδια τύπου και ηλικίας αεροσκάφη.

Προσοχή : Οι δαπάνες αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών, κλπ. από εταιρίες με έδρα σε μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος, δεν εμπίπτουν στις προαναφερθείσες διατάξεις όταν καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις τους στην αλλοδαπή, καθόσον στις περιπτώσεις αυτές προβλέπεται η **τήρηση ειδικών φακέλων**, προκειμένου για την **τεκμηρίωση** των **τιμών** των **ενδοομιλικών** συναλλαγών.

4.2. Επισφαλείς απαιτήσεις επιχειρήσεις επαγγελματιών πρακτόρων παιχνιδιών πρόγνωσης της εταιρείας Ο.Π.Α.Π. Α.Ε.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013 στις επιχειρήσεις επαγγελματιών πρακτόρων παιχνιδιών πρόγνωσης της εταιρείας «*Οργανισμός Προγνωστικών Αγώνων Ποδοσφαίρου Α.Ε.*» (*Ο.Π.Α.Π. Α.Ε.*) παρέχεται η δυνατότητα έκπτωσης για τις πραγματοποιούμενες πωλήσεις τους, ποσοστού με κλίμακα **1,5%** για αξίες μέχρι 500.000,00 ευρώ και **1%** για αξίες από 500.001,00 έως 1.000.000,00 ευρώ, ως ποσό **πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων** μόνο για το φορολογικό έτος 2014.

Προσοχή : Η δυνατότητα αυτή **καταργείται** για εισοδήματα που αποκτώνται σε φορολογικά έτη που ξεκίνησαν από την 1η Ιανουαρίου 2015 και μετά. [19]

5. Ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων

5.1. Γενικά

α) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 52 του Ν. 4305/2014 η ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 επιβάλλεται και στα εισοδήματα που αποκτώνται κατά τα φορολογικά έτη 2015 και 2016.

Ειδικότερα οι ανωτέρω διατάξεις προέβλεπαν μείωση των συντελεστών των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού κατά 30%.

β) Στη συνέχεια με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 1 του Ν. 4334/2015 **αυξήθηκαν** οι συντελεστές προσδιορισμού της εισφοράς για τα **εισοδήματα άνω των 30.000,00** ευρώ που αποκτώνται από την 1.1.2015 και μετά με ισχύ από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην εφημερίδα της κυβερνήσεως ήτοι από την 16.7.2015 και μετά.

5.2. Παρακράτηση της έκτακτης ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φυσικών προσώπων

α) Κατά την παρακράτηση φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης από τους εκκαθαριστές μισθοδοσίας, τα αυξημένα κλιμάκια όσον αφορά την ειδική εισφορά αλληλεγγύης, έχουν εφαρμογή από την δημοσίευση των διατάξεων του Ν. 4334/2015, δηλαδή από 16.7.2015 και μετά και όπως διευκρινίζεται με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1174/5.8.2015** δεν τίθεται θέμα αναδρομικής παρακράτησης ειδικής εισφοράς.

Συνεπώς, η παρακράτηση με τους αυξημένους συντελεστές ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης διενεργείται για μισθοδοσίες που εκκαθαρίζονται από την ημερομηνία αυτή και μετά.

β) Συνεπώς η παρακράτηση έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις των φορολογικών ετών 2015 και 2016, θα γίνει βάσει των οδηγιών που είχαν δοθεί με τις εγκυκλίους **ΠΟΛ. 1010/25.1.2013** και **ΠΟΛ. 1104/9.4.2014** αλλά και τις πρόσθετες διευκρινήσεις που δόθηκαν με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1174/5.8.2015**. Ειδικότερα :

> **αα)** Για μισθοδοσίες που εκκαθαρίστηκαν μέχρι και την 15.7.2015 με τους μειωμένους κατά 30% συντελεστές των τότε ισχυόντων περιπτώσεων α', β', γ', δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, ήτοι :

[19] Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 το οποίο προέβλεπε την έκπτωση 2% προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 2 του Ν. 4328/2015 και καταργήθηκε με την περίπτωση 11η της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015.

