



## I. Σημαντικές αλλαγές στο έντυπο Ε1 φορ. έτους 2016

- Προστέθηκε νέος κωδικός 320: συμπληρώνεται στην περίπτωση που η σύζυγος ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής.

ΠΙΝΑΚΑΣ 2. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	Υπόχρεου / Μ.Σ.Σ*			Συζύγου / Μ.Σ.Σ*		
1. Υποβάλλετε δήλωση για πρώτη φορά; _____	327	ΝΑΙ	1	328	ΝΑΙ	1
2. Είστε φορολ. κάτοικος αλλοδαπής και υποχρεούστε να υποβάλλετε φορ. δήλωση στην Ελλάδα; 319		ΝΑΙ	1	320	ΝΑΙ	1

**Προσοχή:** Ο φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής υποχρεούται να επιβεβαιώσει και τη ΧΩΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ του, όπως αυτή είναι καταχωρημένη στα Στοιχεία Μητρώου/Φυσικού Προσώπου, καθώς χρησιμοποιείται για σκοπούς ανταλλαγής πληροφοριών. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν συμφωνεί με τη χώρα φορολογικής κατοικίας που εμφανίζεται στην επιβεβαίωση στοιχείων ή το πεδίο της χώρας φορολογικής κατοικίας είναι συμπληρωμένο με <999>, θα πρέπει να τροποποιήσει το σχετικό πεδίο. Οι παραπάνω φορολογούμενοι υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση, εφόσον κληθούν, να προσκομίσουν το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (tax residence certificate) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να αποδείξουν τη Χώρα της φορολογικής τους κατοικίας (ΠΟΛ.1034/7.3.2017).

**Σημείωση: Σ.τ.Ε. 1445/2016**

Προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία, όπως **ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων**. Συνεπώς, για τη θεμελίωση της προαναφερόμενης φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της.

Σε περίπτωση που έγγαμο φυσικό πρόσωπο δεν είναι υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, για τον λόγο ότι το ίδιο δεν έχει τη φορολογική κατοικία του σ' αυτήν, δεν τίθεται εν πάση περιπτώσει ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος, κατ' άρθρο 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013, με τον ή τη σύζυγο του, **αποκλειστικώς και μόνον επειδή ο ή η σύζυγος πληροί τα κατά το άρθρο 4 παρ. 1 του εν λόγω νόμου κριτήρια για να χαρακτηριστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας**, και τούτο ανεξαρτήτως αν η υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος.

Εξάλλου, από την εξεταζόμενη άποψη δεν ασκούν επιρροή -υπό την έννοια ότι δεν συνεπάγονται υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης- περιορισμοί τυχόν ανακύπτοντες από τις τεχνικές ρυθμίσεις και δυνατότητες του συστήματος της κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 67 ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος (μη πρόβλεψη στο εν λόγω σύστημα της δυνατότητας υποβολής δήλωσης από τον ένα μόνο σύζυγο, όταν ο άλλος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας), **διότι το σύστημα αυτό θα πρέπει αντιθέτως να προσαρμόζεται στους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας και να εξυπηρετεί τις ανάγκες της ορθής εφαρμογής της και όχι η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας να προσαρμόζεται στις δυνατότητες του συστήματος**.

- Προστέθηκαν οι κωδικοί 021 και 022: Ασκείτε επιχειρηματική δραστηριότητα και είστε ασφαλισμένος στον ΟΓΑ;

11. Ασκείτε επιχειρ. δραστηρ. με ιδιότητα εμπορική και γεννηθήκατε μέχρι την 31-12-1954 ; _____	027	NAI	1		028	NAI	1
12. Ασκείτε επιχειρηματική δραστηριότητα και είστε ασφαλισμένος στον ΟΓΑ; _____	021	NAI	1		022	NAI	1
13. Είστε κατ' επάγγελμα αγρότης; _____	037	NAI	1		038	NAI	1
14. Εμπίπτετε στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 73 ν. 3842/2010; _____	025	NAI	1		026	NAI	1

**Σημείωση:** Σύμφωνα με το [άρθρο 29](#) του ν. [4172/2013](#) «Στην περίπτωση που αποκτάται εισόδημα από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, η οποία υπάγεται στην ασφάλιση του ΟΓΑ, μαζί με εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα, υπολογίζεται η μείωση του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 16 αλλά μόνον στο εισόδημα που αποκτάται από την αγροτική δραστηριότητα. Εφόσον, μαζί με τα εισοδήματα του προηγούμενου εδαφίου αποκτάται και εισόδημα από μισθωτή εργασία ή συντάξεις, η μείωση του φόρου θα είναι αυτή που αναλογεί στο μέρος του εισοδήματος που προέρχεται από μισθωτή εργασία και συντάξεις, καθώς και αγροτική δραστηριότητα».

- Προστέθηκαν οι κωδικοί 037 και 038: Είστε κατ' επάγγελμα αγρότης ;

11. Ασκείτε επιχειρ. δραστηρ. με ιδιότητα εμπορική και γεννηθήκατε μέχρι την 31-12-1954 ; _____	027	NAI	1		028	NAI	1
12. Ασκείτε επιχειρηματική δραστηριότητα και είστε ασφαλισμένος στον ΟΓΑ; _____	021	NAI	1		022	NAI	1
13. Είστε κατ' επάγγελμα αγρότης; _____	037	NAI	1		038	NAI	1
14. Εμπίπτετε στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 73 ν. 3842/2010; _____	025	NAI	1		026	NAI	1

Καταχωρείται η ένδειξη ότι ο ασκών αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα είναι κατ' επάγγελμα αγρότης σύμφωνα με την επίσημη ταυτοποίηση από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης (άρθρο 2 παρ. 1 του ν. [3874/2010](#) όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 65 του ν. [4389/2016](#)). **Σημείωση:** Ο χαρακτηρισμός του κατ' επάγγελμα αγρότη προκύπτει από επίσημη ταυτοποίηση του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης (άρθρο 2 παρ. 1 του ν. [3874/2010](#) όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 65 του ν. [4389/2016](#)).

**Προσοχή:**

Εφόσον αυτοί οι κωδικοί είναι τσεκαρισμένοι στο έντυπο Ε1, τότε η εκκαθάριση θα γίνει με βάση τα παραπάνω (σ.σ. μείωση φόρου άρθρου 16, κ.λπ.), ανεξαρτήτως ποσών που αναγράφονται στη δήλωση.

**Το ίδιο ισχύει και για τους αλιείς.** Δηλαδή θα έχουν τις μειώσεις κ.λπ. όπως και οι αγρότες παραπάνω μόνο όταν είναι τσεκαρισμένοι οι σχετικοί κωδικοί.

Ας δούμε ένα παράδειγμα εκκαθάρισης

**Φορολογούμενος (συνταξιούχος Ο.Γ.Α.) χωρίς τέκνα, αποκτά εισοδήματα από σύνταξη ποσού 6.065,00€ και από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 4.333,90€. Ο φόρος που θα προκύψει για αυτόν θα υπολογιστεί όπως παρακάτω:**

Οικονομικά στοιχεία		Επεξηγήσεις
Εισόδημα από σύνταξη	6.065,00	
Εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα	4.333,90	
Σύνολο εισοδήματος	10.398,90	
<b>I.</b> Φόρος για το εισόδημα από σύνταξη βάσει κλίμακας	1.334,30	6.065,00 X 22%
<b>II.</b> Φόρος για το εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα βάσει κλίμακας <b>(αυτοτελώς)</b>	953,46	4.333,90 X 22%
<b>III.</b> Σύνολο φόρου για όλα τα εισοδήματα	2.287,76	
Εξαρτώμενα τέκνα φορολογούμενου	0	
Εισόδημα στο οποίο δικαιούται μείωση βάσει εξαρτ. τέκνων (άρθ.16)	10.398,90	Άθροισμα εισοδημάτων αγροτικής δραστηριότητας και σύνταξης (6.065,00 + 4.333,90)
Μέγιστη δικαιούμενη μείωση φόρου βάσει εξαρτ. τέκνων (άρθ.16)	1.900,00	Για φορολογούμενο χωρίς τέκνα
<b>IV.</b> Ποσό μείωσης φόρου βάσει εξαρτ. τέκνων που αντιστοιχεί στο εισόδημα από μισθωτές εργασίες (άρθ.16)	1.108,15	Αναλογία μείωσης φόρου στο εισόδημα από μισθωτές (1.900 X 6.065/ 10.398,90)
<b>V.</b> Ποσό μείωσης φόρου βάσει εξαρτ. τέκνων που αντιστοιχεί στο εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα (άρθ.16)	791,85	Αναλογία μείωσης φόρου στο αγροτικό εισόδημα (1.900 X 4.333,90/10.398,90)
<b>VI.</b> Τελικό (συνολικό) ποσό μείωσης φόρου βάσει εξαρτ. τέκνων (άρθ.16)	1.900,00	[ IV+V: Για το άθροισμα του αγροτικού εισοδήματος και μισθωτών εργασιών και έως 20.000,00€ υπάρχει περιορισμός στο φόρο που αναλογεί, που στο παράδειγμα αυτό δεν ισχύει καθώς αυτός (αναλογιών) είναι μεγαλύτερος από την μέγιστη μείωση (10.398,90 X 22% = 2.287,76 ).
<b>VII.</b> Τελικός φόρος από εισόδημα μισθωτών εργασιών	226,15	<b>(I - IV)</b>
<b>VIII.</b> Τελικός φόρος από εισόδημα αγροτικής δραστηριότητας	161,60	<b>(II - V)</b>
<b>IX.</b> Σύνολο φόρου που προκύπτει (όλων των εισοδημάτων)	387,76	<b>(III - VI)</b>
<b>X.</b> Προκαταβολή φόρου	161,60	[ <b>VIII X 100%</b> : Μόνο στο φόρο που αντιστοιχεί από αγροτική δραστηριότητα μετά τις μειώσεις του άρθρου 16 που εφαρμόζονται σ' αυτό ]
<b>XI.</b> Τελικό ποσό φόρου	549,36	<b>(IX + X)</b>

■ **Αντικαταστάθηκαν οι κωδικοί 011 - 012** που αφορούσαν την επιπλέον χρέωση με το ανώτατο ποσοστό εισφοράς αλληλεγγύης (διάταξη περ. ε' της παρ. 3 του άρθρου 29 του ν. [3986/2011](#)) στις οποίες υπάγονταν τα εξής πρόσωπα: ο Πρόεδρος της Δημοκρατίας, ο Πρόεδρος και οι Αντιπρόεδροι της Βουλής, οι Βουλευτές, ο Πρόεδρος και οι Αντιπρόεδροι της Κυβέρνησης, οι Υπουργοί, οι Αναπληρωτές Υπουργοί και Υφυπουργοί, οι Γενικοί και Ειδικοί Γραμματείς Υπουργείων, οι Γενικοί Γραμματείς των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, οι Περιφερειάρχες, οι Ευρωβουλευτές, οι Δήμαρχοι και τα πρόσωπα των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 3 του άρθρου 56 του Συντάγματος, εφόσον οι πάσης φύσεως αποδοχές και πρόσθετες αμοιβές ή απολαβές τους είναι τουλάχιστον ίσες με τις αποδοχές Γενικού Γραμματέα Υπουργείου, όπως ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. [3833/2010](#) (Α'40).

16. Ανήκετε στην κατηγορία των ολικά τυφλών, βαριά κινητικά αναπήρων με ποσοστ. αναπ. από 80% και άνω; 905	NAI	1	906	NAI	1
17. Ανήκετε στην κατηγορία των αναπήρων με ποσοστό αναπηρίας από 80% και άνω; _____ 913	NAI	1	914	NAI	1
18. Είστε υπόχρεος περ. ζ' παρ. 3 άρθρ. 29 ν. 3986/2011 για την επιβολή ειδικής εισφοράς 8%; 011	NAI	1	012	NAI	1
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 3. ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΛΟΓΩ ΑΝΑΠΗΡΙΑΣ</b>					

■ Με την νέα κλίμακα ο διαχωρισμός αυτός δεν είναι πλέον αναγκαίος και οι νέοι κωδικοί 011-012 συμπληρώνονται πλέον από όσους ανήκουν στην κατηγορία της περ'5 του άρθρου 7 του ν. [4304/2014](#). Τον κωδικό αυτό τον συμπληρώνουν όσοι βουλευτές ή ευρωβουλευτές διαθέτουν ποσά της αποζημίωσης ή των συντάξεων στα κόμματα ή σε συνασπισμούς κομμάτων.

17. Ανήκετε στην κατηγορία των ολικά τυφλών, βαριά κινητικά αναπήρων με ποσοστ. αναπ. από 80% και άνω; 905	NAI	1	906	NAI	1
18. Ανήκετε στην κατηγορία των αναπήρων με ποσοστό αναπηρίας από 80% και άνω; _____ 913	NAI	1	914	NAI	1
19. Ανήκετε στην κατηγορία της περ.5 του άρθρου 7 ν. 4304/2014; _____ 011	NAI	1	012	NAI	1

■ Καταργήθηκαν οι κωδικοί 007 και 008

11. Ασκείτε επιχειρ. δραστηρ. με ιδιότητα εμπορική και γεννηθήκατε μέχρι την 31-12-1953 ;	027	NAI	1	028	NAI	1
12. Εμπίπτετε στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 73 ν. 3842/2010;	025	NAI	1	026	NAI	1
<del>13. Κατοικείτε μόνιμα σε νησί με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους ή είστε μόνιμος κάτοικος Κεφαλονιάς;</del>	<del>007</del>	<del>NAI</del>	<del>1</del>	<del>008</del>	<del>NAI</del>	<del>1</del>
14. Είστε κάτοικος χώρας ΕΕ (εκτός Ελλάδας) ή ΕΟΧ και αποκτήσατε στην Ελλάδα τουλάχιστον το 90% του παγκόσμ. εισοδ.;	385	NAI	1	386	NAI	1
15. Έχετε περιουσία (ακίνητα, καταθέσεις κλπ.) στην αλλοδαπή;	029	NAI	1	030	NAI	1

■ Στον πίνακα 4, προστέθηκαν οι κωδικοί 395 και 396 οι οποίοι αφορούν το ασφάλισμα ομαδικών ασφαλιστηρίων και συνταξιοδοτικών συμβολαίων που καταβάλλονται από αλλοδαπούς φορείς χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (Οι κωδικοί 395-396 συμπληρώνονται από το φορολογούμενο και αφορούν ασφάλισμα που καταβάλλεται σε αυτόν από αλλοδαπούς φορείς χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα στα πλαίσια ομαδικού ασφαλιστηρίου συνταξιοδοτικού συμβολαίου που ο εργοδότης του είχε συνάψει με αυτούς τους φορείς. Το ασφάλισμα αυτό, για το οποίο δεν διενεργήθηκε η παρακράτηση της περ. ε' παρ. 1 άρθρου 64 του ν. [4172/2013](#) από τους εν λόγω φορείς, φορολογείται αυτοτελώς σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 15 του ίδιου νόμου ανάλογα με τον τρόπο καταβολής (περιοδικά, εφάπαξ, πρόωρη εξαγορά).

18. Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ. προέλ. όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστ. δικαίωμα φορολ.	391	,	392	,
19. Αποδοχές για υπηρεσίες που παρέχονται στην αλλοδαπή από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας και καταβάλλονται από ημεδαπές εταιρίες	393	,	394	,
20. Ασφάλισμα ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων που καταβάλλονται από αλλοδαπούς φορείς χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα	395	,	396	,



- Στον πίνακα Δ2 εισόδημα από ακίνητη περιουσία, προστέθηκε μια **ακόμη περίπτωση με 4 νέους κωδικούς (115-116 και 117-118)** οι οποίοι αφορούν στη συμπλήρωση του ακαθάριστου εισοδήματος από υπεκμίσθωση γαιών-γης και τη συμπλήρωση του ενοικίου που έχει καταβληθεί από τον εκμισθωτή.

<b>Δ2. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ</b>				
1. Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση: α) κατοικιών _____	103	,	104	,
β) καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών, χώρων στάθμευσης, ξενοδοχείων, κλινικών κλπ	105	,	106	,
γ) βιομηχανοστασίων, εμπορικών κέντρων με υπαγωγή σε ΦΠΑ _____	109	,	110	,
δ) γαιών - γης, εγκαταστάσεων ή κατασκευών (ιχθυοκαλλιέργεια, λίμνες κλπ) _____	101	,	102	,
ε) χώρων τοποθέτησης επιγραφών _____	107	,	108	,
2. Ακαθάριστο εισόδημα από υπεκμίσθωση ακινήτων _____	111	,	112	,
Στην περίπτωση αυτή, τι ενοίκιο έχετε καταβάλει _____	113	,	114	,
3. Ακαθάριστο εισόδημα από υπεκμίσθωση γαιών - γης _____	115	,	116	,
Στην περίπτωση αυτή, τι ενοίκιο έχετε καταβάλει _____	117	,	118	,
4. Ακαθάριστο εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση: α) κατοικιών _____	129	,	130	,

- Στον πίνακα 6 προστέθηκε η περίπτωση 15 και η οι παλαιές (15,16,17) αναριθμήθηκαν σε 16,17,18.

15. Ενοίκια που καταβάλλονται σε Ιερές Μονές Αγίου Όρους (παρ. 2 άρθρ.22 ν. 4283/2014)	421	,	422	,
16. Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές, κληρονομιές, επίδομα αλλοδαπής, εφάπαξ ασφαλιστικών οργανισμών, κλπ	781	,	782	,
17. Αδιάθετα ποσά από επαναπατριζόμενα κεφάλαια (άρθρ. 38 ν.3259/2004 - άρθρ. 18 ν.3842/2010)	783	,	784	,
18. Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο	787	,	788	,

Η περίπτωση 15 αφορά τα ενοίκια που καταβάλλονται σε ιερές μονές του Αγίου όρους σύμφωνα με την παρ. 2 αρθ. 22 ν. [4283/2014](#)

**Σημείωση επιστημονικής ομάδας taxheaven:**[( Προφανώς αναγράφηκε εκ παραδρομής "παρ. 2 άρθρ. 22 ν. [4283/2014](#)", αντί του ορθού "παρ. 3 άρθρ. 22 ν. [4283/2014](#)"). Η παρ. 3 του άρθρου 22 του ν. [4283/2014](#) αναφέρει τα ακόλουθα:

3. α. Στα πρόσωπα της παρ. 2 του άρθρου 2 του π.δ. 28/ 1931 «Περί Κώδικος των νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου» (Α' 239) προστίθενται οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους.

