

## Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2016

### Συντελεστές

Συντελεστής φόρου για όλα τα νομικά πρόσωπα 29%

Εξαίρεση μόνο για τους αγροτικούς συνεταιρισμούς και ομάδες παραγωγών – 13%

Προκαταβολή για όλους 100%

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ - ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

1. Οι **κωδικοί 116, 117, 118 και 119** θα συμπληρώνονται από όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, που συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους είτε με βάση τα Δ.Λ.Π. είτε με τα Ε.Λ.Π. Επισημαίνεται ότι οι **κωδικοί 118 και 119** θα συμπληρώνονται μόνο από αυτούς που εμφανίζουν διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, καθόσον διαφορετικά θα συμπληρώνονται μόνο οι **κωδικοί 116 και 117**, αντίστοιχα.

Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.	116		
Ή ζημία βάσει χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.	117		
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	118		
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	119		

Όσον αφορά στον **κωδικό 650** «Εφαρμογή Δ.Λ.Π/ Ε.Λ.Π», αυτός θα παραμείνει ανενεργός, αφού σε κάθε περίπτωση η συμπλήρωση της δήλωσης θα ξεκινά από τους **κωδικούς 116 και 117**.

2. Στον **κωδικό 455** θα μεταφέρεται το σύνολο των μη εκπιπόμενων δαπανών από την κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης, καθόσον η ανάλυση, σε επιμέρους κωδικούς, των αντίστοιχων δαπανών καταχωρείται πλέον μόνο στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης από όπου

μεταφέρεται το συνολικό ποσό αυτών στη δήλωση.

Επισημαίνεται ότι στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης (**ΚΑ:2020**) καταχωρούνται και τα ποσά που διανέμονται από τα κέρδη της τρέχουσας χρήσης σε μέλη Δ.Σ. καθώς και στο προσωπικό της επιχείρησης, τα οποία με βάση τις διατάξεις του ν. [4308/2014](#) (Ε.Λ.Π.) αντιμετωπίζονται ως δαπάνες (παροχές σε εργαζομένους).

20.	Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση	2020
-----	--	------

3. Στον **κωδικό 453** αναγράφεται το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίστηκε με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. [2238/1994](#) όπως αυτό εμφανίζεται στις 31.12.2015 και αφορά τις χρήσεις που έληξαν στις 31.12.2011, 31.12.2012 και 31.12.2013 μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που αφορούν χρήσεις πριν την 31.12.2013 και έλαβαν χώρα μέχρι την 31.12.2015 το οποίο μεταφέρεται αυτούσιο στα φορολογητέα έσοδα του φορολογικού έτους 2016 συναθροιζόμενο με τα λοιπά φορολογούμενα έσοδα του έτους αυτού. Σε περίπτωση που μία επιχείρηση κλείνει ισολογισμό με ημερομηνία διαφορετική της 31ης Δεκεμβρίου π.χ. 30.06, το υπόλοιπο του υπόψη λογαριασμού, όπως αυτό εμφανίζεται στις 30.06.2015 και αφορά τις χρήσεις που έληξαν στις 30.06.2012, 30.06.2013 και 30.06.2014, θα μεταφερθεί αυτούσιο στα φορολογητέα έσοδα του φορολογικού έτους που λήγει στις 30.06.2017 που ακολουθεί την πενταετία μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που έλαβαν χώρα έως και το προηγούμενο φορολογικό έτος ([ΔΕΑΦΒ 1137110 ΕΞ 2015/21.10.2015](#) έγγραφό μας).

4. Ο **κωδικός 457** συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις για τις οποίες προκύπτει χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου κατά το πρώτο φορολογικό έτος από τη διαγραφή χρεών οφειλετών τους, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παρ. 3 του άρθρου 27](#) του ν. [4172/2013](#). Στον σχετικό κωδικό θα δηλωθούν το τρέχον φορολογικό έτος τα 14/15 της προκύπτουσας διαφοράς, προκειμένου να μπορέσει να εκπεσθεί το 1/15.

Για τα επόμενα φορολογικά έτη, το σχετικό ποσό θα αναγράφεται μόνο στον **κωδικό 473** προκειμένου να εκπίπτει κατ' έτος από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης το 1/15 της προκύπτουσας χρεωστικής διαφοράς.

Επίσης, από τις ίδιες επιχειρήσεις και μόνο κατά το πρώτο φορολογικό έτος εφαρμογής της διάταξης, συμπληρώνονται πρώτα οι **κωδικοί αριθμοί 811, 812 και 813** (Πίνακας VI) προκειμένου να δηλώσουν το συνολικό ποσό της χρεωστικής διαφοράς, το ποσό απόσβεσης της χρεωστικής διαφοράς του τρέχοντος φορολογικού έτους και το υπολειπόμενο ποσό της χρεωστικής διαφοράς προς απόσβεση, αντίστοιχα.

Περαιτέρω, σε περίπτωση που τα υπόψη νομικά πρόσωπα εφαρμόσουν για το τρέχον φορολογικό έτος τις διατάξεις του [άρθρου 27Α](#) του

ν. [4172/2013](#), θα καταχωρήσουν στον **κωδικό 995** το ποσό της φορολογικής απαίτησης του έτους αυτού το οποίο συμψηφίζεται με τον αναλογούντα φόρο (**ΚΑ:004**). Σε περίπτωση που το ποσό του **ΚΑ: 995** είναι μεγαλύτερο του **ΚΑ:004**, το υπόλοιπό του ή το συνολικό ποσό (ζημιογόνα αποτελέσματα) θα εμφανίζεται στον **κωδικό 996** καθόσον το ποσό της φορολογικής απαίτησης κατά το μέρος που δεν συμψηφίζεται είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 27Α](#) του ν. [4172/2013](#), άμεσα εισπράξιμο από το Ελληνικό Δημόσιο. Επισημαίνεται ότι αν το νομικό πρόσωπο έχει κάνει χρήση των φορολογικών κινήτρων του ν. [3908/2011](#) και του ν. [4030/2011](#) ([παρ.Β2 άρθρου 43](#) και [παρ.Β2 άρθρου 44](#)) το ποσό της φορολογικής απαίτησης θα συμψηφίζεται με τον αναλογούντα φόρο (**ΚΑ: 004**) μειωμένο με το ποσό των **κωδικών 579 και 575**, αντίστοιχα.

5. Στον **κωδικό 452** αναγράφεται το μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 66](#) του ν. [4172/2013](#) και με βάση τις οδηγίες που έχουν δοθεί με την [ΠΟΛ.1076/17.3.2014](#) εγκύκλιο.

6. Στους **κωδικούς 495, 474, 458, 465, 466, 470, 463, 467, 459, 468, 471, 472, 469, 559, 752, 475, 473, 550 και 462**, αναγράφονται τα έσοδα που με βάση τις αναφερόμενες στους οικείους κωδικούς διατάξεις του ν. [4172/2013](#) απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος. Επισημαίνεται ότι οι ως άνω κωδικοί συμπληρώνονται χωρίς να ελέγχεται η επάρκεια κερδών με βάση το ποσό του **κωδικού 016**. Σε περίπτωση που μετά την αφαίρεση των ως άνω κωδικών από τον **κωδικό 024** προκύψει ζημία, η ζημία αυτή αναγνωρίζεται φορολογικά. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση που προσαυξάνονται οι ζημίες του **κωδικού 224** λόγω της αφαίρεσης των πιο πάνω κωδικών.

### **Απαλλασσόμενα μερίσματα**

Τα εισπραττόμενα μερίσματα αντιμετωπίζονται με την μέθοδο της απαλλαγής ή με την μέθοδο της πίστωσης

Α) Εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις (πάνω από 10 τοις εκατό , διακρατεί το ποσοστό συμμετοχής για τουλάχιστον 24 μήνες) αντιμετωπίζεται με την μέθοδο της απαλλαγής .

Ειδικότερα:

Στον **κωδικό 495** αναγράφεται το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος με βάση τις προϋποθέσεις των διατάξεων του [άρθρου 48](#) του ν. [4172/2013](#). Για την τεκμηρίωση της πλήρωσης των προϋποθέσεων το νομικό πρόσωπο θα συμπληρώνει υποχρεωτικά τον Πίνακα 4. Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) που τηρούν τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων τους.

