

TAXHEAVEN

**Σεμινάριο
10 Μαΐου 2018**

- ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ & ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ
- ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ 2017
 - ΕΝΤΥΠΟ Ε3
- ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ

Σημειώσεις

Νιφόροπουλος Κωνσταντίνος,
Ορκωτός Ελεγκτής –Λογιστής της «ΩΡΙΩΝ Α.Ε.Ο.Ε.Λ» .
και Επιστημονικός Συνεργάτης του **taxheaven**

Με την υποστήριξη της Επιστημονικής Ομάδας του

TAXHEAVEN

10-5-2018

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

A. «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ» ΚΑΙ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ » ΒΑΣΗ.

1. Λογιστική αξία και Φορολογική βάση
2. Τρόπος παρακολούθησης "Λογιστικής αξίας" και "Φορολογικής βάσης"

B. ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

I. ΓΕΝΙΚΑ.

1. Προθεσμίες.
2. Θεμελιώδης αρχή [Η αρχή του δεδουλευμένου].
3. Σχέδιο των λογαριασμών.

II. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΚΛΕΙΣΙΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ 2017 (ΒΗΜΑ - ΒΗΜΑ) .

1. Κατάρτιση πίνακα ενεργειών και υπεύθυνοι εκτέλεσης
2. Καταχώρηση όλων των εγγραφών μηνός Δεκεμβρίου 2017 και λήψη πρώτου προσωρινού ισοζυγίου
3. Συμφωνία Γενικής λογιστικής και επιμέρους κυκλωμάτων
4. Απογραφή (φυσική καταμέτρηση) αποθεμάτων – διαθέσιμων – επιταγών - συναλλαγματικών συμφωνίες με τα αντίστοιχα βιβλία
5. Έλεγχος υπολοίπων πελατών – προμηθευτών και συμφωνία με την γενική λογιστική
6. Έλεγχος και συμφωνία των τραπεζικών λογαριασμών (καταθέσεων και δανείων).
7. Έλεγχος και συμφωνία των διαφόρων δοσοληπτικών λογαριασμών
8. Έλεγχος και συμφωνία φόρων και ασφαλιστικών εισφορών προσωπικού .
9. Εγγραφές χρονικής τακτοποίησης αγορών εξόδων και εσοδών
10. Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις
11. Πρόβλεψη Αποζημίωσης Προσωπικού
12. Έλεγχος για καταχώρηση κερδών από συμμετοχές και χρεόγραφα.
13. Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων
14. Αποτίμηση λογαριασμών σε ξένο νόμισμα
15. Έλεγχος Παρακρατούμενων Φόρων.
16. Λογιστική απεικόνιση των περιπτώσεων «Χρηματοδοτικής μίσθωσης» (leasing).
17. Εξέταση τυχόν παραγραφής αξίωσης επιστροφής ΦΠΑ και σχετικών τακτοποιήσεων.
18. Φ.Π.Α - Υπολογισμός PRORATA
19. Αποσβέσεις -απογραφή παγίων και συμφωνία Γενικής λογιστικής με το μητρώο παγίων .
20. Λογισμός αποσβέσεων (έσοδο) στον λογαριασμό των επιχορηγήσεων (λογ. 41.10)
21. Κατάρτιση Φύλλου Μερισμού Δαπανών
22. Κοστολόγηση και αποτίμηση αποθεμάτων - Αξία Απογραφής.
23. Λήψη ισοζυγίου προ κλεισίματος
24. Ενδοομιλικές Συναλλαγές – Υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών .
25. Υποβολή αίτησης για αναγνώριση των « Δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας » .
26. Κατάρτιση πίνακα Φορολογικής Αναμόρφωσης.

27. Υπολογισμός του ποσού της φορολογικής ζημιάς που δικαιούται να μεταφέρει η επιχείρηση.
28. Ενδοομιλικά μερίσματα.
29. Υπολογισμός τεκμαρτών εσόδων
30. Διενέργεια εγγραφών κλεισίματος / Λήψη Ισοζυγίου.
31. Έλεγχος ένταξης της "οντότητας" στην "σωστή" κατηγορία.
32. Υπολογισμός Αφορολόγητων Αποθεματικών
33. Υπολογισμός του φόρου εισοδήματος και συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων τέλους χρήσης.
34. Υποβολή δήλωσης και απόδοσης του Δημοτικού Τέλους.
35. Κατάρτιση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως
36. Υπολογισμός Τακτικού Αποθεματικού – Μερισμάτων – Αφορολόγητων Αποθεματικών
37. Διαχωρισμός μακροπρόθεσμων - βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων και απαιτήσεων (λογ. 45)
38. Κατάρτιση του ισολογισμού
39. Σύνταξη του προσαρτήματος
40. Σύνταξη της έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου ή Διαχειριστή.

Γ. ΕΝΤΥΠΟ Ε3 (Φορ. Έτος 2017)

1. Ανασχεδιασμός του εντύπου Ε3
2. Ανάλυση του εντύπου Ε3

Δ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ – ΕΝΤΥΠΟ Ν

1. Γενικά
2. Έντυπο « Κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης » (Χρήσης 2017) – Ανάλυση.
3. Παράδειγμα διαχωρισμού « μονίμων » και « προσωρινών » διαφορών
4. Θετικές » Λογιστικές Διαφορές – « Έντυπο Ν »
5. « ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ (περ. β΄, ε΄ και στ΄, άρθρου 45, Ν. 4172/2013 » – « Έντυπο Ν »
6. « ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ (περ. γ΄, άρθρου 45, Ν. 4172/2013 » – « Έντυπο Ν ».
7. Εισόδημα από Κεφάλαιο – « Έντυπο Ν »
8. Υπολογισμός Φόρων – « Έντυπο Ν »

.....

Α. «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ» ΚΑΙ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ» ΒΑΣΗ.

1. Λογιστική αξία και Φορολογική βάση

Λογιστική αξία (book value or carrying amount): Η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Φορολογική βάση (tax basis): Η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

(Ν. 4308 ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ)

Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία», όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά).

Σημειώνεται ότι όπου σε άλλους νόμους γίνεται χρήση του όρου «Βιβλία και στοιχεία» ο όρος αυτός αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία) του παρόντος νόμου.

Τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων.

Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:

- α)** οι βάσεις δεδομένων ενός συστήματος πληροφορικής και οι αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές που παράγει, όπως τα κλασικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων),
- β)** οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της,
- γ)** αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία,
- δ)** τα κοστολογικά δεδομένα μιας περιόδου στα οποία αποτυπώνεται η συγκέντρωση του κόστους και η κατανομή του στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες),
- ε)** αναλυτικά υπολογιστικά φύλλα σε οποιαδήποτε μορφή, στα οποία γίνεται επεξεργασία δεδομένων για παραγωγή στοιχείων προς αυτούσια χρήση ή περαιτέρω επεξεργασία,

στ) μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών,
 ζ) τα παντός είδους τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας,
 η) τα στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει μια οντότητα τα οποία συνοδεύουν τη διακίνηση των αποθεμάτων της,
 θ) τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα, ή τρίτος για λογαριασμό της, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών,
 ι) τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων,
 ια) τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους στα πλαίσια της λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών,
 ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της,
 ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών,
 ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία.

.....

- Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο.
- Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια.
- Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική. Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα.

.....

Στα λογιστικά αρχεία καταχωρείται κάθε συναλλαγή και γεγονός της οντότητας, ανεξάρτητα από την αξία.

Συνεπώς, η οντότητα πρέπει να καταχωρεί στο λογιστικό της σύστημα τις επιπτώσεις όλων των συναλλαγών και όλων των γεγονότων και δεν δύναται να επικαλείται το ασήμαντο ποσό αυτών για να αιτιολογήσει μη καταχώρηση.

.....

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση.

- Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. **Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο,** ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

- Είναι προφανές ότι η οντότητα οφείλει να είναι σε θέση να τεκμηριώσει αναλυτικά, από τις εγγραφές στα βιβλία της και τα σχετικά παραστατικά, τα ποσά των διαφορών της φορολογικής από τη λογιστική βάση του ανωτέρω πίνακα, και να θέτει την τεκμηρίωση αυτή στη διάθεση του ελέγχου.
- Η υποχρέωση για παρακολούθηση της φορολογικής βάσης δεν αφορά μόνο έσοδα και έξοδα αλλά και στοιχεία του ισολογισμού. Μάλιστα, μεταβολές στοιχείων του ισολογισμού μπορεί να επηρεάζουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, είτε οι μεταβολές αυτές συσχετίζονται με έσοδα / έξοδα είτε όχι (π.χ. διακανονισμός του σχετικού στοιχείου του ισολογισμού όπως καταβολή αποζημίωσης προσωπικού από δημιουργημένη πρόβλεψη).
- Σημαντικό είναι επίσης η οντότητα να παρακολουθεί τη φορολογική βάση της καθαρής της θέσης, και ιδίως των «κερδών εις νέο» για να γνωρίζει τα ποσά για τα οποία υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διανομής.
- Για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη μόνο οι διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης της Κατάστασης Αποτελεσμάτων. Οι διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης λογαριασμών του ισολογισμού θα επηρεάσουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους.

.....

2. Τρόπος παρακολούθησης «Λογιστικής αξία» και «Φορολογικής βάσης»

Για το θέμα αυτό εξαιρετικό είναι το απόσπασμα από το βιβλίο :

«Λογιστική Οργάνωση στα Πλαίσια των Ε.Λ.Π. »

(των Κων. Καραμάνη και Παν. Βρουστούρη, <http://elp-books.gr/book>),

[Λογιστική οργάνωση στα πλαίσια των Ε.Λ.Π. μετά την εφαρμογή του Ν. 4308/2014 και ανάπτυξη ενός ολοκληρωμένου και καινοτομικού συστήματος για την ασφαλή παρακολούθηση της λογιστικής και της φορολογικής βάσης των διαφόρων στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων, με λογιστικές εγγραφές] .

« 1.5 Εισαγωγή στο σύστημα παρακολούθησης Λογιστικής και φορολογικής βάσης.

Ο νόμος των ΕΛΠ απαιτεί ρητά από την οντότητα να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική όσο και τη φορολογική βάση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων. Όπως είναι γνωστό, διαφορές των δύο βάσεων προκαλούνται από την απόκλιση της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας από τους ισχύοντες λογιστικούς κανόνες αναγνώρισης και επιμέτρησης. Σημειώνεται ότι η απαίτηση για παρακολούθηση των διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης είναι αυτονόητη, όταν υπάρχουν τέτοιες διαφορές, διότι διαφορετικά δεν είναι δυνατή η ορθή υποβολή φορολογικής δήλωσης

Στην πράξη, η παρακολούθηση των δύο Βάσεων γίνεται με διάφορους τρόπους και τεχνικές, αλλά υπάρχουν δύο βασικές προσεγγίσεις:

α) Ανεξάρτητη και πλήρης παρακολούθηση κάθε μιας Βάσης ξεχωριστά, ή

β) Παρακολούθηση μιας εκ των δύο βάσεων και συμπληρωματική παρακολούθηση των όποιων διαφορών προκύπτουν, ώστε το άθροισμα της παρακολουθούμενης βάσης και των διαφορών να οδηγεί στα ποσά της άλλης βάσης.

Περαιτέρω, οι δύο βάσεις μπορεί να ενσωματώνονται στο μηχανογραφικό πληροφοριακό σύστημα της οντότητας, είτε μέσω λογιστικών εγγραφών είτε με οποιοδήποτε άλλο τρόπο. Μπορεί επίσης να παρακολουθούνται εκτός του μηχανογραφικού πληροφοριακού συστήματος με τη χρήση ενός ξεχωριστού ηλεκτρονικού (π.χ. excel) ή χειρόγραφου αρχείου. Άλλωστε, ο νόμος παρέχει τη σχετική ελευθερία επιλογής στις υποκείμενες οντότητες. Ωστόσο, η παρακολούθηση των δύο βάσεων με απλοϊκό τρόπο, όπως σε αρχείο excel ή χειρόγραφο, εγκυμονεί σοβαρούς κινδύνους λαθών, όταν η οντότητα έχει σημαντικό αριθμό διαφορών λογιστικής - φορολογικής βάσης.

.....

Οι διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης αφορούν τόσο στοιχεία του ισολογισμού όσο και στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων. Συνεπώς, οι δημιουργούμενοι λογαριασμοί διαφορών βάσεων αφορούν τόσο στοιχεία του ισολογισμού όσο και στοιχεία των αποτελεσμάτων. Περαιτέρω, παρακολουθείται κάθε διαφορά λογιστικά και φορολογικής βάσης, είτε πρόκειται για μόνιμη είτε για προσωρινή διαφορά.

Μόνιμη διαφορά φορολογικής και λογιστικής βάσης είναι η διαφορά που δεν αντιστρέφεται ποτέ. Για παράδειγμα, ένα έξοδο που κρίνεται φορολογικά ότι δεν διενεργείται για την προώθηση των σκοπών της οντότητας στη χρήση 20Χ1, δεν πρόκειται να εκπέσει για φορολογικούς σκοπούς σε καμία χρήση. Αντίθετα, προσωρινή είναι η διαφορά φορολογικής και λογιστικής βάσης όταν αυτή αντιστρέφεται σε μελλοντική περίοδο. Για παράδειγμα, το έξοδο της πρόβλεψης για παροχές στους εργαζόμενους που αναγνωρίζεται λογιστικά σε μια χρήση δεν εκπίπτει στην ίδια χρήση για φορολογικούς σκοπούς, αλλά θα εκπέσει στο μέλλον, όταν το σχετικό ποσό θα καταβληθεί.....»

.....

Επίσης για το θέμα αυτό έχει εκδοθεί και η απόφαση :

Σ.ΛΟ.Τ. αριθμ. πρωτ.: 2668 ΕΞ 29.12.2015

ΘΕΜΑ: « ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΑΞΙΩΝ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ »

ΕΡΩΤΗΜΑ

Ερώτημα σε σχέση με την παρακολούθηση των αξιών προσαρμογής στη Λογιστική Βάση:

Αντί της τήρησης ειδικών για το σκοπό αυτό λογαριασμών στο λογιστικό μας σχέδιο, θα θέλαμε μια επιβεβαίωση ότι η εναλλακτική παρακάτω μεθοδολογία είναι

ΙΣΟΔΥΝΑΜΗ:

1. Χρήση των ΙΔΙΩΝ (οικείων) ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ (χωρίς αλλαγή λογιστικού σχεδίου για το σκοπό αυτό)

2. Χρήση ΕΙΔΙΚΟΥ για το σκοπό αυτό ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΥ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟΥ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Με βάση το Ημερολόγιο στο οποίο θα εγγράφονται οι διαφορές, το λογιστικό μας σύστημα θα εξάγει Καθολικά, Ισοζύγια και κάθε είδους λογιστικές καταστάσεις τόσο για τη ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ (εξαιρώντας τις εγγραφές «Ημερολογίων Προσαρμογής») όσο και για τη ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ (περιλαμβάνοντας τις εγγραφές «Ημερολογίων

Προσαρμογής»). Παράλληλα, σε κάθε κατάσταση που χρησιμοποιείται για τη λογιστική ΣΥΜΦΩΝΙΑ θα παρέχει «διπλή» εικόνα και για τη φορολογική και για τη λογιστική βάση π.χ. Αναλυτικό Ισοζύγιο Πελατών, Αναλυτικό Μητρώο Παγίων κ.ο.κ. Παραθέτουμε και την εξής σχετική αναφορά της [Λογιστικής Οδηγίας](#) (σελ. 200, §Γ.3.2)

Σε ένα λογιστικό σύστημα που βασίζεται στη χρήση σύγχρονης πληροφορικής τεχνολογίας, η ανάλυση που προσφέρει ένα «σχέδιο λογαριασμών» του χειρόγραφου συστήματος ή ενός πεπαλαιωμένου τέτοιου συστήματος, παρέχεται ευχερώς, σε πολύ μεγαλύτερη ανάλυση και με μεγαλύτερη ασφάλεια, μέσω κατάλληλης οργάνωσης των ηλεκτρονικών αρχείων, ΧΩΡΙΣ ΝΑ ΑΠΑΙΤΕΙΤΑΙ Η ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗ ΑΥΤΗΣ της ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΣΤΟ «ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ». Συνεπώς, δίνεται η δυνατότητα στις οντότητες να παρέχουν την απαιτούμενη ή ισοδύναμη ανάλυση και συγκέντρωση πληροφοριών που προδιαγράφεται από το σχέδιο λογαριασμών του παρόντος νόμου, μέσα από το πληροφοριακό τους σύστημα...

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Η [παράγραφος 5 άρθρο 3](#) του νόμου [4308/2014](#), επιβάλλει την παρακολούθηση της λογιστικής βάσης των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, καθώς και την παρακολούθηση της φορολογικής βάσης των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης.

Η [παράγραφος 1 του άρθρου 5](#) του νόμου ορίζει ότι η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, χωρίς να ορίζει περαιτέρω την μεθοδολογία και τον τρόπο τήρησης.

Βάσει των προαναφερθέντων κάθε μεθοδολογία παρακολούθησης που διασφαλίζει τις προϋποθέσεις αξιοπιστίας και δυνατότητας ελέγχου του νόμου, είναι αποδεκτή .

.....

Σημαντικό μέγεθος (material): Παραλείψεις ή σφάλματα σε κονδύλια είναι σημαντικά εάν θα μπορούσαν ατομικά ή αθροιστικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται βάσει των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το σημαντικό μέγεθος εξαρτάται από το μέγεθος και τη φύση της παράλειψης ή του σφάλματος, κρινόμενο υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις. Το μέγεθος ή η φύση του κονδυλίου, ή ένας συνδυασμός και των δύο, θα μπορούσε να είναι καθοριστικός παράγων. (Ν. [4308/2014](#) - ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ)

.....

Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων τηρεί:

- α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).**
- β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).**
- γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και**

μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

.....

- Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια).
- Απαιτείται η λειτουργία δικλίδων με στόχο την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας των παραστατικών των συναλλαγών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσής τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.
- Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις.

.....

Σχετικά με την «καταγραφή» των δύο βάσεων («Λογιστικής» και «Φορολογικής»), στα φορολογικά έντυπα (Ε3 – Ν – «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ») δείτε κατωτέρω στα Κεφ. Γ και Δ.



Β. ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

Ι. ΓΕΝΙΚΑ.

1. Προθεσμίες

- Βασική προθεσμία υπολογισμού του φορολογικού αποτελέσματος [29-6-2018] :

(Ν. 4172/2013) Άρθρο 68. Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου .

1. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση.

2. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία [εργάσιμη] ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους.

Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή.



Προθεσμίες πληρωμής δόσεων φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της [παραγράφου 2 του άρθρου 16](#) του νόμου αυτού, τροποποιήθηκε η [παράγραφος 3 του άρθρου 68](#) του ν.4172/2013.

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

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, με βάση την περίπτωση β' της παραγράφου 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά.

Επομένως με τις νέες διατάξεις παρέχεται η δυνατότητα στα υπόψη πρόσωπα να καταβάλουν την πρώτη δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης και όχι ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, όπως ίσχυε.

Παραδείγματα

α) Για νομικό πρόσωπο/ νομική οντότητα με φορολογικό έτος 1.01.2016 - 31.12.2016 που υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος στις 31.05.2017, η καταβολή του φόρου γίνεται σε έξι (6) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη (1η)

καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης (30.06.2017), ήτοι, μέχρι τις 31.07.2017, η δεύτερη (2η) δόση μέχρι τις 31.08.2017, η τρίτη (3η) δόση μέχρι τις 29.09.2017, η τέταρτη (4η) δόση μέχρι τις 31.10.2017, η πέμπτη (5η) δόση μέχρι τις 30.11.2017 και η έκτη (6η) και τελευταία δόση καταβάλλεται μέχρι τις 29.12.2017.

β) Για νομικό πρόσωπο/ νομική οντότητα με φορολογικό έτος 1.07.2016 - 30.06.2017 που υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος στις 2.01.2018 (καθόσον 31 Δεκεμβρίου συμπίπτει με αργία), η καταβολή του φόρου γίνεται σε έξι (6) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη (1η) καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης, όπως αυτή ορίζεται στην [παράγραφο 2 του άρθρου 68](#) του ν.4172/2013 (31.12.2017), ήτοι, μέχρι τις 31.01.2018, η δεύτερη (2η) δόση μέχρι τις 28.02.2018, η τρίτη (3η) δόση μέχρι τις 30.03.2018, η τέταρτη (4η) δόση μέχρι τις 30.04.2018, η πέμπτη (5η) δόση μέχρι τις 31.05.2018 και η έκτη (6η) και τελευταία δόση καταβάλλεται μέχρι τις 29.06.2018.

Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες		
Μήνας	Ημερομηνία	Δόσεις
Ιούλιος	31.07.2017	1η δόση
Αύγουστος	31.08.2017	2η δόση
Σεπτέμβριος	29.09.2017	3η δόση
Οκτώβριος	31.10.2017	4η δόση
Νοέμβριος	30.11.2017	5η δόση
Δεκέμβριος	29.12.2017	6η δόση



- **Βασική προθεσμία υποβολής των Οικονομικών Καταστάσεων [10-9-2018] :**

Υποβολή οικονομικών καταστάσεων στο Γ.Ε.ΜΗ. και ημερομηνίες σύγκλησης γενικών συνελεύσεων για τη χρήση 2016 - Τι ισχύει για τη δημοσίευση των Οικονομικών καταστάσεων της χρήσης που έληξε την 31/12/2016

Με τον νόμο [4403/2016](#) επήλθαν σημαντικές αλλαγές ως προς το χρόνο σύγκλησης της Γενικής Συνέλευσης όλων των νομικών προσώπων, αλλά και αλλαγές ως προς την υποβολή στο Γ.Ε.ΜΗ. των εγκεκριμένων πλέον οικονομικών καταστάσεων.

■ **Ανώνυμες εταιρείες**

Με την τροποποίηση του [άρθρου 7α](#) του ν.2190/1920 υποβάλλονται πλέον σε δημοσιότητα ΜΟΝΟ οι εγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις από την Γενική Συνέλευση των ανωνύμων εταιρειών

Περίπτωση ζ. άρθρου 7α ν.2190/1920: Οι εγκεκριμένες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και οι σχετικές εκθέσεις του Διοικητικού Συμβουλίου και των ελεγκτών της ανώνυμης εταιρείας.

Με τον ίδιο νόμο τροποποιήθηκε επίσης το [άρθρο 43β](#) του ν.2190/1920 ως εξής:
Άρθρο 43β. - Κείμενο νόμου

1. Οι ανώνυμες εταιρείες δημοσιεύουν στο Γ.Ε.ΜΗ.:

α. τις νόμιμα εγκεκριμένες από την τακτική Γενική Συνέλευση ετήσιες οικονομικές καταστάσεις,

β. την έκθεση διαχείρισης και

γ. τη γνώμη του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου όπου απαιτείται, εντός είκοσι (20) ημερών από την έγκρισή τους από την τακτική γενική συνέλευση.

Όπου βάσει της διάταξης της περίπτωσης 1 της Υποπαραγράφου Α1 της παρ. Α' του άρθρου 2 του ν. [4336/2015](#) (Α' 94) απαιτείται γνώμη νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και η έκθεση διαχείρισης δημοσιεύονται με τη μορφή και το περιεχόμενο βάσει των οποίων ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχουν συντάξει το πιστοποιητικό ελέγχου. Συνοδεύονται επίσης από το πλήρες κείμενο της έκθεσης ελέγχου 2. Οι πολύ μικρές ανώνυμες εταιρείες, εκτός από τις εταιρείες οι οποίες αποτελούν οντότητες δημόσιου ενδιαφέροντος κατά την έννοια του Παραρτήματος Α' του ν. [4308/2014](#) (Α' 251), απαλλάσσονται από την υποχρέωση δημοσίευσης της έκθεσης διαχείρισης. Για το σκοπό της εφαρμογής της παρούσας παραγράφου ο καθορισμός του μεγέθους των επιχειρήσεων γίνεται, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. [4308/2014](#). 3. Στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου εμπίπτουν και προσωπικές εταιρείες, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας ή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

Καθώς επίσης και το [άρθρο 25](#) του ν. [2190/1920](#) που ρυθμίζει το χρόνο σύγκλησης της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων.

Άρθρο 25. Τόπος όπου συνέρχεται η γενική συνέλευση - Κείμενο νόμου **Η γενική συνέλευση συνέρχεται υποχρεωτικά στην έδρα της εταιρείας ή στην περιφέρεια άλλου δήμου εντός του νομού της έδρας ή άλλου δήμου όμορου της έδρας, τουλάχιστον μία φορά κάθε εταιρική χρήση, το αργότερο έως τη δεκάτη (10η) ημερολογιακή ημέρα του ένατου μήνα μετά τη λήξη της εταιρικής χρήσης.** Επί εταιρειών των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο, που εδρεύει στην Ελλάδα, η γενική συνέλευση μπορεί να συνέρχεται και στην περιφέρεια του δήμου, όπου βρίσκεται η έδρα του χρηματιστηρίου. Επί εταιρειών των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο ή δεν έχουν αποτελέσει αντικείμενο δημόσιας προσφοράς, είτε στο πλαίσιο κάλυψης μετοχικού κεφαλαίου είτε στο πλαίσιο διάθεσης υφιστάμενων μετοχών, το καταστατικό μπορεί να επιτρέπει στη γενική συνέλευση να συνέρχεται και σε άλλο τόπο κείμενο στην Ελλάδα ή την αλλοδαπή. Τούτο είναι επιτρεπτό και χωρίς σχετική πρόβλεψη του καταστατικού, όταν στη συνέλευση παρίστανται ή αντιπροσωπεύονται μέτοχοι που εκπροσωπούν το σύνολο του μετοχικού κεφαλαίου με δικαίωμα ψήφου και δεν αντιλέγει κανείς στην πραγματοποίηση της συνεδρίασης και τη λήψη αποφάσεων.

Τέλος υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με το [άρθρο 131](#) του ν. [2190/1920](#) :

1. Η δημοσιότητα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των πιστωτικών ιδρυμάτων πραγματοποιείται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43β.

2. Για την δημοσίευση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (ενοποιημένων λογαριασμών) των πιστωτικών ιδρυμάτων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 109.

3. Οι ετήσιες και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και εκθέσεις των πιστωτικών ιδρυμάτων, των οποίων υποκαταστήματα κατά την έννοια της περίπτωσης 3 του

άρθρου 2 του ν. [2076/1992](#) (Α' 130) είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα, δημοσιεύονται και στην Ελλάδα, μεταφρασμένες στην ελληνική γλώσσα. Η δημοσιότητα πραγματοποιείται, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2. ενώ σύμφωνα με το [άρθρο 135](#) του ν. [2190/1920](#)

Άρθρο 135. Δημοσιότητα των συντεταγμένων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Οικονομικών Καταστάσεων

1. Οι συντεταγμένες κατά τα Δ.Π.Χ.Α. Εγκεκριμένες Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Εγκεκριμένες Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, καθώς και οι λοιπές προβλεπόμενες από το νόμο Εκθέσεις των επιχειρήσεων:

- α. δημοσιεύονται στο Γ.Ε.ΜΗ. κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 7β και 43β,
- β. αναρτώνται στην ιστοσελίδα της ανώνυμης εταιρείας και παραμένουν προσπελάσιμες για χρονικό διάστημα δύο τουλάχιστον ετών από την πρώτη δημοσίευσή τους και
- γ. εφόσον πρόκειται για ανώνυμες εταιρείες με μετοχές ή άλλες κινητές αξίες τους εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, κατατίθενται στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

2. Αν οι ανώνυμες εταιρείες, που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., δημοσιοποιούν με οποιονδήποτε άλλον τρόπο λογιστικά στοιχεία, τα δημοσιοποιούμενα στοιχεία πρέπει να είναι εκεί να που προκύπτουν από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. με την επιφύλαξη των πρόσθετων οικονομικών ή πρόσθετων λογιστικών στοιχείων που τυχόν απαιτούνται από άλλες κανονιστικές αρχές για τις εταιρείες των οποίων οι κινητές αξίες είναι εισηγμένες και σε εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Η ευθύνη για τη συμμόρφωση με τη διάταξη αυτή βαρύνει το Διοικητικό Συμβούλιο ή τους Διαχειριστές της ανώνυμης εταιρείας.

■ Ε.Π.Ε.

Με την τροποποίηση του [άρθρου 10](#) του ν. [3190/1955](#) επήλθε και στις Ε.Π.Ε. τροποποίηση σε ό,τι αφορά στη σύγκληση της Γενικής Συνέλευσης των εταίρων.

Άρθρο 10. Σύγκλησις της συνελεύσεως

....

3. Η συνέλευση συγκαλείται υποχρεωτικά τουλάχιστον **μία φορά κατ' έτος το αργότερο έως τη δεκάτη (10η) ημερολογιακή ημέρα του ένατου μήνα μετά τη λήξη της εταιρικής χρήσης**. Εάν η συνέλευση δεν συγκληθεί από τους διαχειριστές εντός της ανωτέρω προθεσμίας, η σύγκληση μπορεί να γίνει από οποιονδήποτε εταίρο κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 11 παράγραφος 2.

Αντίστοιχα, η δημοσιότητα των οικονομικών καταστάσεων προβλέπεται με τη διάταξη της [παραγράφου 4 του άρθρου 22](#) του ν. [3190/1955](#) και ουσιαστικά για τις Ε.Π.Ε. ισχύει ότι και για τις Ανώνυμες Εταιρίες

Παρ. 4 άρθρου 22 ν. [3190/1955](#) .4. Για τη δημοσίευση των εγκεκριμένων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και των σχετικών εκθέσεων των διαχειριστών και των ελεγκτών της εταιρείας, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 43β του κ. ν. [2190/1920](#).

■ Ι.Κ.Ε.

Σε ό,τι αφορά στις Ι.Κ.Ε. με τον νόμο [4403/2016](#) τροποποιήθηκε το [άρθρο 69](#) σχετικά με τη σύγκληση της Γενικής Συνέλευσης των εταίρων η οποία συγκαλείται πλέον και αυτή έως τη δεκάτη (10η) ημερολογιακή ημέρα του ένατου μήνα μετά τη λήξη της εταιρικής χρήσης

Άρθρο 69. Συνέλευση των εταίρων - Κείμενο νόμου

1. Με την επιφύλαξη του άρθρου 73, οι αποφάσεις των εταίρων λαμβάνονται σε συνέλευση.

2. Η συνέλευση συγκαλείται τουλάχιστον μία φορά κατ' έτος το αργότερο έως τη δεκάτη (10η) ημερολογιακή ημέρα του ένατου μήνα μετά τη λήξη της εταιρικής χρήσης με αντικείμενο την έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων (τακτική συνέλευση).

Σχετικά με τη δημοσιότητα στο Γ.Ε.ΜΗ. τροποποιήθηκε το [άρθρο 98](#) του ν. [4072/2012](#) και συγκεκριμένα η παράγραφος 2 η οποία παραπέμπει και αυτή στις διατάξεις του ν. [2190/1920](#).

Άρθρο 98. Τρόπος κατάρτισης και δημοσίευσης καταστάσεων - Κείμενο νόμου

2. Με μέριμνα του διαχειριστή γίνεται δημοσίευση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων στο Γ.Ε.ΜΗ.. Για τη δημοσίευση των εγκεκριμένων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 43β του κ.ν. [2190/1920](#). Για την κατάρτιση της έκθεσης διαχείρισης του διαχειριστή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 43α του κ. ν. [2190/1920](#), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, και εφόσον η εταιρεία υποχρεούται στη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το ν. [4308/2014](#) (Α' 251), εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 107Α του κ. ν. [2190/1920](#).