β. Στις περιπτώσεις της εκμίσθωσης ακινήτων στις οποίες εκμισθωτές είναι οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους το τέλος χαρτοσήμου των μισθωμάτων αποδίδεται από τον μισθωτή.

γ. Ως έναρξη ισχύος των υποπαραγράφων α' και β' του παρόντος ορίζεται η 1η Ιανουαρίου 2014.

Δείτε επίσης και την [ΠΟΛ. 1013/2017](#) που σχετίζεται με το εν λόγω θέμα].

- Επίσης στην περίπτωση 8 του πίνακα 6, προστέθηκε λεκτικό μετά το επίδομα ανεργίας του ΟΑΕΔ (GENE,ΕΤΑΠ-ΜΜΕ)

7. Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ. 3	613	,	614	,
8. Επίδομα ανεργίας ΟΑΕΔ <b>GENE, ΕΤΑΠ - ΜΜΕ</b>	661	,	662	,
9. Καθαρά κέρδη από συμμετοχή σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία	431	,	432	,
10. Καθαρό ποσό κοινωνικής αλληλεγγύης (ΕΚΑΣ) χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση	305	,	306	,
11. Καθαρό ποσό κοινωνικής αλληλεγγύης (ΕΚΑΣ)	335	,	336	,
12. Ενοίκια που πληρώσατε για κύρια κατοικία της οικογένειάς:				

Με τις διατάξεις της περίπτωσης θδ' του άρθρου 138 του ν. [4052/2012](#), οι άνεργοι του ΕΤΑΠ ΜΜΕ και του GENE (Γραφείο Ευρέσεως Ναυτικής Εργασία) εξομοιώνονται φορολογικά με τους άνεργους του ΟΑΕΔ. Τα εισοδήματα αυτά εξαιρούνται από την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

- Στον πίνακα 7 προστέθηκαν 2 περιπτώσεις και αντίστοιχα 4 κωδικοί (055-056 , 057-058)

7. Ποσό επένδυσης για κινηματογραφικές ταινίες (παρ. 9 άρθρ. 73 ν. 3842/2010)	663	,	664	,				
8. Εμπίπτετε στις διατάξεις των περιπτώσεων α ή β της παρ. 9 του άρθρου 73 ν. 3842/2010;	033	α	035	β	034	α	036	β
9. Ποσό δαπάνης για την ιδιωτική χρηματ. πολιτικού κόμματος ή συνασπισμού κομμάτων (άρθρ.7 ν. 4304/2014)	055	,	056	,				
10. Ποσό δαπάνης για την ιδιωτ. χρηματ. υποψηφ. Βουλής Ελλήνων και Ευρωπ. Κοινοβουλίου (άρθρ.7 ν. 4304/2014)	057	,	058	,				

- α. 055-056 Αναγράφονται τα ποσά δαπάνης για την ιδιωτική χρηματοδότηση πολιτικού κόμματος ή συνασπισμού κομμάτων (άρθρο 7 ν. [4304/2014](#)).
- β. 057-058 Αναγράφονται τα ποσά δαπάνης για την ιδιωτική χρηματοδότηση υποψηφ. Βουλής Ελλήνων και Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου (άρθρο 7 ν. [4304/2014](#)).

### **Δαπάνη για ιδιωτική χρηματοδότηση πολιτικού κόμματος ή συνασπισμού κομμάτων υποψήφίων και αιρετών της Βουλής των Ελλήνων και του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου**

Αφορά τα ποσά που δόθηκαν ως ιδιωτική χρηματοδότηση κατά τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. [4304/2014](#) σε πολιτικά κόμματα και συνασπισμούς κομμάτων (κωδ. 055-056), καθώς και σε υποψήφιους και αιρετούς βουλευτές της Βουλής των Ελλήνων και του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου (κωδ. 057058). Το ποσό αυτό εκπίπτει ολόκληρο από το φορολογητέο εισόδημα του χρηματοδότη (παρ. 7 άρθρου 1 του ν. [4304/2014](#)). Τα όρια της ως άνω χρηματοδότησης είναι έως 20.000 ευρώ κατ' έτος από το ίδιο πρόσωπο/ χρηματοδότη για τα πολιτικά κόμματα και τους συνασπισμούς κομμάτων, ενώ για τους υποψήφιους και αιρετούς βουλευτές της Βουλής των Ελλήνων και του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου το ποσό αυτό δεν πρέπει να υπερβαίνει τα 5.000 ευρώ από το ίδιο πρόσωπο/χρηματοδότη κατ' έτος.

Κάθε ποσό χρηματοδότησης προς πολιτικό κόμμα ή συνασπισμούς κομμάτων που υπερβαίνει τα 1.500 ευρώ καθώς και κάθε ποσό χρηματοδότησης άνω των 500 ευρώ προς υποψήφιους ή αιρετούς βουλευτές, δίνεται υποχρεωτικά μέσω τραπεζικού λογαριασμού της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. [4304/2014](#), με ονομαστική κατάθεση. Ποσά μικρότερα των ανωτέρω πρέπει να δίνονται με οποιαδήποτε μέθοδο επιτρέπει τη σύνδεση του προσφερόμενου ποσού με κάποιο φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο να μπορεί να ταυτοποιηθεί. Σε κάθε περίπτωση εκδίδεται υποχρεωτικά απόδειξη είσπραξης, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου ή ο αριθμός δελτίου ταυτότητας του καταθέτοντος προσώπου.

Τα πρόσωπα που χρηματοδοτούν τους ως άνω δικαιούχους με ποσά άνω των 300 ευρώ ανεξαρτήτως τρόπου χρηματοδότησης, ελέγχονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. [4172/2013](#) και υποχρεούνται να συμπεριλάβουν το ποσό της χρηματοδότησης στον πίνακα 5.2 κωδικός 725-726 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Αναφέρεται τέλος ότι για την ιδιωτική χρηματοδότηση εφαρμόζεται γενικότερα ότι προβλέπεται στις διατάξεις των άρθρων του ν. [4304/2014](#) για τον έλεγχο των οικονομικών των πολιτικών κομμάτων και βουλευτών.

- Επίσης μετά και την ενσωμάτωση της κλίμακας της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στον ΚΦΕ ως άρθρο 43Α, έγιναν και οι απαραίτητες λεκτικές διορθώσεις στο νέο έντυπο Ε1.

13. Φόρος που αναλογεί στην περίπτωση 8	345	,	346	,	
14. Φόρος που παρακρατήθηκε στην περίπτωση 8	347	,	348	,	
15. Ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου <del>29 ν.3986/2011</del> που παρακρατήθηκε στην περ. 8	349	,	350	,	
16. Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης	389	,	390	,	
17. Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ.16 και 19	651	,	652	,	

ΟΜΙΚΩΝ ΓΤΠΣ - ΔΤΠΣ

13. Φόρος που αναλογεί στην περίπτωση 8	345	,	346	,	
14. Φόρος που παρακρατήθηκε στην περίπτωση 8	347	,	348	,	
15. Ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του <b>άρθρου 43Α Κ.Φ.Ε.</b> που παρακρατήθηκε στην περ. 8	349	,	350	,	
16. Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης	389	,	390	,	
17. Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ.16 και 19	651	,	652	,	

10. Φόρος που αναλογεί στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών ΔΣ (περ.1,2,3 και 4)	313	,	314	,	
11. Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών ΔΣ (περ.1,2,3 και 4)	315	,	316	,	
12. Ποσό που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου <del>29 ν.3986/2011</del>	333	,	334	,	
13. Φόρος που αναλογεί στην περίπτωση 8	345	,	346	,	
14. Φόρος που παρακρατήθηκε στην περίπτωση 8	347	,	348	,	

ΤΠΣ - ΔΓΜΣ/ΑΥ

- Στον πίνακα 10 του εντύπου προστέθηκε η φράση "Η ΑΑΔΕ έχει την αποκλειστική διαχείριση του αρχείου".

ΠΙΝΑΚΑΣ 10. Αν προκύψει επιστρεφόμενο ποσό να κατατεθεί στον ακόλουθο λογαριασμό μου (γράψτε τον τίτλο, τον κωδικό τράπεζας και τον αριθμό λογαριασμού):									
ΤΡΑΠΕΖΑ		ΚΩΔ.		G		R		ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΙΒΑΝ	
Τα στοιχεία των φορολογούμενων είναι απόρρητα. Διατηρούνται από το Υπουργείο Οικονομικών σε αρχείο, που υπάγεται στην Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα και λειτουργεί σύμφωνα με το ν.2472/1997 και τις ειδικές ρυθμίσεις των φορολογικών νόμων. <b>Η Α.Α.Δ.Ε. έχει την αποκλειστική διαχείριση του αρχείου.</b> Κάθε φορολογούμενος έχει δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία που τον αφορούν.									
<b>Ο ΕΛΕΓΞΑΣ</b>		Ημερομηνία παραλαβής _____ 2017 <b>Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ</b>		<b>Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ</b>				2017	
				Επων.: _____ Ονομ.: _____ Δ/ση : _____ Α.Φ.Μ. : _____		Αρμόδια Δ.Ο.Υ. : _____ Αρ. Μητρ. ύδ. άσκ. επαγγ/τος: _____ Κατηγορία άδειας : _____		<b>Ο ΔΗΛΩΝ / Μ.Σ.Σ*</b> <b>Η ΔΗΛΟΥΣΑ / Μ.Σ.Σ*</b>	

### ■ Σημαντική επισήμανση για τους κωδικούς 727-728

Όπως έγινε δεκτό με την [ΠΟΛ.1076/26.3.2015](#), οι διατάξεις του [άρθρου 32](#) του ν. [4172/2013](#) εφαρμόζονται μόνο όταν τις οικείες δαπάνες πραγματοποιούν φυσικά πρόσωπα, ως ιδιώτες και όχι στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας όπου οι σχετικές αγορές έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά τους αρχεία. **Συνεπώς, οι καταβληθείσες δόσεις επιχειρηματικών δανείων που έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία των ατομικών επιχειρήσεων και αφορούν σε δανειακές συμβάσεις που συνήψαν τα εν λόγω πρόσωπα για επιχειρηματικούς σκοπούς, δεν αποτελούν δαπάνη απόκτησης κατά τις διατάξεις του άρθρου 32 (περίπτωση στ' της παρ. 1 του άρθρου αυτού), οπότε δεν θα αναγράφονται στους κωδικούς 727-728 του εντύπου Ε1.**

Σε κάθε περίπτωση η εφαρμογή των ανωτέρω είναι θέμα πραγματικό και ανήκει στην εξελεγκτική αρμοδιότητα του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ο οποίος, εξετάζοντας τα πραγματικά στοιχεία και παραστατικά θα κρίνει αν τα ποσά των εν λόγω δανειακών συμβάσεων αφορούν σε επιχειρηματικά δάνεια και αν έχουν τηρηθεί οι υπόλοιπες προϋποθέσεις (σκοπός χορήγησης του δανείου, τεκμηρίωση βάσει των λογιστικών αρχείων, καταχώριση των τόκων στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, κ.λπ.).

**Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις δόσεις που καταβάλλονται από τα παραπάνω πρόσωπα στα πλαίσια συμβάσεων που χαρακτηρίζονται από τα πιστωτικά ιδρύματα ως «δάνεια κεφαλαίου κίνησης» ή ως «σύμβαση πίστωσης δι' ανοιχτού λογαριασμού».**

**Υπενθύμιση:** Από την ΠΟΛ.1003/2014: «[...] 4.2 Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση έντοκων απαιτήσεων ή υποχρεώσεων η οντότητα έχει υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς τους προκύπτοντες τόκους (που καταχωρούνται στο βιβλίο εσόδων-εξόδων), χωρίς ωστόσο να υπάρχει υποχρέωση καταχώρισης των σχετικών απαιτήσεων ή υποχρεώσεων στο βιβλίο αυτό. Για παράδειγμα, σε περίπτωση δανείου, η φύλαξη του extrait της τράπεζας και της σχετικής σύμβασης είναι επαρκής τεκμηρίωση των τόκων που έχει χρεώσει η τράπεζα και τους οποίους η οντότητα οφείλει να καταχωρήσει στα βιβλία της [...]».

## Παράδειγμα

Ατομική επιχείρηση συνήψε το έτος 2014 ένα επιχειρηματικό δάνειο με πιστωτικό ίδρυμα ύψους 250.000,00 ευρώ για τη δημιουργία φ/β πάρκου 100 Kw. Οι σχετικές δαπάνες είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία της ατομικής επιχείρησης. Οι τοκοχρεολυτικές δόσεις σε ετήσια βάση ανέρχονταν στο ποσό των **20.000,00** ευρώ και η Δ.Ο.Υ. απαιτούσε να αναγραφούν στους κωδικούς 727-728 του εντύπου Ε1. Αυτή η αντιμετώπιση είχε σοβαρές επιπτώσεις στον φορολογούμενο, αφού αν δεν διέθετε την κάθε χρονιά το απαιτούμενο εισόδημα θα φορολογούνταν βάσει τεκμηρίων ή θα αναγκαζόταν να προβεί σε ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων μειώνοντας έτσι κάθε χρόνο το εναπομείναν κεφάλαιο από τα προηγούμενα έτη.

Μετά τη θέση της Διοίκησης που εκφράστηκε μέσω της [ΠΟΛ.1034/2017](#), οι καταβληθείσες τοκοχρεολυτικές δόσεις του επιχειρηματικού δανείου (σ.σ. 20.000,00 ευρώ εν προκειμένω) **δεν θα αναγραφούν στους κωδ. 727-728 του εντύπου Ε1**. Να τονίσουμε επίσης ότι, τα ίδια ως άνω ισχύουν και για τις δόσεις που καταβάλλονται από τα παραπάνω πρόσωπα στο πλαίσιο συμβάσεων που χαρακτηρίζονται από τα πιστωτικά ιδρύματα ως «δάνεια κεφαλαίου κίνησης» ή ως «σύμβαση πίστωσης δι' ανοιχτού λογαριασμού».

**Επισήμανση:** Άσχετα με την αντιμετώπιση του παραπάνω ζητήματος και της λύσης που δόθηκε από το Υπ. Οικ., σε κάθε περίπτωση —παρόλο που δεν θα αναγράφονται τα σχετικά ποσά των δόσεων στο έντυπο Ε1— προκειμένου να αποφεύγονται προβλήματα σε μελλοντικούς ελέγχους που ενδεχομένως θα γίνουν στο πλαίσιο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου κ.λπ., καλό είναι να φροντίζουν οι ενδιαφερόμενοι να μπορούν να αποδείξουν την πραγματική προέλευση των χρημάτων που καταβάλλονται κάθε χρόνο για την απόσβεση τέτοιων δανείων.



**A. Κωδικοί 659-660**

Στους κωδικούς 659-660 (σ.σ. ή 619-620 αν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση), συμπληρώνονται τα εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο και εμφανίζεται πίνακας στον οποίο αναλύονται ανάλογα με την προέλευσή τους.

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015 (Ε1 ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2015)</b>	<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016 (Ε1 ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2016)</b>
Εισόδημα φορολογικών κατοίκων αλλοδαπής που εργάζονται σε πρεσβείες, προξενεία κ.λπ.	Εισόδημα φορολογικών κατοίκων αλλοδαπής που εργάζονται σε πρεσβείες, προξενεία κ.λπ.
Διατροφή συζύγου και τέκνων	Διατροφή συζύγου και τέκνων.
Συντάξεις αναπήρων πολέμου ή θυμάτων πολέμου ή αναπήρων που υπέστησαν βλάβη κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους.	Συντάξεις αναπήρων πολέμου ή θυμάτων πολέμου ή αναπήρων που υπέστησαν βλάβη κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους.
Εξωϊδρυματικό επίδομα και κάθε συναφές ποσό που καταβάλλεται σε αναπήρους.	<b>Εξωϊδρυματικό επίδομα και κάθε συναφές ποσό που καταβάλλεται σε αναπήρους και το οποίο συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος όπως περιοδικότητα, μόνιμη πηγή προέλευσης.</b>
Μισθοί, συντάξεις και πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε αναπήρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 80%.	Μισθοί, συντάξεις και πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε αναπήρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 80%.
Επιδόματα αναγνωρισμένων πολιτικών προσφύγων	Επιδόματα αναγνωρισμένων πολιτικών προσφύγων
Επιδόματα επικίνδυνης εργασίας κατά ποσοστό 65%	Επιδόματα επικίνδυνης εργασίας κατά ποσοστό 65%
Κέρδη από την διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας μέχρι 10 KW.	Κέρδη από την διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας μέχρι 10 KW.
Τόκοι ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου ή έντοκων γραμματίων Ελληνικού Δημοσίου.	Τόκοι ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου ή έντοκων γραμματίων Ελληνικού Δημοσίου.
Κέρδη πώλησης εισηγμένων μετοχών με ποσοστό συμμετοχής μικρότερο του 0,5%	Κέρδη πώλησης εισηγμένων μετοχών με ποσοστό συμμετοχής μικρότερο του 0,5%
Κέρδη μεταβίβασης εισηγμένων κινητών αξιών (απόκτηση πριν από 1/1/2009).	Κέρδη μεταβίβασης εισηγμένων κινητών αξιών (απόκτηση πριν από 1/1/2009).
Εισοδήματα αλλοδαπής που φορολογούνται μόνο στην αλλοδαπή βάσει Σ.Α.Δ.Φ.	Εισοδήματα αλλοδαπής που φορολογούνται μόνο στην αλλοδαπή βάσει Σ.Α.Δ.Φ.
Αφορολόγητα κέρδη από ημεδαπά ΕΕ/ΕΟΧ/ΕΖΕΖ αμοιβαία κεφάλαια.	Αφορολόγητα κέρδη από ημεδαπά ΕΕ/ΕΟΧ/ΕΖΕΖ αμοιβαία κεφάλαια.