**Εάν το νομικό πρόσωπο επιλέξει την μέθοδο της απαλλαγής από τον πρώτο χρόνο συμμετοχής (δεν έχουν συμπληρωθεί οι 24 μήνες διακράτησης ποσοστού συμμετοχής ) τότε :**

α) Επίσης, σε περίπτωση που ο λήπτης νομικό πρόσωπο ζητήσει προσωρινά απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος με κατάθεση αντίστοιχης εγγυητικής επιστολής, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παρ. 3 του άρθρου 48](#), θα πρέπει να αναγράψει στον ίδιο πίνακα τα στοιχεία της εγγυητικής επιστολής ([ΠΟΛ.1039/26.1.2015](#) εγκύκλιος) και ταυτόχρονα να συμπληρώσει τον **κωδικό 656**.

β) Αντίθετα, σε περίπτωση που το νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει την περίοδο των 24 μηνών έχει επιλέξει να μην καταθέσει εγγυητική επιστολή και επομένως να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις, θα συμπληρώσει τον **κωδικό 655** (και τον **κωδικό 656** με την ένδειξη «ΟΧΙ») και στη συνέχεια θα πρέπει να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση, χωρίς κυρώσεις, για το ίδιο φορολογικό έτος μόλις συμπληρωθεί η προϋπόθεση διακράτησης του ποσοστού συμμετοχής (2 έτη) προκειμένου να φορολογηθεί με τη μέθοδο της απαλλαγής. Τυχόν επιπλέον χρεωστικά ποσά που προκύπτουν από την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης βεβαιώνονται.

655	Υποβολή δήλωσης για εισπρατ. μερίσματα πριν τη συμπλήρωση 24 μηνών (παρ. 1 άρθρου 48 ν. 4172/2013)	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	2
656	Κατάθεση εγγυητικής επιστολής (παρ. 3 άρθρου 48 ν. 4172/2013)	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	2

Στον **κωδικό 474** αναγράφεται το ποσό των εσόδων λόγω συμμετοχής που έχει αποκτήσει νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από αφορολόγητα έσοδα του ν. [2238/1994](#), τα οποία φορολογήθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων των [παρ. 12](#) και [13 του άρθρου 72](#) του ν. [4172/2013](#), προκειμένου κατά την περαιτέρω διανομή τους να μην έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του [άρθρου 47](#) του ν. [4172/2013](#) (φορολόγηση με συντελεστή 29%) καθόσον με την επιβολή της αυτοτελούς φορολόγησης (15% ή 19%), εξαντλήθηκε κάθε φορολογική υποχρέωση και των μετόχων ή εταιριών που τα απέκτησαν.

Επιπλέον, στον κωδικό αυτό αναγράφονται και τα ποσά των πλεονασμάτων των αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων του ν. [4015/2011](#), διανεμηθέντων και μη, προκειμένου οι υπόψη συνεταιρισμοί να τύχουν απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος καθόσον τα ποσά αυτά δεν φορολογούνται στο όνομα των αγροτικών συνεταιρισμών αλλά των μελών αυτών με βάση τα αναφερόμενα στο αριθ. [ΔΕΑΦ Β 1068288 ΕΞ 2016/26.4.2016](#) έγγραφό μας.

Στον **κωδικό 458** αναγράφεται η υπερτίμηση που προκύπτει από τυχόν αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου η οποία δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, όπως διευκρινίσθηκε στην [ΠΟΛ.1059/18.3.2015](#) εγκύκλιό μας.

Στον **κωδικό 465** αναγράφεται η υπεραξία που προκύπτει από μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί κατ' εφαρμογή του ν. [3156/2003](#), καθώς και εταιρικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί από εταιρείες με έδρα σε χώρες της Ε.Ε και του ΕΟΧ/ΕΖΕΣ, όπως έχει διευκρινισθεί με την [ΠΟΛ.1032/26.1.2015](#) εγκύκλιό μας.

Στον **κωδικό 466** αναγράφεται η υπεραξία που προκύπτει από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, Ε.Ε., ΕΟΧ/ΕΖΕΣ), όπως έχει διευκρινισθεί με

την [ΠΟΛ.1032/26.1.2015](#) εγκύκλιό μας, καθώς και τα διανεμόμενα κέρδη από μερίδια ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, Ε.Ε., ΕΟΧ/ΕΖΕΣ) με βάση τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1042/26.1.2015](#) εγκύκλιό μας.

Για τα ως άνω ποσά, σε περίπτωση διανομής τους από τους δικαιούχους, δεν οφείλεται φόρος νομικού προσώπου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παρ.1 του άρθρου 47](#) του ν.4172/2013, καθόσον κατισχύουν οι ειδικότερες διατάξεις της [παρ.5 του άρθρου 103](#) του ν.4099/2012, από τις οποίες προκύπτει ότι οι μεριδιούχοι ή μέτοχοι, κατά περίπτωση, των ΟΣΕΚΑ απαλλάσσονται από κάθε φόρο, δεδομένου ότι με την καταβολή του φόρου στο επίπεδο του ΟΣΕΚΑ (ειδικός φόρος επί του ενεργητικού του), εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των ΟΣΕΚΑ και των μεριδιούχων ή μετόχων του.

Στον ίδιο κωδικό αναγράφεται και το ποσό των μερισμάτων που εισπράττουν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες από εταιρίες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν.2778/1999, για τα οποία επίσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 47](#) του ν.4172/2013 σε περίπτωση τυχόν διανομής τους κατά το τρέχον φορολογικό έτος (σχετ. το αριθ. [ΔΕΑΦΒ 1097106 ΕΞ 2016/24.6.2016](#) έγγραφό μας).

Επισημαίνεται, ότι η τυχόν ζημία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ, θα πρέπει να καταχωρηθεί στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης ως μη εκπιπτόμενη δαπάνη.

στ) Στον **κωδικό 470** αναγράφεται η υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση της άδειας κυκλοφορίας και του οχήματος αυτοκινήτων δημοσίας χρήσης κατ' εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 10](#) του ν.2579/1998, καθόσον οι υπόψη διατάξεις ως ειδικότερες κατισχύουν του ν.4172/2013. Στον ίδιο κωδικό αναγράφεται και η υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση μετοχών ανωνύμων εταιρειών ΚΤΕΛ, όταν η μετοχική ιδιότητα μεταβιβάζεται ταυτόχρονα με τη μεταβίβαση του λεωφορείου Δ.Χ, κυριότητας του μεταβιβάζοντα μετόχου ([ΠΟΛ.1128/15.6.2015](#) εγκύκλιος).

Επίσης, στον ίδιο κωδικό αναγράφεται και το ποσό της υπεραξίας από τη μεταβίβαση αυτοκινήτου ΙΧ του ν.δ.1146/1972 νομικού προσώπου με απλογραφικά βιβλία, σε περίπτωση που έχει επιλεγεί η αυτοτελής φορολόγηση με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και το σχετικό ποσό έχει καταχωρηθεί στα βιβλία του.

ζ) Στον **κωδικό 463** αναγράφεται το ποσό της υπεραξίας σε περίπτωση εισφοράς ενεργητικού ή συγχώνευσης με τις διατάξεις των [άρθρων 52](#) και [54](#) του ν.4172/2013, αντίστοιχα, η οποία με βάση τις ίδιες διατάξεις δεν φορολογείται κατά τον χρόνο του μετασχηματισμού.

η) Στον **κωδικό 467** αναγράφεται το ποσό των τόκων που προκύπτουν από ομόλογα που εκδόθηκαν από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (ΕΤΧΣ), κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, οι οποίοι απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ.5 του άρθρου 47](#) του ν.4172/2013.

θ) Ο **κωδικός 459** συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που αποκτούν κέρδη από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 5 του άρθρου 58](#) του ν. [4172/2013](#).