■ Ο.Ε.-Ε.Ε. (στις οποίες συμμετέχουν κατά 100% νομικά πρόσωπα)

Σύμφωνα με την [παράγραφο 4 του άρθρου 251](#) του ν. [4072/2012](#) ισχύουν τα εξής: "4. Στη δημοσιότητα υπάγονται επίσης οι οικονομικές καταστάσεις των ομορρύθμων εταιρειών της περίπτωσης β' της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. [4308/2014](#) (Α' 251). Η δημοσιότητα πραγματοποιείται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 7β του κ. ν. [2190/1920](#) εντός εννέα (9) μηνών από τη λήξη της χρήσης".

...

Σημείωση: Επισημαίνεται ότι, όλες οι ανωτέρω αλλαγές που αφορούν στη σύγκληση των Γενικών Συνελεύσεων, αλλά και τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων στο ΓΕΜΗ, ισχύουν για οικονομικές καταστάσεις εταιρικών χρήσεων που λήγουν μετά τη δημοσίευση του ν. [4403/2016](#) στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 8 του ίδιου νόμου) ήτοι μετά τις 7.7.2016.

Υπενθυμίζουμε επίσης ότι, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός, κ.λπ.) δημοσιεύονται υποχρεωτικά **μόνο στο Γ.Ε.Μ.Η.** (κατάθεση και ανάρτηση στην ιστοσελίδα αυτού). Όλες οι άλλες δημοσιεύσεις (σ.σ. στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε πολιτική και οικονομική εφημερίδα, κ.λπ.) **έχουν καταργηθεί**. Ακόμα και η ανάρτηση στην ιστοσελίδα της εταιρείας (εφόσον υπάρχει τέτοια) **είναι προαιρετική για όλες τις επιχειρήσεις**, εκτός από αυτές που δημοσιεύουν τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.

Βοηθητικοί πίνακες**■ Γενικές Συνελεύσεις**

Οι ημερομηνίες σύγκλησης γενικών συνελεύσεων που προβλέπουν οι νέες διατάξεις για χρήσεις που λήγουν **μετά την 7η Ιουλίου 2016** είναι οι ακόλουθες:

Νομική μορφή	Σύγκληση Συνέλευσης το αργότερο μέχρι	Γενικής	Για οικονομικές καταστάσεις φορολογικού έτους 2016 (Χρήση 1.1.2016 - έως 31.12.2016)
		το αργότερο	

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 ΕΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ 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. 4308/2014)		Εντός εννέα (9) μηνών από τη λήξη της χρήσης

Τέλος, υπενθυμίζουμε ότι με το νόμο [4403/2016](#) έχουν γίνει και σημαντικές αλλαγές σε σχέση με την έκθεση διαχείρισης (βλ. άρθρα 43β , 43ββ και 107Α του ν.[2190/1920](#)) για τις οποίες θα επανέλθουμε με νέο σχετικό άρθρο.

***Σημ. Η 30η Σεπτεμβρίου για το 2017 συμπίπτει με ημέρα Σάββατο.**

Δείτε επίσης και την εγκύκλιο του υπουργείου ανάπτυξης [62784/6.6.2017](#) από το φορολογικό αρχείο του κόμβου <https://www.taxheaven.gr>



2. Θεμελιώδης αρχή [Η αρχή του δεδουλευμένου]

N.4308/2014 - Άρθρο 17: Γενικές αρχές

σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρ. : 1

«Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δεδουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας,....»

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 4308/2014

17.1.2 Η θεμελιώδης αρχή του δεδουλευμένου επιτάσσει την αναγνώριση των επιπτώσεων των συναλλαγών και γεγονότων της οντότητας και τη συμπερίληψή τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της στο χρόνο που προκύπτουν και όχι στο χρόνο που διακανονίζονται ταμειακά (εισπράττονται ή πληρώνονται). Για παράδειγμα, η λήψη ενός δανείου κατά την ημερομηνία ισολογισμού, επιβάλλεται να αναγνωρισθεί στην κλειόμενη περίοδο, ώστε να απεικονισθούν τα ληφθέντα ταμιακά διαθέσιμα και η αντίστοιχη χρηματοοικονομική υποχρέωση. Ομοίως, οι δεδουλευμένοι τόκοι ενός δανείου επιβάλλεται να αναγνωρισθούν ως έξοδο στην περίοδο που αφορούν, έστω και εάν σύμφωνα με τη σχετική δανειακή σύμβαση οφείλονται να πληρωθούν στην επόμενη περίοδο. Ο χειρισμός αυτός οδηγεί στην εμφάνιση του σχετικού εξόδου στην κλειόμενη χρήση που αφορά, καθώς και στην αντίστοιχη αύξηση της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης προς τον δανειστή και τη μείωση της καθαρής θέσης.

.....

«4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.» (άρθρο 8, του Ν. 4172/2013)

.....

Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1010732 ΕΞ 2017

Χρόνος απόκτησης εισοδήματος επιχορηγήσεων που εισπράττουν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες από φορείς Γενικής Κυβέρνησης

1. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 4 του άρθρου 8](#) του ν.4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του.

2. Με βάση την αιτιολογική έκθεση του [άρθρου 8](#) του ν.4172/2013, με τις εν λόγω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για τον χρόνο κτήσης του εισοδήματος **το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης**, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

3. Περαιτέρω, με την [ΠΟΛ.1223/8.10.2015](#) εγκύκλιό μας έχει γίνει δεκτό ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις:

α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξής του εντός του ίδιου έτους.

Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα [άρθρα 11](#) και [13](#) του ν.4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις.

4. Από ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας αναφέρονται περιπτώσεις όπου αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες είναι δικαιούχοι κρατικών επιχορηγήσεων με βάση προγραμματικές συμβάσεις που έχουν συνάψει με αυτούς τους φορείς για τις οποίες δεν υπάρχει οριστική έγκρισή τους, με αποτέλεσμα είτε ποτέ να μην καταβάλλονται ή η καταβολή τους να καθυστερεί σημαντικά και να πραγματοποιείται πέραν του οικείου φορολογικού έτους.

5. Κατόπιν των ανωτέρω διευκρινίζεται ότι προκειμένου να προσδιοριστεί ο χρόνος φορολογίας των κρατικών επιχορηγήσεων, θα πρέπει γι' αυτές να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξής τους, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση αποκτάται κατά το έτος οριστικής έγκρισής τους από τα αρμόδια κατά περίπτωση όργανα, οπότε και φορολογείται. Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που κρατικές επιχορηγήσεις έχουν περιληφθεί σε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων επειδή είχαν καταστεί δεδουλευμένες αλλά δεν είχε ληφθεί η απαιτούμενη έγκριση, μπορούν να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις.»

« **Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.).** Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.»

(ΠΟΛ.1113/2.6.2015 Εκπιπτόμενες και μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του ΚΦΕ ν4172)



3. Σχέδιο των λογαριασμών

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα όπως και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι ότι και τα δύο νομοθετήματα παρουσιάζουν λογιστικό σχέδιο λογαριασμών καθώς και συνδεσμολογία των υποδειγμάτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων με το σχέδιο λογαριασμών. (Παράρτημα Δ' Ν. 4308/2014)

Το σχέδιο των λογαριασμών του Παραρτήματος Γ' χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ό,τι αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενό τους, όπως αυτό καθορίζεται σε συνδυασμό με τους ορισμούς του Παραρτήματος Α' και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β'.

Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων

Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύναται να προσαρμόζονται, σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας, λαμβάνοντας υπόψη και την παρ. 12 του άρθρου 16. *[Η μορφή, το περιεχόμενο και η ονοματολογία των κονδυλίων και των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προσαρμόζονται εάν απαιτείται από την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας της οντότητας.]*

Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου, κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτόν το νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

Δηλαδή :

Οι οντότητες, με επιλογή τους, μπορούν να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών που είναι σε ισχύ κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014, δηλαδή το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 1123/1980 ή του Π.Δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων ή του Π.Δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών, κατά περίπτωση. Οίκοθεν νοείται ότι οι οντότητες οφείλουν να προβαίνουν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες στο σχέδιο λογαριασμών που τηρούν για την κάλυψη των απαιτήσεων του παρόντος νόμου και των πληροφοριακών τους αναγκών.

Το σχέδιο των λογαριασμών του παραρτήματος Γ είναι υποχρεωτικό σε ό,τι αφορά:

- την ονοματολογία,
- το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών (ανάλυση – ταξινόμηση σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους, κλπ), καθώς και το περιεχόμενό τους, όπως αυτά καθορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου.
- Συνεπώς, και σύμφωνα με τις επικρατούσες διεθνείς πρακτικές, **δεν είναι υποχρεωτική η χρήση των κωδικών του προτεινόμενου σχεδίου λογαριασμών.**

.....

Σ.Λ.Ο.Τ. αριθμ. πρωτ.: 1872 ΕΞ 19.10.2015 Ερώτηση χρήσης Λογαριασμού 37 « Με βάση το ν. 4308/2014, με ισχύ από 01.01.2015, οι κωδικοί αριθμοί του χρησιμοποιούμενου από την οντότητα λογιστικού σχεδίου, καθορίζονται ελεύθερα από την ίδια »
--

.....

Σ.Λ.Ο.Τ. αριθμ. πρωτ.: 2087 ΕΞ 20.11.2015 Λογαριασμοί λογιστικού σχεδίου (ελληνικά λογιστικά πρότυπα) από 1/1/2016 ΕΡΩΤΗΜΑ Γραφείο Γενικού Τουρισμού με δικαίωμα έκδοσης αεροπορικών εισιτηρίων (γραφείο ΙΑΤΑ) για κάθε εισιτήριο εκδίδει ΑΠΕ χρεώνοντας τον Πελάτη και πιστώνοντας τον Προμηθευτή (αεροπορική) Ο Προβληματισμός μου σχετικά με το Λογισμικό που χρησιμοποιείται είναι ο εξής: Η Πίστωση στον προμηθευτή δεν εμφανίζεται άμεσα στην καρτέλα του (αναλυτικό καθολικό) αλλά σε ένα Γενικό ενδιάμεσο λογαριασμό με χαρακτηρισμό S.0001 όχι δηλαδή 50.00

Όλες οι πιστώσεις δηλαδή των αεροπορικών εισιτηρίων εμφανίζονται συγκεντρωτικά σε αυτόν τον λογαριασμό και μετά από κάποιο χρονικό διάστημα μεταφέρονται (χωρίς την επέμβαση του χρήστη) στην καρτέλα των αεροπορικών εταιρειών Όπως προανέφερα οι μεταφορές από τον Γενικό λογαριασμό στους αναλυτικούς γίνονται αυτόματα από το Λογισμικό όχι αμέσως αλλά μετά από 15-30 λεπτά

1: μπορούμε να χαρακτηρίσουμε τους Προμηθευτές με 5.0000... και όχι με 50.00 (ειδικά με τα λογιστικά πρότυπα);

2: μπορεί όλες οι πιστώσεις αεροπορικών εταιρειών να εμφανίζονται σε γενικό λογαριασμό και όχι στον κωδικό κάθε αεροπορικής εταιρείας;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

1. Με βάση τα ΕΛΠ, οι κωδικοί του λογιστικού σχεδίου που χρησιμοποιεί η οντότητα, τίθενται ελεύθερα από την ίδια και συνεπώς μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιοσδήποτε κωδικός, ή σύστημα κωδικαρίθμησης.

2. Στο λογιστικό σχέδιο, μπορεί να υπάρχει μόνο γενικός λογαριασμός, εφόσον ανάλυσή του κατά εταιρεία παρέχεται από άλλα αρχεία του πληροφοριακού συστήματος και μπορούν να διενεργηθούν με ασφάλεια οι σχετικές συμφωνίες και επαληθεύσεις του γενικού λογαριασμού με τους αναλυτικούς.

.....
Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: 1036 ΕΞ 19.6.2017 - Εφαρμογή σχεδίου λογαριασμών .

ΕΡΩΤΗΜΑ

Στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ' (ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ) του Ν. [4308/2014](#) για τα [Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα](#) αναφέρεται ότι το Σχέδιο Λογαριασμών του Παραρτήματος αυτού χρησιμοποιείται από τις οντότητες που υπόκεινται στον εν λόγω νόμο. Επίσης, στην [παράγραφο 9 του άρθρου 3](#) του ίδιου νόμου [4308/2014](#) αναγράφεται ότι «κάθε οντότητα που υπόκειται στο σε αυτόν το νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014». Είναι προφανές, ότι την 31η Δεκεμβρίου 2014 ίσχυε το Σχέδιο Λογαριασμών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (του Ν. 1041/1980 και [Π.Δ. 1123/1980](#)), αφού η ισχύς των διατάξεων του Ν. [4308/2014](#) αρχίζει από 1η Ιανουαρίου 2015, σύμφωνα με το [άρθρο 44](#) του νόμου αυτού.

Συνεπώς, οι οντότητες, που την 31/12/2014 εφάρμοζαν το Σχέδιο Λογαριασμών του [Π.Δ. 1123/1980](#), μπορούν να συνεχίσουν να εφαρμόζουν αυτό και μετά την ημερομηνία αυτή.

Παρακαλούμε, να έχουμε τη γραπτή επιβεβαίωσή σας στην παραπάνω διατυπούμενη άποψη.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Το σχέδιο λογαριασμών του [Π.Δ. 1123/1980](#) μπορεί να χρησιμοποιείται από τις οντότητες βάσει της [παραγράφου 9 του άρθρου 3](#) του ν. [4308/2014](#), χωρίς κανένα χρονικό περιορισμό, με την υποχρέωση υλοποίησης των απαραίτητων προσαρμογών για τη διευκόλυνση της ασφαλούς εφαρμογής των ΕΛΠ. Σημειώνεται ότι όλες οι λοιπές ρυθμίσεις του [Π.Δ. 1123/1980](#), πλην των κωδικών του σχεδίου λογαριασμών, έχουν ρητά καταργηθεί.



II. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΚΛΕΙΣΙΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ 2017 (ΒΗΜΑ - ΒΗΜΑ) .

1) Κατάρτιση πίνακα ενεργειών και υπεύθυνοι εκτέλεσης

Λόγω των πολυποίκιλων ενεργειών που απαιτούνται πρέπει να καταρτίζουμε «πίνακα χρονοδιαγράμματος των εργασιών» που πρέπει να γίνουν , ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης (τακτοποιήσεις, απογραφή, αποσβέσεις, κοστολόγηση κ.λπ.) και αφού λάβουμε υπόψη τις υπάρχουσες καταληκτικές από το νομό προθεσμίες.

Στον Πίνακα καταγράφονται για κάθε ενέργεια τα εξής στοιχεία :

- Η ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να γίνει η ενέργεια
- Η αντίστοιχη προβλεπόμενη από την νομοθεσία καταληκτική ημερομηνία , εφόσον υπάρχει
- Ο/οι υπεύθυνος/οι για την ενέργεια.

ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΕΡΓΑΣΙΩΝ				
Α/Α	ΕΝΕΡΓΕΙΑ	ΥΠΕΘΥΝΟΣ	ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1				

Συζητείται με την Διοίκηση της επιχείρησης το συνταχθέν χρονοδιάγραμμα και αυτό τροποποιείται αναλόγως.



2) Καταχώρηση όλων των εγγραφών μηνός Δεκεμβρίου 2017 και λήψη πρώτου προσωρινού ισοζυγίου

Ν.4308/2014 - Άρθρο 6 «Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων» παρ 1.

“ Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:

α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.

γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. “



3) Συμφωνία Γενικής λογιστικής και επιμέρους κυκλωμάτων

Γίνεται «συμφωνία» μεταξύ των λογαριασμών Γ.Λ και των επιμέρους λογιστικών κυκλωμάτων (Εμπορική Διαχείριση – Μητρώο Παγίων – Αξιόγραφα – κ.λπ)



4) Απογραφή (φυσική καταμέτρηση).

- Αποθεμάτων (λογ. 20-29)
- Διαθεσίμων (λογ. 38.00)
- Επιταγών (λογ. 33.90, 53.90)
- Συναλλαγματικών (λογ. 31, 51)

Συμφωνίες με τα αντίστοιχα βιβλία,

Εφόσον προκύψουν ελλείμματα-πλεονάσματα γίνονται οι σχετικές τακτοποιήσεις.

.....

Ν.4308/2014 - Άρθρο 6 «Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων» παρ 2. “Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.”

Προθεσμία: ημερομηνία τέλους χρήσης ή ημερομηνία ισολογισμού (Δηλ. 10-9-2017)

.....

ΠΟΛ.1003/31-12-2014

«Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» Άρθρο 6 παρ. 2

“6.2.1 Σε ό,τι αφορά τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων, ορίζεται ότι ο εν λόγω προσδιορισμός διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Δηλαδή, ο χρόνος προσδιορισμού των αποθεμάτων (φυσική απογραφή) καθορίζεται από τα πραγματικά δεδομένα μιας οντότητας, λαμβάνοντας υπόψη και τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 και την ανάγκη διασφάλισης της αξιοπιστίας του ποσοτικού προσδιορισμού των αποθεμάτων στο τέλος της ημερομηνίας αναφοράς (ημερομηνία τέλους χρήσης ή ημερομηνία ισολογισμού).

6.2.2 Ο χρόνος αυτός μπορεί να απέχει από το τέλος της ημερομηνίας αναφοράς, ιδίως όταν η οντότητα τηρεί αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων (βιβλίο αποθήκης) ή όταν ο αριθμός ή και η ποσότητα των διακινήσεων δεν είναι σημαντική. Σε άλλες περιπτώσεις που η οντότητα εφαρμόζει έμμεσες τεχνικές στον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων της απογραφής, η σχετική διαδικασία δύναται να γίνεται με αξιοπιστία και σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου (π.χ. προσδιορισμός ιχθυόμαζας ιχθυοτροφείων). Τέλος, σημειώνεται ότι όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της λιανικής (retail method) δεν γίνεται ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων και η εκτίμηση της αξίας του τελικού αποθέματος δύναται επίσης να γίνεται με ασφάλεια σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου.

6.2.3 Σε κάθε περίπτωση, και ανεξάρτητα από το χρόνο που διενεργείται ο ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων, η οντότητα **είναι υποχρεωμένη να έχει**

τεκμηριώσει με αξιόπιστο τρόπο τις ποσότητες της απογραφής εντός των χρονικών ορίων σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου.”

Ειδικότερα :

Το κόστος κτήσης προσδιορίζεται με μία γενικά αποδεκτή μέθοδο, όπως η FIFO, η μέθοδος του σταθμικού μέσου όρου σε όλες τις αποδεκτές εκδοχές της, ή και η μέθοδος της λιανικής (βλέπε παρ. 4.4.4 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/31.12.2014). Η LIFO δεν είναι αποδεκτή μέθοδος.

Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων

Καταχωρούνται :

α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.

γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται.

Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων - Βιβλίο Απογραφών

Η ενημέρωση του βιβλίου απογραφών με την ποσότητα και την αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η απογραφή πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία:

- > Είδος αγαθού
- > Ποσότητα αγαθού
- > Μονάδα μέτρησης
- > Αξία ανά μονάδα
- > Συνολική αξία αγαθού.

Πρέπει να τονισθεί ότι η απογραφή πρέπει να συντάσσεται κατά αποθηκευτικό χώρο με σαφή μνεία της διεύθυνσής του.

Χρόνος ενημέρωσης

Η ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών, το οποίο τηρείται αθεώρητο, ή σε καταστάσεις απογραφής, οι οποίες επίσης είναι αθεώρητες, και η αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Αρχείο αποθεμάτων τρίτων

- Παρακολούθηση κατ' είδος και ποσότητα, διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο, των αποθεμάτων τρίτων.
- Αναφέρεται σε εμπορεύσιμα αγαθά, δηλαδή δεν συμπεριλαμβάνει εγγυοδοσίες (επιστρεπτέα είδη συσκευασίας, παλέτες, κενές φιάλες, κλπ.).
- Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο και να προκύπτει από οποιοδήποτε τηρούμενο αρχείο.
- Διευκρινίζεται ότι δεν απαιτείται φυσική καταμέτρηση των σχετικών αποθεμάτων.

Τεκμηρίωση αυτών των αποθεμάτων που βρίσκονται στην κατοχή της:

- Είτε τηρώντας με τάξη και πληρότητα το σύνολο των λαμβανόμενων και εκδιδόμενων παραστατικών διακίνησης.

- Είτε ενημερώνοντας επιπρόσθετα άλλα αρχεία.

Απογραφή αποθεμάτων - Χρόνος προσδιορισμού ποσότητας αποθεμάτων

- Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.
- Ο χρόνος αυτός μπορεί να απέχει από το τέλος της ημερομηνίας αναφοράς, ιδίως όταν η οντότητα τηρεί αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων (βιβλίο αποθήκης) ή όταν ο αριθμός ή και η ποσότητα των διακινήσεων δεν είναι σημαντική.

Έμμεσες τεχνικές απογραφής

- Όταν η οντότητα εφαρμόζει έμμεσες τεχνικές στον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων της απογραφής, η σχετική διαδικασία δύναται να γίνεται με αξιοπιστία και σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου (π.χ. προσδιορισμός ιχθυόμαζας ιχθυοτροφείων).



5) Έλεγχος της ορθότητας των υπολοίπων Πελατών – Προμηθευτών και συμφωνία με την Γενική Λογιστική (Λογ. 30 και Λογ. 50)

- Ο έλεγχος – συμφωνία μπορεί να γίνει με διάφορους τρόπους (τηλεφωνική επικοινωνία, επιβεβαιωτική επιστολή, κ.λ.π).
- Με τον έλεγχο αυτό επιτυγχάνεται: παράληψη καταχώρησης εκδοθέντων στοιχείων, επισημαίνονται τυχόν ακίνητα υπόλοιπα και ανακαλύπτονται τυχόν λανθασμένες καταχωρήσεις.
- Πρέπει σε συνεργασία με τους υπεύθυνους των προμηθειών και των πωλήσεων να διερευνάται η τυχόν υποχρέωση ή απαίτηση για έκδοση ή λήψη πιστωτικών τιμολογίων.
- Στις περιπτώσεις που υπάρχει ξεχωριστό ισοζύγιο πελατών – προμηθευτών πρέπει να γίνεται συμφωνία με την γενική λογιστική.
- Σωστό είναι είναι να γίνεται και (μια πρώτη) συμφωνία των συγκεντρωτικών καταστάσεων, κυρίως των πωλήσεων.
- **ΠΡΟΣΟΧΗ**: προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.

.....

Ν.4308/2014 - Άρθρο 6 «Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων» παρ 1 & Παρ. 3

1. Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:

.....

γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. “

«3. Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από:

- α) έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή
- β) το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.»

.....

ΠΟΛ.1003/31-12-2014

«Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» Άρθρο 11 παρ. 1 & 2

“**11.1.1** Με την παράγραφο αυτή εισάγεται η έννοια της γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης του τιμολογίου. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή η παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. Σημειώνεται ότι ο χρόνος γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου διαφοροποιείται από την προθεσμία έκδοσης του εν λόγω τιμολογίου, η οποία καθορίζεται στην παράγραφο 2, αναλυτικά για κάθε περίπτωση πώλησης.

11.1.2 Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων. Δηλαδή, η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης (π.χ. παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας) και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου η οποία μπορεί και να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα).

11.1.3 Είναι σαφές από το νόμο, σύμφωνα και με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ, ότι **το τιμολόγιο φέρει την ημερομηνία στην οποία εκδόθηκε.”**

“**11.2.1** Με την παράγραφο αυτή καθορίζονται οι προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών [περιπτώσεις (α) έως (ε)].

Η γενική αρχή είναι ότι τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

11.2.2 Για παράδειγμα, για μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 4 Νοεμβρίου 20Χ1 και μία παροχή υπηρεσίας στις 28 Νοεμβρίου 20Χ1 τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Δεκεμβρίου 20Χ1, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 12 Δεκεμβρίου ή 15 Δεκεμβρίου 20Χ1. Ομοίως, για παροχή υπηρεσίας στις 3 Δεκεμβρίου 20Χ1 και μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 23 Δεκεμβρίου 20Χ1 τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Ιανουαρίου 20Χ2, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 5 Ιανουαρίου ή 15 Ιανουαρίου 20Χ2.”

.....

Ν.2859/2000 - Άρθρο 19 παρ. 5.

«Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν.

Ειδικότερα, **προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.»**

Με τις οδηγίες που εδόθησαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1212/1996, διευκρινίστηκε ότι τα χορηγούμενα ποσοστά έκπτωσης θα πρέπει να γνωστοποιούνται στον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ είτε με απλή δήλωση είτε με κατάθεση της οικείας συμφωνίας και

η δήλωση που δεν θα είναι λεπτομερειακή ούτε ονομαστική κατά πελάτη, θα περιλαμβάνει τα πλήρη στοιχεία του υπόχρεου προμηθευτή, καθώς και το ποσοστό έκπτωσης που χορηγείται κατά κλιμάκιο τζίρου, ανεξάρτητα αν αυτό είναι δραχμικό ή σε ποσότητα. Περαιτέρω, διευκρινίζεται με την ανωτέρω εγκύκλιο ότι η χορηγούμενη έκπτωση δεν θα μπορεί να υπερβεί το δηλωθέν ποσοστό του οικείου κλιμακίου.



6) Έλεγχος και συμφωνία των τραπεζικών λογαριασμών (καταθέσεων και δανείων), (λογ. 38.03 – 38.06 , λογ. 45.00 – 45.13 , λογ. 52).

- Ο έλεγχος γίνεται με συμφωνία των λογιστικών υπολοίπων με τα αντίστοιχα τραπεζικά extrait.
- Επίσης γίνεται έλεγχος ότι οι τράπεζες έχουν λογίσει τους τόκους έως το τέλος της χρήσης, αλλιώς γίνονται οι σχετικές ταχτοποιήσεις μέσω των μεταβατικών λογαριασμών.



7) Έλεγχος και συμφωνία των διάφορων δοσοληπτικών λογαριασμών (λογ. 33.00 – 33.12)

- Ο έλεγχος – συμφωνία γίνεται για την τακτοποίηση – απόδοση των εξόδων.

Επίσης πρέπει να ληφθεί υπόψη :

N. 4172/2013 - Άρθρο 13 “Παροχές σε είδος” παρ 3

Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.

.....

ΠΟΛ.1219/6.10.2014

«Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013»

οποιοσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

Κατά συνέπεια θα πρέπει να γίνει έλεγχος των διάφορων δοσοληπτικών λογαριασμών (λογ. 33.00 – 33.12) για την διαπίστωση η όχι ποσών που αφορούν παροχές σε είδος ώστε να αντιμετωπιστούν ανάλογα.



Υπολογισμός της αξίας των παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν. 4172/2013.

Οι κυριότερες εξ' αυτών των παροχών είναι :

- Παραχώρησης ενός οχήματος για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους,
- Παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου
- παροχή της χρήσης εταιρικών συνδέσεων κινητής τηλεφωνίας

ΠΟΛ.1219/6.10.2014 - Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013.

Αρ. πρωτ.: Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 301/9.1.2015

Περί του υπολογισμού ή της απαλλαγής της δαπάνης των καυσίμων και διοδίων από το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει λόγω παραχώρησης εταιρικού οχήματος.

Αριθ. πρωτ.: Δ12 1168638 ΕΞ 2014/18.12.2014

Φορολογική μεταχείριση της παρεχόμενης μείωσης των διδάκτρων για τα παιδιά των εργαζόμενων, διευθυντών, διαχειριστών και μελών διοίκησης ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων

.....

Άρθρο 13. Παροχές σε είδος

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 οποιοσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, **εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.**

2. Η αξία της παραχώρησης ενός οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, υπολογίζεται ως ποσοστό της **Λιανικής Τιμής Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος ως εξής:**

α) για ΛΤΠΦ από 0 έως 12.000 ευρώ ως ποσοστό τέσσερα τοις εκατό (4%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

β) για ΛΤΠΦ από 12.001 έως 17.000 ευρώ ως ποσοστό επτά τοις εκατό (7%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

γ) για ΛΤΠΦ από 17.001 έως 20.000 ευρώ ως ποσοστό δεκατέσσερα τοις εκατό (14%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

δ) για ΛΤΠΦ από 20.001 έως 25.000 ευρώ ως ποσοστό δεκαοκτώ τοις εκατό (18%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

ε) για ΛΤΠΦ πλέον των 25.001 ευρώ ως ποσοστό είκοσι δύο τοις εκατό (22%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα, ανεξάρτητα αν το όχημα ανήκει στην επιχείρηση ή είναι μισθωμένο με οποιονδήποτε τρόπο στα ανωτέρω πρόσωπα. Το ανωτέρω ποσοστό καθενός οχήματος δεν επιμερίζεται σε περισσότερα του ενός πρόσωπα.

Η αξία της παραχώρησης του οχήματος μειώνεται βάσει παλαιότητας ως εξής:

i) 0-2 έτη καμία μείωση

ii) 3-5 έτη μείωση δέκα τοις εκατό (10%)

iii) 6-9 έτη μείωση είκοσι πέντε τοις εκατό (25%)

iv) Από 10 έτη και μετά μείωση πενήντα τοις εκατό (50%).

Από τις διατάξεις του παρόντος εξαιρούνται τα οχήματα που παραχωρούνται αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς και έχουν Λιανική Τιμή Πώλησης προ Φόρων έως 12.000 ευρώ.

3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.

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

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

.....

ΠΟΛ.1045/2017

Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 99 του ν.4446/2016 (Α' 240) για την παροχή σε είδος εταιρικού οχήματος (24.03.2017)

1. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 99](#) του ν.4446/2016 (ΦΕΚΑ' 240/22-12-2016) αντικαταστάθηκε η [παραγράφος 2 του άρθρου 13](#) του ν. 4172/2013 και ορίσθηκε νέος τρόπος υπολογισμού της αξίας της παροχής σε είδος, ο οποίος υπολογίζεται ως ποσοστό της Λιανικής Τιμής προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος που παρέχεται. Πιο συγκεκριμένα, η αξία της παραχώρησης ενός οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, υπολογίζεται ως ποσοστό της ΛΤΠΦ του οχήματος με βάση την κλίμακα που ορίζει η εν λόγω διάταξη. Η Λιανική Τιμή προ Φόρων οχήματος κατά τύπο, παραλλαγή και έκδοση αυτού, είναι η τιμή που προκύπτει από τους υποβαλλόμενους τιμοκαταλόγους στην Αρμόδια Τελωνειακή Αρχή από τους επίσημους αντιπροσώπους/διανομείς αυτοκινήτων, συμπεριλαμβανομένης και της αξίας του προαιρετικού (EXTRA) εξοπλισμού, προ Φ.Π.Α. και τέλους ταξινόμησης και αναγράφεται στη «Βεβαίωση Ανώτατης προτεινόμενης Λιανικής Τιμής προ Φόρων» που χορηγείται σχετικά από τους

τελευταίους. Σε περίπτωση που ο επίσημος αντιπρόσωπος/διανομέας δεν δύναται να χορηγήσει τη σχετική βεβαίωση, η ΛΤΠΦ λαμβάνεται εναλλακτικά από την αναγραφόμενη στα οικεία παραστατικά πώλησης αξία, προ Φ.Π.Α. και τέλους ταξινόμησης, μη συνυπολογιζομένων τυχόν εκπτώσεων που έχουν χορηγηθεί. Με βάση την οριζόμενη κλίμακα από την [παρ. 1 του άρθρου 99](#) του ν.4446/2016, η αξία της παραχώρησης ενός οχήματος υπολογίζεται ως ποσοστό στο σύνολο της ΛΤΠΦ και όχι κλιμακωτά, ξεκινώντας από το πρώτο κλιμάκιο με ΛΤΠΦ οχήματος έως 12.000 ευρώ και καταλήγοντας στην ανώτερη κλίμακα με ΛΤΠΦ άνω των 25.001 ευρώ. Επίσης, σε περίπτωση χρήσης εταιρικού οχήματος για χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους (νέα πρόσληψη, αποχώρηση εργαζόμενου κτλ.), η αξία της παροχής υπολογίζεται αναλογικά με το χρονικό διάστημα (μήνες) χρησιμοποίησής της. Η διάρκεια χρήσης εταιρικού οχήματος από εργαζόμενο για διάστημα άνω των 15 ημερολογιακών ημερών λογίζεται ως μήνας.