Απαλλασσόμενα μερίσματα ημεδαπών ή αλλοδαπών ναυτιλιακών εταιρειών.	Απαλλασσόμενα μερίσματα ημεδαπών ή αλλοδαπών ναυτιλιακών εταιριών.
Εγγυημένο Εισόδημα	Κοινωνικό εισόδημα αλληλεγγύης.
Κέρδος μεταβίβασης τίτλων φορ. κατοίκου χώρας με την οποία υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ.	Κέρδος μεταβίβασης τίτλων φορ. κατοίκου χώρας με την οποία υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ
Ασφάλισμα ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων	Ασφάλισμα ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων ημεδαπής προέλευσης
	Πράσινες και συνδεδεμένες αγροτικές ενισχύσεις
Λοιπές αγροτικές <b>επιδοτήσεις</b> ενισχύσεις.	Λοιπές αγροτικές ενισχύσεις
	Κέρδος από μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων του ν. <a href="#">3156/2003</a> , καθώς και εταιρικά ομόλογα εταιριών ΕΕ και ΕΟΧ/ΕΖΕΖ
Λοιπές περιπτώσεις	Λοιπές περιπτώσεις

**Β. Κωδικοί 657-658**

Στους κωδικούς **657-658** (σ.σ. ή 617-618 αν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση), συμπληρώνονται τα εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου και της ειδικής εισφοράς και εμφανίζεται πίνακας στον οποίο αναλύονται ανάλογα με την προέλευσή τους.

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015 (Ε1 ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2015)</b>	<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016 (Ε1 ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2016)</b>
Μισθοί, συντάξεις κλπ ολικώς τυφλών ή κινητικά αναπήρων 80% και άνω.	Μισθοί, συντάξεις και πάγια αντιμισθία ολικά τυφλών ή κινητικά αναπήρων 80% και άνω.
Αποζημίωση λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης	Αποζημίωση λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης.
Αμοιβές υπαλλήλων της Ε.Ε. (Διατάξεις Προνομίων- Ασυλιών της Ε.Ε.)	Αμοιβές υπαλλήλων της Ε.Ε. (Διατάξεις Προνομίων Ασυλιών της Ε.Ε.)
	Αμοιβές των εργαζόμενων στην Τράπεζα Εμπορίου και Ανάπτυξης του Εύξεινου Πόντου. (Διατάξεις του άρθρου 52 της Ιδρυτικής της Συμφωνίας της Τράπεζας).
	Αποδοχές που καταβάλλει ο Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών (ΟΗΕ) στους υπαλλήλους του. (Διατάξεις της Σύμβασης για τα προνόμια και Ασυλίες των Ηνωμένων Εθνών).
Ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων	Ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων.
Ειδικό επίδομα τριτέκνων και πολυτέκνων	Ειδικό επίδομα τριτέκνων και πολυτέκνων
Εκλογική αποζημίωση (παρ. 1.αρ. 108 Π.Δ.26/2012).	Εκλογική αποζημίωση (παρ. 1.αρ. 108 π.δ. 26/2012).
Μερίσματα των εταιρειών της <a href="#">παρ.5 του άρθρου 45</a> του ν. <a href="#">4141/2013</a> .	Μερίσματα των εταιριών της <a href="#">παρ. 5 του άρθρου 45</a> του ν. <a href="#">4141/2013</a> .

## Γ. Κωδικοί 781-782

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015 (Ε1 ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2015)	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016 (Ε1 ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2016)
	Πώληση ακινήτου
Εφάπαξ ταμείων πρόνοιας και ασφαλιστικών	Εφάπαξ ταμείων πρόνοιας και ασφαλιστικών
Διάθεση περιουσιακών στοιχείων	Διάθεση <b>λοιπών</b> περιουσιακών στοιχείων
Εισαγωγή συναλλάγματος από κατοίκους αλλοδαπής.	<b>Εισαγωγή συναλλάγματος από νυν ή πρώην κατοίκους αλλοδαπής</b>
Δάνεια	Δάνεια
Κληρονομίες	Κληρονομίες
Δωρεές ή γονικές παροχές χρηματικών ποσών (δωρεοδόχος)	Δωρεές ή γονικές παροχές χρηματικών ποσών (δωρεοδόχος)
Κέρδη από λαχεία, ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ κ.λπ.	Κέρδη από λαχεία, ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ κ.λπ.
Επίδομα αλλοδαπής.	<b>Επίδομα αλλοδαπής (περίπτ. γ <a href="#">παρ. 1 αρθρ. 14</a> ΚΦΕ) : το επίδομα αλλοδαπής που χορηγείται σε υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών</b>
Αποζημίωση για ηθική βλάβη.	Αποζημίωση για ηθική βλάβη
Υποτροφίες	Υποτροφίες
	<b>Επιστροφές καταβεβλημένων κεφαλαίων/ δανείων (Επιστροφή καταβεβλημένων κεφαλαίων/ δανείων κ.λπ. μπορεί να συμπληρωθεί <u>μόνο όταν</u> το έτος που χορηγήθηκαν τα ποσά, υπάγονταν σε τεκμήριο. Συγκεκριμένα, μπορεί να δηλωθεί επιστροφή εταιρικού ή μετοχικού κεφαλαίου ή χρηματικού ποσού δανείου που επιστρέφεται από τον δανειολήπτη, <u>μόνο εφόσον</u> τα έτη που χορηγήθηκαν αυτά τα ποσά (ως καταβεβλημένο κεφάλαιο για αγορά επιχείρησης, σύσταση ή συμμετοχή σε αύξηση κεφαλαίου, για αγορά χρεογράφων, για χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε), αποτελούσαν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και είχαν δηλωθεί ορθά και συνεπώς είχαν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν. Σε αντίθετη περίπτωση, κάθε ποσό που καταβλήθηκε μειώνει τα ποσά αυτά και αναγράφεται μόνο η τυχόν διαφορά που προκύπτει)</b>
Λοιπές περιπτώσεις	<b>Λοιπές περιπτώσεις (στις περιπτώσεις αυτές συγκαταλέγονται και ποσά που δεν έχουν τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος ήτοι δεν υπάρχει περιοδικότητα και μόνιμη πηγή προέλευσης και τέτοια μπορεί να είναι οικονομικές ενισχύσεις βοηθήματα που καταβάλλονται έκτακτα, σε ευπαθείς κοινωνικές ομάδες).</b>

## II. Ανείσπρακτα ενοίκια

### A. Γενικά

Προκειμένου να δηλωθούν ως ανείσπρακτα τα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας θα πρέπει να προσκομίζονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., πριν από την υποβολή της δήλωσης, ευκρινή φωτοαντίγραφα (φωτοτυπίες), κατά το άρθρο 1 του ν. 4250/2014 (ΦΕΚ Α'74), των διαταγών, δικαστικών αποφάσεων που έχουν εκδοθεί ή αγωγών που έχουν ασκηθεί, έως και την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης.

Πρέπει να δοθεί μεταξύ άλλων προσοχή στην αλλαγή που επήλθε με την [ΠΟΛ.1034/2017](#) βάσει της οποίας προκειμένου να δηλωθούν ανείσπρακτα εισοδήματα **για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την έκδοση της απόφασης αποβολής ή της διαταγής απόδοσης χρήσης μισθίου μέχρι την εκτέλεση αυτής —η οποία έλαβε χώρα μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος— εκτός** από την υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ του φορολογούμενου υπεύθυνης δήλωσης για τα μισθώματα που δεν έχουν εισπραχθεί (όπως προβλέπει η [ΠΟΛ.1102/2016](#)) υποβάλλεται **και έκθεση αποβολής και εγκατάστασης που έχει συνταχθεί από τον δικαστικό επιμελητή.**

### B. Σχετικές διατάξεις

Με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. [4346/2015](#) (ΦΕΚ Α' 152) προστέθηκε στο άρθρο 39 του ν. [4172/2013](#) (ΦΕΚ Α' 167) νέα παράγραφος 4, η οποία ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2015 και μετά και σύμφωνα με την οποία ορίζεται ότι, τα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, δεν συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημά του, εφόσον έως την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, έχει εκδοθεί εις βάρος του μισθωτή διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μισθίου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή έχει ασκηθεί εναντίον του μισθωτή αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων. **Τα εν λόγω εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 8. Τα μη εισπραχθέντα εισοδήματα δηλώνονται σε ειδικό κωδικό ανείσπρακτων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.**

Όπως έχουν γίνει γνωστά από την [ΠΟΛ. 1102/2016](#):

- ❖ Ανείσπρακτα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας μπορούν να δηλωθούν **μόνο από φυσικά πρόσωπα** που αποκτούν εισόδημα από την εκμίσθωση / υπεκμίσθωση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ. 4 του ν.[4172/2013](#), προκειμένου να μην συνυπολογισθούν αυτά στο εισόδημά τους. **Οι διατάξεις του άρθρου 39 παρ. 4 δεν εφαρμόζονται για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες.**
- ❖ Δεν μπορούν να δηλωθούν ανείσπρακτα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας από φυσικά πρόσωπα, όταν τα εισοδήματα αυτά προέρχονται από αποζημίωση χρήσης ακινήτου καθώς και από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (π.χ. τουριστική εκμετάλλευση, διοργανώσεις εκδηλώσεων σε αίθουσες ή κτήματα κλπ.).
- ❖ Ανείσπρακτα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας μπορούν να δηλωθούν από τον κληρονόμο, ο οποίος υπεισέρχεται στο σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του κληρονομούμενου, με την προσκόμιση ενός εκ των οριζομένων στην παρ. 4 του άρθρου 39 του ν.[4172/2013](#) δικαιολογητικού, μαζί με τα νομιμοποιητικά έγγραφα του κληρονομικού του δικαιώματος.
- ❖ Η μη είσπραξη μισθωμάτων αποδεικνύεται **μόνο με τα δικαιολογητικά** της παραγράφου 4 του άρθρου 39 του ν. [4172/2013](#) (εκδοθείσα δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων, εκδοθείσα διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου, ασκηθείσα αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων), ένα εκ των οποίων πρέπει να προσκομίζεται σε κάθε περίπτωση. Ειδικά, σε περίπτωση που ο μισθωτής έχει πτωχεύσει, αντί της προσκόμισης των ανωτέρω δικαιολογητικών αρκεί η προσκόμιση αντιγράφου του πίνακα αναγγελίας χρεών, στον οποίο εμφανίζεται η απαίτηση του εκμισθωτή / υπεκμισθωτή.

- ❖ Τα ως άνω δικαιολογητικά που προσκομίζονται στις Δ.Ο.Υ. προκειμένου να δηλωθούν τα ανείσπρακτα εισοδήματα θα γίνονται αποδεκτά για τον δηλούντα. Στην περίπτωση της κοινωνίας, τα σχετικά δικαιολογητικά θα γίνονται αποδεκτά για όλα τα μέλη, ανεξαρτήτως εάν αναγράφονται σε αυτά τα στοιχεία τυχόν λοιπών εκμισθωτών - υπεκμισθωτών, υπό την προϋπόθεση ότι τα αναφερόμενα στα προσκομισθέντα δικαιολογητικά στοιχεία του μισθίου, του μηνιαίου μισθώματος και του μισθωτή οφειλέτη (του κληρονόμου ή του εγγυητή), ταυτίζονται με τα αντίστοιχα στοιχεία που προκύπτουν από τα φορολογικά έντυπα (Ε1, Ε2) ή από τη Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας ή από το συμφωνητικό μίσθωσης. Τονίζεται ότι από όλα τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά που κατά περίπτωση προσκομίζονται στις Δ.Ο.Υ., θα πρέπει να προκύπτει το χρονικό διάστημα για το οποίο οφείλονται μισθώματα.
- ❖ Προκειμένου να δηλωθούν ανείσπρακτα εισοδήματα για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την έκδοση της απόφασης αποβολής ή της διαταγής απόδοσης χρήσης μισθίου μέχρι την εκτέλεση αυτής, ή οποία έλαβε χώρα μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **αρκεί η υποβολή υπεύθυνης δήλωσης και έκθεσης αποβολής και εγκατάστασης που έχει συνταχθεί από το δικαστικό επιμελητή, ότι για το ανωτέρω διάστημα τα μισθώματα δεν έχουν εισπραχθεί** (σ.σ. να θυμίσουμε εδώ ότι στην [ΠΟΛ.1102/2016](#) δεν αναφερόταν η έκθεση αποβολής και εγκατάστασης από δικαστικό επιμελητή, αλλά αυτό το δικαιολογητικό ζητείται πλέον από την [ΠΟΛ.1034/2017](#)).
- ❖ Σε περίπτωση που τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για τη δήλωση των ανείσπρακτων εισοδημάτων από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας **δεν έχουν υποβληθεί, η φορολογική διοίκηση θα προχωρεί σε νέες εκκαθαρίσεις, μη λαμβάνοντας υπόψη τα ποσά που έχουν δηλωθεί ως ανείσπρακτα εισοδήματα.**

## Γ. Αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας (έντυπο Ε2)

### 1. Δήλωση ανείσπρακτων ενοικίων προηγούμενου φορολογικού έτους που εισπράχθηκαν στο φορολ. έτος 2016)

Τα ανείσπρακτα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας (παρ. 4 του άρθρου 39 του ν. [4172/2013](#)) που δηλώθηκαν σε προηγούμενο φορολογικό έτος στους κωδικούς 125-126 του εντύπου Ε1 και εισπράχθηκαν κατά το έτος 2016, **δηλώνονται ανά κατηγορία ακινήτου και είδος μίσθωσης στο έντυπο Ε2 και τα επιμέρους ποσά μεταφέρονται κατά κατηγορία γαιών - γης ή ακινήτου στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης Ε1.**

Η στήλη 17 "Είδος μίσθωσης-χρήση ακινήτου" συμπληρώνεται - επιλέγεται κατά κατηγορία, με τον κωδικό που αφορά στα εισπραχθέντα στο έτος 2016 εισοδήματα, τα οποία είχαν δηλωθεί ως ανείσπρακτα κατά το προηγούμενο έτος βάσει του παρακάτω πίνακα:

Κωδικός	Κατηγορία εισπραχθέντος στο έτος 2016 εισοδήματος προηγούμενου έτους
43	εισπραχθέντα εισοδήματα προηγούμενου έτους από εκμίσθωση ξενοδοχείων
44	εισπραχθέντα εισοδήματα προηγούμενου έτους από εκμίσθωση κλινικών
45	εισπραχθέντα εισοδήματα προηγούμενου έτους από εκμίσθωση εκπαιδευτικών ιδρυμάτων
46	εισπραχθέντα εισοδήματα προηγούμενου έτους από εκμίσθωση αιθουσών θεαμάτων
47	εισπραχθέντα εισοδήματα προηγούμενου έτους από εκμίσθωση καταστημάτων
48	εισπραχθέντα εισοδήματα προηγούμενου έτους από εκμίσθωση γραφείων
49	εισπραχθέντα εισοδήματα προηγούμενου έτους από εκμίσθωση αποθηκών κτλ
50	εισπραχθέντα εισοδήματα προηγούμενου έτους από εκμίσθωση γαιών
51	εισπραχθέντα εισοδήματα προηγούμενου έτους από εκμίσθωση εγκαταστάσεων ή κατασκευών
52	εισπραχθέντα εισοδήματα προηγούμενου έτους από εκμίσθωση κατοικιών



53	εισπραχθέντα εισοδήματα προηγούμενου έτους από εκμίσθωση βιομηχανοστασίων με ΦΠΑ
54	εισπραχθέντα εισοδήματα προηγούμενου έτους από εκμίσθωση εμπορικών κέντρων με ΦΠΑ
55	εισπραχθέντα εισοδήματα προηγούμενου έτους από εκμίσθωση χώρων τοποθέτησης επιγραφών
56	εισπραχθέντα εισοδήματα προηγούμενου έτους από υπεκμίσθωση ακίνητης περιουσίας
57	εισπραχθέντα εισοδήματα προηγούμενου έτους από υπεκμίσθωση γαιών-γης
58	εισπραχθέντα εισοδήματα προηγούμενου έτους από εκμίσθωση κοινοχρήστων χώρων (εκτός κατοικιών)
59	εισπραχθέντα εισοδήματα προηγούμενου έτους από εκμίσθωση κοινόχρηστων χώρων (κατοικίες)

Οι στήλες 13 και 14 και 15 συμπληρώνονται με το ακαθάριστο εισόδημα των ακινήτων που αναλογεί στον υπόχρεο κατά κατηγορία όπως εμφανίζεται στους τίτλους των στηλών.

**Στη στήλη 13 συμπληρώνονται τα ανείσπρακτα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας (παρ. 4 του άρθρου 39 του ν. [4172/2013](#)) που δηλώθηκαν στο προηγούμενο φορολογικό έτος στους κωδικούς 125-126 και εισπράχθηκαν κατά το έτος 2016.**

## 2. Παράδειγμα

Έστω ότι στο φορολογικό έτος 2015 δεν είχαν εισπραχθεί μισθώματα κατοικίας 3 μηνών (από 1/10/2015 έως 31/12/2015) και είχαν δηλωθεί στον κωδ. 125 του εντύπου Ε1, αλλά και στο Ε2 του οικείου έτους στη στήλη 16 και με κωδικό είδους μίσθωσης "41" στη στήλη 17 (ανείσπρακτα ενοίκια). **Μέσα στο έτος 2016 εισπράχθηκαν τόσο τα μισθώματα του τρέχοντος έτους (2016), όσο και τα τρία μισθώματα του 2015.** Βάσει αυτών των δεδομένων, το Ε2 του φορολογικού έτους 2016 θα συμπληρωθεί ως ακολούθως:



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων ΕσόδωνΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΙΣΟΔ

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ / ΕΠΩΝΥΜΙΑ .....

Α.Φ.Μ.....