*[5. Τα κέρδη των επιχειρήσεων των περιπτώσεων α', β', δ', ε' και στ' του άρθρου 45, εφόσον αυτές εμπίπτουν στην έννοια των πολύ μικρών επιχειρήσεων, όπως ορίζονται στη Σύσταση 2003/361/ΕΚ της Επιτροπής της 6ης Μαΐου 2003, από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας προς την εταιρεία «Δ.Ε.Η. Α.Ε.» ή άλλο προμηθευτή, μετά από την ένταξή τους στο «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) Κw», κατόπιν απόφασης των Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 14 του ν. 3468/2006 (Α' 8), απαλλάσσονται του φόρου. Η εν λόγω απαλλαγή χορηγείται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό με την ονομασία «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) Κw». Σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους, φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος κώδικα κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους αντίστοιχα.]*

ι) Στον **κωδικό 468** αναγράφονται τα απαλλασσόμενα έσοδα των φορέων γενικής κυβέρνησης που είναι κεφαλαιουχικές εταιρείες και στις οποίες συμμετέχει το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με ποσοστό 100%, προκειμένου τα υπόψη νομικά πρόσωπα να φορολογηθούν για το εισόδημά τους από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' του [άρθρου 46](#) του ν. [4172/2013](#).

Ταυτόχρονα, όμως θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπληρωθεί και ο **κωδικός 2017** της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης» με βάση τις αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν στα απαλλασσόμενα έσοδα, προκειμένου να υπαχθεί τελικά σε φορολόγηση, κατά την εκκαθάριση της δήλωσης, το οριζόμενο από το νόμο αντίστοιχο εισόδημα (κεφάλαιο και υπεραξία κεφαλαίου).

ια) Στον **κωδικό 471** αναγράφονται τα έσοδα των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιριών που αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα (π.χ. συνδρομές και εγγραφές των μελών, χορηγίες ή δωρεές προς τις εταιρείες, κ.λπ.) και τα οποία όπως έχει γίνει δεκτό με την [ΠΟΛ.1059/18.3.2015](#) εγκυκλιό μας δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων και συνεπώς δεν φορολογούνται. Ταυτόχρονα, όμως θα πρέπει να συμπληρωθεί ο **κωδικός 2021** της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης» με βάση τις αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν στα πιο πάνω ποσά, προκειμένου να είναι εφικτή η εκκαθάριση των υπόψη νομικών οντοτήτων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

ιβ) Στον **κωδικό 472** αναγράφονται οι εισφορές των μελών των Τοπικών Οργανισμών Εγγείων Βελτιώσεων (συνδρομές - δικαιώματα εγγραφής), οι οποίες δεν φορολογούνται καθόσον δεν αποτελούν έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές ([ΔΕΑΦ Β 1102518 2015/23.7.2015](#) έγγραφό μας). Ταυτόχρονα, όμως θα πρέπει να συμπληρωθεί ο **κωδικός 2022** της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης» με βάση τις αντίστοιχες δαπάνες

που αφορούν στα πιο πάνω ποσά, προκειμένου να είναι εφικτή η εκκαθάριση των υπόψη νομικών οντοτήτων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

**Προσοχή από το 2017 οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις με βάσει τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4456/2017**

ιγ) Στον **κωδικό 469** αναγράφονται τα έσοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που απαλλάσσονται της φορολογίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 46](#) του ν. [4172/2013](#) (π.χ. Τράπεζα Ελλάδος) ή ειδικών διατάξεων νόμων (π.χ απαλλασσόμενα έσοδα τεχνικών εταιρειών του άρθρου 9 του ν.4171/1961, απαλλασσόμενα έσοδα αεροπορικών εταιρειών κατ' εφαρμογή Σ.Α.Δ.Φ, απαλλασσόμενα έσοδα ανωνύμων εταιριών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν. [2778/1999](#)). Ταυτόχρονα, όμως θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπληρωθεί και ο **κωδικός 2019** της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης» με βάση τις αντίστοιχες δαπάνες των υπόψη προσώπων και οντοτήτων προκειμένου να είναι εφικτή η εκκαθάριση των εισοδημάτων τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

ιδ) Στον **κωδικό 559** αναγράφονται τα έσοδα των ναυτιλιακών επιχειρήσεων η φορολόγηση των οποίων διέπεται από τις διατάξεις του ν. [27/1975](#), κατ' εφαρμογή των διατάξεων των [παρ.14](#) και [15 του άρθρου 72](#) του ν. [4172/2013](#). Ταυτόχρονα, όμως θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπληρωθεί και ο **κωδικός 2018** της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης» με βάση τις αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν στα απαλλασσόμενα έσοδα για λόγους εκκαθάρισης της δήλωσης.

**Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις του ν. 27/1975 εφόσον έχουν και άλλο κλάδο εσόδων τα οποία φορολογούνται. Εάν έχουν μόνο έσοδα του ν.27/1975 δεν κάνουν δήλωση .**

Για τα ως άνω απαλλασσόμενα ποσά, σε περίπτωση διανομής τους από τους δικαιούχους, δεν οφείλεται φόρος νομικού προσώπου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παρ.1 του άρθρου 47](#) του ν. [4172/2013](#), καθόσον ο κατά τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 2](#) του ν. [27/1975](#) επιβαλλόμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση των μετόχων ή εταιρών όσον αφορά τα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση πλοίων. Σε περίπτωση που οι ως άνω επιχειρήσεις έχουν εισόδημα και από άλλους κλάδους δραστηριότητας, θα συμπληρώνουν τον **κωδικό 559** μόνο με τα έσοδα του ναυτιλιακού κλάδου. Εάν διανείμουν κέρδη, θα γίνεται επιμερισμός του ποσού των κερδών κατά τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1012/23.1.2017](#) εγκύκλιό μας.

ιε) Ο **κωδικός 752** συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις (νομικά πρόσωπα των περ. α' και δ' του [άρθρου 45](#), ήτοι κεφαλαιουχικές εταιρείες, συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών) για τις οποίες η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος τους από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, εκπίπτει ισόποσα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η

ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από τον χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Επίσης, από τις ίδιες επιχειρήσεις συμπληρώνονται οι **κωδικοί 746, 747, 753 και 748** (Πίνακας V), προκειμένου να δηλώσουν το συνολικό ποσό της χρεωστικής διαφοράς, το συνολικό ποσό της χρεωστικής διαφοράς που αποσβέσθηκε στις προηγούμενες χρήσεις, το ποσό απόσβεσης της χρεωστικής διαφοράς του τρέχοντος φορολογικού έτους και το υπολειπόμενο ποσό της χρεωστικής διαφοράς προς απόσβεση, αντίστοιχα.

ιστ) Ο **κωδικός 475** συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που αποκτούν ωφέλεια από τη διαγραφή μέρους ή του συνόλου του χρέους τους, με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 62](#) του ν.[4389/2016](#).

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση διανομής του ως άνω ποσού έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 47](#) του ν.[4172/2013](#). (θα φορολογηθεί εφόσον διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί)

ιζ) Στον **κωδικό 550** αναγράφεται το ποσό των αποσβέσεων των αδειών Φ.Δ.Χ που εκπίπτει με βάση τις διατάξεις του ν.[3888/2010](#) και με βάση τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την [ΠΟΛ.1106/11.5.2011](#) εγκύκλιό μας.

ιη) Στον **κωδικό 462** αναγράφεται το αχρησιμοποίητο ποσό των προβλέψεων το οποίο επιβαρύνει τα αποτελέσματα του τρέχοντος φορολογικού έτους το οποίο όμως έχει ήδη φορολογηθεί τα προηγούμενα έτη (λόγω αναμόρφωσης). Επίσης, στον κωδικό αυτό αναγράφονται ποσά δαπανών που έχουν βαρύνει το λογιστικό αποτέλεσμα προηγούμενων φορολογικών ετών τα οποία είχαν αναμορφωθεί και πρέπει να βαρύνουν το φορολογικό αποτέλεσμα του τρέχοντος φορολογικού έτους (π.χ καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, φόροι, κλπ. με βάση τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιο).