Για καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω δίδεται το ακόλουθο παράδειγμα: Ένα όχημα έχει ΛΤΠΦ 15.000 ευρώ και παραχωρήθηκε η χρήση του σε έναν υπάλληλο/εταίρο/μέτοχο για 3 μήνες (π.χ. λόγω πρόσληψης μέσα στο έτος), τότε το ποσό της παροχής σε είδος που θα προσμετρηθεί στις αποδοχές του από μισθωτή εργασία σε ετήσια βάση, προσδιορίζεται με βάση την κλίμακα ως εξής: $15.000 * 7\% = 1.050$ ευρώ και επειδή η χρήση αφορά 3 μήνες είναι $1.050 * 3/12 = 262,50$ ευρώ. Σύμφωνα με την [παράγραφο 2 του άρθρου 13](#) του ν.4172/2013, το ποσοστό της Λιανικής Τιμής προ Φόρων δεν επιμερίζεται σε περισσότερα του ενός πρόσωπα. Συνεπώς, στο ανωτέρω παράδειγμα, αν το ίδιο όχημα είχε παραχωρηθεί ταυτόχρονα σε δύο υπαλλήλους/εταίρους/μετόχους κατά το ίδιο χρονικό διάστημα εντός του έτους, τότε το ποσό των 262,50 ευρώ θα είχε συμπεριληφθεί στις αποδοχές κάθε ενός ξεχωριστά, χωρίς να γίνει επιμερισμός αυτού.

Η αξία της παροχής σε είδος μειώνεται από το τρίτο έτος κυκλοφορίας του οχήματος και μετά (παλαιότητα που προκύπτει από την άδεια κυκλοφορίας του διεθνώς) και σύμφωνα με την κλίμακα που ορίζει η διάταξη.

Συνεπώς, τα οχήματα με ημερομηνία κυκλοφορίας έως και 2 έτη πριν από το κρινόμενο έτος δεν θα έχουν καμία μείωση στο ποσό της παροχής σε είδος, π.χ. αν το έτος κυκλοφορίας είναι το 2014, τότε μέχρι και το φορολογικό έτος 2016 (δηλαδή για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που θα υποβληθούν το 2017) δεν θα υπάρχει μείωση.

Για καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω δίδεται το ακόλουθο παράδειγμα: Ένα όχημα έχει ΛΤΠΦ 20.000 ευρώ με έτος πρώτης κυκλοφορίας διεθνώς το 2013. Τότε η αξία της παροχής σε είδος θα είναι $20.000 * 14\% = 2.800$ ευρώ. Η αξία αυτή μειώνεται κατά 10% (για τρία έτη κυκλοφορίας συμπληρωμένα), δηλαδή η ετήσια παροχή σε είδος θα είναι τελικά 2.520 ευρώ ($2.800 * 10\% = 280$ ευρώ, $2.800 - 280 = 2.520$ ευρώ), η οποία θα προσαυξήσει τις ετήσιες αποδοχές του φορολογικού έτους 2016, για τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβληθεί το 2017.

Από τις διατάξεις του παρόντος εξαιρούνται τα οχήματα που παραχωρούνται αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς και έχουν Λιανική Τιμή προ Φόρων έως 12.000 ευρώ. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να συντρέχουν ταυτόχρονα και οι δύο προϋποθέσεις για να ισχύει η εξαίρεση.

Διευκρινίζεται ότι η χρήση ενός οχήματος για επαγγελματικούς σκοπούς αφορά τις κάτωθι περιπτώσεις:

α) Τα οχήματα, τα οποία παρέχουν οι επιχειρήσεις σε συγκεκριμένους πωλητές,

τεχνικούς και λοιπούς εργαζομένους, των οποίων η εργασία απαιτεί συχνή μετακίνηση εκτός των εγκαταστάσεων του εργοδότη (tool cars) και χρησιμοποιούνται για την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη, ανεξάρτητα αν τα οχήματα αυτά μπορεί να χρησιμοποιούνται από τον δικαιούχο και εκτός του ωραρίου εργασίας τους. Αντιθέτως, καταλαμβάνεται και αποτελεί παροχή σε είδος η κατά τα ανωτέρω προσδιοριζόμενη αγοραία αξία των οχημάτων που παρέχονται στους εργαζόμενους λόγω της θέσης τους (π.χ. σε διευθυντές και επιθεωρητές πωλήσεων, τεχνικούς διευθυντές και λοιπά στελέχη),

β) Τα οχήματα δοκιμών (test-drive), που διαθέτουν οι επιχειρήσεις εμπορίας αυτοκινήτων,

γ) Τα οχήματα μεταφοράς προσωπικού (π.χ. mini-bus),

δ) Τα οχήματα που χρησιμοποιούν επιχειρήσεις (π.χ. ξενοδοχειακές επιχειρήσεις) για μεταφορά καλεσμένων ή πελατών τους,

ε) Τα οχήματα τα οποία διαθέτουν οι επιχειρήσεις επισκευής και συντήρησης (service) οχημάτων προσωρινά σε αντικατάσταση των επισκευαζόμενων,

στ) Τα οχήματα ιδιωτικής χρήσης που χρησιμοποιούνται από τις αεροπορικές εταιρείες και τις επιχειρήσεις διαχείρισης αεροδρομίων για την εξυπηρέτηση των αεροσκαφών και των επιβατών τους (αυτοκίνητα πίστας) καθώς και για την μεταφορά VIPS ή προσωπικού,

Συνεπώς, αν ένα όχημα εκ των ανωτέρω περιπτώσεων α' έως στ', έχει παραχωρηθεί για χρήση σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο επιχείρησης αλλά έχει ΑΤΠΦ άνω των 12.000 ευρώ, τότε δεν θα υφίσταται καμία απαλλαγή. Για παράδειγμα, ένα όχημα με ΑΤΠΦ 15.000 που έχει δοθεί σε πωλητή μιας επιχείρησης θα αποτελεί παροχή σε είδος για το σύνολο της αξίας του (η οποία θα προσδιοριστεί με βάση την κλίμακα ως εξής: $15.000 \cdot 7\% = 1.050$ ευρώ), ενώ ένα όχημα με ΑΤΠΦ 11.999 ευρώ που έχει δοθεί επίσης για επαγγελματικούς σκοπούς, δεν θα αποτελέσει παροχή σε είδος.

Διευκρινίζεται ότι από 01.01.2016 η παροχή σε είδος, η οποία πλέον υπολογίζεται με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 13](#) του ν. [4172/2013](#) όπως αυτές ισχύουν και όχι ως ποσοστό επί του πραγματικού κόστους του οχήματος, δεν χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της πραγματικής δαπάνης του οχήματος για την παραχωρούσα επιχείρηση αλλά μόνο για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος για τον χρήστη του.

Οι πραγματικές δαπάνες της επιχείρησης, που αφορούν στο κόστος του οχήματος και περιλαμβάνουν αποσβέσεις, κόστη επισκευής και συντήρησης, τέλη κυκλοφορίας, καύσιμα, διόδια καθώς και το σχετικό κόστος σε περίπτωση μίσθωσης ή χρηματοοικονομικής μίσθωσης, κλπ. εκπίπτουν στο σύνολό τους (100%) με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#) (προϋποθέσεις περιπτώσεων α', β', και γ') και τα όσα ειδικότερα αναφέρονται στην [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιο, κατά περίπτωση.

Τέλος, σημειώνεται ότι οι διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 13](#) του ν. [4172/2013](#) όπως ισχύει, δεν καταλαμβάνουν τους δικαιούχους χρήσης των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης όπως έχουν καθοριστεί στην Απόφαση [129/2534/20.1.2010](#) ΚΥΑ (Β' 108).

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά.

.....

Δείτε : Άρθρα

Φορολογική μεταχείριση των παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν. 4172/2013 – Επικαιροποιημένο μέχρι 4/4/2017

ΣΟΛ Α.Ε. , Της Κωνσταντίνας Γιαννοπούλου Ορκωτής Ελέγκτριας Λογίστριας .

Η έννοια “Παροχές σε είδος” δεν είναι πρωτόγνωρη στη φορολογική νομοθεσία. Οι παροχές σε είδος φορολογούνταν, με βάση τον προϊσχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρα 25, 31 και 45 του ν.2238/1994), ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ωστόσο, με τον νέο φορολογικό νόμο, η φορολογική διοίκηση θέλησε να δώσει ιδιαίτερη έμφαση στην έννοια των Παροχών σε είδος, με βασικό γνώμονα τα εξής:

α) τη φορολόγηση εισοδημάτων που δε συμπεριλαμβάνονται στη μισθοδοσία,
 β) τη φορολόγηση με βάση την πραγματική φοροδοτική ικανότητα, κυρίως των υψηλόβαθμων στελεχών και
 γ) την άμεση και ταχύτερη φορολόγηση μίας ευρείας κατηγορίας παροχών σε είδος, ως εισόδημα των φυσικών προσώπων (εργαζομένων, μετόχων και διευθυντικών στελεχών), που με βάση τον προϊσχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η φορολόγηση τους γινόταν σε επίπεδο νομικού προσώπου, ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα (π.χ. δαπάνες εταιρικών οχημάτων και κινητής τηλεπικοινωνίας).

Άλλωστε, την πρόθεση αυτή της φορολογικής αρχής έρχεται να ενισχύσει και η **παρ. ιβ’ της ΠΟΛ.1113/2.6.2015**, σύμφωνα με την οποία κάθε προσωπική καταναλωτική δαπάνη η οποία έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος και κατά συνέπεια φορολογείται σαν μισθωτή εργασία σύμφωνα με τα ισχύοντα του άρθρου 13 του ν. 4172/2013 θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22. Αντίθετα, λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22 του 4172/2013.

Εξαίρεση από την ανωτέρω διάταξη (**παρ. ιβ της ΠΟΛ.1113/2.6.2015**) αποτελεί η παροχή που προκύπτει από παραχώρηση εταιρικού οχήματος, όπου σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1045/2017**, δεν χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της πραγματικής δαπάνης του οχήματος για την παραχώρουσα, ενώ οι πραγματικές δαπάνες οχημάτων της επιχείρησης. εκπίπτουν στο σύνολό τους (100%) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (προϋποθέσεις περιπτώσεων α', β', και γ') και τα όσα ειδικότερα αναφέρονται στην **ΠΟΛ.1113/2.6.2015** εγκύκλιο, κατά περίπτωση. Αναλυτικά ερμηνεύουμε τη διάταξη αυτή στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού.

Ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις

Με τις διατάξεις του άρθρου 13 ν. 4172/2013 προσδιορίζονται οι παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό του πρόσωπο ή κατά περίπτωση όπου ρητά προβλέπεται στο νόμο ένας εταίρος ή μέτοχος και οι οποίες συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι με την επιφύλαξη των διατάξεων των παρ. 2, 3, 4 και 5 του ίδιου άρθρου (δηλαδή την παραχώρηση εταιρικού οχήματος, τα δάνεια, τα δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών και την παραχώρηση κατοικίας) οποιοσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε

είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος. Η ερμηνευτική εγκύκλιος ([ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#)) έδωσε διευκρινήσεις σχετικά με τα κριτήρια που κατατάσσουν μία παροχή στην έννοια των παροχών σε είδος, τα πρόσωπα που τις λαμβάνουν, τις κατηγορίες παροχών σε είδος και τον τρόπο φορολόγησής τους.

Οι παροχές σε είδος:

(α) υπολογίζονται στην **αγοραία αξία**, η οποία αποδεικνύεται από τα, κατά νόμο, προβλεπόμενα δικαιολογητικά και καταχωρείται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης συναλλαγών του.

Η έννοια της αγοραίας αξίας αφορά το συνολικό **κόστος** (καθαρή αξία πλέον ΦΠΑ) της παροχής που βαρύνει τον εργοδότη, με εξαίρεση την κατηγορία δαπάνης κινητής τηλεφωνίας, όπου στην παροχή σε είδος περιλαμβάνονται τα τέλη και οι έμμεσοι φόροι, όπως ο Φ.Π.Α., ο οποίος δεν έχει εγγραφεί ως δαπάνη, αλλά ως φόρος εισροών δαπανών (Κ.Α. 54.00),

(β) αφορούν **οποιοδήποτε χρονικό διάστημα** ενός φορολογικού έτους (η αξία της παροχής υπολογίζεται αναλογικά με το **πραγματικό χρονικό διάστημα** χρησιμοποίησής της, όπου διάστημα > 15 ημέρες θεωρείται μήνας) και (γ) χορηγούνται σε **εργαζομένους ή συγγενικά πρόσωπα** αυτών και όπου ορίζει ρητά ο νόμος σε **εταίρους ή μετόχους**.

Τέλος, σύμφωνα με την εγκύκλιο [ΠΟΛ.1072/31.3.2015](#), στις παροχές σε είδος του [άρθρου 13](#) του ν. [4172/2013](#), λόγω του ότι η αποτίμησή τους είναι δυσχερής, έως και αδύνατη, κατά τη στιγμή της χορήγησής τους, **δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου** επί των παροχών αυτών, αλλά ο οφειλόμενος φόρος υπολογίζεται κατά την εκκαθάριση της δήλωσης, δεδομένου ότι η αξία τους (εφόσον αυτές φορολογούνται) προσαυξάνει το εισόδημα από μισθωτή εργασία των δικαιούχων. Σε περιπτώσεις που έχει ήδη διενεργηθεί παρακράτηση φόρου επί των παροχών αυτών, ο φόρος αυτός θα συμψηφισθεί κατά την εκκαθάριση.

Παρεχόμενες υπηρεσίες που δημιουργούν εργασιακή σχέση

Με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 12](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος, που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής **εργασιακής σχέσης**.

Με τις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 12](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζονται περιπτώσεις, για τις οποίες θεωρείται ότι υφίσταται εργασιακή σχέση, και κατά συνέπεια το εισόδημα, που αποκτάται από τα πρόσωπα των περιπτώσεων αυτών, θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Στον παρακάτω πίνακα αναφέρουμε τις βασικές κατηγορίες εισοδήματος, **από μισθωτή εργασία και συντάξεις**:

Κατηγορίες υπηρεσιών για τις οποίες, για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., υφίσταται εργασιακή σχέση , σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013	α) Υπηρεσίες στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας , σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο
	β) Υπηρεσίες βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας , με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, τον χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης υπηρεσιών
	γ) Υπηρεσίες που ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου
	δ) Υπηρεσίες ως Διευθυντής ή μέλος ΔΣ της εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.
	ε) Υπηρεσίες ως δικηγόρος, έναντι πάνιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών

στ) Υπηρεσίες **βάσει έγγραφων συμβάσεων** παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν **υπερβαίνουν τα τρία (3)** ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες **και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του.**

Επισημάνσεις

- 1) Οι αμοιβές μελών και διαχειριστών Ε.Π.Ε, καθώς και οι αμοιβές εκπροσώπων Ο.Ε και Ε.Ε, για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση την ιδιότητα τους αυτή προς τις υπόψη εταιρείες, εξομοιώνονται με τις αμοιβές διευθυντών ή μελών ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας (**Έγγραφο Υπουργείου Οικονομικών** με αρ.Πρωτ.: ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 11.05.2015).
- 2) Οι αμοιβές μελών ΔΣ και μελών/ διαχειριστών Ε.Π.Ε, οι οποίες λαμβάνονται από τα καθαρά κέρδη των εταιρειών, δεν αποτελούν εισόδημα από μισθωτή εργασία, αλλά φορολογούνται ως μέρισμα.
- 3) Στην περίπτωση δικηγόρων που αμείβονται με πάγια αντιμισθία, η κάλυψη των ασφαλιστικών εισφορών τους από τον εργοδότη σε ποσοστό μεγαλύτερο από τα 2/3, όπως αυτό προβλέπεται από τον νόμο, κατά τη γνώμη μου θεωρείται Παροχή σε Είδος και θα φορολογηθεί αναλόγως.

Σχόλια-Προβληματισμοί

Όσον αφορά στην περίπτωση **στ' του ανωτέρω πίνακα**, των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, προβληματισμός υπάρχει, εάν ο αντισυμβαλλόμενος υπόχρεος στην υποβολή της βεβαίωσης αποδοχών (δηλαδή τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες) **έχει υποχρέωση να γνωρίζει** ότι τα φυσικά πρόσωπα αυτά **πληρούν ή όχι** τα κριτήρια της στ' περίπτωσης της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, (σύμφωνα με την οποία, εισόδημα που αποκτάται από τα πρόσωπα των περιπτώσεων αυτών, θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις).

Στην περίπτωση αυτή, οι τυχόν παροχές σε είδος , **θα πρέπει να συμπεριληφθούν στις ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών τους** και κατά συνέπεια να φορολογηθούν αναλόγως.

Πρόσωπα για τα οποία έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13

Όπως ήδη έχουμε αναφέρει, οι διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΕ αφορούν όλα τα φυσικά πρόσωπα (εργαζόμενους και συγγενικά τους πρόσωπα), των οποίων τα εισοδήματα, που αποκτούν από την εργασιακή τους σχέση, φορολογούνται ως εισοδήματα από μισθωτή εργασία ή συντάξεις καθώς και οι εταίροι οι μέτοχοι, όπου ρητά προβλέπεται στο νόμο.

Στον παρακάτω πίνακα αναφέρονται τα πρόσωπα, για τα οποία έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΕ:

Πρόσωπα για τα οποία έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4172/2013

Τα πρόσωπα που συνδέονται με εργασιακή σχέση με τον εργοδότη τους, κατά τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α' – σ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ	Τα εξαρτώμενα ή/και <u>συγγενικά</u> τους πρόσωπα, κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 11 του ΚΦΕ και της περίπτωσης σ' του άρθρου 2 του ν. <u>4172/2013</u> .	Οι εταίροι ή μέτοχοι όταν: α) τους παραχωρείται η χρήση εταιρικού οχήματος β) τους χορηγείται δάνειο γ) τους χορηγούνται δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών δ) τους παραχωρείται η χρήση κατοικίας κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις των παραγράφων 2 έως 5 του άρθρου 13 του ΚΦΕ
--	---	--

Οι διατάξεις του άρθρου 13 και ΚΦΕ **δεν έχουν εφαρμογή** για τρίτα πρόσωπα, που δε συνδέονται με κανενός είδους εργασιακή σχέση με την επιχείρηση και λαμβάνουν παροχές σε είδος.

Σχόλια-Προβληματισμοί

1) Σημαντικό είναι να εστιάσουμε στον όρο **εξαρτώμενα/συγγενικά πρόσωπα**, ο οποίος προϋποθέτει, τόσο οι διοικήσεις των επιχειρήσεων, όσο και οι εκάστοτε ελεγκτικές αρχές, να εξετάζουν τυχόν περιπτώσεις παροχών σε είδος, που χορηγούνται σε εξαρτώμενα ή συγγενικά πρόσωπα των εργαζομένων τους.

2) Ερμηνεύοντας τα όσα αναφέρονται στις παραγράφους 1 έως 5 του άρθρου 13 τεκμαίρεται, ότι στην περίπτωση των εταίρων ή μετόχων, οι οποίοι **δεν είναι** και μέλη Δ.Σ (αφού τότε οι αμοιβές τους φορολογούνται ως μισθωτή εργασία), οι παροχές σε είδος **περιορίζονται σε τέσσερις περιπτώσεις**, όπως αυτές αναφέρονται στην τρίτη περίπτωση του ανωτέρω πίνακα.

3) Για τις παροχές που δίνονται σε τρίτα πρόσωπα (π.χ παραχώρηση εταιρικού οχήματος) η επιχείρηση θα πρέπει να αποδεικνύει με τον προσφορότερο τρόπο την σκοπιμότητα της παροχής αυτής, ώστε να μην υπάρχει ενδεχόμενο αμφισβήτησης του προσώπου που τη λαμβάνει, από την εκάστοτε ελεγκτική αρχή.

Κατηγορίες παροχών οι οποίες δεν εμπίπτουν στην έννοια παροχές σε είδος

Ο νομοθέτης, για τις παροχές, που χορηγούν οι εταιρείες σε εργαζομένους τους ή συγγενικά πρόσωπα αυτών, θέτει ως βασικό κριτήριο για τον καθορισμό τους, ως παροχές σε είδος, **εάν εξυπηρετούν τις ανάγκες της εταιρείας**.

Συγκεκριμένα ορίζει ότι, εάν οι παροχές αυτές εξυπηρετούν λειτουργικές και παραγωγικές ανάγκες της εταιρείας, συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητας και στην ποιότητα των συνθηκών εργασίας ή αποτελούν μέτρα για την υγιεινή και ασφάλεια των εργαζομένων, τότε στις περιπτώσεις αυτές, **δεν αποτελούν παροχές σε είδος**.

Σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν. 4172/2013, από την έννοια της μισθωτής εργασίας και κατά συνέπεια των παροχών σε είδος **εξαιρούνται**:

- Τα έξοδα διαμονής και σίτισης που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο για σκοπούς της επιχείρησης, εφόσον **καλύπτονται από τιμολόγια ή αποδείξεις**.
- Η αξία των διατακτικών σίτισης ποσού έως 6 € ανά εργάσιμη ημέρα (132 ευρώ μηνιαίως, **έγγραφο Υπουργείου Οικονομικών με Αρ.Πρωτ.: ΔΕΑΦΒ 1121357 ΕΞ 14.9.2015**).
- Οι παροχές ασήμαντης αξίας και μέχρι του ποσού των 27 € ετησίως. Οτιδήποτε δοθεί στον εργαζόμενο πάνω από αυτό το ποσό (π.χ. δωροεπιταγές) θεωρείται εισόδημα από μισθωτή εργασία.

- Τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή από τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου, στο πλαίσιο ομαδικού ασφαλιστηρίου συνταξιοδοτικού συμβολαίου.

- Τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργοδότη για την ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη του υπαλληλικού του προσωπικού ή για την κάλυψη του κινδύνου ζωής ή ανικανότητας του, στο πλαίσιο ασφαλιστηρίου συμβολαίου **μέχρι του ποσού των 1.500 € ετησίως ανά εργαζόμενο.**

Σύμφωνα με την εγκύκλιο [ΠΟΛ.1083/8.4.2015](#) οι παροχές σε είδος της [παρ.1 του άρθρου 13](#) του ν.4172/2013, οι οποίες δίνονται στο προσωπικό μίας επιχείρησης σύμφωνα με επιχειρησιακή συλλογική σύμβαση εργασίας, **δε θεωρούνται εισόδημα από μισθωτή εργασία** για τους δικαιούχους, δεδομένου ότι αυτές δίνονται προκειμένου να καλύψουν τις εργασιακές ανάγκες των εργαζομένων της επιχείρησης. Τέλος η εγκύκλιος [ΠΟΛ.1094/17.4.2015](#) καθόρισε τα κριτήρια βάσει των οποίων ορισμένες κατηγορίες υποτροφιών, χρηματικών βραβείων και βοηθημάτων - οικονομικών ενισχύσεων δεν αποτελούν παροχές σε είδος και συνεπώς **δε φορολογούνται ως μισθωτή εργασία.**

Κατηγορίες παροχών που θεωρούνται παροχές σε είδος, ανεξαρτήτως του ύψους της παροχής, βάσει των διατάξεων των § 2 έως 5 του [άρθρου 13](#) του ν. 4172/2013. Ο νομοθέτης αναφέρει τέσσερις (4) κατηγορίες παροχών, όπως αυτές αναφέρονται στις § 2 έως 5 του [άρθρου 13](#) του ΚΦΕ και οι οποίες διαφοροποιούνται, σε σχέση με όλες τις υπόλοιπες κατηγορίες παροχών σε είδος, σε δύο σημεία, που είναι τα εξής:



Παρακάτω αναλύουμε τις τέσσερις (4) προαναφερόμενες κατηγορίες παροχών:

1) Παραχώρηση ενός εταιρικού οχήματος, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους

Σύμφωνα με την παράγραφο [παρ. 2 του άρθρου 13](#) του ν. 4172/2013 όπως αυτή τροποποιήθηκε με την [παρ.1 του άρθρου 99](#) του ν.4446/2016 καθώς και την μεταγενέστερη εγκύκλιο [ΠΟΛ.1045/2017](#) ορίζεται, ότι η αξία της παραχώρησης ενός οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, υπολογίζεται ως ποσοστό της **Λιανικής Τιμής Προ Φόρων (ΛΤΠΦ)** του οχήματος **ανεξάρτητα** αν το όχημα ανήκει στην επιχείρηση ή είναι μισθωμένο με οποιονδήποτε τρόπο στα ανωτέρω πρόσωπα.

- Σε περίπτωση χρήσης εταιρικού οχήματος για χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους (νέα πρόσληψη, αποχώρηση εργαζομένου κτλ.), η αξία της παροχής υπολογίζεται αναλογικά με το χρονικό διάστημα (μήνες) χρησιμοποιήσής της. Η διάρκεια χρήσης εταιρικού αυτοκινήτου από εργαζόμενο, για διάστημα άνω των 15 ημερολογιακών ημερών λογίζεται ως μήνας.

- Το ανωτέρω ποσοστό καθενός οχήματος **δεν επιμερίζεται σε περισσότερα του ενός πρόσωπα.**

Συνεπώς, εάν ένα όχημα έχει παραχωρηθεί ταυτόχρονα σε δύο υπαλλήλους/εταίρους/μετόχους κατά το ίδιο χρονικό διάστημα εντός του έτους, τότε το ποσό της παροχής που προκύπτει θα συμπεριληφθεί στις αποδοχές κάθε ενός ξεχωριστά, **χωρίς να γίνει επιμερισμός αυτού.**

- Η αξία της παροχής σε είδος μειώνεται από το **τρίτο έτος κυκλοφορίας του οχήματος και μετά** (παλαιότητα που προκύπτει από την άδεια κυκλοφορίας του διεθνώς) και σύμφωνα με την κλίμακα που ορίζει η διάταξη. Τα οχήματα με ημερομηνία κυκλοφορίας έως και 2 έτη πριν από το κρινόμενο έτος δεν θα έχουν καμία μείωση στο ποσό της παροχής σε είδος, π.χ. αν το έτος κυκλοφορίας είναι το 2014, τότε μέχρι και το φορολογικό έτος 2016 (δηλαδή για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που θα υποβληθούν το 2017) δεν θα υπάρχει μείωση. Συνεπώς, για να υπάρξει μείωση της παροχής, λόγω παλαιότητας **τα έτη κυκλοφορίας θα πρέπει να είναι συμπληρωμένα** και δε λαμβάνονται υπόψη ενδιάμεσα διαστήματα μεταξύ αυτών (π.χ. μήνες).

Κλίμακα υπολογισμού της παροχής

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται η κλίμακα υπολογισμού της παροχής από παραχώρηση εταιρικού οχήματος, όπως έχει οριστεί στην [παρ.1 του άρθρου 99](#) του ν.4446/2016

ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ ΟΧΗΜΑΤΩΝ					
Λιανική Τιμή Πώλησης οχήματος, προ Φόρων (ΛΤΠΦ)	Ποσοστό επί της Λιανικής Τιμής Πώλησης προ Φόρων (ΛΤΠΦ)	Μείωση της αξίας βάσει παλαιότητας			
		0-2 έτη	3-5 έτη	6-9 έτη	άνω τα 10 έτη
0,00-12.000,00	4%	0%	10%	25%	50%
από 12.001,00 έως 17.000,00	7%				
από 17.001,00 έως 20.000,00	14%				
από 20.001,00 έως 25.000,00	18%				
από 25.001,00 και άνω	22%				

Με βάση την οριζόμενη κλίμακα από την [παρ.1 του άρθρου 99](#) του ν.4446/2016, η αξία της παραχώρησης ενός οχήματος υπολογίζεται **ως ποσοστό στο σύνολο της ΛΤΠΦ και όχι κλιμακωτά**, ξεκινώντας από το πρώτο κλιμάκιο με ΛΤΠΦ οχήματος έως 12.000 ευρώ και καταλήγοντας στην ανώτερη κλίμακα με ΛΤΠΦ άνω των 25.001 ευρώ. Άλλωστε αυτό συνέβαινε και σε προγενέστερες αντίστοιχες διατάξεις (περ. στ' [άρθρο 45](#) του ν.2238/1994).

Λιανική Τιμή Πώλησης προ Φόρων

Η **Λιανική Τιμή προ Φόρων** οχήματος κατά τύπο, παραλλαγή και έκδοση αυτού, είναι η τιμή που προκύπτει από τους υποβαλλόμενους τιμοκαταλόγους στην Αρμόδια Τελωνειακή Αρχή από τους επίσημους αντιπροσώπους/διανομείς αυτοκινήτων, συμπεριλαμβανομένης και της αξίας του προαιρετικού (EXTRA) εξοπλισμού, **προ Φ.Π.Α. και τέλους ταξινόμησης** και αναγράφεται στη «Βεβαίωση Ανώτατης προτεινόμενης Λιανικής Τιμής προ Φόρων» που χορηγείται σχετικά από τους τελευταίους.

Σε περίπτωση που ο επίσημος αντιπρόσωπος/διανομέας δεν δύναται να χορηγήσει τη

σχετική βεβαίωση, η ΛΤΠΦ λαμβάνεται εναλλακτικά από την αναγραφόμενη στα οικεία παραστατικά πώλησης αξία, προ Φ.Π.Α. και τέλους ταξινόμησης, μη συνυπολογιζομένων τυχόν εκπτώσεων που έχουν χορηγηθεί.

Εξαίρεση παραχώρησης οχημάτων από την έννοια της παροχής σε είδος Σύμφωνα με την [παρ.1 του άρθρου 99](#) του ν.4446/2016, από τις διατάξεις του παρόντος εξαιρούνται τα οχήματα που παραχωρούνται **αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς** και έχουν **Λιανική Τιμή Πώλησης προ Φόρων έως 12.000 ευρώ**. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να συντρέχουν **ταυτόχρονα** και οι δύο προϋποθέσεις για να ισχύει η εξαίρεση.

Διευκρινίζεται ότι η χρήση ενός οχήματος για επαγγελματικούς σκοπούς αφορά τις εξής περιπτώσεις:

α) Τα οχήματα, τα οποία παρέχουν οι επιχειρήσεις σε συγκεκριμένους πωλητές, τεχνικούς και λοιπούς εργαζομένους, των οποίων η εργασία απαιτεί συχνή μετακίνηση εκτός των εγκαταστάσεων του εργοδότη (tool cars) και χρησιμοποιούνται για την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη, ανεξάρτητα αν τα οχήματα αυτά μπορεί να χρησιμοποιούνται από τον δικαιούχο και εκτός του ωραρίου εργασίας τους.