α/α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ						ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΟΙΚΙΑΣΤΗ			ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ			ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ		
	ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ	ΘΕΣΗ	ΚΑΤΗΓΟΡ	ΕΠΙΦΑΝ	ΕΙΔΟΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ-ΧΡΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	Αριθμός Παροχής Ρεύματος (9 πρώτα ψηφία)	Όνοματεπώνυμο / Επωνυμία	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.)	Αριθμός δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας	ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016				ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ Η ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΜΗΝΙΑΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ	ΣΥΓΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΟΛΙΣΘΟΣΟΥ (%)
										ΑΠΟ	ΕΩΣ	ΜΗΝΗΣ (αριθ.)			
1	2	3	4	5	17	18	6	7	19	8	9	10	11	12	13
1	ΙΣΤΡΟΥ 2 ΑΘΗΝΑ	1	ΟΙΚ	90	10	12342678	ΝΙΚΟΛΑΟΥ Γ.	0656345		1/1	31/12	12	100	100	1200
2	ΙΣΤΡΟΥ 2 ΑΘΗΝΑ	1	ΟΙΚ	90	52	12342678	ΝΙΚΟΛΑΟΥ Γ.	0656345		1/10	31/12	3	100	100	300

Το συνολικό ποσό που εισπράχθηκε στο φορολογικό έτος 2016 (1.500 ευρώ) θα μεταφερθεί στον κωδικό 103 της δήλωσης Ε1. (σ.σ. στη δεύτερη γραμμή αναφέρεται η περίοδος 1/10 - 31/12, διότι αφορά την περσινή περίοδο. Ουσιαστικά δεν επηρεάζεται η ορθότητα συμπλήρωσης του εντύπου αυτού λόγω της συγκεκριμένης αναγραφής και στη στήλη 17 "Είδος μίσθωσης-χρήση ακινήτου", συμπληρώνεται ο κωδικός 52 "εισπραχθέντα εισοδήματα προηγούμενου έτους από εκμίσθωση κατοικιών".).

### 3. Δήλωση ανείσπρακτων ενοικίων φορολογικού έτους 2016

Στη στήλη 17 "είδος μίσθωσης – χρήση ακινήτου" συμπληρώνεται - επιλέγεται ο κωδικός 41 "ανείσπρακτα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας".

Η στήλη 16 του εντύπου Ε2 συμπληρώνεται με τα ποσά των ανείσπρακτων εισοδημάτων από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, εφόσον έως την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος έχει εκδοθεί εις βάρος του μισθωτή διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή έχει ασκηθεί εναντίον του μισθωτή αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων (παρ. 4 του αρθ. 39 ν. [4172/2013](#)).

Εξαιρετικά και προκειμένου να δηλωθούν ανείσπρακτα εισοδήματα για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την έκδοση της απόφασης αποβολής ή της διαταγής απόδοσης χρήσης μισθίου μέχρι την εκτέλεση αυτής, ή οποία έλαβε χώρα μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, αρκεί η υποβολή υπεύθυνης δήλωσης και έκθεσης αποβολής και εγκατάστασης που έχει συνταχθεί από το δικαστικό επιμελητή, ότι για το ανωτέρω διάστημα τα μισθώματα δεν έχουν εισπραχθεί.

**Επισημαίνεται ότι τα απαραίτητα δικαιολογητικά προσκομίζονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ όπου ελέγχονται και καταχωρούνται πριν από την υποβολή της δήλωσης.**



**Παράδειγμα 1ο:** Έστω ότι στο φορολογικό έτος 2016 έχουν εισπραχθεί μισθώματα κατοικίας 10 μηνών και δεν εισπράχθηκαν μισθώματα 2 μηνών (από 1/11/2016 έως 31/12/2016). Βάσει αυτών των δεδομένων, το Ε2 του φορολογικού έτους 2016 θα συμπληρωθεί ως ακολούθως:



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016**

**E2**

**ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΙΑ** (ΦΥΣΙΚΟΥ Ή ΝΟΜΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ)

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ / ΕΠΩΝΥΜΙΑ ..... ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ .....

A.Φ.Μ.....

α/α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ					ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΟΙΚΙΑΣΤΗ			ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ			ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ Η ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΜΗΝΙΑΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝΙΣΤΑΣΙΟΥ (%)	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΥΠΟΧΡΕΟ				
	ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ	ΘΕΣΗ	ΚΑΤΗΓΟΡ	ΕΠΙΦΑΝ	ΕΙΔΟΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ- ΧΡΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	Αριθμός Παροχής Ρεύματος (9 πρώτα ψηφία)	Ονοματεπώνυμο / Επωνυμία	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.)	Αριθμός δήλωσης πληροφο- ριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας	ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016				Εκμίσθωση - υπεκμίσθωση ακίνητης περιουσίας	Δωρεάν παραχώρηση ακίνητης περιουσίας	Ιδιοχρησιμοποίηση ακίνητης περιουσίας	Ανείσπρακτα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας	
	Οδός-Αριθ -Πόλη ή Χωριό -θέση -Ταχ. Κωδ.	ισόγειο 1ος ορ 2ος ορ κ.τ.λ.	οικία, κατάστημα, γυμναστή- ριο, κ.τ.λ. χωρος σπαρέκεσης γαιώ κ.τ.λ.	σε τ.μ.						ΑΠΟ	ΕΩΣ							ΜΗΝΕΣ (αριθ.)
1	2	3	4	5	17	18	6	7	19	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	ΙΣΤΡΟΥ 2 ΑΘΗΝΑ	1	ΟΙΚ	90	10	12342678	ΝΙΚΟΛΑΟΥ Γ.	0656345		1/1	31/10	10	100	100	1000			
2	ΙΣΤΡΟΥ 2 ΑΘΗΝΑ	1	ΟΙΚ	90	41	12342678	ΝΙΚΟΛΑΟΥ Γ.	0656345		1/11	31/12	2	100	100				200

Το ποσό που εισπράχθηκε στο φορολογικό έτος 2016 (1.000 ευρώ) θα μεταφερθεί στους κατά περίπτωση κωδικούς της δήλωσης Ε1 (103-104).

Το ποσό που δεν εισπράχθηκε στο φορολογικό έτος 2016 (200 ευρώ) θα μεταφερθεί στους κατά περίπτωση κωδικούς της δήλωσης Ε1 (125-126).

**Παράδειγμα 2ο:** Έστω ότι στο φορολογικό έτος 2016 έχουν εισπραχθεί μισθώματα κατοικίας 9 μηνών που αφορούν στο ίδιο έτος (από 1/1/2016 έως 30/09/2016), 1 μήνας που αφορά τον 12ο μήνα του φορολογικού έτους 2015 και είχε δηλωθεί ως ανείσπρακτος στο ίδιο έτος (2015) και δεν εισπράχθηκαν μισθώματα 3 μηνών (από 1/10/2016 έως 31/12/2016). Βάσει αυτών των δεδομένων, το Ε2 του φορολογικού έτους 2016 θα συμπληρωθεί ως ακολούθως:



**ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016**

**E2**

**ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΙΑ** (ΦΥΣΙΚΟΥ Ή ΝΟΜΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ)

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ / ΕΠΩΝΥΜΙΑ ..... ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ .....

Α.Φ.Μ.....

α/α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ						ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΟΙΚΙΑΣΤΗ			ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ			ΠΡΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝΔΙΔΑΣΙΑΣ (%)	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΥΠΟΧΡΕΟ					
	ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ	ΘΕΣΗ	ΚΑΤΗΓΟΡ	ΕΠΙΦΑΝ	ΕΙΔΟΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ-ΧΡΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	Αριθμός Παροχής Ρεύματος (9 πρώτα ψηφία)	Ονοματεπώνυμο / Επωνυμία	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.)	Αριθμός δήλωσης πληρωστικών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας	ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016				ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ Η ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΜΗΝΙΑΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ	Εκμίσθωση - υπεκμίσθωση ακίνητης περιουσίας	Δωρεάν παραχώρηση ακίνητης περιουσίας	Ισοχρησιμοποίηση ακίνητης περιουσίας	Ανείσπρακτα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας	
	α/α	ισόγειο 1ος ορ 2ος ορ κ.τ.λ.	οικία, κατάστημα, γραφείο, χώρος στάθμευσης για κ.τ.λ.	σε τ.μ.						ΑΠΟ	ΕΩΣ	ΜΗΝΕΣ (αριθ.)							
1	2	3	4	5	17	18	6	7	19	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
1	ΙΣΤΡΟΥ 2 ΑΘΗΝΑ	1	ΟΙΚ	90	10	12342678	ΝΙΚΟΛΑΟΥ Γ.	0656345		1/1	30/09	9	100	100	900				
2	ΙΣΤΡΟΥ 2 ΑΘΗΝΑ	1	ΟΙΚ	90	41	12342678	ΝΙΚΟΛΑΟΥ Γ.	0656345		1/10	31/12	3	100	100				300	
3	ΙΣΤΡΟΥ 2 ΑΘΗΝΑ	1	ΟΙΚ	90	52	12342678	ΝΙΚΟΛΑΟΥ Γ.	0656345		1/12	31/12	1	100	100	100				

Το ποσό των 1.000 ευρώ που εισπράχθηκε στο φορολογικό έτος 2016 (900 ευρώ του ίδιου έτους και 100 ευρώ του φορολογικού έτους 2015) θα μεταφερθεί στους κατά περίπτωση κωδικούς της δήλωσης Ε1 (103-104). Το ποσό που δεν εισπράχθηκε στο φορολογικό έτος 2016 (300 ευρώ) θα μεταφερθεί στους κατά περίπτωση κωδικούς της δήλωσης Ε1 (125-126).

(σ.σ. στη τρίτη γραμμή αναφέρεται η περίοδος 1/11 - 31/12, διότι αφορά την περσινή περίοδο και ουσιαστικά δεν επηρεάζεται η ορθότητα συμπλήρωσης του εντύπου αυτού λόγω της συγκεκριμένης αναγραφής. Στη στήλη 17 "Είδος μίσθωσης-χρήση ακινήτου", συμπληρώνεται ο κωδικός 52 "εισπραχθέντα εισοδήματα προηγούμενου έτους από εκμίσθωση κατοικιών").

#### **Δ. Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (έντυπο Ε1) και ανείσπρακτα ενοίκια**

Στον υποπίνακα Δ2 του πίνακα 4 του εντύπου Ε1, και συγκεκριμένα στους κωδικούς 125-126 θα δηλωθούν τα ανείσπρακτα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας εφόσον (όπως αναφέρθηκε και για τη συμπλήρωση του εντύπου Ε2), έως την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος έχει εκδοθεί εις βάρος του μισθωτή διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή έχει ασκηθεί εναντίον του μισθωτή αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων (παρ. 4 του αρθ. 39 ν. [4172/2013](#)), κατά κατηγορία ακινήτων όπως εμφανίζονται στην δήλωση, μεταφερόμενα στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης Ε1 από τα συνολικά ποσά των στηλών του εντύπου Ε2 κατά κατηγορία ακινήτου.

Διευκρινίζεται ότι, τα ανείσπρακτα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας (παρ. 4 του άρθρου 39 του ν. [4172/2013](#)) που δηλώθηκαν σε προηγούμενο φορολογικό έτος στους κωδικούς 125-126 του εντύπου Ε1 και εισπράχθηκαν κατά το έτος 2016, **δηλώνονται ανά κατηγορία ακινήτου και είδος μίσθωσης στο έντυπο Ε2 και τα επιμέρους ποσά μεταφέρονται κατά κατηγορία γαιών - γης ή ακινήτου στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης Ε1.**

**Τα ποσά μεταφέρονται αυτόματα κατά κατηγορία, από τους αντίστοιχους κωδικούς που έχουν δηλωθεί στη στήλη 17 της δήλωσης Ε2.**

**Δ2. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ**

1. Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση: α) κατοικιών _____	103	,	104	,
β) καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών, χώρων στάθμευσης, Ξενοδοχείων, κλινικών κλπ _____	105	,	106	,
γ) βιομηχανοστασίων, εμπορικών κέντρων με υπαγωγή σε ΦΠΑ _____	109	,	110	,
δ) γαιών - γης, εγκαταστάσεων ή κατασκευών (ιχθυοκαλλιέργεια, λίμνες κλπ) _____	101	,	102	,
ε) χώρων τοποθέτησης επιγραφών _____	107	,	108	,
2. Ακαθάριστο εισόδημα από υπεκμίσθωση ακινήτων _____	111	,	112	,
Στην περίπτωση αυτή, τι ενοίκιο έχετε καταβάλει _____	113	,	114	,
3. Ακαθάριστο εισόδημα από υπεκμίσθωση γαιών - γης _____	115	,	116	,
Στην περίπτωση αυτή, τι ενοίκιο έχετε καταβάλει _____	117	,	118	,
4. Ακαθάριστο εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση: α) κατοικιών _____	129	,	130	,
β) καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών, χώρων στάθμευσης, Ξενοδοχείων, κλινικών κλπ _____	143	,	144	,
γ) γαιών - γης, εγκαταστάσεων ή κατασκευών (ιχθυοκαλλιέργεια, λίμνες κλπ) _____	141	,	142	,
δ) χώρων τοποθέτησης επιγραφών _____	147	,	148	,

		Υπόχρεου / Μ.Σ.Σ*	Συζύγου / Μ.Σ.Σ*
5. Ακαθάριστο εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση			
α) καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών, χώρων στάθμευσης, Ξενοδοχείων, κλινικών, σχολείων κ.λ.π. _____	145	,	146
β) γαιών - γης, εγκαταστάσεων ή κατασκευών (ιχθυοκαλλιέργειες, λίμνες κ.λ.π.) _____	149	,	150
6. Ακαθάριστο εισόδημα κοινόχρηστων χώρων από:			
α) Εκμίσθωση καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κλπ (εκτός κατοικιών) _____	131	,	132
β) Εκμίσθωση κατοικιών και δωρεάν παραχώρηση - ιδιοχρησιμοποίηση κατοικιών, καταστημάτων, γραφείων κ.λ.π. _____	133	,	134
7. Εισόδημα από αποζημίωση καταβληθείσα με νόμο από μισθωτή στον εκμισθωτή _____	121	,	122
8. α) Αποζημίωση καταβληθείσα με νόμο στο μισθωτή για τη λύση της επαγγελματικής μίσθωσης _____	163	,	164
β) Ακαθάριστο εισόδημα του ακινήτου της περ. 8α _____	165	,	166
γ) Δαπάνες για γαίες - γης (περ. 1δ, 3, 4γ & 5β) _____	159	,	160
9. Ακαθάριστο εισόδημα για το οποίο δεν βεβαιώνεται χαρτόσημο εκτός από την περ. 1γ _____	741	,	742
10. Καθαρό εισόδημα ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή _____	171	,	172
11. Φόρος της περ. 10 που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή και έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα _____	175	,	176
12. Ανεισπρακτα εισοδήματα της παρ.4 άρθρου 39 Κ.Φ.Ε. _____	125	,	126





### III. Φορολογία μερισμάτων

#### A. Μερίσματα ημεδαπής

Για το φορολογικό έτος 2016

	Εισόδημα που υπόκειται σε παρακράτηση φόρου μερισμάτων	Περίοδος	Ποσοστό παρακράτησης φόρου μερισμάτων
A.E.	Προμερίσματα*	που δόθηκαν από 1.1.2016 έως 31.12.2016	15%
A.E.	Μερίσματα κλειόμενης χρήσης 2015	που εγκρίθηκαν από 1.1.2016 έως 31.12.2016	10%
E.Π.Ε.- I.Κ.Ε.	Προσωρινές απολήψεις κερδών*	που έλαβαν χώρα από 1.1.2016 έως 31.12.2016	15%
E.Π.Ε.- I.Κ.Ε.	Μερίσματα Εταίρων κλειόμενης χρήσης 2015	που εγκρίθηκαν από 1.1.2016 έως 31.12.2016	10%
O.E. - E.E.(διπλογραφικά)	Προσωρινές απολήψεις κερδών	που έλαβαν χώρα από 1.1.2016 έως 31.12.2016	10%
O.E. - E.E.(διπλογραφικά)	Μερίσματα εταίρων χρήσης 2015	που εγκρίθηκαν ένα μήνα μετά την δήλωση ( <a href="#">ΔΕΑΦ Α 1160573 ΕΞ 2015/14.12.2015</a> )	10%

\* Η έγκριση της διανομής θα γίνει από τις Γενικές Συνελεύσεις οι οποίες θα λάβουν χώρα το 2017, κατά συνέπεια ο χρόνος κτήσεως των εισοδημάτων **αυτών θα είναι το 2017.**

## Για το φορολογικό έτος 2017

	Εισόδημα που υπόκειται σε παρακράτηση φόρου μερισμάτων	Περίοδος	Ποσοστό παρακράτησης φόρου μερισμάτων
A.E.	Προμερίσματα*	που θα δοθούν από 1.1.2017 έως 31.12.2017	15%
A.E.	Μερίσματα κλειόμενης χρήσης 2016	που θα εγκριθούν από 1.1.2017 έως 31.12.2017	
Ε.Π.Ε.- Ι.Κ.Ε.	Προσωρινές απολήψεις κερδών*	που θα λάβουν χώρα από 1.1.2017 έως 31.12.2017	
Ε.Π.Ε.- Ι.Κ.Ε.	Μερίσματα εταίρων κλειόμενης χρήσης 2016	που θα εγκριθούν από 1.1.2017 έως 31.12.2017	
Ο.Ε. - Ε.Ε.(διπλογραφικά)	Προσωρινές απολήψεις κερδών	που θα λάβουν χώρα από 1.1.2017 έως 31.12.2017	
Ο.Ε. - Ε.Ε.(διπλογραφικά)	Μερίσματα εταίρων χρήσης 2016	που θα εγκριθούν ένα μήνα μετά την υποβολή της δήλωσης φορ. εισοδήματος ( <a href="#">ΔΕΑΦ Α 1160573 ΕΞ 2015/14.12.2015</a> )	

\*Η έγκριση της διανομής θα γίνει από τις Γενικές Συνελεύσεις οι οποίες θα λάβουν χώρα το 2018, κατά συνέπεια ο χρόνος κτήσεως των εισοδημάτων αυτών θα είναι το 2018.

Οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 11](#) του άρθρου αυτού, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την [παρ. 4 του άρθρου 44](#) του νόμου ν.[4389/2016](#) (ΦΕΚ Α'94/27.05.2016), για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 01.01.2017 και μετά.

## **B. Μερίσματα αλλοδαπής**

Από **01/01/2014** οι φορολογούμενοι-φυσικά πρόσωπα φορολογικοί κάτοικοι ημεδαπής που αποκτούν μερίσματα στην αλλοδαπή **δεν αποδίδουν μόνοι τους τον φόρο** επί των μερισμάτων (αυτοαπόδοση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.), ανεξάρτητα αν αυτά εισάγονται στην Ελλάδα ή παραμένουν στην αλλοδαπή.

Τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν μερίσματα στην αλλοδαπή υποχρεούνται να τα συμπεριλάβουν στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, στην οποία αναγράφονται υποχρεωτικά όλα τα εισοδήματά και να φυλάσσουν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, επίσημα μεταφρασμένα.

Σε περίπτωση που έχει γίνει παρακράτηση φόρου από μεσολαβούν πιστωτικό ίδρυμα, ο φόρος αυτός θα δηλωθεί στην ετήσια φορολογική δήλωση φυσικών προσώπων (Ε1) και **θα συμψηφιστεί** με αυτόν που αναλογεί.

Για να δηλωθούν μερίσματα αλλοδαπής, απαιτείται, όπως και στα ημεδαπά μερίσματα, **βεβαίωση της εταιρίας** που τα διένειμε, η οποία πρέπει να είναι μεταφρασμένη. Στην περίπτωση που ζητείται από τον φορολογούμενο και πίστωση φόρου που έχει καταβληθεί ή έχει παρακρατηθεί στο εξωτερικό, τότε απαιτούνται τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην ΠΟΛ. 1026/2014.

Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από **μερίσματα αλλοδαπής** προέλευσης, θεωρείται ο **χρόνος καταβολής τους** στον δικαιούχο, **μέσω πίστωσης** του τραπεζικού του λογαριασμού ή με άλλο τρόπο.

## IV. Χρόνος κτήσης εισοδήματος

### A. Μερίσματα Α.Ε.

#### Σημειώσεις:

α) Η έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί να αποφασίσει για διανομή κερδών εκτάκτων αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί στον ισολογισμό της κλειόμενης χρήσης. ([ΝΣΚ 950/1977](#)).

β) Αντιθέτως, η έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων μπορεί να αποφασίσει για τη διανομή έκτακτων αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων, καθόσον στην περίπτωση αυτή δεν πρόκειται για τροποποίηση απόφασης τακτικής γενικής συνελεύσεως η οποία αποφάσισε τη διανομή κερδών, αλλά ορίζεται τρόπος περαιτέρω διαθέσεως ήδη σχηματισθέντων αποθεματικών και μη διανεμηθέντων κερδών παρελθουσών χρήσεων ([ΝΣΚ 356/1976](#) - [ΝΣΚ 7/1993](#)).

γ) Επίσης, είναι δυνατή η διανομή έκτακτων αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων σε μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και στο προσωπικό ανώνυμης εταιρείας με απόφαση έκτακτης Γενικής Συνέλευσης, με τους όρους και τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 4 της παρούσας, με την επιφύλαξη των αναφερομένων στην ΠΟΛ.1223/8.10.2015 εγκύκλιό μας, αναφορικά με τους περιορισμούς που ισχύουν στη διανομή αποθεματικών με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης που έχουν σχηματισθεί στον ισολογισμό της κλειόμενης χρήσης (βλ. ΔΕΑΦ Β 1065927 ΕΞ 2017).

**Ο χρόνος κτήσης εισοδήματος από μερίσματα, προμερίσματα, κ.λπ., για τους μετόχους των ανωνύμων εταιριών και ο χρόνος παρακράτησης του φόρου μπορεί να απεικονισθεί στους επόμενους πίνακες.**

<b>Ανώνυμες Εταιρίες</b>		
	Χρόνος κτήσης εισοδήματος από μετόχους	Παρακράτηση φόρου διανεμόμενων κερδών
Προμερίσματα	Ο χρόνος λήψης της απόφασης για την <b>έγκριση</b> της διανομής τους από το αρμόδιο όργανο ( <b>Τακτική Γενική Συνέλευση</b> των μετόχων). <i>Σημείωση: Για τη διανομή (όχι έγκριση) προμερίσματος αρκεί απόφαση του Δ.Σ. μη απαιτούμενης αποφάσεως της Γ.Σ.</i>	Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη <b>λήψη της απόφασης διανομής από το αρμόδιο όργανο, ήτοι</b> μέσα σε ένα μήνα από την απόφαση του Δ.Σ. ή της έκτακτης Γ.Σ. (εφόσον γίνει) που αποφασίζει την διανομή των προμερισμάτων.
Μερίσματα - Διανομή	Ο χρόνος λήψης της απόφασης για την έγκριση της διανομής. Την απόφαση αυτή λαμβάνει η αρμόδια ΤΑΚΤΙΚΗ Γενική Συνέλευση που εγκρίνει τον ισολογισμό της χρήσης.	Μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τα αρμόδια όργανα, ήτοι ένα μήνα μετά την απόφαση της <b>Τακτικής Γενικής Συνέλευσης</b>
Διανομή αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων ή κερδών προηγούμενων χρήσεων (που έχουν σχηματισθεί πριν από την κλειόμενη χρήση)	Χρόνος λήψης της απόφασης από την <b>έκτακτη</b> Γενική συνέλευση	Μέσα σε ένα μήνα από τη <b>λήψη της απόφασης διανομής</b> από τα αρμόδια όργανα, ήτοι μέσα σε ένα μήνα από την απόφαση της έκτακτης Γενικής συνέλευσης που αποφασίζει την διανομή των κερδών ή των αποθεματικών, προηγούμενων χρήσεων

Ενδεικτικά παραδείγματα

		Χρόνος κτήσης εισοδήματος από μετόχους	Παρακράτηση φόρου διανεμόμενων κερδών
Προμερίσματα	Εγκρίνεται με απόφαση του Δ.Σ. διανομή προμερισμάτων τον <b>Σεπτέμβριο του 2016</b> σε ΑΕ με φορολογικό έτος από 1.1.2016 έως 31.12.2016	Χρόνος κτήσης του εισοδήματος για τους δικαιούχους του προμερίσματος είναι το <b>έτος 2017</b> και συγκεκριμένα η ημερομηνία έγκρισης από το αρμόδιο όργανο (Τακτική Γ.Σ.)	Η παρακράτηση φόρου (15%) θα γίνει το αργότερο μέχρι το τέλος <b>Οκτωβρίου 2016</b> και η απόδοση μέχρι το τέλος <b>Δεκεμβρίου 2016</b>
Μερίσματα - Διανομή	Τακτική Γενική Συνέλευση στις <b>10.8.2017</b> εγκρίνει τον ισολογισμό φορολογικού έτους από 1.1.2016 έως 31.12.2016 και την διανομή των κερδών.	Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από τα μερίσματα για τους μετόχους είναι το <b>έτος 2017</b>	Η παρακράτηση φόρου θα γίνει τον μήνα <b>Σεπτέμβριο του 2017</b> και η απόδοση του φόρου 15% μέχρι το τέλος του <b>Νοεμβρίου 2017</b>
Διανομή αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων ή κερδών προηγούμενων χρήσεων	Έκτακτη Γενική συνέλευση αποφασίζει την διανομή κερδών προηγούμενων χρήσεων ( <i>Αδιανέμητα κέρδη της χρήσης 2013</i> ) τον <b>Νοέμβριο του 2016</b> στους μετόχους Α.Ε.	Χρόνος κτήσης του εισοδήματος για τους μετόχους είναι το έτος <b>2016.</b>	Η παρακράτηση φόρου θα γίνει τον <b>Δεκεμβρίου του 2016</b> και η απόδοση του φόρου 10% μέχρι το τέλος <b>Φεβρουαρίου 2017</b>

**Υπενθυμίζουμε** τέλος ότι η παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα κέρδη γίνεται με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 48](#) του Κ.Φ.Ε. περί απαλλαγής ενδοομιλικών μερισμάτων. Ενώ η δήλωση για την απόδοση του φόρου στα διανεμόμενα κέρδη υποβάλλεται χειρόγραφα στις Δ.Ο.Υ. τρεις (3) ημέρες πριν το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής (Ουσιαστικά 3 ημέρες πριν την καταβολή του φόρου) - ([ΠΟΛ.1012/3.1.2014](#)).

Οι ημερομηνίες σύγκλησης γενικών συνελεύσεων που προβλέπουν οι νέες διατάξεις για χρήσεις που λήγουν **μετά την 7η Ιουλίου 2016** είναι οι ακόλουθες (οι αλλαγές πραγματοποιήθηκαν με τον ν. 4403/2016):

Νομική μορφή	Σύγκληση Γενικής Συνέλευσης το αργότερο μέχρι	Για οικονομικές καταστάσεις φορολογικού έτους 2016 (Χρήση 1.1.2016 - έως 31.12.2016)
Ανώνυμες Εταιρίες	(10η) ημερολογιακή ημέρα του ένατου μήνα	έως 10 Σεπτεμβρίου 2017
Εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)	(10η) ημερολογιακή ημέρα του ένατου μήνα	έως 10 Σεπτεμβρίου 2017
Ι.Κ.Ε.	(10η) ημερολογιακή ημέρα του ένατου μήνα	έως 10 Σεπτεμβρίου 2017

**Υποβολή ΜΟΝΟ των εγκεκριμένων από τη Γενική Συνέλευση οικονομικών καταστάσεων στο Γ.Ε.ΜΗ.**

	Ημερομηνία υποβολής στο Γ.Ε.ΜΗ. των <b>ΕΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ</b> οικονομικών καταστάσεων	Υποβολή οικονομικών καταστάσεων στο Γ.Ε.ΜΗ.
Ανώνυμες Εταιρείες	Εντός είκοσι (20) ημερών από την έγκρισή τους από την τακτική γενική συνέλευση	Εάν η σύγκληση της Γ.Σ. γίνει στις 10 Σεπτεμβρίου 2017, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να υποβληθούν έως 30/09/2017
Εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)	Εντός είκοσι (20) ημερών από την έγκρισή τους από την τακτική γενική συνέλευση	Εάν η σύγκληση της Γ.Σ. γίνει στις 10 Σεπτεμβρίου 2017, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να υποβληθούν έως 30/09/2017
Ι.Κ.Ε.	Εντός είκοσι (20) ημερών από την έγκρισή τους από την τακτική γενική συνέλευση	Εάν η σύγκληση της Γ.Σ. γίνει στις 10 Σεπτεμβρίου 2017, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να υποβληθούν έως 30/09/2017
Ο.Ε.-Ε.Ε. στις οποίες συμμετέχουν κατά 100% νομικά πρόσωπα (περίπτωσης β' της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. <a href="#">4308/2014</a> )		Εντός εννέα (9) μηνών από τη λήξη της χρήσης



## Β. Μερίσματα Ε.Π.Ε.

### Σημειώσεις

i. Η έννοια του προμερίσματος **δεν προβλέπεται για τις Ε.Π.Ε.** Συγκεκριμένα, η προδιανομή κερδών δεν επιτρέπεται από τον ν. [3190/1955](#) σε αντίθεση με τα ισχύοντα επί των Α.Ε. στις οποίες προβλέπεται η διανομή προσωρινού μερίσματος (προμερίσματα) υπό ορισμένες βέβαια προϋποθέσεις σύμφωνα με το [άρθρο 46](#) του Ν. [2190/1920](#). Επομένως **προκαταβολή κερδών στην Ε.Π.Ε. αποτελεί παράνομη διανομή κερδών άνευ ισολογισμού**. Στο πλαίσιο αυτό η καταβολή σταθερού ποσού κερδών θα αποτελούσε διανομή μη πραγματικών κερδών και επομένως θα απαγορευόταν (βλ. και Ε. Περράκη, "Το δίκαιο της Ε.Π.Ε.").

ii. Σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, **η έκτακτη συνέλευση** είναι εκείνη, η οποία συγκαλείται απρόοπτα, εξ αιτίας ενός έκτακτου για την εταιρεία περιστατικού, για να αποφασίσει πάνω σε οποιαδήποτε άλλη υπόθεση της εταιρείας πλην όμως των θεμάτων της τακτικής συνέλευσης (σ.σ. που αποφασίζει υποχρεωτικά για την έγκριση του ισολογισμού, τη διάθεση κερδών, την απαλλαγή των διαχειριστών από κάθε ευθύνη).

iii. Ειδικά για το εισόδημα από μερίσματα, η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής σε κάθε περίπτωση νοείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τα αρμόδια όργανα. Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τα αρμόδια όργανα. Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το αρμόδιο όργανο. Ειδικά, για τις προσωπικές εταιρείες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου

εισοδήματος.

iv. Από το συνδυασμό όλων των ανωτέρω προκύπτει **ότι η έννοια του προμερίσματος δεν υφίσταται στην Ε.Π.Ε.** (σ.σ. παρόλα αυτά το Υπ. Οικ. τη δέχεται ως έννοια). Επίσης, **η έκτακτη συνέλευση δεν μπορεί να εγκρίνει τη διανομή κερδών της χρήσης,** γιατί αυτές οι ενέργειες εγκρίνονται αποκλειστικά από την ετήσια τακτική συνέλευση. Αυτή είναι η άποψή μας, όμως καλό θα ήταν να πάρετε και τη γνώμη του νομικού σας συμβούλου.

Από κει και πέρα, αν επιθυμείτε οπωσδήποτε να κάνετε μία έκτακτη γενική συνέλευση και να διανείμετε κέρδη της χρήσης - εφόσον φυσικά υπάρχει πλειοψηφία 100%-, τότε μπορείτε να το πράξετε, όμως το αρμόδιο όργανο να εγκρίνει τη διανομή αυτή είναι η ετήσια γενική συνέλευση που θα εγκρίνει τον ισολογισμό, τις οικονομικές καταστάσεις και τη διανομή των κερδών.

Ε.Π.Ε.			
	Χρόνος κτήσης εισοδήματος από εταίρους	Παρακράτηση φόρου διανεμόμενων κερδών	
Προμερίσματα	Δεν υφίσταται η έννοια του προμερίσματος στις Ε.Π.Ε.	----	
Μερίσματα - Διανομή	Ο χρόνος λήψης της απόφασης για την έγκριση της διανομής, ήτοι η αρμόδια Τακτική Γενική Συνέλευση που εγκρίνει τον ισολογισμό της χρήσης	Μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τα αρμόδια όργανα, ήτοι ένα μήνα μετά την απόφαση της <b>Τακτικής Γενικής Συνέλευσης</b>	
Διανομή αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων ή κερδών προηγούμενων χρήσεων (που έχουν σχηματισθεί πριν από την κλειόμενη χρήση)	Χρόνος λήψης της απόφασης από την <b>έκτακτη</b> Γενική Συνέλευση	<b>Δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου</b>	<b>Διενεργείται παρακράτηση φόρου</b>
		Για τα αποθεματικά από κέρδη παρελθουσών χρήσεων τα οποία έχουν σχηματισθεί <b>μέχρι 31.12.2010</b> (κέρδη ισολογισμών 31.12.2009), εφόσον διανεμηθούν μετά την 1.1.2014	Για τα αποθεματικά από κέρδη παρελθουσών χρήσεων τα οποία έχουν σχηματισθεί μετά την 1.1.2011.
		-	Μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τα αρμόδια όργανα, ήτοι μέσα σε ένα μήνα από την απόφαση της έκτακτης Γενικής συνέλευσης που αποφασίζει την διανομή των κερδών ή των αποθεματικών, προηγούμενων χρήσεων.

## Παράδειγμα

		Χρόνος κτήσης εισοδήματος από εταίρους	Παρακράτηση φόρου διανεμόμενων κερδών
Μερίσματα - Διανομή	Τακτική Γενική Συνέλευση τον <b>Σεπτέμβριο του 2017</b> εγκρίνει τον ισολογισμό φορολογικού έτους από 1.1.2016 έως 31.12.2016 και την διανομή των κερδών.	Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από τα μερίσματα για τους εταίρους είναι το <b>2017</b>	Η παρακράτηση φόρου θα γίνει τον μήνα <b>Οκτώβριο του 2017</b> και η απόδοση του φόρου <b>15%</b> μέχρι το τέλος του <b>Δεκέμβριου 2017</b>
Διανομή αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων ή κερδών προηγούμενων χρήσεων	Έκτακτη Γενική συνέλευση αποφασίζει τον <b>Αύγουστο του 2017</b> στους εταίρους Ε.Π.Ε., τη διανομή κερδών προηγούμενων χρήσεων ( <b>αδιανεμήτα κέρδη της χρήσης 2013</b> )	Χρόνος κτήσης του εισοδήματος για τους εταίρους είναι το έτος <b>2017</b> .	Η παρακράτηση φόρου έπρεπε να γίνει τον <b>Σεπτέμβριο του 2017</b> και η απόδοση του φόρου <b>15%</b> μέχρι το τέλος <b>Νοεμβρίου 2017</b> .

## Γ. Μερίσματα Ο.Ε., Ε.Ε.

Ι. Σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1042/26.1.2015](#), έγιναν γνωστά τα εξής:

"[...] Ειδικότερα, με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 36](#) του ν.[4172/2013](#) ορίζεται ότι ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το 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.

**3.** Με βάση τα ανωτέρω, στην έννοια του μερίσματος εμπίπτει, μεταξύ άλλων, κάθε διανομή κερδών, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, που προέρχεται από εισηγμένες και μη μετοχές, από ιδρυτικούς τίτλους, από εταιρικά μερίδια ΕΠΕ ή από συμμετοχή σε προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες και λοιπές νομικές οντότητες, τα προμερίσματα που διανέμουν οι ανώνυμες εταιρείες σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν.[2190/1920](#), οι προσωρινές απολήψεις κερδών των εταίρων, οι τόκοι προνομιούχων μετοχών, οι υπεραποδόσεις επενδύσεων μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιρειών, οι διανομές κερδών των καταπιστευμάτων και των εξωχώριων εταιρειών, καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλονται με οποιαδήποτε μορφή στα μέλη ΔΣ, διαχειριστές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας (σχετ. το αριθμ. πρωτ. [Δ12Α 1046040 ΕΞ 2014/14.3.2014](#) έγγραφό μας).

**Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία**, στην αιτιολογική έκθεση του ν.[4223/2013](#) και συγκεκριμένα του [άρθρου 23](#) αυτού, με το οποίο προστέθηκε [παράγραφος 4 στο άρθρο 47](#) του ν.[4172/2013](#), αναφέρεται ότι «για τα πιο πάνω πρόσωπα εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως 28 του Κεφαλαίου Γ' του ν.[4172/2013](#) που αφορούν στα φυσικά πρόσωπα και επομένως, μεταξύ άλλων, προκύπτει ότι σε περίπτωση διανομής κερδών από τους εν λόγω υπόχρεους **δεν** εφαρμόζεται η [περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 64](#) του ν.[4172/2013](#)».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της [παραγράφου 1 του άρθρου 58](#) ορίζεται, ότι τα κέρδη που αποκτούν οι υπόχρεοι που αναγράφονται σε αυτό το εδάφιο, σε περίπτωση τήρησης απλογραφικών βιβλίων, φορολογούνται με την κλίμακα της [παραγράφου 1 του άρθρου 29](#) (φυσικών προσώπων). Κατά συνέπεια, σε περίπτωση απόληψης κερδών από τα ανωτέρω πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, **δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου**, καθόσον τα κέρδη αυτά φορολογούνται μόνο στο όνομα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

Ειδικά για τα αποθεματικά από κέρδη παρελθουσών χρήσεων των ΕΠΕ τα οποία έχουν σχηματισθεί **μέχρι 31.12.2010** (κέρδη ισολογισμών 31.12.2009, σε περίπτωση ομαλής διαχειριστικής περιόδου), δεδομένου ότι αυτά έχουν ήδη αποκτηθεί από τους εταίρους με βάση τις διατάξεις του ν. [2238/1994](#) ([παρ. 4 άρθρου 28](#), όπως ίσχυε για τις χρήσεις αυτές), **με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίησή των υπόψη κερδών μετά την 1.1.2014**, δεν θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της [περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64](#) του ν. [4172/2013](#).

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων των προσωπικών εταιρειών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθόσον αυτά θεωρείται ότι έχουν ήδη αποκτηθεί και δηλωθεί από τους εταίρους με βάση τις διατάξεις του ν. [2238/1994](#) ([παρ. 4 άρθρου 28](#), όπως ίσχυε για τις χρήσεις αυτές) [...]."

II. Σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1223/8.10.2015](#) έγιναν γνωστά τα ακόλουθα:

"[...] Όσον αφορά στις **ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, τις συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, καθώς και τις κοινοπραξίες**, που τηρούν **διπλογραφικά βιβλία**, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμενων κερδών (μερισμάτων), όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, θεωρείται η **τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους. Αν έχουν διενεργηθεί προσωρινές απολήψεις κερδών ή διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων, χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη ή η διανομή αυτών (πίστωση ή καταβολή)**. Οδηγίες σχετικά με την παρακράτηση φόρου στις προσωρινές απολήψεις κερδών έχουν δοθεί με την [ΠΟΛ.1042/26.1.2015](#) εγκύκλιό μας.

**Επισημαίνεται ότι για τα ίδια πιο πάνω πρόσωπα, που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, χρόνος απόκτησης του**

δικαιώματος είσπραξης του συνόλου των κερδών που προκύπτουν από αυτά θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση. [...]"

III. Στην [ΠΟΛ.1011/2.1.2014](#) και συγκεκριμένα στο άρθρο 2 αυτής αναφέρονται τα εξής:

"[...] 2. Πέραν των ανωτέρω, ειδικά για το εισόδημα από μερίσματα, η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής σε κάθε περίπτωση νοείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τα αρμόδια όργανα. Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τα αρμόδια όργανα. Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το αρμόδιο όργανο. **Ειδικά, για τις προσωπικές εταιρείες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος [...]"**

Σημείωση: Δείτε και το σχετικό έγγραφο του υπ. Οικ.: [Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α 1160573 ΕΞ 2015/14.12.2015 Χρόνος απόκτησης των κερδών \(μερισμάτων\) των προσωπικών, κ.λπ. εταιρειών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία](#)

Με βάση τις ανωτέρω αποφάσεις, αλλά και τις διατάξεις των νόμων που αφορούν στο εν λόγω θέμα, ο χρόνος κτήσης εισοδήματος για τους εταίρους των προσωπικών εταιριών και ο χρόνος παρακράτησης του φόρου στη διανομή των κερδών προσωπικών εταιριών με διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, μπορεί να απεικονισθεί στους επόμενους πίνακες.

	<b>Χρόνος κτήσης εισοδήματος από εταίρους</b>	<b>Παρακράτηση φόρου διανεμόμενων κερδών</b>	
Μερίσματα - Διανομή	Η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους	Η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος	
Απολήψεις κερδών	Χρόνος κτήσης του εισοδήματος σε περιπτώσεις προσωρινής απόληψης κερδών θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη αυτών (πίστωση ή καταβολή)	Η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά το χρόνο που λαμβάνει χώρα η απόληψη.	
Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων ή κερδών προηγούμενων χρήσεων	Στη διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων, χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη ή η διανομή αυτών (πίστωση ή καταβολή).	<b>Δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου</b>	<b>Διενεργείται παρακράτηση φόρου</b>
		Για τα αποθεματικά από κέρδη παρελθουσών χρήσεων τα οποία έχουν σχηματισθεί <b>μέχρι 31.12.2010</b> (κέρδη ισολογισμών 31.12.2009) εφόσον διανεμηθούν μετά την 1.1.2014	Για τα αποθεματικά από κέρδη παρελθουσών χρήσεων τα οποία έχουν σχηματισθεί μετά την 1.1.2013*
		-	Ειδικά, για τις προσωπικές εταιρείες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος



**\*Σημείωση: Ειδικά για τα κέρδη των προσωπικών εταιρειών της χρήσης 2013** στα οποία υπήρχε σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους και πραγματοποιήθηκε διανομή μέρους των κερδών τους ([παρ. 1 άρθρου 10](#) ν.[2238/1994](#), όπως ίσχυε για τη χρήση 2013, μετά την τροποποίησή του με το [άρθρο 3](#) του ν.[4110/2013](#)), για τα οποία διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου, είναι αυτονόητο ότι παρακράτηση φόρου θα ενεργείται στο υπόλοιπο αδιανέμητο ποσό των κερδών της χρήσης αυτής κατά τη διανομή.

Προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε.- Ε.Ε.) με διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

		Χρόνος κτήσης εισοδήματος από εταίρους	Παρακράτηση φόρου διανεμόμενων κερδών
Μερίσματα - Διανομή	Ομόρρυθμη εταιρία με χρήση από <b>1.1.2016 έως 31.12.2016</b> διανέμει κέρδη της χρήσης αυτής στους εταίρους	Χρόνος κτήσης του εισοδήματος για τους δικαιούχους είναι το έτος <b>2017</b> και συγκεκριμένα η <b>31η Ιουλίου 2017</b> (τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία δήλωσης εισοδήματος)	Η παρακράτηση φόρου <b>15%</b> θα γίνει το αργότερο μέχρι το τέλος <b>Ιουλίου 2017</b> και η απόδοσή του μέχρι το τέλος <b>Σεπτεμβρίου 2017*</b>
Απολήψεις κερδών	Εταίροι ομόρρυθμη εταιρίας προβαίνουν σε απόληψη προσωρινών κερδών μέσα στην χρήση 2015 και συγκεκριμένα τον <b>Σεπτέμβριο του 2016</b>	Χρόνος κτήσης του εισοδήματος για τις απολήψεις των κερδών αυτών είναι το έτος <b>2016</b>	Η παρακράτηση φόρου <b>10%</b> θα γίνει τον μήνα <b>Σεπτέμβριο του 2016</b> και η απόδοση του φόρου 10% θα γίνει μέχρι το τέλος του <b>Νοεμβρίου του 2016*</b>
Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων ή κερδών προηγούμενων χρήσεων	Ομόρρυθμη εταιρία προβαίνει σε διανομή κερδών χρήσης 2014 <b>τον Νοέμβριο του 2016</b>	Χρόνος κτήσης του εισοδήματος για τους εταίρους είναι το <b>έτος 2016</b>	Η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος. Συνεπώς ο <b>φόρος 10%</b> θα παρακρατηθεί μέχρι το τέλος <b>Ιουλίου 2016</b> και η απόδοσή πρέπει να γίνει μέχρι το τέλος <b>Σεπτεμβρίου 2016*</b>

\* Η δήλωση υποβάλλεται 3 ημέρες πριν το τέλος του δεύτερου μήνα από την παρακράτηση. Η καταβολή γίνεται στο τέλος του δεύτερου μήνα από την παρακράτηση.

<b>Ο.Ε.- Ε.Ε. με ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ λογιστικό σύστημα</b>	
	Χρόνος κτήσης εισοδήματος από εταίρους
Μερίσματα - Διανομή	Χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης του συνόλου των κερδών που προκύπτουν από αυτά θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση.
Απολήψεις κερδών κατά την διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης	Χρόνος κτήσης του εισοδήματος σε περιπτώσεις προσωρινής απόληψης κερδών θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη αυτών (πίστωση ή καταβολή)

Στις προσωπικές εταιρίες με απλογραφικό λογιστικό σύστημα, δεν υφίσταται παρακράτηση φόρου στη διανομή κερδών.

## Παραδείγματα για κάθε περίπτωση

Προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε.- Ε.Ε.) με **απλογραφικό λογιστικό σύστημα.**

		Χρόνος κτήσης εισοδήματος από Εταίρους
Διανομή	Ομόρρυθμη εταιρία με χρήση από <b>1.1.2016 έως 31.12.2016</b> διανέμει τα κέρδη της χρήσης αυτής στους εταίρους της.	Χρόνος κτήσης του εισοδήματος για τους δικαιούχους είναι το τέλος της διαχειριστική χρήσης, ήτοι η <b>31η Δεκεμβρίου 2016</b>
Απολήψεις κερδών	Εταίροι ομόρρυθμης εταιρίας προβαίνουν σε απόληψη προσωρινών κερδών μέσα στην χρήση 2015 και συγκεκριμένα τον μήνα <b>Σεπτέμβριο του 2016</b>	Χρόνος κτήσης του εισοδήματος για τις απολήψεις των κερδών αυτών είναι το έτος <b>2016</b>

## V. Αμοιβές μελών εταιρειών

### A. Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες

- **Εταιρική σχέση.** Εταιρεία υπάρχει, όταν συντρέχει πρόθεση ισότιμης εταιρικής συνεργασίας για την επιδίωξη κοινού εταιρικού σκοπού με ανάληψη κοινών κινδύνων.
- **Εταιρική εργασιακή σχέση.** Η εισφορά των εταίρων μπορεί να συνίσταται εκτός από χρήματα ή άλλα αντικείμενα ακόμη και στην προσωπική εργασία τους (βλ. άρθρο 742 ΑΚ). Η παρεπόμενη αυτή σχέση ονομάζεται εταιρική εργασιακή σχέση και υφίσταται μεταξύ των εταίρων αυτών και της εταιρείας.

**Φορολογική αντιμετώπιση:** Τα ποσά που τυχόν λαμβάνουν οι εταίροι για τις υπηρεσίες αυτές —που προκύπτουν από την εισφορά της προσωπικής εργασίας τους στο εταιρικό κεφάλαιο— δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, **αφού δεν αποτελούν δαπάνη της εταιρείας, αλλά ουσιαστικά απολήψεις έναντι των κερδών που τους αναλογούν λόγω της συμμετοχής τους στην εταιρεία** (βλ. ΠΟΛ. 1113/2015).

#### Παράδειγμα

Φυσικά πρόσωπα λογιστές που δεν ασκούν ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα και έχουν ιδρύσει προσωπική εταιρεία με σκοπό την παροχή λογιστικών υπηρεσιών.

Οι αμοιβές που λαμβάνουν τα πρόσωπα αυτά για τις λογιστικές υπηρεσίες που παρέχουν προς τους πελάτες της λογιστικής εταιρείας συνιστούν την εταιρική τους εισφορά προς την εταιρεία η οποία:

- δεν έχει τα χαρακτηριστικά της εξαρτημένης εργασίας και
- δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής εταιρείας καθόσον δεν νοείται η έκπτωση αμοιβών που ουσιαστικά αποτελούν απολήψεις έναντι κερδών.

- **Σύμβαση εξαρτημένης εργασίας ή ανεξαρτήτων υπηρεσιών και εταιρική σχέση.** Σύμβαση εξαρτημένης εργασίας ή ανεξαρτήτων υπηρεσιών μπορεί να υπάρξει ακόμη και με εταίρους που είχαν συνεισφέρει χρήματα στο εταιρικό κεφάλαιο, χωρίς δηλαδή να τίθεται θέμα παρεπόμενης εταιρικής εργασιακής σχέσης (Για παράδειγμα, εταίρος σε προσωπική εταιρεία, αναλαμβάνει λόγω της ιδιότητός του (μηχανολόγος/μηχανικός) τη συντήρηση του ηλεκτρομηχανολογικού εξοπλισμού της εταιρείας οπότε αυτό του ζητηθεί —στα πλαίσια σύμβασης ανεξαρτήτων υπηρεσιών— και αμείβεται γι' αυτό εκδίδοντας τα σχετικά φορολογικά παραστατικά μέσω της ατομικής επιχείρησης που διαθέτει).

**Φορολογική αντιμετώπιση:** Για την περίπτωση εξαρτημένης εργασίας δεν τίθεται θέμα (ούτε από πλευράς έκπτωσης της δαπάνης ούτε από πλευράς τρόπου φορολόγησης). Για την περίπτωση παροχής ανεξαρτήτων υπηρεσιών, οι αμοιβές που λαμβάνει ένα φυσικό πρόσωπο μέλος προσωπικής εταιρείας —το οποίο ασκεί ταυτόχρονα επιχειρηματική δραστηριότητα (μέσω ατομικής επιχείρησης)— από την προσωπική εταιρεία για την εκτέλεση ενός συγκεκριμένου έργου που αυτή του ανέθεσε στα πλαίσια της άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής εταιρείας, εφόσον βέβαια πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 22-23 του ν. 4172/2013.

- **Αμοιβές διαχείρισης.** Ένα μείζον θέμα που ανακύπτει όμως στο σημείο αυτό είναι πότε θεωρείται ότι ο διαχειριστής προσφέρει υπηρεσίες που απαιτούν καταβολή ιδιαίτερης προσπάθειας έτσι ώστε να δικαιολογείται και η όποια συμφωνηθείσα αμοιβή. **Το ζήτημα αυτό είναι πραγματικό και μπορεί να κριθεί ανάλογα με τη συγκεκριμένη κάθε φορά περίπτωση, κυρίως ενόψει του όγκου και της βαρύτητας των καθηκόντων του, άρα και του χρόνου που αφιερώνει στην προώθηση των εταιρικών υποθέσεων. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία οι εταίροι επιθυμούν να αμείβεται ο διαχειριστής πρέπει να αποτυπώνεται και στο καταστατικό της εταιρείας [ π.χ. να ορίζεται εάν η συμφωνηθείσα αμοιβή θα οφείλεται ακόμη και σε εκείνες τις εταιρικές χρήσεις κατά τις οποίες δεν θα υπάρχουν ενδεχομένως εταιρικά κέρδη, αλλά θα προκύπτουν ζημιές, εάν ο αμειβόμενος διαχειριστής εταίρος θα συμμετέχει πλήρως και στη διανομή των εταιρικών κερδών ή ενδεχομένως μόνον στο βαθμό που το μερίδιο του στα κέρδη υπερβαίνει**

το ποσό της ετήσιας αμοιβής του, τότε θα πρέπει να καταβάλλεται η αμοιβή (ανά μήνα ή στο τέλος της κάθε φορολογικού έτους), τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες θα είναι δυνατή στο μέλλον η τυχόν αναπροσαρμογή της διαχειριστικής αμοιβής].

**Φορολογική αντιμετώπιση:** Οι αμοιβές διαχείρισης ή και εκπροσώπησης που λαμβάνουν οι διαχειριστές μιας προσωπικής εταιρείας, θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013. Αυτό έγινε δεκτό και από το υπ. Οικονομικών αρχικά μέσα από το υπ' αριθμ. ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015 έγγραφό του, αλλά στη συνέχεια και μέσω της εγκυκλίου ΠΟΛ.1139/30.6.2015, αφού στην προτελευταία παράγραφο της αναφέρονται τα ακόλουθα:

«[...] Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει, ότι το αριθ. ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015 έγγραφό μας και η πρόσφατα εκδοθείσα εγκύκλιός μας ΠΟΛ.1113/2.6.2015 αποτελούν συμπληρωματικές διαταγές, καθώς με το πρώτο έγγραφό μας εξετάζονται οι αμοιβές λόγω παροχής υπηρεσιών διαχείρισης ή/και εκπροσώπησης του εταίρου προς την εταιρεία οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών, ενώ η ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιός μας αναφέρεται στη μη έκπτωση λοιπών αμοιβών προσωπικής εργασίας ως εταιρική εισφορά των εταίρων, καθόσον οι αμοιβές αυτές έχουν εν τοις πράγμασι την έννοια των απολήψεων έναντι κερδών [...]».