7. Στους **κωδικούς 379, 380 και 381** καταχωρούνται τα διανεμόμενα κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους, όπως περιγράφονται στους αντίστοιχους κωδικούς. Ειδικότερα:

α) Στον **κωδικό 379** αναγράφονται τα διανεμόμενα κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους που προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, δηλαδή κέρδη που έχουν προκύψει από αντίστοιχα έσοδα που υπάγονται σε φορολόγηση με τις διατάξεις του ν.[4172/2013](#).

β) Στον **κωδικό 380** αναγράφονται τα διανεμόμενα κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους που προκύπτουν από έσοδα για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, δηλαδή κέρδη που έχουν προκύψει από αντίστοιχα έσοδα που δεν υπάγονται σε φορολόγηση με βάση διατάξεις του ν.[4172/2013](#) (π.χ. τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας κατ'



εφαρμογή των διατάξεων της [παρ. 3 του άρθρου 37](#) του ν.[4172/2013](#)) ή ειδικότερες διατάξεις νόμων (π.χ. υπεραξία από μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.[3156/2003](#), υπεραξία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.[4099/2012](#)), διανεμόμενα κέρδη νομικών προσώπων που προκύπτουν βάσει Δ.Λ.Π. ή Ε.Λ.Π., κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα φορολογητέα κέρδη, καθώς επίσης και διανεμόμενα κέρδη νομικών προσώπων λόγω ύπαρξης φορολογικών ζημιών.

γ) Στον **κωδικό 381** αναγράφονται τα διανεμόμενα κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, δηλαδή τα κέρδη που έχουν προκύψει από έσοδα πέραν αυτών που αφορούν στα έσοδα από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Επισημαίνεται ότι και οι τρεις κωδικοί δεν επηρεάζουν την εκκαθάριση φόρου, αλλά σε κάθε περίπτωση η συμπλήρωσή τους είναι υποχρεωτική από τους υπόχρεους εφόσον υφίστανται αντίστοιχα ποσά.

**8. Στον κωδικό 382** καταχωρείται το ποσό των διανεμηθέντων κερδών του τρέχοντος φορολογικού έτους για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, δηλαδή τα ποσά που έχουν αναγραφεί στους **κωδικούς 380 και 381** και περαιτέρω, στον **κωδικό 383** το ίδιο ποσό ανάγεται σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

9. Στον **κωδικό 384** καταχωρείται το ποσό των διανεμηθέντων κερδών του φορολογικού έτους που έληξε για τα οποία δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 47](#) του ν.[4172/2013](#), ήτοι εισπραττόμενα μερίσματα που απαλλάσσονται της φορολογίας με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 48](#) του ν.[4172/2013](#) (**κωδικός 495**), υπεραξία από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου (**κωδικός 458**), υπεραξία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (**κωδικός 466**), έσοδα που φορολογήθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων των [παρ. 12 και 13 του άρθρου 72](#) του ν.[4172/2013](#) (**κωδικός 474**) και έσοδα ναυτιλιακών επιχειρήσεων η φορολόγηση των οποίων διέπεται από τις διατάξεις του ν.[27/1975](#), κατ' εφαρμογή των διατάξεων των [παρ. 14 και 15 του άρθρου 72](#) του ν.[4172/2013](#) (**κωδικός 559**). Τα ποσά που αναγράφονται στον κωδικό αυτό δεν προστίθενται στα κέρδη της επιχείρησης συναθροιζόμενα με τα λοιπά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθόσον δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 47](#) του ν.[4172/2013](#).

10. Στον **κωδικό 385** καταχωρείται το ποσό των διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων αποθεματικών που δεν έχουν υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση της [παρ.12 του άρθρου 72](#) του ν.[4172/2013](#), καθώς επίσης και το ποσό των διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων αποθεματικών που σχηματίζονται με βάση τις διατάξεις του ν.[4172/2013](#) και απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος και τα οποία φορολογούνται κατά το έτος διανομής τους, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παρ.1 του άρθρου 47](#) του ίδιου νόμου και περαιτέρω, στον **κωδικό 386** το ίδιο ποσό ανάγεται σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Τα ως άνω ποσά διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων κερδών (**πλην του κωδικού 384**), θεωρούνται φορολογικά κέρδη του φορολογικού έτους εντός του οποίου γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση και φορολογούνται συναθροιζόμενα με τα λοιπά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) από

επιχειρηματική δραστηριότητα.

11. Στους **κωδικούς 046, 044, 045, 041 και 099** καταχωρούνται ποσά κινήτρων, είτε βάσει αναπτυξιακών νόμων, είτε βάσει ειδικών διατάξεων νόμων προκειμένου τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες να τύχουν των ευεργετημάτων των σχετικών διατάξεων.

**Προϋπόθεση καταχώρησης ποσών στους ως άνω κωδικούς είναι να εμφανίζονται αντίστοιχα ποσά στον κωδικό 016 «Φορολογικά κέρδη χρήσης».**

Σε περίπτωση που μετά την αφαίρεση των ως άνω κωδικών από τον **κωδικό 040** προκύψει ζημία, η ζημία αυτή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση που προσαυξάνονται οι ζημίες του **κωδικού 400** λόγω της αφαίρεσης των πιο πάνω κωδικών.

Επισημαίνεται ότι αναφορικά με τη φύση των ποσών που καταχωρούνται στους ανωτέρω κωδικούς έχουν δοθεί αναλυτικές οδηγίες και διευκρινίσεις στην [ΠΟΛ.1059/18.3.2015](#) εγκύκλιό μας, ενώ ειδικά για την καταχώρηση ποσών των αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων στο έντυπο Ν, με το αριθ.[ΔΕΑΦ Β'1110127 ΕΞ 2016/18.7.2016](#) έγγραφό μας.

12. Ο **κωδικός 060** συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας προκειμένου, πέραν της έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους, να αφαιρούν (εξωλογιστικά) και ποσοστό των δαπανών αυτών από τα καθαρά κέρδη τους.

13. Ο **κωδικός 076** συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που πραγματοποιούν επένδυση στην παραγωγή κινηματογραφικού έργου προκειμένου να αφαιρείται (εξωλογιστικά) από τα καθαρά τους κέρδη το ποσό που επένδυσαν, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των [παρ. 9-12 του άρθρου 73](#) του ν.[3842/2010](#).

14. Ο **κωδικός 071** συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες προκειμένου να αφαιρείται (εξωλογιστικά) από τα καθαρά τους κέρδη το ποσό των 1.500 ευρώ, για κάθε άτομο που απασχολούν μέσα στο φορολογικό έτος με ποσοστό αναπηρίας 67% και άνω.

15. Στον **κωδικό 053** καταχωρούνται τα κέρδη των Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας (Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις και Συνεταιρισμοί Εργαζομένων) τα οποία διανέμονται στους εργαζομένους τους προκειμένου να αφαιρεθούν από τα κέρδη τους και να φορολογηθούν στο όνομα των εργαζομένων τους, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 72](#) του ν.[4430/2016](#).

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω ισχύουν, προκειμένου για το φορολογικό έτος 2016, για όσους φορείς ήταν εγγεγραμμένοι στο Γενικό Μητρώο Κοινωνικής Οικονομίας του ν.[4019/2011](#) και εξακολουθούν να είναι εγγεγραμμένοι, από την έναρξη ισχύος του νέου νόμου (ν.[4430/2016](#)), και στο Γενικό Μητρώο Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας. Νέοι φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας δεν έχουν πιστοποιηθεί ακόμη στο Γενικό Μητρώο Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας του ν.[4430/2016](#) μέσα στο έτος 2016 (σχετ. το αριθ.

πρωτ.1402/Δ5.35/2.2.2017 έγγραφο του Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης).

Από τα ποσά που καταχωρούνται στους **κωδικούς 060, 076, 071 και 053** μόνο το ποσό του **κωδικού 060**, συναθροιζόμενο με τα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) από επιχειρηματική δραστηριότητα του ίδιου φορολογικού έτους, δημιουργεί αναγνωρίσιμη φορολογικά ζημία.