Αντιθέτως, καταλαμβάνεται και αποτελεί παροχή σε είδος η κατά τα ανωτέρω προσδιοριζόμενη αγοραία αξία των οχημάτων που παρέχονται στους εργαζόμενους λόγω της θέσης τους (π.χ. σε διευθυντές και επιθεωρητές πωλήσεων, τεχνικούς διευθυντές και λοιπά στελέχη),

β) Τα οχήματα δοκιμών (test-drive), που διαθέτουν οι επιχειρήσεις εμπορίας αυτοκινήτων,

γ) Τα οχήματα μεταφοράς προσωπικού (π.χ. mini-bus),

δ) Τα οχήματα που χρησιμοποιούν επιχειρήσεις (π.χ. ξενοδοχειακές επιχειρήσεις) για μεταφορά καλεσμένων ή πελατών τους,

ε) Τα οχήματα τα οποία διαθέτουν οι επιχειρήσεις επισκευής και συντήρησης (service) οχημάτων προσωρινά σε αντικατάσταση των επισκευαζόμενων,

στ) Τα οχήματα ιδιωτικής χρήσης που χρησιμοποιούνται από τις αεροπορικές εταιρείες και τις επιχειρήσεις διαχείρισης αεροδρομίων για την εξυπηρέτηση των αεροσκαφών και των επιβατών τους (αυτοκίνητα πίστας) καθώς και για την μεταφορά VIPS ή προσωπικού,

Συνεπώς, αν ένα όχημα εκ των ανωτέρω περιπτώσεων α' έως στ', έχει παραχωρηθεί για χρήση σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο επιχείρησης αλλά έχει ΛΤΠΦ άνω των 12.000 ευρώ, τότε δεν θα υφίσταται καμία απαλλαγή.

Αλλαγές που επήλθαν με τις νέες διατάξεις

α) Η αξία παραχώρησης ενός οχήματος, δεν προκύπτει πλέον από τις δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνεται και καταχωρεί στα βιβλία της η επιχείρηση που κατέχει ή μισθώνει το όχημα **αλλά** από την Λιανική Τιμή Πώλησης προ Φόρων του οχήματος, μειωμένη με συντελεστές παλαιότητας

β) Καταργείται η δυνατότητα η αξία παραχώρησης οχήματος, να επιμερίζεται σε περισσότερα του ενός πρόσωπα.

γ) Οι νέες διατάξεις εστιάζουν πρωτίστως στην **αξία του οχήματος** που παρέχεται από τις επιχειρήσεις στους εργαζόμενους ή μετόχους και δευτερευόντως **στον σκοπό χρησιμοποίησής τους**.

Συγκεκριμένα, ενώ οι προηγούμενες διατάξεις ([ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#)) εξαιρούσαν **ανεξάρτητα από της αξίας τους**, τα οχήματα τα οποία παραχωρούνταν σε πρόσωπα των οποίων η εργασία απαιτεί συχνή μετακίνηση εκτός των εγκαταστάσεων του εργοδότη (π.χ. πωλητές) και χρησιμοποιούνταν, για την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη, με τις νέες διατάξεις, η αξία των οχημάτων αυτών, τα οποία **παραχωρούνται ονομαστικά**, σε εργαζόμενους, για να εξαιρεθεί από την έννοια

παροχή σε είδος, θα πρέπει να είναι μικρότερη των 12.000,00.
δ) Η παροχή σε είδος η οποία σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1045/2017](#) από 01.01.2016 υπολογίζεται με βάση τις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 13](#) του [ν.4172/2013](#) όπως αυτές ισχύουν και όχι ως ποσοστό επί του πραγματικού κόστους του οχήματος, **δεν χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της πραγματικής δαπάνης του οχήματος για την παραχωρούσα επιχείρηση αλλά μόνο για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος για τον χρήστη του.**

Οι πραγματικές δαπάνες της επιχείρησης, που αφορούν στο κόστος του οχήματος και περιλαμβάνουν αποσβέσεις, κόστη επισκευής και συντήρησης, τέλη κυκλοφορίας, καύσιμα, διόδια καθώς και το σχετικό κόστος σε περίπτωση μίσθωσης ή χρηματοοικονομικής μίσθωσης, κλπ. εκπίπτουν στο σύνολό τους (100%) με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) του [ν.4172/2013](#) (προϋποθέσεις περιπτώσεων α', β', και γ') και τα όσα ειδικότερα αναφέρονται στην [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιο, κατά περίπτωση.

Σχόλια:

1. Ερμηνεύοντας τις ανωτέρω παραγράφους της [ΠΟΛ.1045/2017](#) συμπεραίνουμε ότι παύει να ισχύει η διάταξη της παρ. ιβ της [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#), σύμφωνα με την οποία, για λόγους αποφυγής διπλής φορολόγησης ενός εισοδήματος, προσωπική καταναλωτική δαπάνη από παραχώρηση εταιρικού οχήματος, η οποία έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας εφόσον κάλυπτε τα άλλα δύο κριτήρια (β και γ του άρθρου 22)

Παρακάτω παραθέτουμε παράδειγμα παραχώρησης εταιρικών αυτοκινήτων.

Παράδειγμα :

Μια επιχείρηση στο φορολογικό έτος 2016 διαθέτει 4 εταιρικά αυτοκίνητα , προς εξυπηρέτηση των αναγκών του προσωπικού και των μετόχων της.

- το πρώτο αυτοκίνητο (EX1) το οποίο έχει ΛΤΠΦ 20.000,00, ημερομηνία πρώτης κυκλοφορίας το έτος 2013 και τρία (3) έτη παλαιότητας χρησιμοποιείται από τον Διευθυντή Πωλήσεων της εταιρείας

- το δεύτερο αυτοκίνητο (EX2) το οποίο έχει ΛΤΠΦ 11.000,00, ημερομηνία πρώτης κυκλοφορίας 2008 και οκτώ (8) έτη παλαιότητας χρησιμοποιείται από τη σύζυγο ενός Μέλους ΔΣ της εταιρείας

- το τρίτο αυτοκίνητο (EX3) το οποίο έχει ΛΤΠΦ 13.000,00, ημερομηνία πρώτης κυκλοφορίας 2015 και ένα (1) έτος παλαιότητας χρησιμοποιείται από έναν πωλητή της εταιρείας

- το τέταρτο αυτοκίνητο (EX4) το οποίο έχει ΛΤΠΦ 50.000,00, ημερομηνία πρώτης κυκλοφορίας 2003 και δεκατέσσερα (13) έτη παλαιότητας χρησιμοποιείται από δύο Μέτοχους της εταιρείας

Οι αξίες παραχώρησης οχημάτων ,όπως προκύπτουν από τους αντίστοιχα ποσοστά επί των ΛΤΠΦ μειωμένες με τα αντίστοιχα ποσοστά ανάλογα με τα έτη παλαιότητας παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα

	Λιανική Τιμή Πώλησης (προ φόρων)	Ποσοστό επί της ΛΤΠΦ	Αξία παραχώρησης του οχήματος (α)	Έτη, ποσοστά /ποσά μείωσης λόγω παλαιότητας (β)			Τελική αξία παραχώρησης που θα δοθεί ως Παροχή σε είδος (α)-(β)
EX1	20.000,00	14%	2.800,00	3	10%	(280,00)	2.520,00
EX2	11.000,00	4%	440,00	8	25%	(110,00)	330,00
EX3	13.000,00	7%	910,00	1	0%	0,00	910,00
EX4	50.000,00	22%	11.000,00	13	50%	(5.500,00)	5.500,00

Ο εκκαθαριστής της μισθοδοσίας, θα πρέπει να συμπεριλάβει στη βεβαίωση αποδοχών των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία των ανωτέρω προσώπων

Σχόλια:

- Στην περίπτωση του **μέλους ΔΣ**, θα λάβει εισόδημα από παροχή σε είδος, αρχικά λόγω της ιδιότητας του, παρότι η αξία παραχώρησης οχήματος είναι μικρότερη των 12.000,00 και επίσης, λόγω του ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της του [άρθρου 13 του 4172/2013 \(ΠΟΛ.1219/6.10.2014\)](#) παροχή σε είδος λαμβάνουν και τα **συγγενικά πρόσωπα** των εργαζομένων, εταίρων ή μετόχων, όπως αυτά ορίζονται στη περίπτωση στ' του [άρθρου 2](#) του ν.4172/2013, δηλαδή σύζυγοι και ανιόντες/κατιόντες
- Στην περίπτωση του **πωλητή**, ενώ με τις προηγούμενες διατάξεις δεν προέκυπτε εισόδημα από παροχή σε είδος, με τις νέες διατάξεις θα λάβει παροχή σε είδος για το ποσό των 910,00 ευρώ ως επιπλέον εισόδημα, επειδή η αξία του αυτοκινήτου που του έχει παραχωρηθεί, ήτοι 13.000,00 είναι μεγαλύτερη των 12.000,00, ποσό ως το οποίο παρέχεται απαλλαγή
- Στην περίπτωση των **δύο μετόχων**, ενώ με τις προηγούμενες διατάξεις το εισόδημα από παροχή σε είδος θα επιμεριζόταν ισόποσα στους δύο μετόχους, δηλαδή κάθε μέτοχος θα λάμβανε ποσό ευρώ 2.750,00 (5.500,00/2), με τις νέες διατάξεις, θα λάβει ποσό ευρώ 5.500,00 έκαστος.

2) Παραχώρηση σε είδος με τη μορφή δανείου

Με την [παράγραφο 3 του άρθρου 13](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι παροχή σε είδος αποτελεί και η χορήγηση δανείου, κατόπιν έγγραφης συμφωνίας από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο. Τα ανωτέρω παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα:

Πρόσωπα που αφορά η διάταξη	Εργαζόμενο Εταίρο Μέτοχο
Η ωφέλεια από την παροχή δανείου	προσδιορίζεται ανά φορολογικό έτος και υπολογίζεται κατά την ημερομηνία κτήσης του δανείου αποτιμάται ως η διαφορά μεταξύ των τόκων που υπολογίζονται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς (σχετική η ΠΟΛ.1034/30.1.2014 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών) και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος βάσει της σχετικής έγγραφης συμφωνίας υπολογίζεται στο σύνολο του αρχικού κεφαλαίου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία

Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών, ήτοι ποσά που υπερβαίνουν το ποσό των **τριών μισθών**, θεωρούνται δάνειο

Στην περίπτωση αυτή, δεν περιλαμβάνονται τα ποσά που είχαν καταβληθεί ή πιστωθεί στα υπόψη πρόσωπα (εργαζόμενους, εταίρους, μετόχους κ.λ.π) πριν από την έναρξη ισχύος του ν. [4172/2013](#), (δηλαδή έως 31.12.2013) ανεξαρτήτως του αν τα υπόψη ποσά έχουν καταβληθεί ως δάνεια με έγγραφη συμφωνία ή άνευ αυτής ή ως προκαταβολές μισθών.

Σημαντικά σχόλια

Από την ερμηνεία της διάταξης, περί **παροχής δανείου** προκύπτουν τα εξής:

- Ως μέσο επιτόκιο αγοράς, για την εφαρμογή της [παραγράφου 3 του άρθρου 13](#) του Ν. [4172/2013](#), λαμβάνεται το επιτόκιο των τραπεζικών δανείων σε ευρώ προς ιδιώτες, με τη μεθοδολογία που ορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδας ανά μήνα, ανά κατηγορία και ανά υποκατηγορία δανείου.

- Το μέσο επιτόκιο αγοράς, θα είναι το οριζόμενο της κατηγορίας δανείου **σταθερά** ίδιο, για όλη τη διάρκεια του δανείου, κατά τον μήνα που **ελήφθη η παροχή** (και όχι τον μήνα που συνάφθηκε η σύμβαση δανείου)
- Η έννοια της έγγραφης συμφωνίας, πρέπει να περιλαμβάνει βέβαιη ημερομηνία και να έχει αποδοθεί το **αναλογούν χαρτόσημο** στη Δ.Ο.Υ.
- Ειδικά στην περίπτωση προκαταβολής μισθού (άνω των 3 μισθών) προς εργαζομένους, ως επιτόκιο λαμβάνεται το **χαμηλότερο** από τα επιτόκια κάθε κατηγορίας δανείου από αυτές που περιγράφονται στους πίνακες τις τράπεζας Ελλάδος, όπως ισχύουν κατά το **μήνα χορήγησης της προκαταβολής** ([ΠΟΛ.1034/30.1.2014](#))

Επισημάνσεις

- 1) Στην περίπτωση των προκαταβολών σε εργαζόμενους, στην έννοια του μισθού, η [ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#) αναφέρεται σε **καθαρές πληρωτέες παροχές**
- 2) Όλα τα άληκτα δάνεια που έχουν ληφθεί από 01.01.2014, θα πρέπει να παρακολουθούνται σε κάθε διαχειριστική χρήση και να υπολογίζονται οι αναλογούντες τόκοι.
- 3) Στην περίπτωση που δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία δανείου, τότε το ποσό που θα πρέπει να συμπεριλάβει ο εκκαθαριστής μισθοδοσίας στη βεβαίωση αποδοχών των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία είναι **όλο το ποσό του αρχικού κεφαλαίου**, και όχι το υπόλοιπο, κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.
- 4) Σε κάθε σύμβαση δανείου θα πρέπει να αναγράφεται ο **συγκεκριμένος σκοπός χορήγησης του**, ώστε οι τόκοι να υπολογιστούν με το επιτόκιο της συγκεκριμένης κατηγορίας, **διαφορετικά** ως επιτόκιο λαμβάνεται το επιτόκιο που ορίζει η Τράπεζα της Ελλάδας για τις υπεραναλήψεις από τρεχούμενους λογαριασμούς για τον μήνα κατά τον οποίο ελήφθη η παροχή.
- 5) Για να μπορεί να γίνει χρήση της ευνοϊκής διάταξης της ([ΠΟΛ.1034/30.1.2014](#)) σύμφωνα με την οποία, στην περίπτωση προκαταβολής μισθών εργαζομένων χρησιμοποιείται το χαμηλότερο επιτόκιο όλων των κατηγοριών κατά τον μήνα παροχής τους, **θα πρέπει να αποδεικνύεται**, ότι πρόκειται για προκαταβολή μισθού και όχι άλλη μορφή δανείου, καθώς τότε θα χρησιμοποιηθεί το επιτόκιο της αντίστοιχης κατηγορίας.

Παρακάτω παραθέτουμε σχετικά παράδειγμα:

Παράδειγμα 1

Μία επιχείρηση χορηγεί τον μήνα Φεβρουάριο του 2016 σε μέτοχο της δάνειο με τη μορφή υπερανάληψης από τρεχούμενο λογαριασμό ποσού 300.000,00 €, με συμβατικό επιτόκιο 5%. Το μέσο επιτόκιο αγοράς που καθορίζεται με τη μεθοδολογία της Τράπεζας της Ελλάδος, για την κατηγορία “Δάνεια με τη μορφή υπερανάληψης από τρεχούμενο λογαριασμό” για τον μήνα Φεβρουάριο του 2016, είναι 10,73% Η κίνηση του σχετικού δανείου εμφανίζει την παρακάτω κίνηση μέσα στο έτος 2016:

Ημερομηνία χορήγησης δανείου	Ποσό δανείου	Ποσό επιστροφής δανείου	Υπόλοιπο δανείου	Επιτόκιο/ποσό τόκων βάσει σύμβασης δανείου		Μέσο επιτόκιο αγοράς με τη μεθοδολογία της Τράπεζας της Ελλάδος /ποσό τόκων	
01/02/2016	300.000,00		300.000,00	5%	8.000,00	10,73%	17.078,57
31/03/2016		(70.000,00)	230.000,00				
31/07/2016		(150.000,00)	80.000,00				
31/12/2016	-	-	80.000,00				

Ο εκκαθαριστής της μισθοδοσίας, θα πρέπει να συμπεριλάβει στη βεβαίωση αποδοχών των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία του συγκεκριμένου μετόχου, τη διαφορά τόκων (17.078,57–8.000,00) 9.078,57, η οποία και θεωρείται τεκμαρτό εισόδημα από μισθωτή εργασία και φορολογείται ανάλογα.

Ο υπολογισμός των ποσών των τόκων προέκυψε ως εξής:

Ημερομηνία χορήγησης/υπολοίπου δανείου	Υπόλοιπο δανείου (α)	συμβατικό επιτόκιο (β)	ημέρες διακράτησης δανείου (γ)	συμβατικοί τόκοι (α)*(β)*(γ)/360	επιτόκιο τράπεζας Ελλάδος (β')	Ποσό τόκων βάσει μέσου επιτοκίου αγοράς (α)*(β')*(γ)/360
01/02/2016	300.000,00	5%	59	2.500,00	10,73%	5.275,58
31/03/2016	230.000,00	5%	120	3.833,33	10,73%	8.226,33
31/07/2016	80.000,00	5%	150	1.666,67	10,73%	3.576,66
31/12/2016	ΣΥΝΟΛΑ		329	8.000,00		17.078,57

Επεξηγηματικά σχόλια:

- Το επιτόκιο που θα χρησιμοποιηθεί για τον υπολογισμό της παροχής σε είδος, είναι αυτό κατά τον μήνα **χορήγησης δανείου**, όπου στο παράδειγμα μας είναι 10,73 % τον μήνα Φεβρουάριο 2016 (βάσει μεθοδολογίας της Τράπεζας Ελλάδος).
- Η βάση υπολογισμού των τόκων είναι αντίστοιχα το υπολειπόμενο ποσό δανείου, όπως αυτό κυμαίνεται μέσα στη χρήση.
- Η περίοδος υπολογισμού των τόκων είναι το **πραγματικό χρονικό διάστημα** της παροχής και στο παράδειγμά μας 11 μήνες ή 329 ημέρες (σύνηθες είναι ο υπολογισμός να γίνεται σε αριθμό ημερών, με ετήσια βάση 360 ημέρες).

Επισημάνσεις

- 1) Στην περίπτωση που δεν υπήρχε έγγραφη συμφωνία δανείου, τότε το ποσό που θα πρέπει να συμπεριλάβει ο εκκαθαριστής μισθοδοσίας στη βεβαίωση αποδοχών των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία του συγκεκριμένου μετόχου, είναι όλο το ποσό του **αρχικού κεφαλαίου**, που στο παράδειγμά μας είναι 300.000,00
- 2) Στην περίπτωση που στην έγγραφη συμφωνία δανείου αναφέρεται επιτόκιο δανείου ίδιο με αυτό του Πίνακα της Τράπεζας Ελλάδος (στην περίπτωση μας 10,75%) το ποσό των τόκων με το οποίο επιβαρύνεται ο μέτοχος και έχει εγγράψει ως απαίτηση στα βιβλία της η εταιρεία, **δε θα συμπεριληφθεί** στη βεβαίωση αποδοχών, ως εισόδημα από παροχή σε είδος.

Σχόλια-Προβληματισμοί

Συχνά στην πράξη οι **δοσοληπτικοί λογαριασμοί** μετόχων, εταίρων των επιχειρήσεων εμφανίζουν έντονη κίνηση κατά τη διάρκεια των χρήσεων. Στις περιπτώσεις αυτές οι επιχειρήσεις προκειμένου να αποφύγουν να συνάψουν ξεχωριστές συμβάσεις δανείου, για κάθε ποσό ανάληψης που γίνεται μέσα στη χρήση, συνηθίζουν να συμπεριλαμβάνουν το συνολικό ποσό ανάληψης σε μία σύμβαση, το οποίο χορηγείται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά κατά τη διάρκεια του δανείου. Επισημαίνουμε ότι κατά τον υπολογισμό των τόκων, το επιτόκιο που θα χρησιμοποιηθεί είναι αυτό του μήνα που έγινε η κάθε ανάληψη και όχι το επιτόκιο του μήνα που έγινε η σύμβαση.

Παράδειγμα 2

Μία επιχείρηση χορηγεί τον μήνα Ιούλιο του 2015 σε εργαζόμενο της **προκαταβολή έναντι μισθών** ποσού 60.000,00 με τον όρο να εξοφληθεί σε 10 ισόποσες μηνιαίες δόσεις των 6.000,00 ευρώ. Οι μηνιαίες πληρωτέες αποδοχές του εργαζομένου (μικτός μισθός μείον κρατήσεις) ανέρχονται σε 6.000,00 ευρώ.

Δεδομένου ότι το ποσό της προκαταβολής είναι μεγαλύτερο του συνόλου των καθαρών πληρωτέων αποδοχών τριών μηνών, δηλαδή $6.000,00 \times 3 = 18.000,00$, το ποσό της προκαταβολής θεωρείται δάνειο και η επιχείρηση θα πρέπει να υπολογίσει τόκους, το σύνολο των οποίων το φυσικό πρόσωπο (δηλαδή ο εργαζόμενος) θα λάβει ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και θα φορολογηθεί αναλόγως.

Έστω ότι ο λογαριασμός της ανωτέρω προκαταβολής παρουσιάζει την παρακάτω κίνηση:

Ημερομηνία χορήγησης /υπολοίπου δανείου	Αρχικό ποσό δανείου	Ποσό επιστροφής δανείου	Υπόλοιπο δανείου	Χαμηλότερο επιτόκιο αγοράς όλων των κατηγοριών /ποσό τόκων	
01/07/2015	60.000,00		60.000,00	2,71%	134,59
31/12/2015		(36.000,00)	24.000,00		
31/01/2016		(6.000,00)	18.000,00		
28/02/2016		(6.000,00)	12.000,00		
31/03/2016		(6.000,00)	6.000,00		
30/04/2016		(6.000,00)	0,000		

Ο εκκαθαριστής της μισθοδοσίας, θα πρέπει να συμπεριλάβει στη βεβαίωση αποδοχών των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία του συγκεκριμένου εργαζομένου **για το φορολογικό έτος 2016**, το ποσό των τόκων 134,59 και το οποίο υπολογίστηκε με το χαμηλότερο επιτόκιο όλων των κατηγοριών δανείων μηνός Ιουλίου του 2015, όπως αυτό αναφέρεται στο σχετικό **Πίνακα δανείων της Τράπεζας Ελλάδος** και όπου στην περίπτωση μας είναι 2,71%.

Ο υπολογισμός των ποσών των τόκων προέκυψε ως εξής:

Ημερομηνίες χορήγησης /υπολοίπου δανείου	Υπόλοιπο δανείου (α)	επιτόκιο τράπεζας Ελλάδος (β')	ημέρες διακράτησης δανείου (γ)	Ποσό τόκων βάσει μέσου επιτοκίου αγοράς $(\alpha) \cdot (\beta') \cdot (\gamma) / 360$
01/07/2015	60.000,00			-
31/12/2015	24.000,00	2,71%	30	54,20
31/01/2016	18.000,00	2,71%	28	37,94
28/02/2016	12.000,00	2,71%	32	28,90
31/03/2016	6.000,00	2,71%	30	13,55
30/04/2016	0,00		120	134,59

Επεξηγηματικά σχόλια:

- Η περίοδος υπολογισμού των τόκων για το φορολογικό έτος 2016 είναι το **πραγματικό χρονικό διάστημα** της παροχής, όπου στο παράδειγμά μας είναι 4 μήνες ή 120 ημέρες (σύνηθες είναι ο υπολογισμός του χρονικού διαστήματος παροχής, να γίνεται σε αριθμό ημερών, με ετήσια βάση 360 ημέρες).

- Στην περίπτωση δανείου προς εργαζόμενο το οποίο χορηγείται με τη μορφή προκαταβολής μισθών, ως επιτόκιο λαμβάνεται το **χαμηλότερο από τα επιτόκια κάθε κατηγορίας δανείου**, από αυτές που περιγράφονται στον Πίνακα της Τράπεζας Ελλάδος, όπως ισχύουν κατά το μήνα χορήγησης της προκαταβολής.

Επισημάνσεις

1) Στην περίπτωση που δεν υπήρχε έγγραφη συμφωνία δανείου, τότε το ποσό που θα πρέπει να συμπεριλάβει ο εκκαθαριστής μισθοδοσίας στη βεβαίωση αποδοχών των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία του συγκεκριμένου εργαζομένου, είναι όλο το ποσό του **αρχικού κεφαλαίου**, που στο παράδειγμά μας είναι 60.000,00.

2) Στην περίπτωση που στην έγγραφη συμφωνία δανείου αναφέρεται επιτόκιο δανείου ίδιο με αυτό του Πίνακα της Τράπεζας Ελλάδος (στην περίπτωση μας 2,71%), το ποσό των τόκων με το οποίο επιβαρύνεται ο εργαζόμενος και έχει εγγράψει ως απαίτηση στα βιβλία της η εταιρεία, **δε θα συμπεριληφθεί** στη βεβαίωση αποδοχών, ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Σχόλια-Προβληματισμοί

Όσον αφορά τον ορισμό της «**Προκαταβολής μισθού**», προβληματισμός υπάρχει ως προς το εάν στη σύμβαση δανείου με τον εργαζόμενο είναι αρκετή η απλή αναφορά του όρου «Προκαταβολή μισθού», ώστε βάσει της [ΠΟΛ.1034/30.1.2014](#) να χρησιμοποιηθεί το **χαμηλότερο επιτόκιο όλων των κατηγοριών** κατά τον μήνα παροχής τους ή θα πρέπει να συνυπάρχουν και άλλα κριτήρια, όπως το **ύψος** όσο και ο **τρόπος** εξόφλησης της προκαταβολής.

Θεωρούμε σημαντικό να δοθεί σαφής ερμηνεία από τη Διοίκηση, ώστε να υπάρχει ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της διάταξης από τις Επιχειρήσεις.

3) Η ωφέλεια που λαμβάνεται με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών.

Με την [§4 του άρθρου 13](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζεται, ότι παροχή σε είδος είναι και η ωφέλεια που λαμβάνει εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών.

Τα ανωτέρω παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα:

Πρόσωπα που αφορά η διάταξη	-Εργαζόμενο -Εταίρο -Μέτοχο
Δαπάνες που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό	Η αξία της παροχής προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασής του και όχι κατά το χρόνο χορήγησης αυτών. Επομένως, ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται η ωφέλεια που αποκτάται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ανεξάρτητα από το γεγονός του εάν υφίσταται ή όχι η εργασιακή σχέση του δικαιούχου της ωφέλειας κατά το χρόνο αυτό. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος (§ 4 του άρθρου 13 του ν.4172/2013).

Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει τα δικαιώματα που ασκούνται από την έναρξη ισχύος της (**δηλαδή από την 1η Ιανουαρίου 2014**) ανεξαρτήτως του πότε είχε χορηγηθεί το

εν λόγω δικαίωμα και επίσης καταλαμβάνει και δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών που διαπραγματεύονται και σε αλλοδαπά χρηματιστήρια.

Παράδειγμα:

Η ανώνυμη εταιρεία «ΑΛΦΑ ΑΕ» αποφασίζει στην Τακτική Γενική Συνέλευση της 30/6/2015, τη δημιουργία ενός προγράμματος διάθεσης δικαιωμάτων απόκτησης μετοχών με παράλληλη αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου. Η αντιστοιχία είναι 1 μετοχή για κάθε δικαίωμα και η απόφαση προβλέπει τη διάθεση μέχρι και 2.000 δικαιωμάτων για κάθε εργαζόμενο, με αξία 3 ευρώ ανά δικαίωμα /μετοχή. Ένας από τους δικαιούχους αποφασίζει να ασκήσει το δικαίωμα προαίρεσης (και για τις 2.000 μετοχές) καταβάλλοντας το ποσό των (2.000 * 3 €) 6.000,00 € στις 31/10/2015. Η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο Χ.Α., κατά την ημέρα άσκησης του δικαιώματος, είναι 8,00 €. Η ωφέλεια που αποκτά ο εργαζόμενος είναι:

Αριθμός μετοχών	Τιμή κλεισίματος στο Χ.Α. στις 31/10/2015	Συνολικό ποσό που θα έπρεπε να καταβληθεί (α)	Τιμή καταβολής ανά μετοχή	Συνολικό ποσό καταβολής (β)	Συνολική ωφέλεια (α)-(β)
2.000,00	8,00	16.000,00	3,00	6.000,00	10.000,00

Ο εκκαθαριστής της μισθοδοσίας, θα πρέπει να συμπεριλάβει στη βεβαίωση αποδοχών των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία του συγκεκριμένου μετόχου για το φορολογικό έτος 2015, το ποσό των 10.000,00 €.

4) Παροχή σε είδος είναι και η αγοραία αξία από την παραχώρηση κατοικίας

Με την [§5 του άρθρου 13](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι παροχή σε είδος είναι και η αγοραία αξία από την παραχώρηση κατοικίας σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους.

Τα ανωτέρω παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα:

Πρόσωπα που αφορά	-Εργαζόμενο -Εταίρο -Μέτοχο
Δαπάνες που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό	Η παροχή αυτή αποτιμάται στο ποσό του μισθώματος που καταβάλλεται απευθείας από τον εργοδότη προς τον εκμισθωτή της παραχωρούμενης κατοικίας, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους , ενώ στην περίπτωση που η προς παραχώρηση κατοικία ανήκει στον εργοδότη, η παροχή σε είδος αποτιμάται σε ποσοστό 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου(§ 5 του άρθρου 13 του ν.4172/2013).
Η ανωτέρω διάταξη δεν καταλαμβάνει τις κάτωθι περιπτώσεις:	
<p>α) Την παροχή καταλύματος από το Δημόσιο και φορείς του Δημοσίου σε υπηρετούντες σε αυτό (π.χ. σε ένστολους), δεδομένου ότι η μετακίνησή τους αποτελεί εκ του νόμου υποχρέωση.</p> <p>β) Την παροχή καταλύματος (οικίας) σε εργαζόμενους, εταίρους ή μετόχους από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα λόγω πρόσκαιρης μετακίνησής αυτών σε υποκαταστήματα ή εργοτάξια ή λοιπές επαγγελματικές εγκαταστάσεις του εργοδότη στα πλαίσια της εργασίας τους (ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση όπου ο εργοδότης διατηρεί οικία εκτός της έδρας της επιχείρησής του για τις ανάγκες προσωρινής διαμονής - π.χ. μία εβδομάδα, ένας μήνας, των εργαζομένων που χρειάζεται να μεταβούν προσωρινά εκτός έδρας για τις ανάγκες της επιχείρησής του εργοδότη).</p>	

Σχόλια-Προβληματισμοί

Ιδιαίτερος προβληματισμός υπάρχει, σε αρκετούς κλάδους επιχειρήσεων (**Κατασκευαστικών και Ξενοδοχειακών επιχειρήσεων**), που για τις ανάγκες της ομαλής λειτουργίας τους, σε πολλές περιπτώσεις, μισθώνουν καταλύματα για τους εργαζομένους τους, για το πως θα αντιμετωπίσουν την παραχώρηση αυτή, δηλαδή εάν θα πρέπει να τις συμπεριλάβουν στις βεβαιώσεις αποδοχών των εργαζομένων, ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και να φορολογηθούν αναλόγως. Συγκεκριμένα, οι επιχειρήσεις στον Κατασκευαστικό Κλάδο, συχνά μισθώνουν καταλύματα σε εργαζομένους τους προς επίβλεψη τεχνικών έργων τα οποία λαμβάνουν χώρα, εκτός της έδρας τους, για ολόκληρη τη διάρκεια ολοκλήρωσης τους. Επίσης οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις μισθώνουν καταλύματα για το προσωπικό τους, το οποίο δεν έχει τη μόνιμη κατοικία του στην έδρα αυτών, για ολόκληρο το διάστημα καλοκαιρινής λειτουργίας τους

Ισχύουσες διατάξεις:

Σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#), εξαιρείται από την έννοια της παροχής σε είδος, η παραχώρηση κατοικίας σε εργαζομένους μίας επιχείρησης, **για προσωρινή μετακίνηση** σε υποκαταστήματα, εργοτάξια και λοιπές εγκαταστάσεις της. Για τον ορισμό πρόσκαιρη μετακίνηση ο νομοθέτης αναφέρει παραδείγματα μίας εβδομάδας ή ενός μηνός, για εργαζομένους **που χρειάζεται να μεταβούν προσωρινά εκτός έδρας** για τις ανάγκες της επιχείρησης του εργοδότη.