- **Δικηγορικές εταιρείες:** Οι δικηγορικές εταιρίες με απλογραφικά βιβλία δύνανται λόγω πρόβλεψης του καταστατικού έκτακτων αμοιβών, να διανέμονται κέρδη διαφορετικά από τα προκύπτοντα με βάση το καταστατικό της εταιρείας ή να χορηγούνται έκτακτες αμοιβές στους εταίρους χωρίς ωστόσο να δημιουργείται πρόβλημα στην ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος του νομικού προσώπου (ΔΕΑΦ Α 1107672 ΕΞ 2015/12.8.2015). Τα σχετικά πεδία του Πίνακα 1 (Ν.Π περ, β' ΑΡΘΡΟΥ 45 Ν.4172/2013 Στοιχεία Εταίρων/ Μελών - Κατανομή Κερδών στους Εταίρους / Μέλη Ν.Π. που τηρούν Απλογραφικά Βιβλία), στα οποία αναγράφονται τα κέρδη παραμένουν ανοιχτά για τροποποίηση από τα εκάστοτε νομικά πρόσωπα ( ΔΕΑΦ Β 1089508 /29.6.2015)

**B. Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε και Α.Ε.**

i) Οι αμοιβές φυσικού προσώπου εταίρου Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε., το οποίο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (μέσω ατομικής επιχείρησης) και λαμβάνει αμοιβή από την εταιρεία για την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου που αυτή του ανέθεσε στα πλαίσια της άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε, κατά περίπτωση.

ii) Οι αμοιβές φυσικού προσώπου διαχειριστή Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. ή μέλους Δ.Σ. Α.Ε. το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές οι οποίες θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ΕΠΕ ή Ι.Κ.Ε. ή Α.Ε, κατά περίπτωση.



## VI. Έκπτωση ασφαλιστικών εισφορών

### A. Ατομική επιχείρηση

Ατομική επιχείρηση	Ασφαλιστικές εισφορές		
	Εμπρόθεσμη καταβολή	Εκπρόθεσμη καταβολή	Που βρίσκονται σε ρύθμιση (αφορά ασφ. εισφορές έτους 2014 και μετά)
	Εκπίπτουν στο φορ. έτος που αφορούν	Εκπίπτουν στο φορ. έτος που καταβάλλονται	Εκπίπτουν στο φορ. έτος που καταβάλλονται

## B. Ο.Ε., Ε.Ε.

	Ασφαλιστικές εισφορές		
	Εμπρόθεσμη καταβολή	Εκπρόθεσμη καταβολή	Που βρίσκονται σε ρύθμιση (αφορά ασφ. εισφορές έτους 2014 και μετά)
<b>Ο.Ε., Ε.Ε. (με μέλη <u>που ασκούν</u> ατομική επιχείρηση)</b>	Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής στο φορ. έτος που αφορούν	Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής στο φορ. έτος που καταβάλλονται	Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής στο φορ. έτος που καταβάλλονται

- ❖ Αν τα μέλη δεν έχουν ατομική επιχείρηση, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της Ο.Ε. ή Ε.Ε.
- ❖ Αν η ατομική επιχείρηση έχει τεθεί σε αδράνεια, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.
- ❖ Σε περίπτωση συμμετοχής εταίρου σε περισσότερες προσωπικές εταιρείες, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από την εταιρεία από την οποία λαμβάνει το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα.

## Γ. Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Α.Ε.

	Ασφαλιστικές εισφορές
Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. Α.Ε. (με μέλη Δ.Σ., διαχειριστές, κ.λπ. που δεν ασκούν ατομική επιχείρηση)	<u>Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της νομικής οντότητας</u>

**Προσοχή:** Αν οι αμοιβές που λαμβάνουν από την Ε.Π.Ε. ή την Ι.Κ.Ε. θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1)

	Ασφαλιστικές εισφορές		
	Εμπρόθεσμη καταβολή	Εκπρόθεσμη καταβολή	Που βρίσκονται σε ρύθμιση
<b>Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. Α.Ε. (με μέλη Δ.Σ., διαχειριστές, κ.λπ. που <u>ασκούν</u> ατομική επιχείρηση)</b>	Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής στο φορ. έτος που αφορούν	Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής στο φορ. έτος που καταβάλλονται	Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής στο φορ. έτος που καταβάλλονται

## VII. Ανάλωση κεφαλαίου

### A. Γενικά

- Οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου του ν. 4172/2013, δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994. Από την 1/1/2014 και μετά, ισχύουν τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ 1076/26.3.2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτ. ζ', της § 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ 1076/26.3.2015 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994 (σχετ. 1144110/ΔΕΑΦ Α'/ΕΞ 2015/5.11.2015).
- Τα έτη προς επίκληση πρέπει να είναι συνεχόμενα μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Τα έτη προς επίκληση πρέπει να είναι συνεχόμενα μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη (βλ. ΠΟΛ 1076/26.3.2015 και σχετ. 1144110/ΔΕΑΦ Α'/ΕΞ 2015/5.11.2015).
- Δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την κάλυψη των δαπανών με ανάλωση κεφαλαίου. Απαιτούνται όμως τα αντίγραφα των φορολογικών δηλώσεων και τα εκκαθαριστικά σημειώματα. Για την κάλυψη της διαφοράς μπορεί να γίνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου οσωνδήποτε προηγούμενων ετών. Ο φορολογούμενος όμως πρέπει να προσκομίσει και τα αντίγραφα των φορολογικών δηλώσεων και όχι μόνο τα εκκαθαριστικά σημειώματα προκειμένου να υπολογιστεί σωστά το κεφάλαιο προηγούμενων ετών. Τα εκκαθαριστικά σημειώματα για φορολογικά έτη για τα οποία έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση λοιπών δικαιολογητικών. Τα δεδομένα φορολογικών δηλώσεων που δεν αναγράφονται στο εκκαθαριστικό λαμβάνονται υπ' όψη μόνο μετά από διασταύρωση (βλ. ΠΟΛ 1076/26.3.2015).

Σημείωση: Στο εκκαθαριστικό σημείωμα αναγράφονται και τα ποσά των αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών κ.λπ. από το οικ. έτος 1997 (ενώ στα παλαιότερα οικ. έτη δεν υπήρχε αναφορά αυτών στο εκκαθαριστικό).

**Προσοχή:** Απορρίπτονται ενδικοφανείς προσφυγές όταν δεν προσκομίζονται τα εκκαθαριστικά και οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος: «[...] ΕΠΕΙΔΗ, στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε εκκαθαριστικά σημειώματα των οικονομικών ετών 1995 και 1996 παρά μόνο τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, κατά συνέπεια δεν πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζουν οι προαναφερόμενες διατάξεις περί επίκλησης εισοδημάτων που ήδη φορολογήθηκαν από προηγούμενα έτη συνεχόμενα μέχρι την τελευταία από την ελεγχόμενη χρήση [...]».

- **Αν ο φορολογούμενος δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης τότε δεν υπάρχει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό.** Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος για κάποιο έτος δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης βάσει των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων, τότε δεν υπάρχει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό και λαμβάνεται ως μηδενικό (βλ. σχετ. 1144110/ΔΕΑΦ Α'/ΕΞ 2015/5.11.2015).
- **Εισοδήματα παραγεγραμμένων ετών, τα οποία δηλώνονται στο επόμενο μη παραγεγραμμένο έτος, προκειμένου να ληφθούν υπόψη κατά το σχηματισμό ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών.** Επιτρέπεται η υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης (συμπληρώνοντας συγκεντρωτικά εισόδημα προηγούμενων ετών που δεν υπήρχε υποχρέωση να δηλωθεί όταν αποκτήθηκε, πχ. μερίσματα, πώληση μετοχών, τόκοι κλπ ή ποσά που δεν αποτελούν εισόδημα αλλά καλύπτουν τεκμήρια, όπως πχ. εκποίηση περιουσιακών στοιχείων), χωρίς την επιβολή κυρώσεων, στο αμέσως επόμενο μη παραγεγραμμένο έτος, δεδομένου ότι με την παράλειψη αυτή δεν παραβιάζεται κάποια φορολογική διάταξη.  
Επίσης, πρέπει να σημειωθεί ότι, εισοδήματα παλαιότερων ετών, που αποκτήθηκαν πριν από την επιβολή της εισφοράς και δεν ήταν υποχρεωτικό να δηλωθούν, δύνανται να δηλώνονται εκπρόθεσμα στο πρώτο μη παραγεγραμμένο έτος, που έως 31.12.2016 είναι η χρήση 2010 (οικονομικό 2011), στου οποίου τα εισοδήματα άρχισε να επιβάλλεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Η δυνατότητα αυτή έχει δοθεί, διότι κάποια εισοδήματα που δεν είχαν υποχρέωση να δηλωθούν και συνεπώς δεν καθιστούν παράβαση για τον φορολογούμενο, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να ληφθούν υπόψη κατά το σχηματισμό κεφαλαίων προηγούμενων ετών.

Μετά από όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται ότι, δεν επιβάλλεται εισφορά αλληλεγγύης σε εισοδήματα που αποκτήθηκαν **πριν από την 2010 (οικονομικό 2011)**, ακόμη κι αν δηλωθούν εκ των υστέρων σε έτος του οποίου τα εισοδήματα υπόκεινται σε εισφορά, διότι το γεγονός αυτό είναι διαδικαστικό και δεν καθιστά τα εισοδήματα αυτά εισοδήματα του οικονομικού έτους 2011. Κατ' ανάλογη εφαρμογή, τα παραπάνω ισχύουν και για τις άλλες εισφορές που επιβλήθηκαν, δηλαδή την έκτακτη εφάπαξ εισφορά στα εισοδήματα άνω των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ του ν. 3833/2010 και της εισφοράς στα εισοδήματα πάνω από εξήντα χιλιάδες ευρώ (60.000) του ν. 3758/2009.

- **Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη.** Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες του άρθρου 31 ή αυτές που υπάρχουν είναι μικρότερες των 3.000 €, προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και των 5.000 €, προκειμένου για συζύγους, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών θα αφαιρούνται ποσά που θα προσδιορίζονται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης. Τα ποσά αυτά σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερα των 3.000 € και 5.000 € αντίστοιχα (σχετ. ΠΟΛ 1076/26.3.2015). Κατά τον προσδιορισμό του προς ανάλωση κεφαλαίου 2009 και προηγούμενων ετών, εκπίπτουν οι δαπάνες διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, χωρίς να αφαιρείται από το κεφάλαιο το ποσό των 2.900 €
- Κατά την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών θα αφαιρούνται οι απαλλασσόμενες τεκμαρτές δαπάνες για κύρια κατοικία επιφάνειας μέχρι 200 τ.μ., δευτερευουσών κατοικιών επιφάνειας μέχρι 150 τ.μ. και σκάφους αναψυχής μήκους μέχρι 10 μέτρα.

Είχε κριθεί με το 1159239/Δ12/ΕΞ 2010/25.11.2010 έγγραφο, ότι σε ό,τι αφορά στις δαπάνες διαβίωσης κύριων και δευτερευουσών κατοικιών, κατά την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών αφαιρούνται μόνο αυτές που προκύπτουν από κύρια κατοικία άνω των 200 τ.μ. και δευτερεύουσες κατοικίες άνω των 150 τ.μ. Αντίθετα, προκειμένου για απαλλασσόμενες δαπάνες διαβίωσης σκάφους αναψυχής μέχρι 10 μέτρα, αυτές θα αφαιρούνται κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών (με εξαίρεση τις χρήσεις 2008 και 2009 βλέπε παρακάτω), δεδομένου ότι προβλέπεται δαπάνη διαβίωσης για τα σκάφη αναψυχής.

- **Οι χρήσεις 2008 και 2009 αποτελούν την μοναδική εξαίρεση και συνεπώς κατά τις χρήσεις αυτές στον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών οι δαπάνες διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων θα αφαιρούνται μόνο εφόσον εμπίπτουν στις διατάξεις περί εφαρμογής του τεκμηρίου.**

Οι χρήσεις 2008 και 2009 αποτελούν την μοναδική εξαίρεση και συνεπώς κατά τις χρήσεις αυτές στον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών οι δαπάνες διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων θα αφαιρούνται μόνο εφόσον εμπίπτουν στις διατάξεις περί εφαρμογής του τεκμηρίου.

- **Λογιστικές διαφορές κατά τον προσδιορισμό του κεφαλαίου προηγούμενων ετών.** Αν ελεγχθούν προηγούμενες χρήσεις από τις οποίες προκύψουν λογιστικές διαφορές (και επιβληθεί ο οικείος φόρος για τα εισοδήματα αυτά) και σε μεταγενέστερη από τον έλεγχο χρήση προκύψει δαπάνη, είχε κριθεί με το 1011722/ΕΞ 2010/Δ12/28.1.2010 έγγραφο, ότι τα εν λόγω εισοδήματα λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς αυτής ως κεφάλαιο προηγούμενων ετών.  
**Σημείωση:** Σχετικά με το ερώτημα της περαίωσης με το ν. 3259/2004, εάν δηλαδή μπορεί να χρησιμοποιηθεί η προσαύξηση των λογιστικών διαφορών που προέκυψε από τη διαδικασία της περαίωσης και για την οποία κατεβλήθη το αντίστοιχο ποσό φόρου, ως αναλωθέν κεφάλαιο για κάλυψη δαπάνης μεταγενέστερης χρήσης, η απάντηση είναι καταφατική, δεδομένου ότι με τον ν. 3259/2004 περαιώθηκαν υποθέσεις από τις οποίες προέκυψαν, είχε κριθεί με το 1007027/83/Α0012/23 Μαρτίου 2009 έγγραφο, ότι οι παραπάνω λογιστικές διαφορές για τις οποίες υποβλήθηκε ο προβλεπόμενος από το νόμο της περαίωσης φόρος.



- **Ανάλωση κεφαλαίου συζύγων, κ.λπ.** Ο σύζυγος μπορεί να επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών αλλά το κεφάλαιο που επικαλείται μπορεί να προέρχεται μόνο από τα δικά του εισοδήματα πριν την έναρξη της έγγαμης συμβίωσης και από το οικογενειακό εισόδημα κατά τη διάρκεια της έγγαμης συμβίωσης.

**Προσοχή:** Σε περιπτώσεις που το εισόδημα του ενός συζύγου δεν αρκεί για να καλύψει τυχόν τεκμήριο των άρθρων 16 και 17 του ν. 2238/1994, τότε αυτό αρχικά καλύπτεται από το οικογενειακό εισόδημα (δηλαδή από το εισόδημα και του άλλου συζύγου). Στην περίπτωση αυτή όμως η κάλυψη της τεκμαρτής δαπάνης είναι ανεξάρτητη από την τυχόν αναζήτηση της προέλευσης των χρημάτων από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κατά την εφαρμογή της φορολογίας κεφαλαίου (άτυπη δωρεά κ.λπ.) .

Να σημειώσουμε όμως ότι το βάρος της απόδειξης για τον χαρακτηρισμό της ανωτέρω περίπτωσης ως άτυπης δωρεάς μεταξύ συζύγων, το φέρει αποκλειστικώς η φορολογική αρχή.

**Σημείωση:** Στην περίπτωση υποβολής δήλωσης λόγω θανάτου συζύγου, μπορεί να επικαλεσθεί σύζυγος εισοδήματα από τα εισοδήματα του άλλου συζύγου αλλά, μόνο από τις κοινές τους δηλώσεις (βλ. σχετ. εγγ.100180711/8-1-2003: «[...] Στην περίπτωση υποβολής δήλωσης συζύγου που βρίσκεται σε χηρεία, μπορούν να επικαλεσθούν εισοδήματα, από δηλωθέντα εισοδήματα που προκύπτουν από τις κοινές δηλώσεις με τον άλλο σύζυγο και φυσικά, εφόσον δεν έχει γίνει χρήση τους [...]»).

Επίσης, είχε κριθεί με το 1039362/Δ12/ΕΞ 2011/8.3.2011 έγγραφο, ότι οι σύζυγοι που υποβάλλουν χωριστά δήλωση φόρου εισοδήματος λόγω διάστασης μπορούν να επικαλεστούν κεφάλαια προηγούμενων ετών για κάλυψη δαπάνης τους το οποίο θα προέρχεται μόνο από τα δικά τους εισοδήματα και όχι από το οικογενειακό εισόδημα που προέκυπτε κατά τη διάρκεια της έγγαμης συμβίωσης.

## **Β. Φορολόγηση με τεκμήρια και ανάλωση κεφαλαίου**

➤ **Φορολόγηση σε κάποιος έτος βάσει τεκμηρίων και μελλοντική ανάλωση κεφαλαίου**

Έστω ένας φορολογούμενος έχει τα ακόλουθα οικονομικά στοιχεία:

α) αντικειμενικές δαπάνες του άρθρου 16 του ν. 2238/1994 ύψους 57.000,00

β) δηλωθέν εισόδημα ύψους 42.000,00

Το εκκαθαριστικό του είχε ως εξής:

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ			
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ		ΕΝΝΙΑΙΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ	
Α. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ			
Δ.Ο.Υ.	αρ. φορολ. μητρώου	αρ. δήλωσης	
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	αριθ. χρημ. καταλ.	αριθ. πιστ.κατ/σης	αριθ. ειδ/σης
<b>2011</b>			
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΖΥΓΟΥ			
Γ1. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ Φ.Ε.		Υπόχρεο	Της συζύγου
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		42.000,00	
ΠΡΟΣΤ. ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΤΙΚ. ΔΑΠΑΝΩΝ		15.000,00	
ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΕΙΣΟΔ.- ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ			
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		57.000,00	
ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ		9.313,90	

Από τα παραπάνω βλέπουμε ότι ο συγκεκριμένος φορολογούμενος φορολογήθηκε με βάση τα τεκμήρια διότι δεν τα κάλυπτε με το δηλωθέν εισόδημά του. Μάλιστα, η διαφορά αναγράφεται στο πεδίο «ΠΡΟΣΤ. ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΤΙΚ. ΔΑΠΑΝΩΝ» του εκκαθαριστικού σημειώματος. Συνεπώς, το τελικό φορολογητέο εισόδημά του ανήλθε στα 57.000,00 ευρώ (42.000,00 + 15.000,00). Εάν μετά από μερικά χρόνια χρειαστεί να επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών και συμπεριλάβει το συγκεκριμένο έτος, τότε για το έτος αυτό η κατάσταση θα έχει ως ακολούθως:

<b>ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ</b>	<b>2011</b>
Δηλωθέν εισόδημα	42.000,00
Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων	15.000,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ</b>	57.000,00
Τεκμήρια άρθρου 16 & 17 ν.2238/1994	57.000,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ &amp; ΔΑΠΑΝΩΝ</b>	57.000,00
<b>ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΤΗΝ ΧΡΗΣΗ</b>	0,00
<b>ΤΕΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ</b>	0,00

Από την ανωτέρω κατάσταση προκύπτει ότι δεν υπάρχει υπόλοιπο κεφαλαίου προς ανάλωση για τη συγκεκριμένη χρονιά. Το μηδενικό αυτό υπόλοιπο είναι προφανές ότι δεν επηρεάζει κανένα άλλο ποσό (βλ. σχετ. Δ12Α 1148627 ΕΞ 27.9.2013 και 1144110/ΔΕΑΦ Α'/ΕΞ 2015/5.11.2015).