16. Ο **κωδικός 100** συμπληρώνεται από τις οικοδομικές επιχειρήσεις, προκειμένου να προσδιορισθούν τα κέρδη τους τεκμαρτά, με βάση τις οδηγίες που έχουν δοθεί στην [ΠΟΛ.1060/19.3.2015](#), καθώς και στην [ΠΟΛ.1043/2017](#) εγκύκλιό μας αναφορικά με τη συμπλήρωση του εντύπου Ε3 του φορολογικού έτους 2016.

17. Στους **κωδικούς 049, 050 και 051** υπολογίζεται η προκαταβολή του τρέχοντος φορολογικού έτους.

18. Ο **κωδικός 610** συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που αποκτούν εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή, ο οποίος δηλώνεται στον **κωδικό 620**.

19. Οι **κωδικοί 576, 577 και 578** (Πίνακας IV) συμπληρώνονται από τις επιχειρήσεις, προκειμένου να δηλώσουν τη συνολική δικαιούμενη απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει της εκδοθείσας απόφασης του αναπτυξιακού νομού ν.[3908/2011](#), το ποσό απαλλαγής από την καταβολή φόρου του τρέχοντος φορολογικού έτους και το υπολειπόμενο ποσό της απαλλαγής καταβολής φόρου, αντίστοιχα.

20. Ο πίνακας 1 εμφανίζεται προσυμπληρωμένος με τα μέλη των νομικών προσώπων των περ. β' (προσωπικών εταιριών), ε' (κοινωνιών, αστικών εταιριών, συμμετοχικών και αφανών) και στ' (κοινοπραξιών) του [άρθρου 45](#) του ν.[4172/2013](#) με απλογραφικά βιβλία, που συμμετέχουν σε αυτά κατά τη λήξη του φορολογικού έτους.

Η κατανομή των κερδών θα γίνεται με βάση τα κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία της εταιρίας (**κωδικοί 016 και 100**), αφαιρουμένου του φόρου εισοδήματος που αναλογεί (**κωδικός 004**), κατά το ποσοστό συμμετοχής των μελών στην υπόψη εταιρεία. Επιπλέον, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που τα εν λόγω νομικά πρόσωπα εμφανίζουν στα βιβλία τους ζημία (λογιστική) από προηγούμενα έτη, αυτή θα πρέπει να αφαιρείται προκειμένου να γίνεται η κατανομή κερδών στους εταίρους/μέλη τους. Ως εκ τούτου και δεδομένου ότι η σχετική πληροφορία δεν απεικονίζεται στο έντυπο Ν, το σχετικό πεδίο του Πίνακα 1 όπου αναγράφονται τα κέρδη, παραμένει ανοιχτό για τροποποίηση από το εκάστοτε νομικό πρόσωπο (σχετ. το [ΔΕΑΦ Β 1089508 ΕΞ 2015/29.6.2015](#) έγγραφό μας).

Επίσης, ανοιχτό παραμένει στον ίδιο πίνακα και το πεδίο (στήλη) όπου αναγράφεται το καθαρό ποσό των κερδών των εταιριών/μελών προκειμένου να καταχωρηθούν τα πραγματικά διανεμόμενα σε αυτούς ποσά, καθόσον αν και τα ποσοστά συμμετοχής που εμφανίζονται στον ως άνω πίνακα είναι αυτά που έχουν καταχωρηθεί στο υποσύστημα Μητρώου (ως ποσοστά επί του κεφαλαίου), υπάρχει η περίπτωση από το νόμιμο δημοσιευμένο καταστατικό να προβλέπονται ρητά διαφορετικά ποσοστά συμμετοχής των εταιριών - μελών στα κέρδη της εταιρείας.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και για τις δικηγορικές εταιρείες με βάση τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1146/30.9.2016](#) εγκύκλιό μας.

21. Ο πίνακας 2 συμπληρώνεται υποχρεωτικά από τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ.γ' του [άρθρου 45](#) του ν.[4172/2013](#), καθώς και από τους Φορείς Γενικής Κυβέρνησης που αποτελούν τέτοια πρόσωπα.

Ειδικότερα, στον πίνακα 2Α αναγράφεται το συνολικό εισόδημα από ακίνητη περιουσία όπως μεταφέρεται από τον **κωδικό 198** του πίνακα 3Α4, από το οποίο εκπίπτουν οι αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν τα ακίνητα (75% ή 100%) κατά περίπτωση, με βάση τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί στην [ΠΟΛ.1069/23.3.2015](#) εγκύκλιό μας, καθώς και η αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη ιδιοχρησιμοποίησης στο σύνολό της. Το ποσό του **κωδικού 198** στον πίνακα 3Α4 θα συγκρίνεται με το σύνολο των ποσών που έχουν καταχωρηθεί στο έντυπο Ε2.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που τα υπόψη νομικά πρόσωπα έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες για ακίνητα από τα οποία δεν αποκτούν εισόδημα (π.χ. κενά) και δεδομένου ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν θεωρούνται, με βάση τις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 47](#) του ν.[4172/2013](#), ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν από το μηδενικό εισόδημα από ακίνητη περιουσία με τους όρους και προϋποθέσεις της [παρ.3 του άρθρου 39](#). Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις δαπάνες που αφορούν ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, στην έννοια των δαπανών που εκπίπτουν περιλαμβάνονται μόνο αυτές για τις οποίες βαρύνεται ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών και όχι τυχόν δαπάνες που βαρύνουν τον μισθωτή ή τον παραχωρησιούχο, αντίστοιχα (π.χ. δαπάνη για ηλεκτρισμό ή για νερό, κ.λπ.) ([ΔΕΑΦΒ 1107041 ΕΞ 2015/6.8.2015](#) έγγραφο μας).

Στον πίνακα 2Β αναγράφονται τα λοιπά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποτελούν αντικείμενο φόρου (πλην του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία), όπως και οι συνολικές αντίστοιχες δαπάνες προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό εισόδημα του σχετικού πίνακα.

Το εισόδημα αυτό συναθροιζόμενο με το αντίστοιχο εισόδημα του πίνακα 2Α καθώς και με την τυχόν ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα παρελθουσών χρήσεων, θα διαμορφώσει το φορολογητέο εισόδημα στον πίνακα 2Γ. Το πεδίο «Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα παρελθουσών χρήσεων» θα παραμένει ανενεργό για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2015 και μετά, καθόσον το αντίστοιχο ποσό θα μεταφερθεί από τον **κωδικό 039**.

Ειδικά, οι Φορείς Γενικής Κυβέρνησης που είναι είτε Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, είτε Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου δεν θα συμπληρώνουν το πεδίο που αφορά στο εισόδημα από επιχειρηματικές συναλλαγές, καθόσον τα υπόψη νομικά πρόσωπα φορολογούνται μόνο για εισόδημα από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Επίσης, στον πίνακα 2B αναγράφεται σε ειδικό πεδίο και η χρεωστική διαφορά (1/30) που έχει προκύψει σε βάρος των υπόψη νομικών προσώπων από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους. Επίσης, στην περίπτωση αυτή θα συμπληρώνονται οι **κωδικοί 746, 747, 753 και 748** (Πίνακας V), προκειμένου να δηλώσουν το συνολικό ποσό της χρεωστικής διαφοράς, το συνολικό ποσό της χρεωστικής διαφοράς που αποσβέσθηκε στις προηγούμενες χρήσεις, το ποσό απόσβεσης της χρεωστικής διαφοράς του τρέχοντος φορολογικού έτους και το υπολειπόμενο ποσό της χρεωστικής διαφοράς προς απόσβεση, αντίστοιχα.

Τέλος, στον πίνακα 2Δ έχει ενσωματωθεί η κατάσταση Εσόδων-Εξόδων, προκειμένου να αναγράφονται τα συνολικά έσοδα και έξοδα των υπόψη νομικών προσώπων.

22. Στους πίνακες 3Α και 3Β αναγράφονται το εισόδημα από κεφάλαιο (Μερίσματα, Τόκοι, Δικαιώματα, Ακίνητη Περιουσία) και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου αντίστοιχα, με βάση την επιμέρους ανάλυση των αντίστοιχων υποπινάκων.

Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι για τα μερίσματα που εισπράττουν τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου (περ.γ' [άρθρου 45](#) ν.4172/2013) δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της [παρ. 3 του άρθρου 68](#) του ν.4172/2013, καθόσον σε καμία περίπτωση τα υπόψη νομικά πρόσωπα δεν εμπίπτουν στην έννοια της εταιρείας και ως εκ τούτου, τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με βάση τις διατάξεις της [παρ.2 του άρθρου 47](#) του ν.4172/2013, συμψηφιζομένου μόνο του παρακρατηθέντος φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθρου 64](#) του ίδιου ως άνω νόμου. Επομένως, τα υπόψη νομικά πρόσωπα όταν θα συμπληρώνουν τους πίνακες 3 Α1α, 3 Α1 β, 3 Α1γ, 3 Α1δ και 3 Α1ε, κατά περίπτωση, ως ακαθάριστο ποσό θα καταχωρούν το μικτό ποσό με την προσθήκη μόνο του παρακρατηθέντος φόρου, συμπληρώνοντας παράλληλα το αντίστοιχο πεδίο του παρακρατηθέντος φόρου ([ΔΕΑΦΒ 1107041 ΕΞ 2015/6.8.2015](#) έγγραφό μας).

Στον πίνακα 3Α1γ «Μερίσματα αλλοδαπής τρίτων χωρών» προστέθηκε στήλη προκειμένου να αναγράφεται το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, για τις περιπτώσεις που τα εισπραττόμενα μερίσματα αποκτώνται από αλλοδαπή θυγατρική εταιρεία με έδρα σε τρίτη χώρα με την οποία υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), με βάση την οποία επιτρέπεται ο συμψηφισμός του ποσού του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος ([ΠΟΛ.1232/21.10.2015](#) εγκύκλιος).

Στο πίνακα 3Α4 προστέθηκε **νέος κωδικός 209** προκειμένου να καταχωρηθεί διακριτά το εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση, έτσι ώστε να συμβαδίζει η ανάλυσή του με αυτή του εντύπου Ε2 από το οποίο μεταφέρονται τα σχετικά ποσά στον αντίστοιχο πίνακα του εντύπου Ν.

### III. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ

1. Στον **κωδικό 004** υπολογίζεται ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη, όπως προκύπτουν από τον **κωδικό 001**. Στον **κωδικό 004**,

υπολογίζεται ο φόρος για το ποσό των κερδών που φορολογείται με συντελεστή 29% (νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων) καθώς επίσης και ο φόρος για το ποσό των κερδών που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών το οποίο φορολογείται με συντελεστή 13% (σχετ. [ΠΟΛ.1059/18.3.2015](#) εγκύκλιος). Επισημαίνεται ότι για να χρησιμοποιηθεί ο μειωμένος συντελεστής φορολόγησης 13% θα πρέπει να έχει ενεργοποιηθεί το αντίστοιχο πεδίο ότι ο υπόχρεος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ΠΑΣΕΓΕΣ.

2. Οι **κωδικοί 579 και 575** συμπληρώνονται από τις επιχειρήσεις που έχουν κάνει χρήση των εν λόγω κινήτρων προκειμένου να αφαιρεθεί το ποσό της απαλλαγής από την καταβολή φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, στα πλαίσια των διατάξεων του ν.[3908/2011](#) (φορολογική απαλλαγή ν.[3908/2011](#)), καθώς και το διπλάσιο ποσό του μισθώματος που καταβάλλεται για τη χρήση ακινήτου στην περιοχή Γεράνι - Μεταξουργείο, με βάση τις διατάξεις της παρ. Β2 των άρθρων 43 και 44 του ν.[4030/2011](#) (φορολογικά κίνητρα αποκατάστασης κτιρίων στο ιστορικό κέντρο της Αθήνας), αντίστοιχα.

Ειδικά για τον **κωδικό 579** (Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.[3908/2011](#)) το ποσό της φορολογικής απαλλαγής υπολογίζεται μετά την αφαίρεση από τον αναλογούντα φόρο του φόρου που αναλογεί στα κέρδη που διανέμονται ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους (μετά την αναγωγή του σε μικτό ποσό).

3. Στον **κωδικό 009** αναγράφεται το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση, τόσο για εισοδήματα του τρέχοντος φορολογικού έτους, όσο και για εισοδήματα προηγούμενων φορολογικών ετών (αποθεματικά) σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους. Επίσης, στον κωδικό αυτό αναγράφεται και το ποσό που καταβλήθηκε με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 10](#) του ν.[2579/1998](#) (μεταβίβαση άδειας κυκλοφορίας και οχήματος Δ.Χ.) σε περίπτωση που η υπεραξία από την ως άνω μεταβίβαση διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί και υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 47](#) του ν.[4172/2013](#), ο προκαταβλητέος φόρος μηχανικών και αρχιτεκτόνων της [παρ. 4 του άρθρου 69](#) του ν.[4172/2013](#), καθώς και ο φόρος που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν.δ.[1146/1972](#) από τη μεταβίβαση αυτοκινήτου ΙΧ από επιχείρηση που τηρεί απλογραφικά βιβλία, σε περίπτωση που η προκύπτουσα υπεραξία φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις.

4. Στον **κωδικό 090** αναγράφεται το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση. Ο κωδικός είναι προσυμπληρωμένος μόνο για νομικά πρόσωπα με φορολογικό έτος 1/1 έως 31/12.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση εισφοράς όλου ή μέρους δημόσιου τεχνικού έργου από τον αρχικό ανάδοχο σε κοινοπραξία ή εταιρεία στην οποία συμμετέχει και ο ίδιος, προκειμένου να εφαρμοστούν τα τέσσερα τελευταία εδάφια της περίπτωσης δ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 64](#) του ν.[4172/2013](#) θα πρέπει ο αρχικός ανάδοχος, εφόσον το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου (3%) έχει καταχωρηθεί στον **κωδικό 090** (μέσω αποστολής του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων) να το διαγράψει από τον αντίστοιχο κωδικό έτσι ώστε αυτό να συμψηφισθεί, με σχετική βεβαίωση που θα χορηγήσει, από τον αναλογούντα φόρο της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας (σχετ. η [ΠΟΛ.1025/2017](#) Απόφαση Α.Α.Δ.Ε.).

5. Στον **κωδικό 008** αναγράφεται το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα το προηγούμενο φορολογικό έτος, το οποίο άλλωστε εμφανίζεται στον αντίστοιχο κωδικό από το σύστημα TAXIS.

6. Στον **κωδικό 052** αναγράφεται το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή θυγατρική της, όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του ν.[4172/2013](#), δηλαδή τα ποσά των φόρων νομικών προσώπων που εμφανίζονται στους πίνακες 3Α1α και 3Α1δ, στα οποία περιλαμβάνονται και τα μερίσματα που εισπράττουν μέλη των κοινοπραξιών λόγω συμμετοχής τους σε αυτές ([ΠΟΛ.1121/15.6.2015](#)).

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου του **ΚΑ 004** μειωμένο με το ποσό της φορολογικής απαίτησης του [άρθρου 27Α](#) ν.[4172/2013](#) (ΚΑ: 995), η επιπλέον διαφορά δεν επιστρέφεται, καθόσον με βάση τις διατάξεις της [παρ.3 του άρθρου 68](#) του ν.[4172/2013](#) επιστρέφεται μόνο το επιπλέον ποσό που αντιστοιχεί στον φόρο που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε.

7. Στον **κωδικό 111** αναγράφεται ο φόρος που έχει ήδη καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από τα πρώην νομικά πρόσωπα της [παρ.1 του άρθρου 101](#) του ν.[2238/1994](#) και ο οποίος αντιστοιχεί στα τεκμαρτά κέρδη της οικοδομής της οποίας ολοκληρώθηκε η ανέγερση, ανεξάρτητα από το αν η οικοδομική άδεια εκδόθηκε πριν ή μετά την 1.1.2006.