Κατηγορίες παροχών που θεωρούνται παροχές σε είδος, κατά το ποσό που υπερβαίνει ετησίως τα 300,00 ευρώ, βάσει των διατάξεων της § 1 του άρθρου 13 του ν.4172/2013

Με την [παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν.4172/2013](#) ορίζεται ότι, με την επιφύλαξη των διατάξεων των παρ. 2, 3, 4 και 5 του ίδιου άρθρου, οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην **αγοραία** αξία τους, **εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.**

Η [ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#) αναφέρει ενδεικτικά έξι (6) κατηγορίες παροχών σε εργαζόμενους ή συγγενικά πρόσωπα αυτών.

Στο άρθρο αυτό θα αναλύσουμε τις σημαντικότερες περιπτώσεις οι οποίες παρουσιάζουν περισσότερο ενδιαφέρον.

1η Περίπτωση

Σύμφωνα με την περ. (γ) της παρ.1 της [ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#) η παροχή της χρήσης **εταιρικών πιστωτικών καρτών**, για δαπάνες που **δεν** πραγματοποιούνται για το συμφέρον της επιχείρησης, αλλά για την κάλυψη προσωπικών, οικογενειακών ή άλλων δαπανών που δεν σχετίζονται με το συμφέρον της επιχείρησης του εργοδότη ή δεν χρησιμοποιούνται κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές αυτής και το σχετικό κόστος αναλαμβάνει ο εργοδότης, **θεωρείται παροχή σε είδος και φορολογείται ως μισθωτή εργασία.**

Υποχρεώσεις επιχειρήσεων:

Η ανωτέρω διάταξη υποχρεώνει, τις διοικήσεις των επιχειρήσεων να παρακολουθούν το σύνολο των συναλλαγών που γίνονται μέσω των πιστωτικών τους καρτών και να διαχωρίζουν, ποιες από αυτές τις συναλλαγές αφορούν κάλυψη προσωπικών, οικογενειακών ή άλλων δαπανών (π.χ δαπάνες σούπερ μάρκετ, ρουχισμού κτλ) ώστε να τις συμπεριλάβουν στη βεβαίωση αποδοχών των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία του εκάστοτε χρήστη, εργαζόμενου ή συγγενικών προσώπων.

2η Περίπτωση

Σύμφωνα με την περ. (ε) της παρ.1 της [ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#) θεωρείται παροχή σε είδος και φορολογείται ως μισθωτή εργασία το σύνολο των διάφορων πληρωμών

που γίνονται απευθείας από τους εργοδότες σε τρίτους για λογαριασμό των εργαζομένων τους ή των συγγενικών προσώπων αυτών και αφορούν στην κάλυψη:

- εξόδων διδάκτρων, βρεφονηπιακών σταθμών, κ.λπ. των ανωτέρω προσώπων,
- συνδρομών σε ημερίδες, προγράμματα, σεμινάρια εκπαίδευσης, επιμόρφωσης ή επαγγελματικής κατάρτισης ή σε περιοδικά και επιμελητήρια, που δεν αφορούν το αντικείμενο της εργασίας τους ή το επίπεδο της θέσης που κατέχουν και
- συνδρομών (σε γυμναστήρια, λέσχες κ.λπ.), ιατρικών εξόδων τους (π.χ. check-up),

Περαιτέρω, στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνεται και το όφελος που προκύπτει για τους εργαζόμενους, διευθυντές, διαχειριστές και μέλη διοίκησης ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων εξαιτίας της δωρεάν φοίτησης ή της φοίτησης με μειωμένα δίδακτρα σε αυτά των τέκνων τους, **με εξαίρεση** τις υποτροφίες που χορηγούνται από τα εν λόγω εκπαιδευτήρια.

Αναλυτικά, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ.: [Δ12 1168638 ΕΕ 2014/18.12.2014](#) «Φορολογική μεταχείριση της παρεχόμενης μείωσης των διδάκτρων για τα παιδιά των εργαζομένων, διευθυντών, διαχειριστών και μελών διοίκησης ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων» γίνεται δεκτό, ότι η παροχή της δωρεάν φοίτησης ή της φοίτησης με μειωμένα δίδακτρα για παιδιά εργαζομένων, διευθυντών, διαχειριστών ή μελών της διοίκησης εξυπηρετεί τις ανάγκες της επιχείρησης (ιδιωτικού σχολείου) και συνεπώς δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του [άρθρου 13](#) του ν.4172/2013, δεν θεωρείται παροχή σε είδος και κατά συνέπεια ούτε και εισόδημα από μισθωτή εργασία για τους δικαιούχους.

Επίσης, η τυχόν έκπτωση που παρέχεται στα δίδακτρα για εργαζόμενους και τα λοιπά στην παρούσα αναφερόμενα πρόσωπα πέραν αυτής που προβλέπεται από τις συγκεκριμένες τιμολογιακές πολιτικές που ακολουθεί για αυτούς το ιδιωτικό σχολείο, αποτελεί παροχή σε είδος και συνεπώς και εισόδημα από μισθωτή εργασία για τους δικαιούχους.)

Υποχρεώσεις επιχειρήσεων :

Η ανωτέρω διάταξη υποχρεώνει τις διοικήσεις των επιχειρήσεων, να παρακολουθούν το σύνολο των συναλλαγών που αφορούν **πληρωμές δαπανών**, όπως αυτές περιγράφονται στη σχετική διάταξη και οι οποίες γίνονται για λογαριασμό εργαζομένων τους ή συγγενικών προσώπων αυτών, ώστε να τις συμπεριλάβουν στη βεβαίωση αποδοχών των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία των προσώπων αυτών.

3η Περίπτωση

Σύμφωνα με την περ. (στ) της παρ.1 της [ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#) αποτελεί παροχή σε είδος, **η χρήση εταιρικών συνδέσεων κινητής τηλεφωνίας** που γίνεται από τους εργαζόμενους, διευθυντές, διαχειριστές και μέλη διοίκησης **κατά το μέρος που υπερβαίνει** το κόστος των προγραμμάτων χρήσης και υπό την προϋπόθεση ότι το υπερβάλλον ποσό του προγράμματος χρήσης χρησιμοποιείται για προσωπικούς τους σκοπούς και όχι για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη.

Υποχρεώσεις επιχειρήσεων:

Η χρήση συσκευής και εταιρικής σύνδεσης κινητής τηλεφωνίας από τους εργαζόμενους **δε θεωρείται** παροχή σε είδος, εφόσον, ο εργοδότης βεβαιώσει ότι χρησιμοποιείται **αποκλειστικά** για επαγγελματικούς λόγους, ανεξαρτήτως ποσού χρέωσης

Σχόλια-Προβληματισμοί

1) Όπως ήδη έχουμε σχολιάσει στην εισαγωγή του άρθρου αυτού, η περίπτωση της § ιβ της [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#), αναφέρει πως κάθε προσωπική καταναλωτική δαπάνη η οποία έχει χαρακτηριστεί, ως παροχή σε είδος με βάση το [άρθρο 13](#) του ν. [4172/2013](#) ([ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#)) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, **με εξαίρεση** την παροχή που προκύπτει από παραχώρηση εταιρικού οχήματος

[ΠΟΛ.1045/2017](#), θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22. Στο σημείο αυτό είναι σκόπιμο να αναφέρουμε τα εξής:

α) Η ανωτέρω διάταξη δεν έχει **αμφίδρομη ισχύ**, δηλαδή δε δίνεται το δικαίωμα στις επιχειρήσεις, προκειμένου να μην επιβαρύνουν τους εργαζομένους ή μετόχους τους με παροχές σε είδος, να προβαίνουν σε φορολογική αναμόρφωση του συνόλου των παροχών αυτών στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τους και να απαλλάσσουν τα φυσικά πρόσωπα από την επιπλέον φορολόγηση των παροχών αυτών.

β) Στην περίπτωση που οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες δεν καλύπτουν τα κριτήρια των περιπτώσεων β' και γ' του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#), δηλαδή **αρχικά να αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή**, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση και **επιπλέον να εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά**, τότε το σύνολο των παροχών αυτών **θα φορολογηθεί τόσο σε επίπεδο φυσικού προσώπου** (ως παροχή σε είδος) αλλά και σε **επίπεδο νομικού προσώπου** (ως μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη). (Άρθρο 23 περ. ιβ [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#)).

2) Στην περίπτωση της παροχής χρήσης εταιρικών συνδέσεων απαιτείται διευκρίνιση για το εάν ένας εργαζόμενος θα λάβει ως παροχή σε είδος το σύνολο της δαπάνης που προκύπτει από τη χρήση **περισσότερων** της μιας συσκευής και εταιρικής σύνδεσης κινητής τηλεφωνίας ή μπορεί και σε αυτή την περίπτωση να βεβαιώσει ο εργοδότης ότι γίνεται για εταιρικούς σκοπούς.

Είναι φανερό ότι χρειάζονται περαιτέρω διευκρινήσεις από το Υπουργείο Οικονομικών ώστε να υπάρχει ορθή και δίκαιη αντιμετώπιση των παροχών σε είδος του [άρθρου 13](#) του ν. [4172/2013](#) από τη φορολογική αρχή, αλλά και να ικανοποιείται η αρχή της ασφάλειας του φορολογούμενου.

<https://www.taxheaven.gr>

.....
Αριθμ. πρωτ.: ΔΕΑΦ 1017521 ΕΞ 2018 (1/2/2018)

Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια της [ΠΟΛ.1045/2017](#) (ΑΔΑ: 731ΨΗ-ΦΟ5) εγκυκλίου μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 13](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της αξίας της παραχώρησης ενός οχήματος από φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προς εργαζόμενο, εταίρο ή μέτοχο, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, η οποία υπολογίζεται ως ποσοστό της Λιανικής Τιμής προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος, αυξανόμενης όσο αυξάνεται η ΛΤΠΦ και μειούμενης όσο αυξάνεται η παλαιότητα του οχήματος, ανεξάρτητα εάν το όχημα ανήκει στην επιχείρηση ή είναι μισθωμένο με οποιονδήποτε τρόπο στα ανωτέρω πρόσωπα. Το ποσοστό καθενός οχήματος δεν επιμερίζεται σε περισσότερα του ενός πρόσωπα. Κατά ρητή νομοθετική πρόβλεψη, από τις εν λόγω διατάξεις εξαιρούνται τα οχήματα που παραχωρούνται αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς και έχουν ΛΤΠΦ έως 12.000 ευρώ. Οι ανωτέρω διατάξεις εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά.

2. Με την [ΠΟΛ.1045/2017](#) εγκύκλιό μας δόθηκαν οδηγίες για τον υπολογισμό της αξίας της παροχής σε είδος από την παραχώρηση εταιρικού οχήματος.

Ειδικότερα, διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι η χρήση ενός οχήματος για επαγγελματικούς σκοπούς αφορά, μεταξύ άλλων, τα οχήματα που παρέχουν οι επιχειρήσεις σε συγκεκριμένους πωλητές, τεχνικούς και λοιπούς εργαζομένους, των οποίων η εργασία απαιτεί συχνή μετακίνηση εκτός των εγκαταστάσεων του εργοδότη (tool cars) και χρησιμοποιούνται για την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη, ανεξάρτητα αν τα οχήματα αυτά μπορεί να χρησιμοποιούνται από τον δικαιούχο και εκτός του ωραρίου εργασίας τους. Αντιθέτως, καταλαμβάνεται και αποτελεί παροχή σε είδος η κατά τα ανωτέρω προσδιοριζόμενη αγοραία αξία των οχημάτων που παρέχονται στους εργαζόμενους λόγω της θέσης τους (π.χ. σε διευθυντές και επιθεωρητές πωλήσεων, τεχνικούς διευθυντές και λοιπά στελέχη). Επιπλέον, διευκρινίστηκε ότι αν ένα όχημα έχει παραχωρηθεί για χρήση σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο επιχείρησης, αλλά έχει ΛΤΠΦ άνω των 12.000 ευρώ, τότε δεν θα υφίσταται καμία απαλλαγή.

Επίσης, με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι από 1.1.2016 η παροχή σε είδος, η οποία πλέον υπολογίζεται με βάση τις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 13](#) του ν.[4172/2013](#), όπως αυτές ισχύουν, και όχι ως ποσοστό επί του πραγματικού κόστους του οχήματος, δεν χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της πραγματικής δαπάνης του οχήματος για την παραχωρούσα επιχείρηση, αλλά μόνο για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος.

3. Κατόπιν των ανωτέρω και όσον αφορά σε κοινόχρηστα οχήματα, ανεξαρτήτως της ΛΤΠΦ αυτών, τα οποία δεν έχουν παραχωρηθεί σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή ομάδες υπαλλήλων, αλλά διατίθενται από την επιχείρηση με σκοπό να χρησιμοποιούνται εκ περιτροπής από το προσωπικό της, ως αναγκαίο μέσο για τη διεκπεραίωση της εργασίας που του έχει ανατεθεί, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 13](#) του ν.[4172/2013](#), δεδομένου ότι τα εν λόγω οχήματα δεν έχουν παραχωρηθεί από την εργοδότη επιχείρηση και ως εκ τούτου δεν συνιστούν για τον εργαζόμενο παροχή σε είδος.

Επισημαίνεται ότι έγκειται στην εκάστοτε εργοδότη επιχείρηση να αποδείξει, με κάθε πρόσφορο μέσο (π.χ. βιβλίο κίνησης, παραμονή κατά κανόνα του οχήματος στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης μετά το πέρας του ωραρίου, μη κατονομαζόμενοι χρήστες, κλπ) σε ενδεχόμενο φορολογικό έλεγχο εάν ένα όχημα από τα αναφερόμενα πιο πάνω έχει παραχωρηθεί ή όχι. Σε αντίθετη περίπτωση, εφαρμόζονται οι διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 13](#) του ν.[4172/2013](#), όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την [ΠΟΛ.1045/2017](#) εγκύκλιο.

4. Τέλος, διευκρινίζεται ότι σε όσες περιπτώσεις ο εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος συμμετέχει στο κόστος μισθώματος του οχήματος, η αξία της παραχώρησης αυτού (η οποία λογίζεται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία για τον εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο) δεν είναι δυνατό να μειωθεί καθόσον, βάσει του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου, η αξία της παραχώρησης ενός εταιρικού οχήματος προσδιορίζεται με τρόπο τεκμαρτό, ως ποσοστό της ΛΤΠΦ του εκάστοτε οχήματος, μειούμενη βάσει παλαιότητας, χωρίς να προβλέπεται συνάρτηση του εισοδήματος αυτού με τις πραγματικές δαπάνες της παραχωρούσας επιχείρησης για το συγκεκριμένο όχημα.



8) Έλεγχος και συμφωνία φόρων και ασφαλιστικών εισφορών προσωπικού (λογ. 54.03 και 55)

- Γίνεται συμφωνία των παρακρατούμενων και αποδοθέντων φόρων και ασφαλιστικών εισφορών
- Συντάσσεται η βεβαίωση αποδοχών μισθωτών και γίνεται σχετική συμφωνία με τα λογιστικά δεδομένα
- Γίνεται συμφωνία ότι τα μη αποδοθέντα ποσά αφορούν τις τελευταίες μισθοδοτικές καταστάσεις του έτους.

.....

N.4172/2013 - Άρθρο 12 Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

.....

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

.....

Επισημάνσεις

1. Σύμφωνα με την περίπτωση δ' του άρθρου 12 του νόμου 4172/2013, από 1.1.214 οι αμοιβές Δ.Σ. εντάσσονται πλέον στο εισόδημα από μισθωτή εργασία. Από τα παραπάνω προκύπτει, για τα εισοδήματα αυτά, υποχρέωση παρακράτησης φόρου μισθωτής εργασίας (σύμφωνα με τα άρθρα 15 και 16 του ΚΦΕ) καθώς και παρακράτηση Έκτακτης Εισφοράς Αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν 3986/2011.

Αντιθέτως, αμοιβή μελών του Δ.Σ. που προκύπτει από κέρδη ανώνυμης εταιρείας αποτελεί μέρισμα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4172/2013, και υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) [15%] με βάση τις διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ίδιου πιο πάνω νόμου. Με την παρακράτηση φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, για τη συγκεκριμένη αμοιβή, των φυσικών προσώπων μελών ΔΣ, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 των άρθρων 36 και 64 αντίστοιχα.

2. Οποιοσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος

Σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1072/31.3.2015** – «Οδηγίες περί της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4172/2013 αναφορικά με την παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» διευκρινίστηκε ότι:

«2.Όσον αφορά στις παροχές σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013, λόγω του ότι η αποτίμησή τους είναι δυσχερής έως και αδύνατη κατά τη στιγμή της χορήγησής τους, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου επί των παροχών αυτών αλλά ο οφειλόμενος φόρος υπολογίζεται κατά την εκκαθάριση της δήλωσης, δεδομένου ότι η αξία τους (εφόσον αυτές φορολογούνται) προσαυξάνει το εισόδημα από μισθωτή εργασία των δικαιούχων. Σε περιπτώσεις που έχει ήδη διενεργηθεί παρακράτηση φόρου επί των παροχών αυτών, ο φόρος αυτός θα συμψηφισθεί κατά την εκκαθάριση.»

Οι εκκαθαριστές μισθοδοσίας πρέπει να αποτιμούν τις παροχές αυτές που προσαυξάνουν το φορολογητέο εισόδημα των ανωτέρω προσώπων και να τις

συμπεριλαμβάνουν και αυτές στις βεβαιώσεις αποδοχών των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις που θα χορηγηθούν.



9) Εγγραφές χρονικής τακτοποίησης αγορών εξόδων εσόδων (λογ. 36 και λογ.56)

• Συνήθως αφορά χρονικές ταυτοποιήσεις μέσω των λογαριασμών 56 και 36 των δεδουλευμένων εξόδων και εσόδων (τέτοια συνήθως είναι : ηλεκτρικό ρεύμα , τηλέφωνα , τόκοι, ασφάλιστρα κ.λ.π).

Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί εξόδων περιλαμβάνουν και προπληρωμένα ποσά εξόδων που αφορούν επόμενες χρήσεις ή σε περίπτωση που οι λογαριασμοί αυτοί δεν περιλαμβάνουν ποσά δουλευμένων εξόδων, επειδή θα πληρωθούν κατά τις επόμενες χρήσεις, πριν από τη μεταφορά των υπολοίπων τους στο λογαριασμό 80 γίνονται εγγραφές τακτοποιήσεως, έτσι ώστε τα υπόλοιπα αυτά να απεικονίζουν το ακριβές ύψος όλων των δουλευμένων εξόδων της χρήσεως που κλείνει.

« ΕΓΛΣ Παρ. 2.2.307 : Λογαριασμός 36 «Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού»

1. Οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού δημιουργούνται, κατά κανόνα, στο τέλος κάθε χρήσεως με σκοπό τη χρονική τακτοποίηση των εξόδων και εσόδων, έτσι ώστε στα αποτελέσματά της να περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα και έξοδα που πράγματι αφορούν τη συγκεκριμένη αυτή χρήση. Με την τακτοποίηση αυτή πραγματοποιείται ταυτόχρονα η αναμόρφωση των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθός τους κατά την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως.

Ειδικότερα, στους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού καταχωρούνται τα έξοδα που πληρώνονται μεν μέσα στη χρήση, ανήκουν όμως στην επόμενη ή σε επόμενες χρήσεις. Στους ίδιους μεταβατικούς λογαριασμούς καταχωρούνται και τα έσοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση (δουλευμένα), αλλά που δεν εισπράττονται μέσα σ' αυτή, ούτε επιτρέπεται η καταχώρισή τους στη χρέωση προσωπικών λογαριασμών απαιτήσεων, επειδή δεν είναι ακόμη απαιτητά.

2. Στο λογαριασμό 36.00 «έξοδα επόμενων χρήσεων», σε περίπτωση που δεν καταχωρούνται απευθείας σ' αυτόν, μεταφέρονται από τους οικείους λογαριασμούς εξόδων, εκείνα από αυτά που δεν αφορούν την κλειόμενη, αλλά την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις.

Η ανάλυση του λογαριασμού 36.00 σε τριτοβάθμιους υπολογισμούς είναι αντίστοιχη με τις αναλύσεις των λογαριασμών εξόδων, στους οποίους μεταφέρονται τα κονδύλια που αφορούν τη νέα (επόμενη) χρήση, αμέσως με την έναρξή της.

3. Στο λογαριασμό 36.01 «έσοδα χρήσεως εισπρακτέα» καταχωρούνται, με αντίστοιχη πίστωση των οικείων λογαριασμών εσόδων της ομάδας 7, τα έσοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση αλλά δεν εισπράττονται μέσα σ' αυτή και τα οποία, σύμφωνα π.χ. με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητά και για το λόγο αυτό δεν κρίνεται ορθό ή σκόπιμο να φέρονται σε χρέωση των οικείων λογαριασμών απαιτήσεων.

4. Στο λογαριασμό 36.02 «αγορές υπό παραλαβή», στο τέλος της χρήσεως, παρακολουθούνται οι υπό παραλαβή αγορές για τις οποίες περιέρχονται τα τιμολόγια στην οικονομική μονάδα προς της λήξεως της χρήσεως, ενώ τα αγαθά δεν

έχουν ακόμη παραληφθεί. Σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας του λογαριασμού αυτού ισχύουν όσα καθορίζονται στην περίπτ. 8 της παρ. 2.2.203.

5. Στο λογαριασμό 36.03 «εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό» καταχωρούνται, με αντίστοιχη πίστωση των οικείων λογαριασμών εκπτώσεων, οι εκπτώσεις αγορών που η οικονομική μονάδα δικαιούται στο τέλος της χρήσεως, εφόσον δεν έχει αναγγελθεί το ποσό αυτών και από το λόγο αυτό δεν είναι σκόπιμη η χρέωση του οικείου λογαριασμού του προμηθευτή.

.....

2.2.507 Λογαριασμός 56 «Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού»

1. Όπως οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού, έτσι και οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού εξυπηρετούν το σκοπό της αναμορφώσεως των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθός τους κατά την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην περίπτ. 1 της παρ. 2.2.307.

Ειδικότερα, στους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού καταχωρούνται τα έσοδα της επόμενης χρήσεως που προεισπράττονται και τα πληρωτέα έξοδα της κλειόμενης χρήσεως, που πραγματοποιούνται δηλαδή μέσα στη χρήση, δεν πληρώνονται όμως μέσα σ' αυτή, ούτε είναι δυνατή η πίστωσή τους σε προσωπικούς λογαριασμούς, επειδή δεν είναι απαιτητά κατά το τέλος της χρήσεως.

2. Στο λογαριασμό 56.00 «έσοδα επόμενων χρήσεων», σε περίπτωση που δεν καταχωρούνται απευθείας σ' αυτόν, μεταφέρονται από τους οικείους λογαριασμούς εσόδων της ομάδας 7 όσα από αυτά δεν αφορούν την κλειόμενη, αλλά την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις.

Η ανάλυση του λογαριασμού 56.00 σε τριτοβάθμιους υπολογαριασμούς είναι αντίστοιχη των αναλύσεων των λογαριασμών εσόδων, στους οποίους μεταφέρονται τα κονδύλια που αφορούν τη νέα (επόμενη) χρήση, αμέσως μετά την έναρξή της.

3. Στο λογαριασμό 56.01 «έξοδα χρήσεως δουλευμένα (πληρωτέα)» καταχωρούνται, με αντίστοιχη χρέωση των οικείων λογαριασμών εξόδων της ομάδας 6, τα έξοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση, αλλά δεν πληρώνονται μέσα σ' αυτή, και τα οποία, σύμφωνα π.χ. με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητά από τους δικαιούχους και για το λόγο αυτό δεν κρίνεται ορθό ή σκόπιμο να φέρονται σε πίστωση των οικείων λογαριασμών υποχρεώσεων.

4. Στο λογαριασμό 56.02 «αγορές υπό τακτοποίηση» παρακολουθούνται οι υπό τακτοποίηση αγορές αγαθών σε περίπτωση που το τιμολόγιο ή τα λοιπά δικαιολογητικά αγοράς δεν περιέρχονται στην οικονομική μονάδα κατά την παραλαβή των αγαθών. Σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας του λογαριασμού αυτού ισχύουν όσα καθορίζονται στην περίπτ. 7 της παρ. 2.2.203.

5. Στο λογαριασμό 56.03 «εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό» καταχωρούνται, με αντίστοιχη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών των 70-73, οι εκπτώσεις επί πωλήσεων που δικαιούνται οι πελάτες της οικονομικής μονάδας, για τις οποίες, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, δεν είναι γνωστό το ακριβές τους ύψος και από το λόγο αυτό δεν είναι δυνατή ή δεν κρίνεται σκόπιμη η πίστωση των λογαριασμών των πελατών. Οι εκπτώσεις αυτές, όταν κατά την επόμενη χρήση οριστικοποιούνται, μεταφέρονται από το λογαριασμό 56.03 στους οικείους προσωπικούς λογαριασμούς των δικαιούχων πελατών»

.....

ΠΟΛ.1094/2016 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες

« Ε. Χρόνος έκπτωσης δαπανών σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας η οποία ολοκληρώνεται σε επόμενη χρήση

1. Με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε, αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών, ότι αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

2. Ενόψει των ανωτέρω, σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας, η οποία ολοκληρώνεται το επόμενο φορολογικό έτος, ανεξάρτητα αν το σχετικό δικαιολογητικό εκδίδεται πριν ή μετά την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώνεται η παροχή και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού δικαιολογητικού.»



10) Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΠΡΟΒΛΕΨΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΑ ΣΤΟΝ Ν.4172/13.

- Υπολογισμός πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων (λογ. 44.11)

- Διερευνάται η τυχόν ύπαρξη επισφαλειών.
- Αποφασίζεται σε συνεργασία με την διοίκηση η διενέργεια η μη πρόβλεψης.
- Γίνονται εφόσον συντρέχει περίπτωση οι σχετικές λογιστικές έγγραφες

Άρθρα

Λογιστική και φορολογική μεταχείριση των σχηματισμένων προβλέψεων, για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. (Άρθρο 26 ν. 4172/2013-Κ.Φ.Ε.) [ΣΟΛ ΑΕΟΕ]

της Κωνσταντίνας Γιαννοπούλου - Ορκωτής Ελέγκτριας Λογίστριας της ΣΟΛ Α.Ε.

(Επικαιροποίηση του [άρθρου](#), που δημοσιεύτηκε στο Ενημερωτικό Δελτίο μηνός Απριλίου 2015, λαμβάνοντας υπόψη τη μεταγενέστερη [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) και το με αριθ. πρωτ.: [ΔΕΑΦΒ 1137110 ΕΞ 2015/21.10.2015](#) έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών).

Συνοπτική περιγραφή των σχετικών φορολογικών διατάξεων

Ο νομοθέτης με το [άρθρο 26](#) του ν. [4172/2013](#) και με τις [ΠΟΛ.1056/2.3.2015](#) και [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) καθορίζει τις διατάξεις εκείνες που διέπουν το σχηματισμό των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

Όσον αφορά τα ποσά των προβλέψεων, που σχηματίζει μία επιχείρηση, για τις χρήσεις που ξεκινούν από 01.01.2014, καθώς και το πώς χρησιμοποιούνται οι προβλέψεις αυτές για διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων, ο νόμος θέτει τα παρακάτω βασικά κριτήρια:

1) Το ύψος της ληξιπρόθεσμης απαίτησης, καθώς και ο χρονικό διάστημα για το οποίο παραμένει ανείσπρακτη η απαίτηση

- 2) Το ποσοστό και τη βάση υπολογισμού σχηματισμού προβλέψεων
 3) Τις ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης.

Στον παρακάτω συνοπτικό πίνακα παρουσιάζονται συνδυαστικά τα κριτήρια αυτά ως εξής:

Ύψος ληξιπρόθεσμων απαιτήσεων	Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Ποσοστό σχηματισμού προβλέψεων	Βάση υπολογισμού	Προϋποθέσεις για τη δυνατότητα σχηματισμού φορολογικά αναγνωρίσιμων προβλέψεων
έως 1.000,00	>12 μήνες	100%	Καθαρή αξία απαίτησης (χωρίς ΦΠΑ)	Κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης
>1.000,00	>12 μήνες	50%		
	>18 μήνες	75%		
	>24 μήνες	100%		

Αναλυτικότερα αναφέρονται τα εξής:

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

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

Οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται για τα πρόσωπα και τις κατηγορίες επισφαλών απαιτήσεων οι οποίες παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα:

Πρόσωπα για τα οποία επιτρέπεται η εφαρμογή των νέων νομοθετικών διατάξεων	Επισφαλείς απαιτήσεις για τις οποίες επιτρέπεται η εφαρμογή των νέων νομοθετικών διατάξεων	Επισφαλείς απαιτήσεις για τις οποίες <u>επιτρέπεται υπό προϋποθέσεις</u> , η εφαρμογή των νέων νομοθετικών διατάξεων	Επισφαλείς απαιτήσεις για τις οποίες <u>δεν επιτρέπεται</u> η εφαρμογή των νέων νομοθετικών διατάξεων

Όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, ανεξάρτητα αν τηρούν διπλογραφικά ή απλογραφικά βιβλία	Όλα τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα	Όλες οι επισφαλείς απαιτήσεις για τις οποίες έχουν αναληφθεί <u>προ του σχηματισμού</u> οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης	Επισφαλείς απαιτήσεις κατά μέτοχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%) καθώς και θυγατρικές εταιρείες της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%)	Επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματα ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των ΟΤΑ ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων κοινωνικής ασφάλισης κ.τ.λ
--	--	--	---	--

Επίσης, με τις νεότερες διατάξεις ο νομοθέτης διευρύνει τις κατηγορίες επισφαλών απαιτήσεων για τις οποίες οι επιχειρήσεις έχουν δικαίωμα σχηματισμού φορολογικά αναγνωρίσιμων προβλέψεων, λαμβάνοντας υπόψη και απαιτήσεις από λιανικές πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση των ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων, καθώς και κάθε απαίτηση που δεν εισπράχθηκε ή δεν συμψηφίσθηκε, χωρίς να περιορίζεται η απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων σε εκείνες που έχουν προέλθει μόνο από πελάτες με χαρακτηριστικό παράδειγμα τις προκαταβολές προμηθευτών έναντι προσυμφωνημένης υπηρεσίας, που τελικά δεν προσφέρθηκε.

Παράδειγμα:

Επιχείρηση, προκειμένου να κατασκευάσει αποθήκες, έχει συνάψει σύμβαση με κατασκευαστική εταιρεία, στην οποία κατέβαλε προκαταβολή 10.000 ευρώ. Η κατασκευαστική εταιρεία όμως περιήλθε σε παύση πληρωμών και δεν κατασκεύασε τις αποθήκες (και συνεπώς δεν εξέδωσε και το σχετικό τιμολόγιο). Η επιχείρηση αυτή μπορεί να σχηματίσει πρόβλεψη για το ποσό της προκαταβολής ποσού ευρώ 10.000,00.