Πίνακας 9 : *Συντελεστές ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα των φυσικών προσώπων για μισθοδοσίες που εκκαθαρίστηκαν μέχρι και τις 15.7.2015*

Εισόδημα (*Ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο*) * - **	**Ποσοστό**
Έως 12.000,00 ευρώ	0%
Από 12.001,00 έως 20.000,00 ευρώ	0,70%
Από 20.001,00 έως 50.000,00 ευρώ	1,40%
Από 50.001,00 έως 100.000,00 ευρώ	2,10%
Από 100.001,00 ευρώ και άνω	2,80%
Για το συνολικό καθαρό εισόδημα, του Προέδρου της Δημοκρατίας, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Βουλής, των Βουλευτών, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Κυβέρνησης, των Υπουργών, των Αναπληρωτών Υπουργών και Υφυπουργών, των Γενικών και Ειδικών Γραμματέων Υπουργείων, των Γενικών Γραμματέων των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, των Περιφερειαρχών και των Δημάρχων	3,50%

Πηγή : *Ίδια επεξεργασία. * Δεν περιλαμβάνεται στο εισόδημα τα εφ' άπαξ και οι αποζημιώσεις απόλυσης κ.λπ. ** Το ποσό της έκτακτης εισφοράς περιορίζεται αναλόγως, σε κάθε περίπτωση ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς να μην υπολείπεται του καθαρού εισοδήματος που απομένει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, η οποία υπολογίστηκε με την εφαρμογή του αμέσως προηγούμενου συντελεστή*.

ββ) Για μισθοδοσίες που εκκαθαρίζονται από την 6.7.2015 με τους νέους συντελεστές της παραγράφου 3 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, ήτοι :

Πίνακας 10 : *Συντελεστές ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα των φυσικών προσώπων για μισθοδοσίες που εκκαθαρίζονται από την 16.7.2015 και μετά*

Εισόδημα (*Ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο*) * - **	**Ποσοστό**
Έως 12.000,00 ευρώ	0%
Από 12.001,00 έως 20.000,00 ευρώ	0,70%
Από 20.001,00 έως 30.000,00 ευρώ	1,40%
Από 30.001,00 έως 50.000,00 ευρώ	2%
Από 50.001,00 έως 100.000,00 ευρώ	4%
Από 100.001,00 έως 500.000,00 ευρώ	6%
Από 500.001,00 και άνω	8%
Για το συνολικό καθαρό εισόδημα, του Προέδρου της Δημοκρατίας, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Βουλής, των Βουλευτών, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Κυβέρνησης, των Υπουργών, των Αναπληρωτών Υπουργών και Υφυπουργών, των Γενικών και Ειδικών Γραμματέων Υπουργείων, των Γενικών Γραμματέων των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, των Περιφερειαρχών και των Δημάρχων ***	8%

Πηγή : *Ίδια επεξεργασία. * Δεν περιλαμβάνεται στο εισόδημα τα εφ' άπαξ και οι αποζημιώσεις απόλυσης κ.λπ. ** Το ποσό της έκτακτης εισφοράς περιορίζεται αναλόγως, σε κάθε περίπτωση ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς να μην υπολείπεται του καθαρού εισοδήματος που απομένει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, η οποία υπολογίστηκε με την εφαρμογή του αμέσως προηγούμενου συντελεστή. *** Εφόσον οι πάσης φύσεως αποδοχές και πρόσθετες αμοιβές ή απολαβές τους είναι τουλάχιστον ίσες με τις αποδοχές Γενικού Γραμματέα Υπουργείου, όπως ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του Ν. 3833/2010*.

γ) Το ποσό της εισφοράς εξακολουθεί να περιορίζεται έτσι ώστε το εναπομένον εισόδημα μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς να μην είναι μικρότερο από το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του αμέσως μικρότερου συντελεστή στο άνω όριο του προηγούμενου κλιμακίου. Ειδικότερα :

αα) Το καθαρό ποσό που απομένει μετά από την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς του κλιμακίου με συντελεστή 0,7%, δε μπορεί να είναι μικρότερο από 12.000,00 ευρώ.

ββ) Το καθαρό ποσό του κλιμακίου με συντελεστή 1,4% δε μπορεί να είναι μικρότερο από 19.860,00 ευρώ (*20.000,00 – (20.000,00*0,7%)*).

γγ) Το καθαρό ποσό του κλιμακίου με συντελεστή 2% δε μπορεί να είναι μικρότερο από 29.580,00 ευρώ (*30.000,00 – (30.000,00*1,4%)*).

δδ) Το καθαρό ποσό του κλιμακίου με συντελεστή 4% δε μπορεί να είναι μικρότερο από 49.000,00 ευρώ (*50.000,00 – (50.000,00*2%)*).