Ειδικά, τα πρώην νομικά πρόσωπα της [παρ.4 του άρθρου 2](#) του ν.[2238/1994](#) συμψηφίζουν φόρο που προέρχεται μόνο από πωλήσεις ημιτελών οικοδομών που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 31.12.2013, η κατασκευή των οικοδομών αυτών ολοκληρώθηκε το φορολογικό έτος 2016 και των οποίων η οικοδομική άδεια εκδόθηκε μετά την 1.1.2006.

8. Στον **κωδικό 600** αναγράφεται το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

Επισημαίνεται ότι αναλυτικές οδηγίες - διευκρινίσεις για την καταχώρηση των **κωδικών 009, 008, 052, 111 και 600** έχουν δοθεί στην [ΠΟΛ.1060/19.3.2015](#) εγκύκλιό μας.

Ειδικά, το ποσό που είναι καταχωρημένο στον κωδικό 600 δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα μειωμένο με το ποσό της φορολογικής απαίτησης του [άρθρου 27Α](#) ν.[4172/2013](#) (ΚΑ: 995).

9. Ο **κωδικός 751** συμπληρώνεται από τις τραπεζικές επιχειρήσεις και αναγράφεται το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενων χρήσεων (οικονομικών ετών 2012, 2013, 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015) που συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016, μειωμένο με το ποσό της φορολογικής απαίτησης του [άρθρου 27Α](#) ν.[4172/2013](#) (ΚΑ: 995), κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παραγράφου 6 του άρθρου 3](#) του ν.[4046/2012](#). Περαιτέρω, στον **κωδικό 749** αναγράφεται το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει στο φορολογικό

έτος 2016 και μεταφέρεται για συμψηφισμό με τον φόρο εισοδήματος των πέντε (5) επόμενων φορολογικών ετών, προκειμένου να διαχωριστεί από το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή (**κωδικός 750**).

10. Όσον αφορά τον **κωδικό 006** και με αφορμή τις διατάξεις της [παρ. 3 του άρθρου 22](#) του ν.4283/2014, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες τυγχάνουν μισθωτές ακίνητης περιουσίας των Ιερών Μονών του Αγίου Όρους, τα τέλη χαρτοσήμου θα αποδίδονται από τον μισθωτή όχι με τη δήλωσή του αλλά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ του με καταληκτική ημερομηνία τη λήξη υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους που αφορούν.

11. Ο **κωδικός 911** αφορά τους υπόχρεους καταβολής του τέλους επιτηδεύματος του ν.3986/2011, υπολογίζεται από το σύστημα και είναι προεκτυπωμένος στη φόρμα της δήλωσης, καθόσον συμβιβαιώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

12. Ο **κωδικός 649** συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις, οι οποίες δηλώνουν αν υπόκεινται σε έλεγχο υποχρεωτικό από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο.

13. Στον **κωδικό 003** μεταφέρεται το ποσό του **κωδικού 448** και στον **κωδικό 001** μεταφέρεται το ποσό του **κωδικού 048** και τυχόν ποσό που υφίσταται στον **κωδικό 100**. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που υπάρχει μεταφερόμενη ζημία στον **κωδικό 448** και ταυτόχρονα είναι συμπληρωμένο ποσό στον **κωδικό 100**, τότε στον **001** μεταφέρεται το ποσό του **κωδικού 100** και στον **κωδικό 003** το ποσό του **κωδικού 448**.

## Αναμόρφωση Δαπάνης μισθοδοσίας η οποία δεν έγινε με την χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (ΠΟΛ.1061/2017)

23.	Δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (περ. ιδ' άρθρου 23)	2023	
-----	--	------	--

Με τις διατάξεις του [άρθρου 72](#) του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του [άρθρου 23](#) του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην [παρ. 2 του άρθρου 12](#) του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει



πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του [άρθρου 62](#) του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του [άρθρου 62](#) του ν. [4446/2016](#) και είναι ευρύτερη από αυτή της [παρ. 2 του άρθρου 1](#) του ν. [3862/2010](#). Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 12](#) του ν. [4172/2013](#). Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης

ιδ' του [άρθρου 23](#) του ν.[4172/2013](#) και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαιρέση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του [άρθρου 23](#) του ν.[4172/2013](#) καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 14](#) του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της [παρ. 2 του άρθρου 14](#) του ν.[4172/2013](#), εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων.

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται **για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους.**

Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, **ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών.** Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.

## Διάφορα ερωτήματα

Πλεονάσματα ή Κέρδη έχουν φορολογηθεί στον Συνεταιρισμό με 13%. Άν διανεμηθούν, τα μερίσματα θα φορολογηθούν;

[12. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 15 του ν. 4015/2011 ορίζεται ότι τα πλεονάσματα της διαχειριστικής χρήσης των αγροτικών συνεταιρισμών και των αγροτικών εταιρικών συμπράξεων που εγγράφονται στο Μητρώο και συστήνονται κατά πλειοψηφία από αγροτικούς συνεταιρισμούς, τα οποία διανέμονται στα μέλη, υπόκεινται μόνο σε φορολογία εισοδήματος των μελών τους ανεξάρτητα από την καταβολή τους ή την εξατομικευμένη διατήρησή τους ως κατάθεση στη συνεταιριστική οργάνωση.

13. Από τα ανωτέρω συνάγεται, όσον αφορά στη φορολογική μεταχείριση του πλεονάσματος των αγροτικών συνεταιρισμών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2810/2000 και του ν. 4015/2011, ότι επειδή οι υπόψη διατάξεις δεν έχουν καταργηθεί μετά την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013, ως ειδικότερες κατισχύουν αυτών του ν.4172/2013 και επομένως εξακολουθούν να ισχύουν και για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.

ΔΕΑΦ Β 1068288 ΕΞ 2016/26.4.2016]

ΕΦΟΣΟΝ ΔΕΝ ΠΛΗΡΩΘΕΙ ΤΟ ΜΕΡΙΣΜΑ ΣΤΗ ΠΕΝΤΑΕΤΙΑ ΠΑΡΑΓΡΑΦΕΤΑΙ ΥΠΕΡ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ.ΑΦΟΡΑ ΕΠΕ ΚΑΙ ΑΕ Η ΚΑΙ ΤΙΣ Ο.Ε.?

Για τις ΟΕ δεν ισχύει. Για τις ΑΕ υπάρχει σχετικό άρθρο του Κου Ρέππα το οποίο αναφέρει : α. Η αξίωση του μετόχου, για καταβολή εις αυτόν του οφειλόμενου εκ μέρους της Α.Ε. μερίσματος, υπόκειται σε πενταετή παραγραφή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 250, περίπτωση 15, του Αστικού Κώδικα. Η πενταετής αυτή παραγραφή αρχίζει από το τέλος του έτους, στο οποίο γεννήθηκε η απαίτηση, δηλαδή, από το τέλος του έτους, στο οποίο εγκρίθηκε ο ισολογισμός της χρήσης και λήφθηκε η απόφαση περί διανομής των μερισμάτων. Αν ο προσδιορισμός του χρόνου καταβολής (πληρωμής) του μερίσματος ανατέθηκε στο Δ.Σ. της ανώνυμης εταιρείας, τότε η πενταετής παραγραφή αρχίζει από τον προσδιορισμό του χρόνου αυτού εκ μέρους του Δ.Σ. της ανώνυμης εταιρείας.

Σημειώνεται, ότι, κατά το Ν.Δ. 1195/1942, σε περίπτωση, που η απαίτηση (αξίωση) του μετόχου, για καταβολή του μερίσματος εκ μέρους της Α.Ε., παραγραφεί, λόγω παρόδου της πενταετίας, τότε η παραγραφόμενη αυτή απαίτηση περιέρχεται οριστικά στο Ελληνικό Δημόσιο. Δηλαδή, το Ελληνικό Δημόσιο, παρελθούσης της πενταετίας, υποκαθίσταται στην αξίωση του μετόχου, για καταβολή του οφειλόμενου μερίσματος, εκ μέρους της ανώνυμης εταιρείας. Τα μερίσματα, που παραγράφονται υπέρ του Δημοσίου, αποδίδονται από την Α.Ε. στο Δημόσιο με σχετική δήλωση, η οποία υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. της έδρας της, μέσα στον μήνα Απρίλιο του επόμενου από την παραγραφή έτους, αλλιώς η Α.Ε. θα επιβαρυνθεί με πρόστιμα και τόκους. Σχετικά, για την απόδοση των μερισμάτων, που παραγράφονται υπέρ του Δημοσίου, προβλέπει, επίσης, και το άρθρο 18 του Ν. 3943/2011 (ΦΕΚ 66Α/2011).