Ισχύουσες Διατάξεις-Τράπεζες

Οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του ποσού του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους. Τέτοιες χορηγήσεις συνιστούν οι απαιτήσεις κεφαλαίου και οι απαιτήσεις των εγγεγραμμένων τόκων, όχι όμως και επισφαλών ή μη εισπράξιμων τόκων των επισφαλών απαιτήσεων ή απαιτήσεων μη παραγωγικών, τους οποίους οι τράπεζες δικαιούνται να μην εμφανίζουν ή εγγράφουν στα βιβλία τους, υποχρεούμενες να αποδεικνύουν ότι πρόκειται για τέτοιους τόκους, καθώς και η κάλυψη στο σύνολό του ή εν μέρει ομολογιακού δανείου ιδιωτικών επιχειρήσεων ή η απόκτηση μετοχών κατά τη σύσταση ανώνυμης εταιρείας ή αύξηση του κεφαλαίου της, για το χρονικό

διάστημα κατά το οποίο οι τίτλοι των ομολογιών ή μετοχών παραμένουν στο χαρτοφυλάκιο της τράπεζας. Στις χορηγήσεις αυτές δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια γενικά προς το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα δάνεια γενικά για τα οποία δόθηκε εγγύηση του Δημοσίου και οι καταθέσεις σε άλλες τράπεζες. Πέρα από το ποσοστό έκπτωσης που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν από το εισόδημά τους, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης πρόσθετες ειδικές κατά περίπτωση προβλέψεις για την απόσβεση απαιτήσεων κατά πελατών τους, για τις οποίες έχει διακοπεί ο λογισμός τόκων.

Σημαντική διαφοροποίηση από Ν. [2238/1994](#)

Δεν υφίσταται πλέον η προθεσμία της 8ετίας για διαγραφή απαιτήσεων από δάνεια ([παρ.5 άρθρο 105](#) του ΚΦΕ [2238/1994](#)), έναντι των οποίων είχε σχηματισθεί φορολογική πρόβλεψη (ειδική) επισφάλειας ή αναστροφή των προβλέψεων αυτών στα κέρδη.

Ισχύουσες Διατάξεις-Leasing, Factoring

Οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό μέχρι δύο τοις εκατό (2%) επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε φορολογικό έτος, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερα φορολογικά έτη και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

Οι εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) μπορούν να εκπίπτουν μέχρι ενάμιση τοις εκατό (1,5%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών που ο φορέας έχει προεξοφλήσει έναντι απαιτήσεων που έχει αναλάβει να εισπράξει από εξαγωγική δραστηριότητα χωρίς δικαίωμα αναγωγής, καθώς και μέχρι ένα τοις εκατό (1%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών των προεξοφλήσεων έναντι απαιτήσεων με δικαίωμα αναγωγής.

Ληξιπρόθεσμη απαίτηση

Στην έννοια της ληξιπρόθεσμης απαίτησης περιλαμβάνονται οι περιπτώσεις των απαιτήσεων εκείνων που η ημερομηνία εξόφλησής τους έχει παρέλθει.

Στον παρακάτω πίνακα αναφέρονται οι σχετικές περιπτώσεις:

Κατηγορία πίστωσης σε πελάτη/χρεώστη	Αφετηρία υπολογισμού του χρόνου υπερημερίας για την απαίτηση
Ύπαρξη συμφωνητικού ή άλλου διακανονισμού όπου παρέχεται στον πελάτη χρόνος πίστωσης για την αποπληρωμή της οφειλής	Η παρέλευση του χρόνου πίστωσης
Μη ύπαρξη συμφωνητικού ή άλλου διακανονισμού πέρα από το τιμολόγιο	Η ημερομηνία έκδοσης του παραστατικού

Περίπτωση απαιτήσεων με επιταγή	εξόφλησης με γραμμάτια ή Ημερομηνία λήξης των γραμματίων ή ημερομηνία επιταγής αντίστοιχα
---------------------------------------	--

Είναι χρήσιμο να αναφέρουμε πως στην περίπτωση εξόφλησης μίας απαίτησης με επιταγή ή γραμμάτια, η αφετηρία υπολογισμού του χρόνου υπερημερίας για την απαίτηση είναι η ημερομηνία λήξης των γραμματίων ή της επιταγής αντίστοιχα και όχι η ημερομηνία αρχικού σχηματισμού της απαίτησης (παράδειγμα η ημερομηνία έκδοσης τιμολογίου).

Για την εξεύρεση του ποσού της ληξιπρόθεσμης απαίτησης, αυτό που λαμβάνεται υπόψη δεν είναι το συνολικό ανεξόφλητο υπόλοιπο του εκάστοτε πελάτη ή άλλου χρεώστη αλλά το ανεξόφλητο ποσό της κάθε μίας συναλλαγής με τον πελάτη αυτόν. **Στην αξία της απαίτησης, προκειμένου για τον υπολογισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή υπηρεσίες, καθόσον δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης.**

Αυτό άλλωστε ίσχυε και με τον προηγούμενο νόμο [2238/1994](#) αφού οι προβλέψεις σχηματίζονταν ως ποσοστό επί του τζίρου τους. Αντίθετα, λαμβάνονται υπόψη τυχόν επιστροφές ή εκπτώσεις επί των διενεργηθεισών πωλήσεων ή παρασχεθεισών υπηρεσιών.

Κατάλληλες ενέργειες

Η ικανή και αναγκαία συνθήκη για το σχηματισμό πρόβλεψης είναι να έχουν αναληφθεί προ του σχηματισμού οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης.

Ποιες είναι οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης;

Σε κάθε περίπτωση ο κατάλληλος ή μη χαρακτήρας, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται adhoc:

- α) με βάση το ύψος της απαίτησης,
- β) το φερέγγυο ή μη του καθ' ου η απαίτηση, καθώς και
- γ) από άλλους παράγοντες

Όλες οι σχετικές ενέργειες εναπόκεινται στην κρίση της ελεγκτικής αρχής. Σημαντικό είναι να αναφέρουμε, ως προς τον χρόνο κατά τον οποίο είναι παραδεκτώως ληπτές οι αναληφθείσες από την ελεγχόμενη εταιρεία ενέργειες, ως κατάλληλες για τον σχηματισμό της πρόβλεψης στη λήξη του φορολογικού έτους, κατά την οποία οι απαιτήσεις έχουν παραμείνει ανεξόφλητες άνω των 12 μηνών, χρήσιμη είναι η θέση της [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) επί του [άρθρου 22](#) του ΚΦΕ, παρ.3 εδάφιο γ', σύμφωνα με την οποία:

«Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση, επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν».

Συνεπώς, για να αναγνωρισθεί φορολογικά η δαπάνη πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων θα πρέπει οι κατάλληλες ενέργειες να έχουν λάβει χώρα έως την ημερομηνία κλεισίματος Ισολογισμού.

Στον παρακάτω συνοπτικό πίνακα παρουσιάζονται ενδεικτικά ορισμένες κατάλληλες ενέργειες που διασφαλίζουν το δικαίωμα είσπραξης της απαίτησης και ποιες όχι.

Ενέργειες που διασφαλίζουν το δικαίωμα είσπραξης της απαίτησης	Ενέργειες που <u>δεν</u> διασφαλίζουν το δικαίωμα είσπραξης της απαίτησης
Η άσκηση ένδικου βοηθήματος	
Η λήψη ασφαλιστικών ή αναγκαστικών μέτρων	Η ανάθεση διεκδίκησης της απαίτησης σε τρίτους (είσπρακτικές εταιρείες)
Η σφράγιση μίας επιταγής από την εκδότρια τράπεζα	
Η κατάθεση όλων των απαραίτητων δικαιολογητικών για την έκδοση διαταγής πληρωμής,	Η φραγή/διακοπή της παροχής υπηρεσιών στην περίπτωση εταιρειών κινητής τηλεφωνίας,

Σκόπιμο είναι να αναλύσουμε περισσότερο τις παραπάνω αναφερόμενες ενέργειες «Σφράγιση επιταγής» και «Έκδοση διαταγής πληρωμής», καθώς συχνά υπάρχει δυσκολία στην κατανόηση των εννοιών αυτών.

Σφράγιση επιταγής και διαδικασία έκδοσης διαταγής πληρωμής

Η επιταγή είναι πάντοτε πληρωτέα εν όψει, πρακτικά αυτό σημαίνει ότι ακόμα και εάν εμφανισθεί προς πληρωμή, πριν από την ημέρα της χρονολογίας που σημειώνεται επί αυτής ως χρονολογίας έκδοσης της, είναι πληρωτέα κατά την ημέρα της εμφάνισης.

Στον παρακάτω Πίνακα παρουσιάζονται οι προθεσμίες για σφράγιση επιταγής αναλόγως τον τόπο έκδοσης και πληρωμής:

Χώρα έκδοσης και πληρωμής επιταγής	Προθεσμία εμφάνισης προς είσπραξη
Επιταγή που έχει εκδοθεί και είναι πληρωτέα στην ίδια χώρα	Εμφάνιση προς είσπραξη εντός προθεσμίας οκτώ (8) ημερών
Επιταγή που έχει εκδοθεί σε χώρα διαφορετική από τη χώρα πληρωμής αλλά και οι δύο χώρες βρίσκονται στην ίδια ήπειρο	Εμφάνιση προς είσπραξη εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών
Επιταγή που έχει εκδοθεί σε χώρα και ήπειρο διαφορετική από τη χώρα πληρωμής	Εμφάνιση προς είσπραξη εντός προθεσμίας 70 ημερών

Περαιτέρω νομικές ενέργειες που αφετηριάζει η διαδικασία της σφράγισης επιταγής:

● **Έκδοση διαταγή πληρωμής σε βάρος του εκδότη και των λοιπών οπισθογράφων της επιταγής.** Η αίτηση για την έκδοση διαταγής πληρωμής πρέπει να γίνει εντός έξι (6) μηνών, από τη λήξη της προθεσμίας προς εμφάνιση, εφόσον βεβαιώνεται η μη

πληρωμή της και η επίδοση της προς εκείνον κατά τον οποίο στρέφεται, σε προθεσμία δύο (2) μηνών από την έκδοση της.

Ιδιαίτερη σημασία έχει να αναφέρουμε, πως η επίδοση διαταγής πληρωμής διακόπτει την παραγραφή και την αποσβεστική προθεσμία.

● **Άσκηση αγωγής αποζημίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις αδικοπραξιών και στην συγκεκριμένη περίπτωση της αδικοπραξίας της έκδοσης ακάλυπτης επιταγής, η προθεσμία της οποίας παραγράφεται μετά πενταετία.**

Συνοψίζοντας το κεφάλαιο «Κατάλληλες ενέργειες» είναι σημαντικό να αναφέρουμε, ότι ενώ η διαδικασία της σφράγισης επιταγής θεωρείται από μόνη της κατάλληλη ενέργεια για τον σχηματισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, οι περαιτέρω διαδικασίες της έκδοσης διαταγής πληρωμής και της τήρησης της δικονομικής διαδικασίας των ένδικων μέσων, εντός δωδεκαμήνου από την σφράγιση επιταγής, θα μπορούσαν να ισχυροποιήσουν, από την πλευρά του ελεγκτή, τον ορισμό «κατάλληλη», ιδιαίτερα στις περιπτώσεις, όπου η φύση και το ύψος της απαίτησης, σε συνδυασμό με την κρίση της ελεγκτικής αρχής, το απαιτούν.

Ανάκτηση Πρόβλεψης

Με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 26 ορίζεται, ότι η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση:

α) καταστεί εισπράξιμη

Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση θα κάνει τις παρακάτω λογιστικές εγγραφές:

1η εγγραφή:

λ.44.11	«Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	ευρώ	XX	
λ.84.00	«Έσοδα από αχρησιμοποίητες Προβλέψεις προηγούμενων ετών»	ευρώ		XX

β) διαγραφεί

Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση θα κάνει την παρακάτω λογιστική εγγραφή:

1η εγγραφή:

λ.44.11	«Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις επί της καθαρής αξίας»	ευρώ	XX	
λ. 84.01	«Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις»	ευρώ		XX

Εύλογο είναι, ότι στην περίπτωση που κατά τον αρχικό σχηματισμό προβλέψεων, η επιχείρηση στην σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, είχε αναμορφώσει το ποσό της πρόβλεψης που αφορούσε απαιτήσεις, για τις οποίες οι διατάξεις του

νόμου δεν επέτρεπαν την φορολογική αναγνώριση τους (π.χ ποσό ΦΠΑ ή απαιτήσεις για τις οποίες δεν είχαν γίνει οι κατάλληλες ενέργειες για την είσπραξη τους), τότε στο στάδιο της διαγραφής των απαιτήσεων και κατά συνέπεια μεταφοράς της σχηματισμένης πρόβλεψης στα έσοδα της επιχείρησης προς φορολόγηση, θα αναμορφώσει αρνητικά το σχετικό ποσό, που αρχικά δεν είχε εκπέσει φορολογικά από τα έσοδα της.

2η εγγραφή

λ.81.02.ΧΧ	«Ζημιά από τη διαγραφή της καθαρής αξίας της επισφαλούς απαίτησης»	ευρώ	ΧΧ	
λ.81.02.ΧΧ	«Ζημιά από τη διαγραφή της αξίας ΦΠΑ της επισφαλούς απαίτησης»	ευρώ	ΧΧ	
λ.30.ΧΧ	«Επισφαλής απαίτηση»	ευρώ		ΧΧ

Όσον αφορά το ποσό του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο σύνολο της διαγραφείσας επισφαλούς απαίτησης, ο νομοθέτης με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) έδωσε την απαραίτητη διευκρίνιση, σύμφωνα με την οποία, για το ανεξόφλητο ποσό Φ.Π.Α. επισφαλών απαιτήσεων, το οποίο σύμφωνα με την ίδια εγκύκλιό δεν μπορεί να συμπεριληφθεί στην αρχική πρόβλεψη της επισφαλούς απαίτησης, που σχηματίζεται με βάση τις σχετικές διατάξεις, το ποσό αυτό εκπίπτει στο έτος διαγραφής του, με την προϋπόθεση να υπάρχει υποχρέωση απόδοσής του στο Δημόσιο και να έχει ήδη συμπεριληφθεί στη δήλωση Φ.Π.Α. (αρχική ή τροποποιητική) της οικείας περιόδου.

Διαγραφή Πρόβλεψης

Η απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:
α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου, και
γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης. Προκειμένου για τη διαγραφή απαιτήσεων απαιτείται, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η σωρευτική πλήρωση των τριών προϋποθέσεων που ορίζονται στις υπόψη σχετικές διατάξεις.

Όσον αφορά την πρώτη προϋπόθεση, με την οποία απαιτείται οι εταιρείες να έχουν εγγράψει στα βιβλία τους ως έσοδο, το ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή, ο νομοθέτης με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) έδωσε την απαραίτητη διευκρίνιση αναφορικά με τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που σχηματίζονται με την [παρ.1 του άρθρου 26](#) του ν. [4172/2013](#) χωρίς τα υπόψη ποσά να έχουν εγγραφεί σε αποτελεσματικό λογαριασμό εσόδων (π.χ. προκαταβολές) και επομένως δεν πληρείται η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου αυτού προκειμένου για τη διαγραφή τους, γίνεται δεκτό ότι, αν για τις υπόψη επισφάλειες αποδεικνύεται η αφερεγγυότητα του οφειλέτη με βάση τα όσα ορίζονται με τις διατάξεις της [παρ.4 του άρθρου 26](#) του ν. [4172/2013](#) και ενδεικτικά αναφέρονται στην [ΠΟΛ.1056/2.3.2015](#) εγκύκλιο, τότε τα υπόψη ποσά εκπίπτουν φορολογικά κατά το φορολογικό αυτό έτος.

Όσον αφορά στην τρίτη προϋπόθεση, με την οποία απαιτείται να έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης, διευκρινίζεται ότι με αυτές πρέπει να αποδεικνύεται ότι η σχετική απαίτηση είναι ανεπίδεκτη είσπραξης, δηλαδή ότι ο οφειλέτης είναι πράγματι αφερέγγυος.

Η αφερεγγυότητά του μπορεί να αποδεικνύεται ενδεικτικά από τα ακόλουθα:

α) τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία να υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση,

β) πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου από το οποίο να προκύπτει, κατά περίπτωση, η μη ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη ή τα υπάρχοντα τοιαύτα με τα τυχόν βάρη τους,

γ) σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη, είτε κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού, αντίγραφο του πίνακα κατάταξης ή διανομής από συμβολαιογράφο που ορίστηκε για τον πλειστηριασμό της περιουσίας του οφειλέτη, από τον οποίο να προκύπτει η μη ικανοποίηση του δανειστή από το εκπλειστηρίασμα,

δ) συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώνεται από το πτωχευτικό δικαστήριο σύμφωνα με το έκτο Κεφάλαιο του Πτωχευτικού Κώδικα (ν.3588/2007), με την οποία προβλέπεται, μεταξύ άλλων, και η μείωση των απαιτήσεων των πιστωτών έναντι της επιχείρησης (προπτωχευτική διαδικασία),

ε) σε περίπτωση επιχείρησης που κηρύσσεται σε κατάσταση πτώχευσης και από τους επίσημους ισολογισμούς της προκύπτει ότι η επιχείρηση αυτή δεν έχει περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) για να ικανοποιήσει τους οφειλότες της. Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται να έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία της πτώχευσης. Επομένως, η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτώχευσης λόγω παύσης πληρωμών δεν επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης.

στ) σε περίπτωση διακοπής εργασιών (διακοπή στο μητρώο της Δ.Ο.Υ) κεφαλαιουχικών εταιρειών (Α.Ε, ΕΠΕ και ΙΚΕ)

Τα προαναφερθέντα είναι ενδεικτικά ούτως ώστε να μην αποκλεισθούν και άλλα τα οποία, είτε από μόνα τους, είτε σε συνδυασμό με τα ανωτέρω, είναι σε θέση να αποδείξουν ότι δεν είναι δυνατή η είσπραξη της απαίτησης.

Σε κάθε περίπτωση όμως η επιχείρηση, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης για την απώλεια συγκεκριμένης απαίτησης, οφείλει, όταν της ζητηθεί να προσκομίσει τα δικαιολογητικά εκείνα που διαθέτει στην αρμόδια για τον έλεγχο της φορολογική αρχή η οποία και θα κρίνει τελικά ως θέμα πραγματικό την επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης.

Τα κατωτέρω δεν αποτελούν απόδειξη φερεγγυότητάς πελάτη ή χρεώστη:

α) Βεβαιώσεις ή επιστολές δικηγόρων για την αδυναμία είσπραξης της απαίτησης δεν αποτελούν απόδειξη της αφερεγγυότητας του οφειλέτη.

β) Ομοίως, η έκδοση ακάλυπτης επιταγής και η σχετική καταδίκη για την έκδοση αυτή δεν δημιουργούν μόνες τους ούτε αποδεικνύουν εξ αντικειμένου την αφερεγγυότητα του οφειλέτη.

Διαδικασία διαγραφής του υπόλοιπου πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, το οποίο σχηματίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 (σε χρήσεις πριν την 01.01.2014) και μεταφορά στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου που ακολουθεί την 5ετία, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005.

Το υπουργείο οικονομικών με την αριθ. πρωτ.: [ΔΕΑΦΒ 1137110 ΕΞ 2015/21.10.2015](#) έδωσε πρόσθετες διευκρινίσεις επί της [ΠΟΛ.1056/2.3.2015](#), σχετικά με τον φορολογικό χειρισμό του υπόλοιπου του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίστηκε με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. [2238/1994](#).

Αρχικά με την [ΠΟΛ.1056/2.3.2015](#) έχει διευκρινιστεί, πως το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που έχει σχηματισθεί με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις του ν. [2238/1994](#), όπως αυτό εμφανίζεται στις 31.12.2014 πρέπει να μεταφερθεί στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2015, καθόσον τότε συμπληρώνεται η πενταετία με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις, συναθροιζόμενο με τα λοιπά φορολογούμενα έσοδα του έτους αυτού μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που αφορούν χρήσεις πριν την 31.12.2013 και έλαβαν χώρα εντός του φορολογικού έτους 2014.

Τέλος, είναι σκόπιμο να αναφέρουμε ότι σε περίπτωση που μία επιχείρηση έχει κάνει έναρξη εργασιών από το 2006 και μετά, η πενταετία που ορίζεται στην παραπάνω παράγραφο αρχίζει να μετράει από την έναρξη εργασιών και όχι από το 2005. (Αριθμ. Δ12Β 111247 ΕΞ2009/23.11.2009).

Επομένως, το υπόλοιπο θα μεταφερθεί αυτούσιο στα φορολογητέα έσοδα του φορολογικού έτους που ακολουθεί την πενταετία μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που έλαβαν χώρα έως και το προηγούμενο φορολογικό έτος.

Παράδειγμα 1:

Μία επιχείρηση η οποία έχει κάνει έναρξη εργασιών πριν τη χρήση 2005, εμφανίζει στις 31.12.2014 στα βιβλία της, το ποσό της πρόβλεψης 10.000,00 ευρώ και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις». Το ποσό αυτό έχει σχηματιστεί στα βιβλία της, σε χρήσεις που αρχίζουν πριν την 1η Ιανουαρίου 2014 και συνεπώς ισχύουν οι διατάξεις της περ. θ' της [παρ. 1 του άρθρου 31](#) του ν. [2238/1994](#)

Η εγγραφή που πρέπει να κάνει η επιχείρηση στη χρήση 2015 είναι η εξής:

λ.44.11	«Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις επί της καθαρής αξίας»	ευρώ	10.000,00	
λ. 84.00	«Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις»	ευρώ		10.000,00

Όπως ήδη έχουμε αναφέρει, το ποσό ευρώ 10,000,00 θα φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις και μόνο στην περίπτωση που, κατά τον αρχικό σχηματισμό, είχε αναμορφωθεί στη σχετική δήλωση εισοδήματος, τότε αντίστοιχα θα αναμορφωθεί αρνητικά, στη χρήση στην οποία θα μεταφερθεί στα ακαθάριστα έσοδα (δηλαδή στη χρήση 2015).

Παράδειγμα 2:

Μία επιχείρηση η οποία έχει κάνει έναρξη εργασιών στη χρήση 01.01.2011 (μετά τη χρήση 2005), εμφανίζει στα βιβλία της, στις 31.12.2015 (δηλαδή στο τέλος της 5ετίας) το ποσό της πρόβλεψης 10.000,00 ευρώ, στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις». Το ποσό αυτό που έχει σχηματιστεί στα βιβλία της, προέρχεται από τις χρήσεις 2011 έως 2013 και συνεπώς ισχύουν οι διατάξεις της περ. θ' της [παρ. 1 του άρθρου 31](#) του ν.2238/1994

Η επιχείρηση θα φορολογήσει το ανωτέρω υπόλοιπο του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» στο φορολογικό έτος 2016, (διαχειριστική περίοδο που ακολουθεί τη 5ετία) μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που έλαβαν χώρα εντός του φορολογικού έτους 2015. Οι εγγραφές που πρέπει να κάνει η επιχείρηση στις χρήσεις 2015 και 2016 είναι οι εξής:

Έστω ότι η επιχείρηση έχει ποσό επισφαλών πελατών προς οριστική διαγραφή ευρώ 4.000,00.

Στη χρήση που λήγει στις 31.12.2015 θα κάνει την παρακάτω εγγραφή:

λ.44.11	«Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις επί της καθαρής αξίας»	Ευρώ	4.000,00	
λ.30.97	«Επισφαλείς Πελάτες»	Ευρώ		4.000,00

Εύλογο είναι ότι, κατά τη διαγραφή των ανεπίδεκτων είσπραξης απαιτήσεων, η επιχείρηση θα ακολουθήσει όλες εκείνες τις ενέργειες που προβλέπονταν από τις σχετικές διατάξεις του παλιού ΚΦΕ ν.2238/1994.

Στη χρήση που λήγει στις 31.12.2016 θα κάνει εγγραφή στα βιβλία της, για το ποσό της σχηματισμένης πρόβλεψης που υπολείπεται δηλαδή ευρώ 6.000,00 ως εξής:

λ.44.11	«Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις επί της καθαρής αξίας»	Ευρώ	6.000,00	
λ. 84.00	«Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις»	Ευρώ		6.000,00

Είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι οι επιχειρήσεις που έχουν κάνει έναρξη εργασιών από τη χρήση 2011 και μετά, και με δεδομένο ότι η φορολογική αντιμετώπιση, τόσο του σχηματισμού προβλέψεων, όσο και της διαγραφής αυτών

διέπεται, κατά περίπτωση, από τις διατάξεις των τελευταίων δύο φορολογικών νόμων και συγκεκριμένα του [άρθρου 31](#) του ν.2238/1994 και του [άρθρου 26](#) του ν.4172/2013, είναι χρήσιμο να εμφανίζονται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς τα ποσά των προβλέψεων που έχουν σχηματιστεί με τους δύο αυτούς νόμους, ώστε αντίστοιχα να ακολουθούν την σωστή λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση.

Σχόλια και προβληματισμοί επί των νέων νομοθετικών διατάξεων

Από τις ανωτέρω διατάξεις είναι προφανές, ότι ο νομοθέτης με γνώμονα την αισθητή αρνητική επίδραση της οικονομικής κρίσης στην χρηματοοικονομική δραστηριότητα των επιχειρήσεων, αλλά και την μειωμένη ικανότητα τους να εισπράττουν τις απαιτήσεις τους, αυξάνοντας παράλληλα τον μέσο χρόνο είσπραξης απαιτήσεων, προσπαθεί να εναρμονιστεί με τις τρέχουσες συνθήκες αγοράς και να δώσει στις επιχειρήσεις το δικαίωμα για έναν ορθότερο και δικαιότερο τρόπο σχηματισμού προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

Ο χαρακτηρισμός ορθότερος αναφέρεται αρχικά στην ονομαστική πλέον καταγραφή των επισφαλών απαιτήσεων, αλλά και στη σύνδεση του δικαιώματος σχηματισμού προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων και έκπτωσης αυτών από το φορολογητέο εισόδημα, με την ανάληψη κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης τους. Προς υπενθύμιση αναφέρουμε ότι με τις διατάξεις του ν.2238/1994 οι επιχειρήσεις είχαν το δικαίωμα να σχηματίσουν φορολογικά αναγνωρίσιμη πρόβλεψη 0,5% επί του τζίρου τους και στη συνέχεια να διαγράψουν τις απαιτήσεις αυτές από τα βιβλία του, ανεξάρτητα της πραγματικής ύπαρξης της επισφάλειας.

Από την άλλη, ο χαρακτηρισμός δικαιότερος αναφέρεται στη δυνατότητα που δίνει ο νέος νόμος στις επιχειρήσεις, να σχηματίζουν προβλέψεις για όλες τις πραγματικές επισφαλείς απαιτήσεις τους, διευρύνοντας σημαντικά την βάση υπολογισμού, σε αντίθεση με τις διατάξεις του προηγούμενου νόμου σύμφωνα με τις οποίες, το ποσό για το οποίο οι επιχειρήσεις είχαν το δικαίωμα σχηματισμού αναγνωρισμένης φορολογικά πρόβλεψης ανερχόταν στο περιοριστικό ποσοστό 0,5% επί του τζίρου τους.

Παρακάτω περιγράφονται αναλυτικότερα ορισμένοι λόγοι για τους οποίους θεωρούμε βελτιωμένο τον νέο νόμο, για τον σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων συγκριτικά με τον προηγούμενο, αλλά και προβληματισμοί που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των νέων νομοθετικών διατάξεων.

Διατάξεις του νόμου που θεωρούνται βελτιωμένες, συγκριτικά με αυτές του προηγούμενου νόμου

- Η [ΠΟΛ.1056/2.3.2015](#) αναφέρει ότι οι ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις, δεν θα προκύπτουν με βάση το συνολικό ανεξόφλητο υπόλοιπο του εκάστοτε πελάτη ή άλλου χρεώστη, αλλά το ανεξόφλητο ποσό της κάθε μίας συναλλαγής με τον πελάτη αυτόν.

Η διαδικασία αυτή μπορεί να φαίνεται αρχικά, πιο σύνθετη και χρονοβόρα, αλλά ουσιαστικά δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις, να παρακολουθούν με μεγαλύτερη ακρίβεια τις επισφαλείς απαιτήσεις τους και να λαμβάνουν τις κατάλληλες ενέργειες στην κάθε περίπτωση χωριστά.

- Με την [ΠΟΛ.1056/2.3.2015](#) ο νομοθέτης διευρύνει τις κατηγορίες απαιτήσεων για τις οποίες προβλέπεται ο υπολογισμός των προβλέψεων και η απόσβεση αυτών, λαμβάνοντας υπόψη και τις απαιτήσεις από λιανικές πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση των ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων. Επιπλέον, τονίζεται ότι με τις νεότερες αυτές διατάξεις δεν περιορίζεται η απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων σε εκείνες που έχουν προέλθει μόνο από πελάτες αλλά καταλαμβάνει κάθε απαίτηση που δεν εισπράχθηκε ή δεν συμψηφίσθηκε, όπως για παράδειγμα προκαταβολές προμηθευτών για υπηρεσίες που τελικά δεν προσφέρθηκαν.

- Με τις διατάξεις του νέου νόμου αποσαφηνίζεται το πεδίο των προϋποθέσεων διαγραφής επισφαλών απαιτήσεων, που με τον προηγούμενο νόμο ήταν ιδιαίτερα θολό. Συγκεκριμένα ο νομοθέτης καθορίζει εκείνες τις κατηγορίες πράξεων, που αποδεικνύουν την αφερεγγυότητα του οφειλέτη, αλλά αφήνει και το περιθώριο αποδοχής από την φορολογική αρχή, πράξεων οι οποίες είναι σε θέση να αποδείξουν ότι δεν είναι δυνατή η είσπραξη της απαίτησης.

Θέματα που χρήζουν σχολιασμού και παραμένουν περαιτέρω διευκρίνισης

- Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αναγκαία συνθήκη για το σχηματισμό πρόβλεψης είναι να έχουν αναληφθεί προ του σχηματισμού οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης. Εδώ προκύπτουν δύο προβληματισμοί:

α) Τι καθορίζει την καταλληλότητα των ενεργειών που θα πρέπει να ληφθούν σε κάθε περίπτωση επισφαλούς απαίτησης.

Ο νομοθέτης αφήνει ανοιχτό το ενδεχόμενο, να αναληφθεί οποιαδήποτε ενέργεια για την είσπραξη, αρκεί να είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης. Η έννοια πρόσφορη μπορεί να περιλαμβάνει ποικίλες ενέργειες οι οποίες κατά πρώτον θα προσδιορίζονται ανάλογα με το ύψος των απαιτήσεων (π.χ διαφορετικό χειρισμό σε μεγάλα ποσά επισφαλών απαιτήσεων έναντι μικρών) και τη φερεγγυότητα των πελατών (π.χ καλή και μακροχρόνια, μέχρι πρότινος συνεργασία) και κατά δεύτερον θα μπορούν να επιφέρουν θετικά αποτελέσματα κατά την διαδικασία είσπραξης των απαιτήσεων.

Η [ΠΟΛ.1056/2.3.2015](#) ήρθε να προσθέσει στο σημείο αυτό άλλον έναν σημαντικό παράγοντα, για τον προσδιορισμό της καταλληλότητας των ενεργειών είσπραξης που είναι η κρίση της ελεγκτικής αρχής. Δηλαδή ο φορολογικός ελεγκτής θα πρέπει να κρίνει την καταλληλότητα των ενεργειών, αφού πρώτα συλλέξει τα απαραίτητα δικαιολογητικά.