**Γ. Ανάλωση κεφαλαίου σε χρήσεις ή φορολογικά έτη που υπήρχαν τεκμήρια που απαλλάσσονταν**

- Ανάλωση κεφαλαίου σε χρήση που υπήρχαν τεκμήρια που απαλλάσσονταν κατά το έτος υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Κατά την κατάρτιση του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, πρέπει να αφαιρούνται οι δαπάνες των άρθρων 16 και 17 του ν. 2238/1994 και μετέπειτα των άρθρων 31 και 32 του ν. 4172/2013, ακόμη κι αν αυτές απαλλάσσονταν από το τεκμήριο τις χρονιές εκείνες που είχαν υποβληθεί οι σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

**Προσοχή:** Η μοναδική εξαίρεση, αφορούσε στα οικ. έτη 2009 και 2010, στα οποία οι δαπάνες αυτές αφαιρούνταν εφόσον αυτές ενέπιπταν στις διατάξεις περί τεκμηρίων.

**Παράδειγμα**

Έστω ένας φορολογούμενος έχει τα ακόλουθα οικονομικά στοιχεία για το οικ. έτος 2003:

α) ένα αυτοκίνητο 11 φορολογήσιμων ίπων με αριθμ. κυκλοφορίας ΥΑΒ 1212, το οποίο του ανήκει κατά ποσοστό 100%. Το έτος πρώτης κυκλοφορίας του αυτοκινήτου ήταν το 2000.

β) δηλωθέν εισόδημα ύψους 5.000,00.

Η τρίτη σελίδα του εντύπου Ε1 του οικ. έτους 2003 είχε ως ακολούθως:

ΠΙΝΑΚΑΣ 6. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΤΕΚΜΑΡΤΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ									
1. Ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης με βάση:									
α) το ετήσιο τεκμαρτό ή καταβαλλόμενο μίσθωμα για δευτερεύουσες κατοικίες _____ 707 <input type="text"/> 708 <input type="text"/>									
β) τα επιβατικά αυτ/τα Ι.Χ., Μ.Χ. και τζιπ (οικογένειας, ατομικής-εταιρικής επιχ/σης, κοινωνιών και κοινοπραξιών)									
Α/Α	Όνοματεπώνυμο κυρίου Ε.Ι.Χ., Μ.Χ. και τζιπ		ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ		Φορ. Ίπποι	Μήνες κυρ/τος μέσα στο 2002	Ποσοστό συνδ. %	Έτος πρώτης κυκλ.	
			Γράμματα	Αριθμός					
1	Όνοματεπώνυμο	750	ΥΑΒ	1212	11	12	100	2000	851 <input type="text"/> 852 <input type="text"/>

Βλέπουμε ότι στον κ.α. 851 δεν έχει αναγραφεί κανένα ποσό, διότι το αυτοκίνητο αυτό δεν ενέπιπτε στις διατάξεις των τεκμηρίων. Ο ανωτέρω φορολογούμενος το οικ. έτος 2005 προχώρησε σε ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών ξεκινώντας από το οικ. έτος 2002. Η κατάσταση που συνέταξε έχει ως εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	2004	2003	2002
Φορολογούμενα εισοδήματα	20.000,00	5.000,00	12.000,00
Αφορολόγητα & φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο	0,00	0,00	1.000,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ</b>	20.000,00	5.000,00	13.000,00
Τεκμήρια άρθρου 16 & 17 ν.2238/1994	11.800,00	<b>11.800,00</b>	11.800,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ &amp; ΔΑΠΑΝΩΝ</b>	11.800,00	11.800,00	11.800,00
<b>ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΤΗΝ ΧΡΗΣΗ</b>	8.200,00	-6.800,00	1.200,00
<b>ΤΕΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ</b>	2.600,00	-5.600,00	1.200,00

Από την ανωτέρω κατάσταση βλέπουμε ότι, στο οικ. έτος 2003 προκύπτει **αρνητικό υπόλοιπο** διότι η τεκμαρτή δαπάνη του αυτοκινήτου αφαιρέθηκε παρόλο που δεν ενέπιπτε στις διατάξεις περί τεκμηρίου το έτος που υποβλήθηκε η δήλωση. Αυτό το αρνητικό υπόλοιπο **επηρεάζει** το θετικό υπόλοιπο της προηγούμενης χρονιάς και μεταφέρεται –αν παραμένει αρνητικό– και στα επόμενα έτη.

Στο παράδειγμά μας το αρνητικό υπόλοιπο του οικ. έτους 2003 (-6.800,00), αρχικά επηρέασε το θετικό υπόλοιπο του οικ. έτους 2002 και στη συνέχεια το νέο αρνητικό υπόλοιπο μεταφέρθηκε στο επόμενο έτος, με τελικό αποτέλεσμα το ποσό των 2.600,00 ευρώ  $\{ [ 1.200,00 + (-6.800,00) + 8.200,00 ] = 2.600,00 \}$ .

### Προσοχή:

**Αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από τον υπολογισμό της ελάχιστης φορολογίας με τα άρθρα 31 και 32 του ν. 4172/2013 (π.χ. ανάπηρος για επιβατικό αυτοκίνητο), ή για τα κρινόμενα έτη δεν εφαρμοζόταν η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 ν. 4172/2013 ή των παλαιότερων διατάξεων του ν. 2238/1994 και δεν έχει φορολογηθεί το εισόδημά του βάσει προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου τότε το αρνητικό υπόλοιπο που προκύπτει από την ανάλωση επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα του συνόλου των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος.- Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος εξαιρείται από τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας με βάση τα άρθρα 31 και 32 του ν. 4172/2013 (π.χ. ανάπηρος για επιβατικό αυτοκίνητο), ή για τα κρινόμενα έτη δεν εφαρμοζόταν η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες ) του άρθρου 32 ν. 4172/2013 και δεν έχει φορολογηθεί το εισόδημά του βάσει προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου τότε το αρνητικό υπόλοιπο που προκύπτει από την ανάλωση επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα του συνόλου των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος (σχετ. 1144110/ΔΕΑΦ Α'/ΕΞ 2015/511.2015).**

#### Δ. Ζημία ατομικής επιχείρησης ή ελ. επαγγέλματος και φορολόγηση με τεκμήρια

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013 ισχύουν τα ακόλουθα: *«Για τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, η ζημία του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη».*

Τα ίδια ίσχυαν και με τον προγενέστερο Κ.Φ.Ε. (η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, σύμφωνα με την οποία, *«προκειμένου να προσδιορισθεί το εισόδημα με βάση την ετήσια δαπάνη του άρθρου αυτού, η ζημία του ίδιου οικονομικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και ούτε μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη».*

##### ➤ Προϊστορία της σχετικής διάταξης

Όπως αναφέραμε πριν τον ν. 4172/203 η εν λόγω διάταξη υπήρχε και στην παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994. Όμως και πριν τον ν.2238/1994 υπήρχε και στον ν. 3323/1955 (είχε προστεθεί με την παρ. 8 του άρθρου 5 του ν. 1828/1989) και στη συνέχεια ενσωματώθηκε στον ν. 2238/1994 (κώδικας φορολογίας εισοδήματος). Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του ν. 1828/1989 που εισήγαγε την ανωτέρω διάταξη στον τότε ν. 3323/1955, *«η διάταξη αυτή δικαιολογείται από το γεγονός ότι το προσδιοριζόμενο ποσό εισοδήματος με βάση τις τεκμαρτές και πραγματικές δαπάνες προϋποθέτει την ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματος».* Συνεπώς, ο νομοθέτης «τιμωρεί» όσους επιτηδευματίες εμφανίζουν ζημία και ταυτόχρονα έχουν δαπάνες των άρθρων 16 και 17 του ν. 2238/1994 τις οποίες δεν μπορούν να καλύψουν (εκείνη τη χρονιά) με ανάλωση κεφαλαίων. Δηλαδή, η διάταξη αυτή είναι ένα είδος «πέναλτι» με σοβαρότατες συνέπειες για τους φορολογούμενους.



## ➤ Παραδείγματα για χρήσεις έως 31.12.2013

<u>Παράδειγμα Α</u>	
Τεκμήρια άρθρων 16 & 17 ν. 2238/94	Ποσό
Τεκμήρια άρθρου 16	45.000,00
Πηγή εισοδήματος	Ποσό
Από ακίνητα	10.000,00
Από μισθωτές υπηρεσίες	5.000,00
Από ελ. επάγγελμα (ζημία)	-6.000,00
<b>I. Σύνολο θετικών εισοδημάτων</b>	<b>15.000,00</b>
<b>II. Σύνολο ζημίας</b>	<b>-6.000,00</b>
<b>Συμψηφισμός εισοδημάτων (I - II)</b>	<b>9.000,00</b>

Από το ανωτέρω παράδειγμα βλέπουμε ότι, ο φορολογούμενος έχει τεκμήρια της τάξεως των 45.000,00 ευρώ. Τα εισοδήματά του υπολείπονται κατά πολύ και έχει επίσης κι ένα αρνητικό στοιχείο εισοδήματος (ζημία) από ελευθέρια επαγγέλματα. Το άθροισμα των θετικών στοιχείων εισοδήματος είναι 15.000,00 ευρώ. Η ζημία από ελευθέρια επαγγέλματα (-6.000,00), αρχικά θα συμψηφιστεί με τα υπόλοιπα εισοδήματα.

Μετά το συμψηφισμό το τελικό ποσό θετικών εισοδημάτων ανέρχεται στα 9.000,00 ευρώ. Ο φορολογούμενος δεν διαθέτει ποσό για ανάλωση κεφαλαίου από προηγούμενα χρόνια και συνεπώς θα φορολογηθεί βάσει των τεκμηρίων (45.000,00). Στο παράδειγμα αυτό όπως βλέπουμε, το γεγονός ότι θα φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων δεν επηρεάζει το ποσό της ζημίας από την ατομική επιχείρηση, διότι δεν είχε απομείνει κανένα ποσό αυτής μετά τον συμψηφισμό.

**Προσοχή:** Ανάλωση κεφαλαίου αν σε κάποιο από τα παρελθόντα έτη υπάρχει ζημία.- Είχε κριθεί με το 1174648/Δ12Α/ΕΞ 2011/22 Δεκεμβρίου 2011 έγγραφο, ότι τα αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά ή αφορολόγητα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται στο συνολικό καθαρό εισόδημα και συνεπώς δεν συμψηφίζονται με τη ζημιά προηγούμενων χρήσεων από εμπορική επιχείρηση.

Επιπλέον, αν σε κάποιο από τα παρελθόντα έτη τα οποία ο φορολογούμενος επικαλείται προς ανάλωση κεφαλαίου υπάρχει ζημία από εμπορική επιχείρηση, η ζημία αυτή καταρχήν συμψηφίζεται με τα υπόλοιπα εισοδήματα του φορολογουμένου. Όταν το τελικό αποτέλεσμα μετά το συμψηφισμό παραμένει αρνητικό, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών η τελική ζημία της χρήσης αυτής δε λαμβάνεται υπόψη αφαιρετικά αλλά για τη χρήση αυτή θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο για ανάλωση.

<u>Παράδειγμα Β</u>	
Τεκμήρια άρθρων 16 & 17 ν. 2238/94	Ποσό
Τεκμήρια άρθρου 16	50.000,00
Πηγή εισοδήματος	Ποσό
Από ακίνητα	3.000,00
Από μισθωτές υπηρεσίες	5.000,00
Από ελ. επάγγελμα (ζημία)	-16.000,00
I. Σύνολο θετικών εισοδημάτων	8.000,00
II. Σύνολο ζημίας	-16.000,00
Συμψηφισμός εισοδημάτων (I - II)	-8.000,00

Από το ανωτέρω παράδειγμα βλέπουμε ότι, ο φορολογούμενος έχει τεκμήρια της τάξεως των 50.000,00 ευρώ. Τα εισοδήματά του υπολείπονται κατά πολύ και έχει επίσης κι ένα αρνητικό στοιχείο εισοδήματος (ζημία) από ελευθέρια επαγγέλματα. Το άθροισμα των θετικών στοιχείων εισοδήματος είναι 8.000,00 ευρώ. Η ζημία από ελευθέρια επαγγέλματα (-16.000,00), αρχικά θα συμψηφιστεί με τα υπόλοιπα εισοδήματα. Μετά τον συμψηφισμό το τελικό ποσό της ζημίας που απομένει ανέρχεται στα -8.000,00 ευρώ. Ο φορολογούμενος δεν διαθέτει ποσό για ανάλωση κεφαλαίου από προηγούμενα χρόνια και συνεπώς θα φορολογηθεί βάσει των τεκμηρίων (50.000,00). Στο παράδειγμα αυτό όπως βλέπουμε, το γεγονός ότι θα φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων επηρεάζει το ποσό της ζημίας από την ατομική επιχείρηση και το υπόλοιπο αυτής της ζημίας (-8.000,00) δεν μεταφέρεται στα επόμενα έτη.

Μέσα από το παράδειγμα αυτό μπορείτε να κατανοήσετε την έννοια της μη μεταφοράς ζημίας σε επόμενα έτη, όταν η φορολόγηση γίνεται βάσει τεκμηρίων ή αντικειμενικών δαπανών.

## ➤ Παράδειγμα για φορολογικά έτη 2014 και μετά (από 1.1.2014 και μετά)

<u>Παράδειγμα</u>	
Αντικειμενικές δαπάνες του ν. 4172/2013	Ποσό
Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες άρθρου 31	50.000,00
Εισοδήματα	Ποσό
Από ακίνητα	3.000,00
Από μισθωτές υπηρεσίες	5.000,00
Από ελ. επάγγελμα (ζημία)	-16.000,00
<b>I. Σύνολο θετικών εισοδημάτων</b>	<b>8.000,00</b>
<b>II. Σύνολο ζημίας</b>	<b>-16.000,00</b>
Δεν γίνεται συμψηφισμός της ζημιάς με τα άλλα εισοδήματα.	

## Ε. Το θέμα της αναγραφής ποσών στους κωδ. 787-788 και η ανάλωση κεφαλαίου

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
Φορολογούμενα εισοδήματα	20.000,00	50.000,00	20.000,00	15.000,00	8.000,00	50.000,00	25.000,00
Αφορολόγητα & φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο	1.500,00			1.000,00	11.000,00		
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ</b>	21.500,00	50.000,00	20.000,00	16.000,00	19.000,00	50.000,00	25.000,00
Τεκμήρια άρθρου 16 & 17 ν.2238/1994	25.000,00	40.000,00	13.000,00	35.000,00	8.000,00	12.000,00	20.000,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ &amp; ΔΑΠΑΝΩΝ</b>	25.000,00	40.000,00	13.000,00	35.000,00	8.000,00	12.000,00	20.000,00
<b>ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΤΗΝ ΧΡΗΣΗ</b>	-3.500,00	10.000,00	7.000,00	<b>-19.000,00</b>	11.000,00	38.000,00	5.000,00
Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε				<b>25.000,00</b>			
<b>ΤΕΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ</b>	48.500,00	52.000,00	42.000,00	35.000,00	<b>54.000,00</b>	43.000,00	5.000,00

Στο παράδειγμά μας, το τελικό ποσό που απέμεινε προς ανάλωση είναι 48.500,00 ευρώ και προέκυψε από το τελικό αλγεβρικό άθροισμα των διαθεσίμων ποσών της κάθε χρονιάς [5.000,00 + 38.000,00 + 11.000,00 + (-19.000,00) + 7.000,00 + 10.000,00 + (-3.500,00)].

## VIII. Προσαύξηση περιουσίας

- Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.
- Με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, **η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.**
- Τα παραπάνω αναφέρονται **σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας**, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.
- Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

- Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται **σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικοπέδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.),** η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.
- Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, **απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.**
- Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά (σημείωση: Δείτε και την ΠΟΛ.1095/2011).
- Σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, **πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου , φόρος γονικής παροχής , φόρος δωρεάς κ.λπ.).**



- Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών **πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.**

Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. **Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό.** Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

- Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. **Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.**
- 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.
- Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

## ΙΧ. Διαφορά τεκμαρτού και συνολικού εισοδήματος

1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:

α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις **ή** εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις **ή** δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία **ή** έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή

β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα **ή** εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

γ) σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.

δ) σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο. Α. Ε.Δ).

Όταν το πραγματικό εισόδημα των φορολογουμένων κατά το φορολογικό έτος 2016 **δεν υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ και το τεκμαρτό τους εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των 9.500 ευρώ** και εφόσον δεν ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα για την οποία απαιτείται η υποβολή δήλωση έναρξης εργασιών ή ατομική αγροτική δραστηριότητα, το εισόδημα αυτό, εξαιρουμένου του εισοδήματος από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, και η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, φορολογούνται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 15 και την παρ. 1 του άρθρου 16. Εάν το πραγματικό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ, το υπερβάλλον ποσό φορολογείται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 29. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για τους φορολογούμενους που διέκοψαν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, για το εισόδημα που απέκτησαν μετά τη διακοπή της. .

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2016
Δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες	10.000,00 ευρώ
Δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	5.000,00 ευρώ
Σύνολο εισοδημάτων	15.000,00 ευρώ
Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες	25.000,00 ευρώ
Προστιθέμενη διαφορά εισοδήματος	10.000,00 ευρώ (15.000,00 – 25.000,00)

Η προστιθέμενη διαφορά εισοδήματος (10.000,00 ευρώ) θα φορολογηθεί με βάση την κλίμακα των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία.