β. Εξαιρετικά, η ανωτέρω πενταετής παραγραφή της απαίτησης από μερίσματα υπέρ του Δημοσίου διακόπτεται και αντί πενταετούς παραγραφής θα απαιτείται εικοσαετής παραγραφή, κατ' άρθρο 260 του Αστικού Κώδικα, όταν, κατά τη διάρκεια της πενταετούς παραγραφής, με πρωτοβουλία του δικαιούχου του μερίσματος μετόχου και κατόπιν εντολής αυτού προς την οφειλέτρια του μερίσματος Α.Ε., το ποσό του οφειλόμενου μερίσματος μεταφερθεί, εκ μέρους της Α.Ε., από τον λογαριασμό 53.01 «Μερίσματα πληρωτέα» σε πίστωση του προσωπικού λογαριασμού του δικαιούχου του μερίσματος μετόχου, ο οποίος (λογαριασμός) απεικονίζεται στον οικείο σχετικό λογαριασμό του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. (\*5\*)

Σχετικά με την, κατά τ' ανωτέρω, «εντολή» του μετόχου προς την Α.Ε., λεκτέα τα εξής: Η εντολή αυτή είναι, κατά νόμον (άρθρο 713 Α.Κ.), ετεροβαρής σύμβαση, δυνάμει της οποίας ο εντολοδόχος (εν προκειμένω Α.Ε.) υποχρεούται να διεξαγάγει, χωρίς αμοιβή, την υπόθεση, που ανάθεσε σ' αυτόν ο εντολέας (εν προκειμένω ο δικαιούχος του μερίσματος μέτοχος). Η εντολή, ως ετεροβαρής σύμβαση, δημιουργεί μονομερή και μόνο σε βάρος του εντολοδόχου κύρια υποχρέωση παροχής. Ως «υποχρέωση παροχής» εκ μέρους του εντολοδόχου νοείται, στην ως άνω περίπτωση, η μεταφορά εκ μέρους της Α.Ε. (εντολοδόχος) του ποσού του οφειλόμενου μερίσματος από τον λογαριασμό 53.01 «Μερίσματα πληρωτέα» σε πίστωση του προσωπικού λογαριασμού του δικαιούχου του μερίσματος μετόχου (εντολέα).

Η ανωτέρω εντολή πρέπει να καταρτισθεί εγγράφως, χωρίς να απαιτείται η τήρηση κανενός ιδιαίτερου τύπου (άρθρο 158 Α.Κ.). Μπορεί, δηλαδή, η σύμβαση της εντολής να γίνει με ένα απλό ιδιωτικό έγγραφο, το οποίο θα φέρει την ημερομηνία και την υπογραφή των συμβαλλόμενων μερών. Σημειώνεται, ότι η ανωτέρω εντολή, ως σύμβαση, μπορεί να καταρτισθεί και κατά τους γενικούς κανόνες του Αστικού Κώδικα, δηλαδή, δια προτάσεως εκ μέρους του εντολέα (εν προκειμένω του δικαιούχου του μερίσματος μετόχου) υπό μορφή επιστολής προς την Α.Ε., και αποδοχής της πρότασης αυτής (επιστολής), εκ μέρους του εντολοδόχου (εν προκειμένω της Α.Ε.), η οποία (αποδοχή) θα αποδεικνύεται από σχετικό, επίσης, έγγραφο του εντολοδόχου, (Α.Ε.) προς τον εντολέα (δικαιούχο του μερίσματος μέτοχο). Επίσης, ο εντολέας (δικαιούχος του μερίσματος μέτοχος), εφόσον είναι απαραίτητο, υποχρεούται να παραδώσει στον εντολοδόχο (Α.Ε.) και όλα τα αναγκαία προς διεξαγωγή της σχετικής εντολής δικαιολογητικά έγγραφα ή βοηθητικά μέσα.

Σημειώνεται, ότι η ανωτέρω σύμβαση της εντολής, ως γενόμενη, κατά νόμον (Α.Κ.), χωρίς την καταβολή αμοιβής εκ μέρους του εντολέα (δικαιούχου του μερίσματος μετόχου) προς τον εντολοδόχο (Α.Ε.), δεν υπόκειται σε κανένα τέλος χαρτοσήμου, βάσει των κειμένων περί τελών χαρτοσήμου διατάξεων (Πρβλ. άρθρο 25 παρ. 2 Ν. 2873/2000).

ΜΠΟΡΩ ΝΑ ΚΑΝΩ ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΓΙΑ ΑΠΑΞΙΩΜΕΝΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ 10ΕΤΙΑΣ ΚΑΙ ΜΕ ΠΟΙΟ ΤΡΟΠΟ . ΧΡΕΙΑΖΕΤΑΙ ΚΑΤΙ .Η ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ .ΕΥΧΑΡΙΣΤΩ

*Εφόσον υπάρχουν απαξιωμένα αποθέματα τα απογράφετε τεκμηριωμένα σύμφωνα με τα ΕΛΠ και εκπίπτουν προς έκπτωση μέσω του κόστους πωληθέντων. Στη θέση συντάχτηκε και το Υπ.Οικ. με την ΠΟΛ 1075/2016*

Με τους δοσοληπτικούς λογαριασμούς που αναφέρθηκαν οι εισηγητές , όταν μέτοχος παίρνει χρήματα από την εταιρεία και τα επιστρέφει με πολύ μικρό χρονικό διάστημα θα θεωρηθεί παροχή σε είδος ,αν δεν υπάρχει σύμβαση δανεισμού???

*Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1162/2011 «Επί βιβλίων Γ κατηγορίας της κίνησης των δοσοληπτικών λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. 33.07 «δοσοληπτικοί λογ/σμοί εταίρων», 33.08 «δοσοληπτικοί λογ/σμοί διαχειριστών», 33.09 «δοσοληπτικοί λογ/σμοί ιδρυτών Α.Ε. και μελών Δ.Σ.» και 33.10 «δοσοληπτικοί λογ/σμοί γενικών δ/ντών ή δ/ντών Α.Ε.» καθώς και του λογ/σμού 53.14 «βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους», για το ενδεχόμενο υποκρυπτόμενων δανείων και σε περίπτωση που τεκμηριώνεται και στοιχειοθετείται ότι ποσά των λογαριασμών αυτών συνιστούν δανεισμό των εταίρων, διαχειριστών, μελών Δ.Σ. κ.λπ. από την επιχείρηση ή το αντίστροφο, τότε θα αναζητούνται τα οικεία τέλη χαρτοσήμου και γενικά θα ελέγχεται η εκπλήρωση όλων των σχετικών υποχρεώσεων.»*

*Με την παρ. 3 του άρθρου 13 του 4172/2013 ορίζεται ότι,σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος.*

*Επομένως κατα την άποψή μας από 1/1/2014, η έννοια της λήψης ή παροχής ταμειακών διευκολύνσεων με υποχρέωση απλώς και μόνο απόδοσης τελών χαρτοσήμου και υπολογισμό τεκμαρτών τόκων, δεν υφίσταται πλέον.*

Οι αμοιβές ΔΣ που δίνονται με τη διανομή κερδών θεωρούνται μέρισμα; Σε ποια βεβαίωση θα συμπεριληφθούν; Αν προστεθούν με τα μερίσματα θα υπολογίσει ο ΕΦΚΑ εισφορές;

*Οι αμοιβές αυτές από άποψη φορολογίας μέρισμα (ΠΟΛ.1042/2015) και συνεπώς οφείλεται φόρος διανομής 15% (από 1.1.2017). Με βάση τα ΕΛΠ θεωρούνται παροχές στους εργαζομένους και καταχωρούνται στη κλειόμενη χρήση. (ΣΛΟΤ 823/2016) Θα συμπεριληφθούν στις βεβαιώσεις μερισμάτων.*