Κατά τη γνώμη μου, κάθε περίπτωση επισφαλούς απαίτησης θα πρέπει να κρίνεται ξεχωριστά τόσο από την επιχείρηση αλλά και από την εκάστοτε ελεγκτική αρχή, με κριτήρια το ύψος και τη φύση της απαίτησης, αλλά και το βαθμό φερεγγυότητας του κάθε οφειλέτη, ώστε να λαμβάνονται εκείνες οι ενέργειες, που θα αυξάνουν την πιθανότητα να επιφέρουν θετικά αποτελέσματα ως προς την είσπραξη της απαίτησης, αλλά και ταυτόχρονα θα αποτρέπουν τον καταχρηστικό σχηματισμό προβλέψεων.

β) Η λήψη ενεργειών για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων πολύ μικρών ποσών (π.χ <1.000,00) μπορεί να εμπεριέχει μεγάλο και ασύμφορο κόστος. Ο νομοθέτης ορίζει ότι για όλες τις κατηγορίες επισφαλών απαιτήσεων,

ανεξαρτήτους ποσού, θα πρέπει να έχουν αναληφθεί κατάλληλες ενέργειες για την είσπραξη τους.

Κατά τη γνώμη μου, θα πρέπει να εξεταστεί το κριτήριο της σχέσης κόστους – οφέλους, για κατηγορίες επισφαλών απαιτήσεων (π.χ μικρά ποσά), όπου η λήψη ενεργειών για την είσπραξη τους θεωρείται ιδιαίτερα δαπανηρή και ασύμφορη.

- Οι διατάξεις του νέου νόμου, ενώ αναφέρουν τις προϋποθέσεις διαγραφής της σωρευμένης πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων δεν καθορίζουν σχετικό χρονοδιάγραμμα στο οποίο θα πρέπει να διαγραφούν οι προβλέψεις αυτές, όπως προβλεπόταν με τον προηγούμενο νόμο.

Οι επιχειρήσεις δηλαδή φέρεται να έχουν το δικαίωμα να σχηματίζουν προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις χωρίς να απαιτείται να διαγράφουν τις απαιτήσεις αυτές σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, με συνέπεια να εμφανίζουν τόσο στα λογιστικά βιβλία τους, όσο και στις οικονομικές καταστάσεις τους συνεχώς αυξανόμενο ποσό σχηματιζόμενων προβλέψεων.

Είναι σκόπιμο, να οριστούν τα χρονικά όρια εντός των οποίων οι επιχειρήσεις, θα μπορούν να ασκήσουν το δικαίωμα σχηματισμού προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, σε σχέση με τον χρόνο άσκησης των προβλεπόμενων κατάλληλων ενεργειών, ώστε να αποφευχθεί το φαινόμενο οι διοικήσεις των εταιρειών, σχηματίζοντας ή όχι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ετήσια βάση, να διαμορφώνουν αντίστοιχα φορολογικά τους αποτελέσματα τους. Το παρόν άρθρο αποτελεί μια ερμηνευτική προσέγγιση των διατάξεων του [άρθρου 26](#) του ν. [4172/2013](#), στο βαθμό που αυτό είναι δυνατό. Η δυσκολία είναι προφανής και αφορά τόσο στην ασάφεια των διατάξεων, όσο και στην μη έγκαιρη ερμηνεία τους από την διοίκηση ώστε να επιλυθούν προβλήματα εφαρμογής των διατάξεων.

<http://www.taxheaven.gr>

ΠΡΟΣΟΧΗ

Οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις των υπόχρεων με απλογραφικά βιβλία υπολογίζονται με τις ίδιες ακριβώς προϋποθέσεις που εφαρμόζονται και στους υπόχρεους που τηρούν διπλογραφικά βιβλία.

.....

Σ.Λ.Ο.Τ. αριθ. πρωτ.: 448 ΕΞ 18.5.2015

Ερώτημα σχετικά με διαγραφή επισφαλούς απαίτησης έναντι πελάτη στη χρήση 2014

ΕΡΩΤΗΜΑ

Εταιρεία, εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, έχει σχηματίσει στα λογιστικά βιβλία της στην διαχειριστική χρήση 2010, απαίτηση έναντι ενός από τους πελάτες. Ο εν λόγω πελάτης έχει κριθεί εν συνεχεία από την Εταιρεία ως επισφαλής ενώ έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της συγκεκριμένης απαίτησης. Στη βάση αυτή, η Εταιρεία επιθυμεί να προχωρήσει σε διαγραφή της απαίτησης έναντι του εν λόγω πελάτη στην χρήση 2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 26](#) του Ν. [4172/2013](#) και δεδομένου ότι οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο εν λόγω άρθρο πληρούνται.

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με την Υπουργική Απόφαση [ΠΟΛ.1056/2.3.2015](#) αναφέρεται ότι για τον υπολογισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, στην αξία της απαίτησης δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή υπηρεσίες, καθόσον δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και την διευκρινιστική [ΠΟΛ.1056/2.3.2015](#), παρακαλώ πολύ όπως μας ενημερώσετε εάν κατά την διαγραφή της επισφαλούς

απαίτησης στα βιβλία της Εταιρείας στην χρήση 2014 θα πρέπει να διαγραφεί το σύνολο της απαίτησης έναντι του πελάτη ή η απαίτηση μειωμένη με το ποσό του ΦΠΑ όπως ορίζεται στην προαναφερθείσα [ΠΟΛ.1056/2.3.2015](#). Επιπρόσθετα, παρακαλώ επιβεβαιώστε, εάν η Εταιρεία θα πρέπει να εμφανίσει στα βιβλία της διακριτά το ποσό του ΦΠΑ το οποίο δεν διέγραψε.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Η απομείωση μιας απαίτησης για λογιστικούς σκοπούς, δηλαδή για την απεικόνιση της πραγματικής περιουσιακής κατάστασης, γίνεται είτε με αντίθετο λογαριασμό, είτε με ολοσχερή διαγραφή της απαίτησης από τα λογιστικά αρχεία της οντότητας. Η δεύτερη περίπτωση, δηλαδή η διαγραφή της απαίτησης, μπορεί να έχει εφαρμογή, όταν κρίνεται ότι η απώλεια είναι οριστική και δεν αναμένεται κάποια ανάκτηση ποσού (μερική ή ολική) από την απαίτηση. Στα πλαίσια αυτά, αρχικά, η απομείωση μιας απαίτησης για λογιστικούς σκοπούς είναι σκόπιμο να γίνεται με τη χρήση αντίθετου λογαριασμού (μείωση της αξίας της απαίτησης στο ανακτήσιμο ποσό και επιβάρυνση των αποτελεσμάτων), και φορολογικός χειρισμός του εξόδου που επιβάρυνε τα αποτελέσματα γίνεται βάσει των προβλεπομένων από τη φορολογική νομοθεσία.

Βάσει των αναφερόμενων, και θεωρώντας ότι η οντότητα δεν θα ανακτήσει κανένα ποσό [ούτε το ΦΠΑ, ούτε την καθαρή απαίτηση (ποσό προ ΦΠΑ)], η οντότητα μπορεί να διαγράψει το σύνολο της απαίτησης από τα αρχεία της.

Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη τα προβλεπόμενα από την [ΠΟΛ.1056/2.3.2015](#), μπορεί να γίνει διακριτή διαγραφή των δύο ποσών (ποσό καθαρής απαίτησης και ΦΠΑ), είτε στον αντίθετο λογαριασμό, είτε στο λογαριασμό του εξόδου, ώστε να είναι ευχερής η επαλήθευση του ποσού που θα εκπέσει φορολογικά και του ποσού που δεν θα εκπέσει.



11) Πρόβλεψη Αποζημίωσης Προσωπικού (λογ. 44.00)

- Η πλειονότητα των επιχειρήσεων δεν διενεργεί τέτοια πρόβλεψη επειδή δεν αναγνωρίζεται
- Γίνονται, εφόσον συντρέχει περίπτωση, οι σχετικές λογιστικές εγγραφές

N 4172/2013 - Άρθρο 23. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες Παρ. 1 Περ. Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26 (επισφαλείς απαιτήσεις),

Κατά συνέπεια και για τη χρήση 2017 ο σχηματισμός πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία δεν αναγνωρίζεται φορολογικά ως εκπεστέα δαπάνη.



12) Έλεγχος για καταχώρηση κερδών από συμμετοχές και χρεόγραφα.

Στους λογαριασμούς 76.00 «έσοδα συμμετοχών» και 76.01 «έσοδα χρεογράφων» καταχωρούνται τα έσοδα από μερίσματα συμμετοχών και χρεογράφων, καθώς και οι τόκοι από χρεόγραφα (π.χ. ομολογίες).



13) Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων (λογ. 18.00 – 18.01 , λογ. 34)

- Γίνονται, εφόσον συντρέχει περίπτωση, οι σχετικές λογιστικές εγγραφές αποτίμησης.

Ε.Λ.Π - « Λογιστική Βάση »

Ε.Λ.Π (Ν. 4308/14) Άρθρο 19: Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

19.8.4 Η πτώση της χρηματιστηριακής αξίας ενός διαπραγματεύσιμου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, έντοκου ή μη, σε επίπεδα κάτω του κόστους κτήσης, δεν συνεπάγεται ότι, σε κάθε περίπτωση, έχει επέλθει απομείωση της αξίας του. Συνεπώς, απαιτείται εξέταση των πραγματικών περιστατικών για την τεκμηρίωση της ύπαρξης ζημιών απομείωσης μόνιμου χαρακτήρα, προκειμένου να αναγνωρισθούν βάσει των προβλέψεων του νόμου.

Για παράδειγμα:

α) Η πτώση της τιμής ενός ομολόγου λόγω ανόδου των επιτοκίων, για το οποίο όμως υπάρχει πρόθεση διακράτησης ως τη λήξη του, δεν συνιστά ζημία απομείωσης, εφόσον εκτιμάται βάσιμα ότι κατά τη λήξη του θα εισπραχθεί το σύνολο της ονομαστικής αξίας του.

β) Η πτώση της τιμής μιας μετοχής, που έχει αποκτηθεί ως μακροπρόθεσμη επένδυση, λόγω γενικής πτώσης στο χρηματιστήριο, δεν συνιστά απομείωση εάν η οντότητα που έχει εκδώσει τις μετοχές δεν αντιμετωπίζει οικονομικές δυσκολίες και εκτιμάται ότι η μετοχή θα ανακτήσει την αξία της.

γ) Η σημαντικά μικρότερη εσωτερική λογιστική αξία μιας μετοχής (η αξία της βάσει του συνόλου της καθαρής θέσης της οντότητας που την έχει εκδώσει) από την αξία κτήσης της, δεν σημαίνει απαραίτητα ότι υπάρχει απομείωση. Ενδεικτικά, η εν λόγω οντότητα μπορεί να κατέχει περιουσιακά στοιχεία που παρακολουθεί στο κόστος κτήσης, τα οποία όμως έχουν σημαντικές υπεραξίες που δεν εμφανίζονται. Επίσης, μπορεί να έχει υψηλά κέρδη τα οποία διανέμονται και μέσω των οποίων ανακτάται το κόστος της επένδυσης.

.....

Ν. 4172/2013 - « Φορολογική Βάση »

« Β. Ζημία που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης από την εκκαθάριση εταιρείας στην οποία συμμετέχει, καθώς και λόγω μείωσης μετοχικού κεφαλαίου της τελευταίας

1. Με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι **η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ.** ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

2. Από τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων έχει κριθεί ότι όταν μια επιχείρηση κατέχει μετοχές ανώνυμης εταιρείας, η τελευταία δε προβεί σε μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου και σε αντίστοιχη μείωση της ονομαστικής αξίας των μετοχών της, η υποτίμηση αυτή των μετοχών δεν συνιστά για την επιχείρηση κάτοχο των εν λόγω μετοχών πραγματοποιηθείσα ζημία που να μπορεί να εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα της, εφόσον δεν έλαβε χώρα και εκποίηση μετοχών στην υποτιμηθείσα αξία τους (ΣτΕ 1168/1988 7μελούς, 290/1989, 936/1992).

3. Η Συνέλευση των Προϊσταμένων των Νομικών Διευθύνσεων της Διοίκησης με την αριθ. 628/08.06.1984 γνωμοδότησή της γνωμοδότησε ότι, όταν μία επιχείρηση

κατέχει μετοχές ανώνυμης εταιρείας και λόγω αυτής της συμμετοχής **φέρεται ότι αποκτά ζημία, η ζημία αυτή καθίσταται οριστική και εκκαθαρισμένη όταν αποκτάται από την πώληση των υπόψη συμμετοχών, ενώ αν δεν λάβει χώρα πώληση αυτή οριστικοποιείται με την εκκαθάριση της ανώνυμης εταιρείας.**

4. Η Δ/ση Ανωνύμων Εταιρειών και Πίστεως (Τμήμα Α') της Γενικής Δ/σης Εσωτερικού Εμπορίου του Υπουργείου Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας (νυν Υπουργείου Οικονομίας, Ανάπτυξης και Τουρισμού), μετά από σχετικό ερώτημα της υπηρεσίας μας για τον χρόνο που προκύπτει το τελικό προϊόν της εκκαθάρισης Α.Ε., μας γνώρισε με το αριθ. πρωτ. [Κ2 - 3748/21.6.2011](#) έγγραφό της, μεταξύ άλλων, ότι ο ισολογισμός λήξης της εκκαθάρισης καθίσταται οριστικός και επιφέρει αποτελέσματα από την έγκρισή του από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας, η οποία είναι το αρμόδιο για την έγκρισή του όργανο (αριθ. πρωτ. Δ12 1103713 ΕΞ 2011/19.07.2011 έγγραφό μας).

5. Με τις διατάξεις του [άρθρου 293](#) του ν. [4072/2012](#) ορίζεται ότι η κοινοπραξία είναι εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα. Εφόσον καταχωρηθεί στο Γ.Ε.ΜΗ. ή εμφανίζεται προς τα έξω, αποκτά, ως ένωση προσώπων, ικανότητα δικαίου και πτωχευτική ικανότητα. Στην κοινοπραξία που συστήθηκε με σκοπό το συντονισμό της δραστηριότητας των μελών της εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για την αστική εταιρεία. Η σύμβαση κοινοπραξίας μπορεί να προβλέπει ότι για τις υποχρεώσεις της κοινοπραξίας έναντι τρίτων τα κοινοπρακτούντα μέλη θα ευθύνεται εις ολόκληρον. Εφόσον, η κοινοπραξία ασκεί εμπορική δραστηριότητα, καταχωρίζεται υποχρεωτικά στο Γ.Ε.ΜΗ. και εφαρμόζονται ως προς αυτή αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία.

6. Με τις διατάξεις του [άρθρου 2](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός αν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Ειδικότερα, μεταξύ άλλων, για τους σκοπούς του ισχύοντος Κ.Φ.Ε. νοείται ως νομική οντότητα και κάθε φύσης κοινοπραξία.

7. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά την εκκαθάριση εταιρείας (θυγατρικής) της οποίας τις μετοχές κατέχει άλλη εταιρεία (μητρική), η υπόψη αξία στα βιβλία της δεύτερης εταιρείας αποτελεί ζημία οριστική και εκκαθαρισμένη, καθόσον η ζημία των συμμετοχών οριστικοποιείται με την αναγκαστική διαγραφή τους και εμφάνιση της αξίας αυτών σε αποτελεσματικό λογαριασμό (απώλεια πάγιου περιουσιακού στοιχείου - σχετ. [5449/2013 ΔΕΦ ΑΘ](#)). Κατά συνέπεια και δεδομένου ότι δεν πρόκειται για μία αποτίμηση των υπόψη συμμετοχών, αλλά για οριστική διαγραφή συμμετοχών, το υπόψη ποσό εκπίπτει με τις προϋποθέσεις των διατάξεων των [άρθρων 22 και 23](#) του ν. [4172/2013](#). Επισημαίνεται ότι αν οι υπόψη εταιρείες είχαν καταστεί συνδεδεμένες κατά το [άρθρο 2](#) του ν. [4172/2013](#) μέσω της αγοράς μετοχών, για τις εν λόγω συναλλαγές εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 50](#) του ίδιου νόμου περί ενδοομιλικών συναλλαγών.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στην περίπτωση εκκαθάρισης κοινοπραξίας, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 293](#) του ν. [4072/2012](#), η κοινοπραξία που ασκεί εμπορική δραστηριότητα αντιμετωπίζεται ως ομόρρυθμη εταιρεία.

8. Όσον αφορά στη ζημία από την εκκαθάριση αλλοδαπής εταιρείας, αυτή εξετάζεται στο πλαίσιο των διατάξεων της [παρ. 4 του άρθρου 27](#) του ν. [4172/2013](#), με βάση τις οποίες η ζημία αυτή ως ζημία αλλοδαπής καταρχήν δεν μπορεί να

συμψηφιστεί με εισοδήματα που προκύπτουν στην ημεδαπή. Ωστόσο, μπορεί να συμψηφιστεί με εισοδήματα που προκύπτουν σε κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., τα οποία δεν απαλλάσσονται στη βάση ΣΑΔΦ που έχει συνάψει και εφαρμόζει η Ελλάδα (σχετ. η ΠΟΛ.1088/24.6.2016 εγκύκλιός μας). Ειδικότερα, η ζημία από την εκκαθάριση αλλοδαπής από κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. θα πρέπει να παρακολουθείται διακεκριμένα στα βιβλία της επιχείρησης προκειμένου να συμψηφισθεί εντός πενταετίας με μελλοντικά έσοδα από χώρες της ΕΕ και του Ε.Ο.Χ. (εξαιρουμένων των εισοδημάτων εκείνων που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος). Ως κρίσιμος χρόνος για την έναρξη της πενταετίας λαμβάνεται εκείνος της πίστωσης της ζημίας από εκκαθάριση στα βιβλία της ημεδαπής επιχείρησης.

9. Όσον αφορά στη ζημία που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης από την επιστροφή και ακύρωση μέρους των μετοχών ανώνυμης εταιρείας στην οποία συμμετέχει, λόγω μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου της τελευταίας, αυτή δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθόσον δεν έχει λάβει χώρα η εκποίηση των μετοχών. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση κατά την οποία η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας πραγματοποιηθεί με αντίστοιχη μείωση της ονομαστικής αξίας των μετοχών της.»

(ΠΟΛ.1094/2016 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες)



14) Αποτίμηση Λογαριασμών σε Ξένο Νόμισμα (λογ. 30.01, λογ. 50.01 , λογ. 51.01, λογ. 45 , λογ. 52, λογ. 38.05-38.06)

- Γίνονται, εφόσον συντρέχει περίπτωση, οι σχετικές λογιστικές έγγραφες

Ε.Λ.Π

Ε.Λ.Π (Ν. 4308/2014) Άρθρο 27. Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα

1. Μία συναλλαγή σε ξένο νόμισμα μετατρέπεται κατά την αρχική αναγνώριση στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας με την ισχύουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά τη συναλλαγή.
2. Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς:

α) Τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού.

β) Τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στο ιστορικό κόστος, μετατρέπονται με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης.

γ) Τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στην εύλογη αξία, μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημέρας στην οποία η εύλογη αξία προσδιορίστηκε. Οι διαφορές που προκύπτουν αντιμετωπίζονται λογιστικά με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζονται οι μεταβολές της εύλογης αξίας, σύμφωνα με το άρθρο 24.

3. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από το διακανονισμό νομισματικών στοιχείων ή από τη μετατροπή τους με ισοτιμία διαφορετική από την ισοτιμία μετατροπής κατά την αρχική αναγνώριση ή κατά τη σύνταξη προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

4. Η συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από νομισματικό στοιχείο το οποίο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή δραστηριότητα, αναγνωρίζεται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση. Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της αλλοδαπής δραστηριότητας.

.....

ΠΡΟΣΟΧΗ (ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ) :

N 4172/2013 - Άρθρο 23. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες Παρ. 1 Περ. Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26 (επισφαλείς απαιτήσεις),

Άρα πρέπει να γίνονται οι κατάλληλες λογιστικές αναμορφώσεις.

.....

Αναλυτικές διευκρινήσεις επί του θέματος δόθηκαν με την :

Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1027291 ΕΞ 2016/17.2.2016

Φορολογική μεταχείριση των συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από την αποτίμηση και τον διακανονισμό απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 47](#) του ν. [4172/2013](#), το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο, ενώ με τις διατάξεις της [παρ. 2](#) του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του [άρθρου 45](#) θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

2. Με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, ενώ με τις διατάξεις της [παρ. 2](#) του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ([Κ.Φ.Α.Σ.](#)), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

3. Επίσης, με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) του ίδιου νόμου ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις

συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική αξία και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η φορολογική διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, ενώ με τις διατάξεις της περ. δ' του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν οι προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο [άρθρο 26](#) (προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις).

4. Περαιτέρω, με την [ΠΟΛ.1059/18.3.2015](#) εγκύκλιό μας, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 47, 57](#) και [58](#) του ν. [4172/2013](#), διευκρινίστηκε ότι στα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν περιλαμβάνονται αυτά που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του [άρθρου 45](#) του ν. [4172/2013](#) στην εύλογη αξία (ν. [4308/2014](#)), δεδομένου ότι κατά τον ως άνω χρόνο δεν προκύπτει κανένα έσοδο από επιχειρηματική συναλλαγή για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, αλλά το όποιο έσοδο θα προκύψει κατά τη ρευστοποίηση των υπόψη στοιχείων.

5. Επίσης, με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

6. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. 4 παρ. 2.3.2. του άρθρου 1 του [Π.Δ. 1123/1980](#) ορίζεται ότι με την επιφύλαξη των σχετικών διατάξεων των περιπτ. 17 και 23 της παρ. 2.2.110, για τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα των περιπτώσεων 1 - 3, ισχύουν τα ακόλουθα:

α) Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις παρακολουθούνται σε κατηγορίες κατά ξένο νόμισμα, ως εξής: καταχωρούνται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς κατά ξένο νόμισμα, που έχουν τίτλο «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων» του λογαριασμού 44.14 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων». Στο τέλος κάθε χρήσεως, τα υπόλοιπα των παραπάνω ειδικών υπολογαριασμών κατά ξένο νόμισμα αν είναι χρεωστικά μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 «συναλλαγματικές διαφορές», ενώ αν είναι πιστωτικά παραμένουν και, μέσα στην επόμενη χρήση, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές».

β) Όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις παρακολουθούνται σε κατηγορίες κατά ξένο νόμισμα, ως εξής: καταχωρούνται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς κατά ξένο νόμισμα που έχουν τίτλο «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων» του λογαριασμού 44.14. Στο τέλος κάθε χρήσεως, τα χρεωστικά υπόλοιπα των παραπάνω ειδικών υπολογαριασμών κατά ξένο νόμισμα, μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04, από δε τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών αυτών μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και στις υποχρεώσεις σε ξένο

νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση, εφόσον δεν προηγήθηκε η μεταφορά του μέρους αυτού κατά την είσπραξη ή πληρωμή των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Σε περίπτωση που προηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των υπολογαριασμών του 44.14 με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, το μέρος που μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 προσδιορίζεται κατ' αναλογία με βάση τα αρχικά πιστωτικά υπόλοιπα και τα μετά τους συμψηφισμούς αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 44.14.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την είσπραξη ή πληρωμή των απαιτήσεων και υποχρεώσεων των περιπτώσεων 1 - 3 καταχωρούνται απευθείας, οι χρεωστικές στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 και οι πιστωτικές στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση τυχόν διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνται απευθείας, οι χρεωστικές στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 και οι πιστωτικές στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04.

Οι πιο πάνω διατάξεις του [Π.Δ. 1123/1980](#) έπαψαν να ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. [4308/2014](#), για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014. 7. Επίσης, με τις διατάξεις της περ. α' της [παρ. 2 του άρθρου 27](#) του ν. [4308/2014](#), οι οποίες ισχύουν για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, ορίζεται ότι στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος του ισολογισμού, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τον διακανονισμό νομισματικών στοιχείων ή από τη μετατροπή τους σε μια ισοτιμία διαφορετική από την ισοτιμία μετατροπής κατά την αρχική αναγνώριση ή κατά τη σύνταξη προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

8. Με τη [λογιστική οδηγία](#) εφαρμογής του νόμου [4308/2014](#) της ΕΛΤΕ διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του [άρθρου 27](#) έχει σημασία η ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε νομισματικά και μη νομισματικά. Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, νομισματικά ή χρηματικά στοιχεία είναι οι κατεχόμενες μονάδες νομίσματος και περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που θα εισπραχθούν ή πληρωθούν σε ένα καθορισμένο ή προσδιορισμένο αριθμό μονάδων νομίσματος. Παραδείγματα νομισματικών στοιχείων είναι τα διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα, οι παντός είδους απαιτήσεις και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.

Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, τα υπάρχοντα στοιχεία ισολογισμού που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας και συγκεκριμένα τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού (συνεπώς προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές). Οι συναλλαγματικές διαφορές από επιμέτρηση νομισματικών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν, όταν πρόκειται για τις εξής δύο περιπτώσεις: α) συναλλαγματικές διαφορές κατά τον διακανονισμό, ή β) συναλλαγματικές διαφορές από την επιμέτρηση σε διαφορετική

συναλλαγματική ισοτιμία από την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης ή την ισοτιμία της σύνταξης προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

9. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω διευκρινίζονται τα ακόλουθα αναφορικά με τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση ή τον διακανονισμό απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα: Για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μέχρι την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν. [4308/2014](#) (31η Δεκεμβρίου 2014): α) οι χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα και οι οποίες μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 από τους σχετικούς υπολογαριασμούς του λογαριασμού 44.14 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων», δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, καθόσον, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιό μας, οι σχετικές διαφορές δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, αλλά οι όποιες διαφορές θα προκύψουν κατά τον διακανονισμό (είσπραξη, πληρωμή) των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, οπότε και θα κριθεί η έκπτωσή τους με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 22](#) και [23](#) του ν. [4172/2013](#). β) οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, οι οποίες μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. 6 του παρόντος, δεν υπόκεινται κατά τον χρόνο αυτόν σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθόσον η εν λόγω αποτίμηση δεν αποτελεί επιχειρηματική συναλλαγή ώστε τα προερχόμενα από αυτήν έσοδα να αποτελούν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά οι όποιες πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές θα υπαχθούν σε φόρο κατά τον διακανονισμό των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, κατ' ανάλογη εφαρμογή όσων έχουν γίνει δεκτά με την [ΠΟΛ.1059/18.3.2015](#) εγκύκλιό μας, σχετικά με την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία.

Τα αναφερόμενα ανωτέρω σχετικά με την φορολογική μεταχείριση των χρεωστικών και πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από τον διακανονισμό ή την επιμέτρηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων (νομισματικών στοιχείων) εφαρμόζονται ανάλογα και κατά περίπτωση και για τις διαφορές που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, οπότε και ισχύουν οι διατάξεις του ν. [4308/2014](#).

.....

Άρθρα

Συναλλαγματικές διαφορές (Σ.Δ) - Λογιστικός και φορολογικός

χειρισμός - Πίνακας Κ του εντύπου Ε3 και έντυπο Ν

Αθανασόπουλος Λάμπρος - Manager της «ΩΡΙΩΝ Α.Ε.Ο.Ε.Λ».

« Περιεχόμενα:

Εισαγωγή

1. Έννοια των «Συναλλαγματικών διαφορών» (Σ.Δ)
2. Αρχική αναγνώριση μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα στα λογιστικά βιβλία της οντότητας, σύμφωνα με τον Ν. [4308/2014](#).
3. Μεταγενέστερη επιμέτρηση - Δημιουργία ή μη συναλλαγματικών διαφορών – λογιστικός χειρισμός – παραδείγματα.

4. Φορολογικός χειρισμός συναλλαγματικών διαφορών.
5. Παράδειγμα (Φορολογικός-λογιστικός χειρισμός) πίνακας Κ, έντυπο Ν.
6. Λογαριασμοί λογιστικής στους οποίους καταχωρούνται και «θέσεις» Ισολογισμού, που εμφανίζονται, οι Συναλλαγματικές διαφορές.
7. Συνηθισμένο λάθος κατά την αποτίμηση στο τέλος της Χρήσης.

Εισαγωγή:

Με την εισαγωγή των ΕΛΠ (Ν. [4308/2014](#)), του φορολογικού νόμου (Ν.[4172/2013](#)), την κατάργηση του ΚΒΣ και ΚΦΑΣ και του ΕΓΛΣ επήλθαν σημαντικές αλλαγές σε σχέση και με το λογιστικό, αλλά και το φορολογικό χειρισμό των συναλλαγματικών διαφορών.

Στο παρόν θα επιχειρήσουμε να αναδείξουμε το λογιστικό και το φορολογικό χειρισμό των συναλλαγματικών διαφορών και την συμπλήρωση των σχετικών φορολογικών εντύπων (Πίνακας Κ του εντύπου Ε3, Έντυπο Ν), μέσα από σχετικά παραδείγματα.

1. Έννοια των «Συναλλαγματικών διαφορών» (Σ.Δ) – Συνοπτικός Πίνακας χειρισμού Σ.Δ

Συναλλαγματική διαφορά είναι η διαφορά που προκύπτει από τη μετατροπή, με διαφορετικές ισοτιμίες, δεδομένου αριθμού μονάδων ενός νομίσματος σε άλλο νόμισμα.

Συναλλαγματική ισοτιμία είναι η σχέση ανταλλαγής δύο νομισμάτων. Συναλλαγή σε ξένο νόμισμα είναι μια συναλλαγή που εκφράζεται ή διακανονίζεται σε ένα ξένο νόμισμα. Στις συναλλαγές αυτές περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πράξεις που προκύπτουν όταν μια οικονομική οντότητα:

- α) αγοράζει ή πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες, των οποίων η τιμή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα
- β) λαμβάνει ή παρέχει χρηματοδοτήσεις, όταν τα εισπρακτέα ή τα εξοφλητέα ποσά εκφράζονται σε ξένο νόμισμα ή
- γ) αποκτά ή διαθέτει περιουσιακά στοιχεία ή αναλαμβάνει και διακανονίζει υποχρεώσεις που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο.

Συνοπτικός Πίνακας χειρισμού Σ.Δ

<u>ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ (Σ.Δ.)</u>	<u>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ (v. 4308/2014)</u>	<u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ (v. 4172/2013)</u>
"Πραγματοποιθείσες" Σ.Δ - Χρεωστικές	Περιλαμβάνονται στα έξοδα	Περιλαμβάνονται στα έξοδα
"Πραγματοποιθείσες" Σ.Δ - Πιστωτικές	Περιλαμβάνονται στα έσοδα	Περιλαμβάνονται στα έσοδα
Σ.Δ "αποτίμησης" - Χρεωστικές	Περιλαμβάνονται στα έξοδα	Δεν περιλαμβάνονται στα έξοδα
Σ.Δ "αποτίμησης" - Πιστωτικές	Περιλαμβάνονται στα έσοδα	Δεν περιλαμβάνονται στα έσοδα

Οι ανωτέρω περιπτώσεις του πίνακα αναλύονται στα επόμενα, με σχετικά παραδείγματα.