εε) Το καθαρό ποσό του κλιμακίου με συντελεστή 6% δε μπορεί να είναι μικρότερο από 96.000,00 ευρώ (*100.000,00- (100.000,00*4%)*).

στστ) Το καθαρό ποσό του κλιμακίου με συντελεστή 8% δε μπορεί να είναι μικρότερο από 470.000,00 ευρώ (*500.000,00 – (500.000,00*6%)*).

δ) Τα παρακρατηθέντα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης θα δηλωθούν στις ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015, προκειμένου να συμψηφιστούν με τα συνολικά οφειλόμενα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που προέκυψαν από τα ετήσια συνολικά καθαρά τους εισοδήματα του ίδιου έτους, κατ' εφαρμογή των νέων διατάξεων.

Πίνακας 11 : *Διαμόρφωση ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φυσικών προσώπων από το φορολογικό έτος 2015 και μετά*

Εισόδημα	**Εισφορά**	**Εισόδημα**	**Εισφορά**
15.000	105	50.000	1.000
20.000	140	70.000	2.800
25.000	350	90.000	3.600
30.000	420	100.000	4.000
35.000	700	120.000	7.200

Πηγή : *Ιδία επεξεργασία.*

6. Φόρος πολυτελούς διαβίωσης

Αντικείμενο φόρου πολυτελούς διαβίωσης (*Εισοδήματα φορολογικού έτους 2014 και μετά*)	**Ποσοστό επί του τεκμηρίου διαβίωσης**
Ε.Ι.Χ. πάνω από 1.929 κ.ε. έως 2.500 κ.ε.	**5%**
Ε.Ι.Χ. πάνω από 2.500 κ.ε.	**13%** από 10%
Αεροσκάφη, ελικόπτερα, ανεμόπτερα	**13%** από 10%
Πισίνες (*εσωτερικές και εξωτερικές*)	**13%** από 10%
Σκάφη αναψυχής άνω των 5 μέτρων *	**13%**

** Στην δαπάνη για την επιβολή του φόρου πολυτελούς διαβίωσης δεν λαμβάνεται υπόψη η αμοιβή του πληρώματος. Εξαιρούνται τα ιστιοφόρα σκάφη και πλοία αναψυχής που έχουν κατασκευαστεί ή κατασκευάζονται στην Ελλάδα εξ ολοκλήρου από ξύλο, τύπον τρεχαντήρι, βαρκαλάς, πέραμα, τσερνίκι, λίμπερτυ τα οποία προέρχονται από ελληνική ναυτική παράδοση*

Επισημάνσεις

i) Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2014 και εφεξής, τα οποία δηλώνονται με τις φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται τα φορολογικά έτη 2015 και μετά.

ii) Για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014 που έχουν ήδη υποβληθεί, ο φόρος πολυτελούς διαβίωσης θα επαναπροσδιοριστεί με βάση τα νέα ποσοστά και ως εκ τούτου, η Φορολογική Διοίκηση **θα εκδώσει εκ νέου πράξη διοικητικού προσδιορισμού** του φόρου.

iii) Η διαφορά φόρου που θα προκύψει δύναται να καταβληθεί μέσα στις προβλεπόμενες προθεσμίες καταβολής των δόσεων του φόρου εισοδήματος.

Πίνακας 12 : *Διαμόρφωση φόρου πολυτελούς διαβίωσης φορολογικού έτους 2014 και μετά*

Περιουσιακό στοιχείο	**Τεκμήριο**	**Ποσοστό**	**Φόρος**
Ε.Ι.Χ. 2.300 κ.ε. 2 ετών	11.500	5%	575
Ε.Ι.Χ. 3.500 κ.ε. 4 ετών	23.800	13%	3.094
Ε.Ι.Χ. 3.500 κ.ε. 7 ετών	16.660	13%	2.166
Εξωτερική πισίνα 60 τ.μ.	9.600	13%	1.248
Εξωτερική πισίνα 100 τ.μ.	22.400	13%	2.912
Εσωτερική πισίνα 50 τ.μ.	16.000	13%	2.080
Σκάφος 7 μέτρων με χώρο ενδιαίτησης	12.000	13%	1.560
Σκάφος 20 μέτρων με χώρο ενδιαίτησης	211.500	13%	27.495
Ανεμόπτερο	8.000	13%	1.040

Πηγή : *Ιδία επεξεργασία.*