2. Αρχική αναγνώριση μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα στα λογιστικά βιβλία της οντότητας, σύμφωνα με τον Ν. [4308/2014](#). (Εγγραφή στα λογιστικά βιβλία και αρχεία της οντότητας)

Μία συναλλαγή σε ξένο νόμισμα μετατρέπεται κατά την αρχική αναγνώριση στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας με την ισχύουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά τη συναλλαγή. Έστω ότι η οντότητα στις 8/11/2017 αγόρασε ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο έναντι 100\$ με πίστωση ενός έτους και εκείνη τη μέρα η ισοτιμία ευρώ δολαρίου ήταν η εξής: 1€=1,16\$.

Συνεπώς η νομική οντότητα θα διενεργήσει στα βιβλία της σε ευρώ την εξής λογιστική εγγραφή:

Ημερομηνία	Περιγραφή λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
8/11/2017	Ενσώματα πάγια	86,21	
8/11/2017	Υποχρεώσεις σε προμηθευτές παγίων		86,21
	(100/1,16=86,21)		

Να σημειώσουμε πως η φορολογική βάση του παγίου είναι 86,21 ευρώ και στο ποσό αυτό θα υπολογίσει φορολογικές αποσβέσεις η εταιρία σύμφωνα με τους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές του άρθρου 24 Ν. [4172/2013](#).

3. Μεταγενέστερη επιμέτρηση - Δημιουργία ή μη συναλλαγματικών διαφορών - Λογιστικός χειρισμός - Παραδείγματα.

α) Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς (πχ 31/12/XX) τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού. Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α (Ν. [4308/2014](#)), νομισματικά ή χρηματικά στοιχεία είναι οι κατεχόμενες μονάδες νομίσματος και περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που θα εισπραχθούν ή πληρωθούν σε ένα καθορισμένο ή προσδιορισμένο αριθμό μονάδων νομίσματος. Παραδείγματα νομισματικών στοιχείων είναι τα διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα, οι παντός είδους απαιτήσεις και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.

Τα νομισματικά στοιχεία: μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού (συνεπώς προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές). Οι συναλλαγματικές διαφορές από επιμέτρηση νομισματικών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν, όταν πρόκειται για τις εξής δύο περιπτώσεις:

- (1) συναλλαγματικές διαφορές κατά το διακανονισμό, ή
- (2) συναλλαγματικές διαφορές από την επιμέτρηση σε διαφορετική συναλλαγματική ισοτιμία από την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης ή την ισοτιμία της σύνταξης προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Συνεπώς οι συναλλαγματικές διαφορές από την επιμέτρηση (στο ΕΓΛΣ και στον ΚΒΣ η έννοια «επιμέτρηση» ήταν γνωστή ως «αποτίμηση») παντός είδους απαιτήσεων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα ,αναγνωρίζονται στα ΕΛΠ στα αποτελέσματα της χρήσης της περιόδου που προκύπτουν , σε αντίθεση με το ΕΓΛΣ όπου υπήρχε περιπτώσιολογία σχετικά με τον τότε λογιστικό χειρισμό.

Παράδειγμα:

Έστω λοιπόν ότι κατά την 31/12/2017 (στο ανωτέρω παράδειγμα μας του παγίου) (1) Έστω η ισοτιμία ευρώ δολαρίου είναι $1\text{€}=1,20\ \$$.

Η νομική οντότητα έχει υποχρέωση στον προμηθευτή της 100\$. Η υποχρέωση αυτή αφορά «νομισματικό στοιχείο» και συνεπώς θα πρέπει την υποχρέωση αυτή να την επιμετρήσει κατά την 31/12/2017.

Ημερομηνία	Περιγραφή λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2017	Υποχρεώσεις σε προμηθευτές παγίων (λογ/σμος παθητικού)	2,88	
31/12/2017	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης υποχρεώσεων (λογ/σμος που εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων κατά λειτουργία)		2,88

Το 2,88 € υπολογίστηκε ως εξής. Στις 8/11/2017 με ισοτιμία $1\text{€}=1,16\ \$$ η νομική οντότητα είχε υποχρέωση στον προμηθευτή/πιστωτή της 100\$ ήτοι 86,21€. Στις 31/12/2017 με ισοτιμία $1\text{€}=1,20\ \$$ η νομική οντότητα είχε υποχρέωση στον προμηθευτή/πιστωτή της 100\$ ήτοι 83,33€. Άρα από την διαφορά της ισοτιμίας ($86,21-83,33= 2,88$) προκύπτουν λογιστικά έσοδα 2,88.

(2) Έστω η ισοτιμία ευρώ δολαρίου είναι $1\text{€}=1,10\ \$$ κατά την 31/12/2017 Το λογιστικό άρθρο στην περίπτωση αυτή έχει ως εξής:

Ημερομηνία	Περιγραφή λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2017	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης υποχρεώσεων (λογ/σμος που εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων κατά λειτουργία)	4,70	
31/12/2017	Υποχρεώσεις σε προμηθευτές παγίων (λογ/σμος παθητικού)		4,70

Το 4,70 € υπολογίστηκε ως εξής. Στις 8/11/2017 με ισοτιμία $1\text{€}=1,16\ \$$ η νομική οντότητα είχε υποχρέωση στον προμηθευτή/πιστωτή της 100\$ ήτοι 86,21€. Στις 31/12/2017 με ισοτιμία $1\text{€}=1,10\ \$$ η νομική οντότητα είχε υποχρέωση στον προμηθευτή/πιστωτή της 100\$ ήτοι 90,91€. Άρα από την διαφορά της ισοτιμίας ($86,21-90,91= -4,70$) προκύπτουν λογιστικά έξοδα 4,70.

β) Τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στο ιστορικό κόστος, μετατρέπονται με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης. Παραδείγματα μη νομισματικών στοιχείων είναι τα κατεχόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία, οι προκαταβολές και οι συμμετοχικοί τίτλοι.

Τα μη νομισματικά στοιχεία επιμετρούμενα στο ιστορικό κόστος: μετατρέπονται με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης (συνεπώς δεν προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές).

Κατά την πώληση μη νομισματικών στοιχείων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρούνται στο κόστος, δεν αναγνωρίζονται συναλλαγματικές διαφορές. Το αποτέλεσμα της πώλησης προκύπτει ως διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμήματος της πώλησης σε ευρώ και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

γ) Τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στην εύλογη αξία, μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημέρας στην οποία η εύλογη αξία προσδιορίστηκε. Στο τέλος περιόδου αναφοράς (πχ 31/12/XX) οι διαφορές που προκύπτουν αντιμετωπίζονται λογιστικά με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζονται οι μεταβολές της εύλογης αξίας, σύμφωνα με το άρθρο 24 Ν.[4308/2014](#).

Τα μη νομισματικά στοιχεία επιμετρούμενα στην εύλογη αξία: μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας κατά την οποία προσδιορίστηκε η εύλογη αξία (συνεπώς προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές).

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από μη νομισματικά στοιχεία επιμετρούμενα στην εύλογη αξία αντιμετωπίζονται λογιστικά με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζονται οι μεταβολές της εύλογης αξίας, σύμφωνα με το άρθρο 24. Δηλαδή, οι εν λόγω συναλλαγματικές διαφορές ενσωματώνονται στις διαφορές εύλογης αξίας που αναγνωρίζονται είτε στα αποτελέσματα (π.χ. εμπορικό χαρτοφυλάκιο) είτε στην καθαρή θέση (π.χ. διαθέσιμα για πώληση).

Κατά την πώληση μη νομισματικών στοιχείων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στην εύλογη αξία δεν αναγνωρίζονται συναλλαγματικές διαφορές. Το αποτέλεσμα προκύπτει ως διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμήματος της πώλησης σε ευρώ και της λογιστικής αξίας του στοιχείου (τελευταίας εύλογης αξίας).

3. Φορολογικός χειρισμός συναλλαγματικών διαφορών

α) Ισχύουσα φορολογική νομοθεσία

Στη φορολογία εισοδήματος η δαπάνη εκπίπτει στη φορολογική χρήση που κατέστη βέβαια και εκκαθαρισμένη άσχετα με το χρόνο εξόφλησης της (ΣτΕ 4118/1997, ΣτΕ 3252/1992 κ.ά) , εφόσον φυσικά πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του ν.[4172/2013](#) (άρθρα [22](#), [23](#) κτλ).

Συνεπώς κατά την αποτίμηση-επιμέτρηση των απαιτήσεων -υποχρεώσεων -κτλ σε ξένο νόμισμα, οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές δεν συνιστούν βέβαιες και εκκαθαρισμένες δαπάνες και συνεπώς δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα φορολογικά έσοδα της επιχείρησης.

Τούτο αναφέρει και το υπουργείο οικονομικών στην [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιο του:

«Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.»

Συνεπώς ,όταν η υποχρέωση ή η απαίτηση σε ξένο νόμισμα διακανονιστεί και προκύψει ζημιά , τότε και μόνο τότε ,η ζημία αυτή αναγνωρίζεται φορολογικά (εφόσον φυσικά πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του Ν.[4172/2013](#) άρθρα [22,23](#) κτλ) ως βεβαία και εκκαθαρισμένη δαπάνη .

Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, οι οποίες μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού εσόδων της κατάστασης αποτελεσμάτων της χρήσης , δεν υπόκεινται κατά τον χρόνο αυτόν (αποτίμησης) σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθόσον η εν λόγω αποτίμηση δεν αποτελεί επιχειρηματική συναλλαγή ώστε τα προερχόμενα από αυτήν έσοδα να αποτελούν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά οι όποιες πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές θα υπαχθούν σε φόρο κατά τον διακανονισμό των

σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, κατ' ανάλογη εφαρμογή όσων έχουν γίνει δεκτά με την [ΠΟΛ.1059/18.3.2015](#) εγκύκλιο του υπουργείου οικονομικών, σχετικά με την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία. (Σχετικό έγγραφο υπ' Αριθ. πρωτ.: [ΔΕΑΦ Β 1027291 ΕΞ 2016/17.2.2016](#))

β) Φορολογικά παραδείγματα – πίνακας Κ εντύπου Ε3

Στον πίνακα Κ' καταχωρούνται οι προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας, για τις επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π) ή τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) και φορολογικής αξίας όπως αυτές προκύπτουν με βάση τις διατάξεις του ν. [4172/2013](#).

Προσωρινή διαφορά (temporary difference) είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή άλλου στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της φορολογικής του βάσης, που η οντότητα αναμένει να επηρεάσει στο μέλλον τα φορολογητέα αποτελέσματα, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης θα ανακτηθεί ή διακανονιστεί, ή στην περίπτωση άλλων στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν θα επηρεαστούν τα φορολογητέα αποτελέσματα.

Μόνιμες διαφορές (permanent differences) είναι αυτές που προέρχονται από δαπάνες οι οποίες δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση. Ειδικότερα, στη στήλη «Λογιστική Βάση» (του πίνακα Κ) καταχωρείται η συνολική λογιστική αξία των αντίστοιχων λογαριασμών της περιγραφόμενης κατηγορίας (π.χ. ενσώματα πάγια, προβλέψεις κ.ο.κ) όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Δ.Λ.Π. ή Ε.Λ.Π) της επιχείρησης στην οποία υφίστανται διαφορές από την αντίστοιχη αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του ν. [4172/2013](#) και η οποία καταχωρείται στην στήλη «Φορολογική Βάση».

Στην συνέχεια, στη στήλη «Διαφορές» και ειδικότερα στους κωδικούς 787, 795, υπολογίζονται από το σύστημα οι διαφορές (θετικές-αρνητικές) για τους λογαριασμούς εσόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους κωδικούς 771 και 779, ενώ στους κωδικούς 788, 796, υπολογίζονται οι αντίστοιχες διαφορές για τους λογαριασμούς εξόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους κωδικούς 772 και 780, προκειμένου στη συνέχεια να μεταφερθεί το σύνολο των διαφορών (θετικών-αρνητικών) από τους κωδικούς 797 και 798 στους αντίστοιχους κωδικούς 118 και 119 του εντύπου Ν.

Δεδομένα παραδείγματος

Οντότητα στις 8/11/2017 αγόρασε ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο έναντι 100\$ και εκείνη τη μέρα η ισοτιμία ευρώ δολαρίου ήταν: 1€=1,16\$. Αρχική λογιστική – φορολογική εγγραφή παραδείγματος

Ημερομηνία	Περιγραφή λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
8/11/2017	Ενσώματα πάγια	86,21	
8/11/2017	Υποχρεώσεις σε προμηθευτές παγίων		86,21

(1) Εάν υποτεθεί πως η εταιρία εξοφλεί ολοσχερώς στις 12/12/2017 τον προμηθευτή και εκείνη τη μέρα η ισοτιμία ευρώ έναντι δολαρίου ήταν:

1€=1,10\$. (Πραγματοποιηθείσες Συναλλαγματικές διαφορές χρεωστικές)

Ημερομηνία	Περιγραφή λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
------------	-----------------------	--------	---------

12/12/2017	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού υποχρεώσεων (λογ/σμος που εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων κατά λειτουργία)	4,70	
12/12/2017	Υποχρεώσεις σε προμηθευτές παγίων (λογ/σμος παθητικού)		4,70

Η ανωτέρω ζημία 4,70 ευρώ εκπίπτει φορολογικά ([ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#)) στη χρήση του 2017.

(2) Εάν υποτεθεί πως η εταιρία εξοφλεί ολοσχερώς στις 12/12/2017 τον προμηθευτή και εκείνη τη μέρα η ισοτιμία ευρώ δολαρίου ήταν: 1€=1,20\$. (Πραγματοποιηθείσες Συναλλαγματικές διαφορές πιστωτικές)

Ημερομηνία	Περιγραφή λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
12/12/2017	Υποχρεώσεις σε προμηθευτές παγίων (λογ/σμος παθητικού)	2,88	
12/12/2017	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού υποχρεώσεων (λογ/σμος που εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων κατά λειτουργία)		2,88

Το ανωτέρω φορολογικό έσοδο 2,88 ευρώ θα φορολογηθεί στη χρήση του 2017. ([Άρθρο 47 Ν.4172/2013](#))

(3) Εάν υποτεθεί πως η εταιρία δεν εξοφλεί τον προμηθευτή (συνεπώς κατά την 31-12-17 του οφείλει 100\$) και εκείνη τη μέρα η ισοτιμία ευρώ δολαρίου ήταν 1€=1,10\$. Κατά την επιμέτρηση (αποτίμηση) την 31/12/2017 θα γίνει η εξής εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης:

(Αποτίμησης Συναλλαγματικές διαφορές χρεωστικές)

Ημερομηνία	Περιγραφή λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2017	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης υποχρεώσεων (λογ/σμος που εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων κατά λειτουργία)	4,70	
31/12/2017	Υποχρεώσεις σε προμηθευτές παγίων (λογ/σμος παθητικού)		4,70

Το έξοδο αυτό 4,70 € δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Η επιχείρηση έχει δύο εναλλακτικές λύσεις. Κατά την εκτίμησή μας, η δεύτερη είναι πιο «ορθή» και ταυτόχρονα πιο «δύσκολη». Επισημαίνεται πάντως ότι και στις δύο περιπτώσεις το φορολογητέο αποτέλεσμα είναι το ίδιο.

[Σχετικά με τον Πίνακα Κ, και τους προβληματισμούς επί των θεμάτων, που συσχετίζονται με αυτόν δείτε: Ο «αχρείαστος» «Πίνακας Κ» και η «περιπέτεια» της τοποθέτησης των «Λογιστικών αναμορφώσεων» στα Φορολογικά έντυπα.]

Η πρώτη λύση λοιπόν, είναι να το αναμορφώσει στη φορολογική της δήλωση

(«ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ»). Από τη στιγμή που η επιχείρηση επιλέξει να το αναμορφώσει το έξοδο, δεν χρειάζεται να χρησιμοποιήσει τον «πίνακα Κ» του εντύπου Ε3.

Η δεύτερη λύση είναι να μην αναμορφώσει η επιχείρηση το έξοδο αυτό στην «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ» και ως «προσωρινή διαφορά» μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης, να χρησιμοποιήσει το «πίνακα Κ».

Έστω πως το αποτέλεσμα της επιχείρησης βάση τα ΕΛΠ κατά την 31-12-2017 ανερχόταν σε 100 ευρώ κέρδη.

Τότε οι δηλώσεις θα συμπληρωθούν ως εξής:

Ε3 Πίνακας Κ:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Λογιστική Βάση		Φορολογική Βάση		Διαφορές			
	765	773	781	789	Θετικές		Αρνητικές	
					767	775	783	791
ενδιάμεσα πάγια	765	773	781	789				
άυλα πάγια	766	774	782	790				
χρηματοοικονομικά στοιχεία	767	775	783	791				
προβλέψεις	768	776	784	792				
λοιπές διαφορές ενεργητικού	769	777	785	793				
λοιπές διαφορές παθητικού	770	90,91	786	794				
διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων	771	779	787	795				
διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	772	4,7	788	796	4,7			
ΣΥΝΟΛΟ			797	798				

ΕΝΤΥΠΟ

N:

I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"			
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	015		
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Α.Π./ Ε.Α.Π.	116	100,00	
Ή ζημία βάσει χρήσης βάσει Δ.Α.Π./ Ε.Α.Π.	117		
(*) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Α.Π. - Φ.Β.	118	4,70	
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Α.Π. - Φ.Β.	119		
Φορολογικά κέρδη χρήσης	016		104,70
Φορολογική ζημία χρήσης	017		

(4) Εάν υποτεθεί πως η εταιρία δεν εξοφλεί τον προμηθευτή (συνεπώς κατά την 31-12-17 του οφείλει 100\$) και εκείνη τη μέρα η ισοτιμία ευρώ δολαρίου ήταν 1€=1,20\$. Κατά την επιμέτρηση (αποτίμηση) την 31/12/2017 θα γίνει η εξής εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης:

(Αποτίμηση. Συναλλαγματικές διαφορές πιστωτικές)

Ημερομηνία	Περιγραφή λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2017	Υποχρεώσεις σε προμηθευτές παγίων (λογ/σμος παθητικού)	2,88	
31/12/2017	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης υποχρεώσεων (λογ/σμος που εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων κατά λειτουργία)		2,88

Στη περίπτωση αυτή η επιχείρηση έχει γράψει ένα έσοδο στα βιβλία της, το οποίο όμως δεν πρέπει να φορολογηθεί στη χρήση του 2017. Δηλαδή υπάρχει μια προσωρινή διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Έστω πως το αποτέλεσμα της επιχείρησης βάση τα ΕΛΠ κατά την 31-12-2017 ανερχόταν σε 100 ευρώ κέρδη. Τότε οι δηλώσεις θα συμπληρωθούν ως εξής:

Ε3 Πίνακας Κ:

ΠΙΝΑΚΑΣ Κ'. ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ									
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Λογιστική Βάση			Φορολογική Βάση			Διαφορές		
							Θετικές		Αρνητικές
εισώματα πάγια	765			773			781		789
άυλα πάγια	766			774			782		790
χρηματοοικονομικά στοιχεία	767			775			783		791
προβλέψεις	768			776			784		792
λοιπές διαφορές ενεργητικού	769			777			785		793
λοιπές διαφορές παθητικού	770	83,33		778	86,21		786		794
διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων	771	2,88		779	0		787		795
διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	772			780			788		796
ΣΥΝΟΛΟ							797		798

ΕΝΤΥΠΟ

N:

I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"			
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	015		
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Α.Π./ Ε.Α.Π.	116	100,00	
Ή ζημία βάσει χρήσης βάσει Δ.Α.Π./ Ε.Α.Π.	117		
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Α.Π. - Φ.Β.	118		
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Α.Π. - Φ.Β.	119	2,88	
Φορολογικά κέρδη χρήσης	016		97,12
Φορολογική ζημία χρήσης	017		

4. Παράδειγμα (Φορολογικός και λογιστικός χειρισμός):

Στις 12/09/2016 η ΑΛΦΑ που τηρεί τα βιβλία της σε € πώλησε σε πελάτη του εξωτερικού προϊόντα αξίας \$10.000 με πίστωση έξι μηνών. Κατά την ημερομηνία της πώλησης η ισοτιμία δολαρίου – ευρώ ήταν \$/€=1/0,8, δηλαδή 1 δολάριο = 0,8 ευρώ. Κατά την 31/12/2016 η ισοτιμία δολαρίου – ευρώ ήταν 1/0,65 και κατά τον τελικό διακανονισμό στις 12/03/2017 ήταν 1/0,70.

Ερώτημα:

Να υπολογιστούν τα ποσά των προκύπτουσών συναλλαγματικών διαφορών στις χρήσεις 2016 και 2017.

Λύση:

	Ποσό \$	Ισοτιμία \$/€	Ποσό €	Συν/κές διαφορές
12/09/2016	10.000,00	0,80	8.000,00	—
31/12/2016	10.000,00	0,65	6.500,00	-1.500,00
12/03/2017	10.000,00	0,70	7.000,00	500,00

Με βάση τους υπολογισμούς του ανωτέρω πίνακα, η ΑΛΦΑ θα αναγνωρίσει ζημία 1.500 ευρώ από (χρεωστικές) συναλλαγματικές διαφορές στη χρήση 2016 επιμετρώντας τον πελάτη της στο ποσό των 6.500 ευρώ, και κέρδος 500 ευρώ από (πιστωτικές) συναλλαγματικές στη χρήση 2017 κατά το διακανονισμό της απαίτησης, αφού θα εισπράξει τελικά 7.000 ευρώ ενώ η λογιστική αξία της απαίτησης την 31.12.2016 ήταν 6.500 (επιμέτρηση 31/12/2016).

Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές θα έχουν ως εξής:

<u>19/09/2016</u>				
-------------------	--	--	--	--

Πελάτες			8.000	
	Πωλήσεις			8.000
31/12/2016				
χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης			1.500	
	Πελάτες			1.500

Έστω πως στη χρήση του 2016 η ΑΛΦΑ κέρδος 6.500 ευρώ.

Οι φορολογικές δηλώσεις τις εταιρίας για τη χρήση του 2016 θα συμπληρώνονταν ως εξής:

Ε3 Πίνακας Κ (υποτίθεται ότι δεν υπάρχει άλλη διαφορά, μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης):

ΠΙΝΑΚΑΣ Κ'. ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ						
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Λογιστική Βάση		Φορολογική Βάση		Διαφορές	
					Θετικές	Αρνητικές
ενσώματα πάγια	765		773		781	789
άυλα πάγια	766		774		782	790
χρηματοοικονομικά στοιχεία	767	6500	775	8000	783	791
προβλέψεις	768		776		784	792
λοιπές διαφορές ενεργητικού	769		777		785	793
λοιπές διαφορές παθητικού	770		778		786	794
διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων	771		779		787	795
διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	772	1500	780		788	796
ΣΥΝΟΛΟ					797	798

ΕΝΤΥΠΟ Ν:

Ι. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"			
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης		015	
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Α.Π./ Ε.Α.Π.		116	6.500,00
Ή ζημία βάσει χρήσης βάσει Δ.Α.Π./ Ε.Α.Π.		117	
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Α.Π. - Φ.Β.		118	1.500,00
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Α.Π. - Φ.Β.		119	0,00
Φορολογικά κέρδη χρήσης		016	8.000,00
Φορολογική ζημία χρήσης		017	

Που σημαίνει πως η εταιρία θα φορολογηθεί για κέρδη 8.000 ευρώ

Με τη χρήση του 2017 με τον τελικό διακανονισμό της 12/3/2017 θα γίνει η εξής λογιστική εγγραφή:

12/3/2017			
Ταμείο		7.000	
Πελάτες			6.500
Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές διακανονισμού			500

Οι φορολογικές δηλώσεις τις εταιρίας για τη χρήση του 2017 θα συμπληρώνονταν ως εξής:

Ε3 Πίνακας Κ (υποτίθεται ότι δεν υπάρχει άλλη διαφορά, μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης):

Το ποσό των 1.500 προέρχεται από το « κλείσιμο », μεταξύ «λογιστικής» και «φορολογικής βάσης» (αφού η συναλλαγή ολοκληρώθηκε (εξοφλήθηκε)

ΕΝΤΥΠΟ Ν:

Ι. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"			
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	015		
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Α.Π./ Ε.Α.Π.	116	500,00	
Η ζημία βάσει χρήσης βάσει Δ.Α.Π./ Ε.Α.Π.	117		
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Α.Π. - Φ.Β.	118	0,00	
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Α.Π. - Φ.Β.	119	1.500,00	
Φορολογικά κέρδη χρήσης	016		0,00
Φορολογική ζημία χρήσης	017		1.000,00

Επισημαίνεται ότι : το αλγεβρικό αποτέλεσμα μεταξύ «λογιστικής» και «φορολογικής βάσης», μετά την ολοκλήρωση της συναλλαγής είναι μηδέν (+1500 (χρήση 2016)– 1.500(χρήση 2017).

.....

7. Συνηθισμένο λάθος κατά την αποτίμηση στο τέλος της Χρήσης.

Έχει παρατηρηθεί αρκετές φορές, η νομική οντότητα να έχει σχετικές εμπορικές δοσοληψίες (με προμηθευτές της και πελάτες της) σε ξένο νόμισμα και κατά το διακανονισμό των σχετικών δοσοληψιών , η εταιρία δεν υπολογίζει τις συναλλαγματικές διαφορές που αντιστοιχούν στις εκκαθαρισμένες αυτές πράξεις (δηλαδή δεν υπολογίζει και δεν διενεργεί αντίστοιχη λογιστική εγγραφή κατά την είσπραξη ή την εξόφληση ενός τιμολογίου. Εξ αιτίας του γεγονότος αυτού, το υπόλοιπο του λογ/σμού των απαιτήσεων ή υποχρεώσεων εμφανίζεται με «λανθασμένο» λογιστικό αποτέλεσμα (σε ευρώ), δημιουργώντας τα εξής προβλήματα:

α) Λάθος πληροφόρηση σχετικά με το λογιστικό υπόλοιπο (πχ του πελάτη ή του προμηθευτή)

β) Ενδεχόμενες Φορολογικές συνέπειες, εφόσον κατά την αποτίμηση της 31/12/ΧΧ, δεν διαχωριστούν οι Σ.Δ σε «Πραγματοποιηθείσες» και σε «Αποτίμησης», αφού οι πρώτες εκπίπτουν (χρεωστικές) η φορολογούνται (πιστωτικές), ενώ οι δεύτερες (δηλ. της «Αποτίμησης», ούτε εκπίπτουν, ούτε φορολογούνται.»



15) Έλεγχος Παρακρατούμενων Φόρων

• Γίνεται όσον αφορά τους λογ. 61.00-61.01 «Αμοιβές & έξοδα τρίτων» σε συνδυασμό με το λογ. 54.04 «Φόροι- τέλη αμοιβών τρίτων» και τις σχετικές υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις.

• Επίσης γίνεται όσον αφορά α) τους πελάτες της επιχείρησης (δημόσιο), οι οποίοι προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου και β) τις τράπεζες οι οποίες παρακρατούν φόρο στους τόκους των καταθέσεων (λογ. 33.13.06 και 33.13.10) .

Για τις εν λόγω παρακρατήσεις πρέπει να ληφθούν οι σχετικές βεβαιώσεις , ώστε να συμψηφιστούν στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος.



16) Λογιστική απεικόνιση των περιπτώσεων «Χρηματοδοτικής μίσθωσης» (leasing).

Η αντιμετώπιση της «Χρηματοδοτικής μίσθωσης» (leasing), σαν αγορά παγίου και ταυτόχρονη λήψη δανείου, είναι μια από τις αλλαγές που έχει ήδη νομοθετηθεί στη Φορολογική [ΠΡΟΣΟΧΗ : Ισχύει για συμβάσεις που έχουν υπογραφεί από 1/1/2014] – Οι προηγούμενες υπογραφείσες συνεχίζουν να έχουν τον « παλιό χειρισμό»] και στη Λογιστική Νομοθεσία, γεγονός που δημιουργεί ανάλογες αλλαγές στο πεδίο της λογιστικής εμφάνισης αλλά και των Αποσβέσεων .



17) Εξέταση τυχόν παραγραφής αξίωσης επιστροφής ΦΠΑ και σχετικών τακτοποιήσεων.

Ν. 2859/200 Φ.Π.Α - Άρθρο 57. Παραγραφή

« 5. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3) τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως.

Η αξίωση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου αναβιώνει από της κοινοποιήσεως πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο παραγραφής της αξίωσης και συμπληρώθηκε ο χρόνος παραγραφής, χωρίς να ικανοποιηθεί ή να απορριφθεί αιτιολογημένα το αίτημα από υπαιτιότητα του Δημοσίου.

Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν.

Η μη ικανοποίηση του αιτήματος επιστροφής ή η μη αιτιολογημένη απόρριψη αυτού εγγράφως πριν τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.»

.....

« → Χρόνος παραγραφής απαίτησης συμψηφισμού ή επιστροφής ΦΠΑ. Ο χρόνος παραγραφής είναι 3ετής ή 5ετής και εξαρτάται από την χρήση την οποία αφορά.

Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 57 του ΦΠΑ, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3) τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως. Εξαιρετικά, η αξίωση προς επιστροφή φόρου αναβιώνει από της κοινοποιήσεως πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο παραγραφής της αξίωσης και συμπληρώθηκε ο χρόνος παραγραφής, χωρίς να ικανοποιηθεί ή να απορριφθεί αιτιολογημένα το αίτημα από

υπαιτιότητα του Δημοσίου.
Για πιστωτικά υπόλοιπα που γεννώνται μετά την 1/1/2014, ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 42§4 του ΚΦΔ (Ν.4174/2013), σύμφωνα με τις οποίες προβλέπεται πενταετής χρόνος παραγραφής.»

(Φοροπόψεις: Ανάδειξη και σχολιασμός επίκαιρων φορολογικών, εργατικών, ασφαλιστικών και οικονομικών θεμάτων (19/10/2017) - επιστημονική ομάδα της ΑΡΤΙΟΝ)

.....
ΠΡΟΣΟΧΗ :

Στην περίπτωση που το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ π.χ του 2011 «καλύπτεται» από τον φόρο εκρών του 2012 ή του 2013 ή και του 2014, αλλά προκύπτει ξανά πιστωτικό υπόλοιπο εξ' αιτίας του φόρου εισρών των χρήσεων 2012, 2013 και 2014, ως χρόνος παραγραφής ορίζεται αυτός της συμπλήρωσης της τριετίας από την υποβολή της δήλωσης του 2012 αφού το πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης 2012 έχει ήδη συμψηφιστεί εντός του 2012 κ.ο.κ.



18) Φ.Π.Α – Υπολογισμός PRORATA

Ν. 2859/2000 -Άρθρο 31. Προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου .

1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισρών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

3. Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,

β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

4. Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

5. Σε περίπτωση που κατά το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη, ο προσδιορισμός

του ποσοστού γίνεται προσωρινά από τον υποκείμενο στο φόρο.
6. Κατά παρέκκλιση των πιο πάνω διατάξεων, με απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μπορεί:

α) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να προσδιορίσει ένα ποσοστό για κάθε τομέα της δραστηριότητας του, εφόσον για καθέναν από αυτούς τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

β) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να ενεργήσει την έκπτωση, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρήση των υπηρεσιών, εφόσον τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

.....

[Δείτε αναλυτικά για το θέμα την ΠΟΛ.1205/15.9.2015

Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (ΦΕΚ Α' 94/14.08.2015) αναφορικά με το ΦΠΑ και παροχή σχετικών διευκρινίσεων]

.....

Να σημειωθεί ότι, όπως έγινε δεκτό και από την ελληνική φορολογική διοίκηση, με την πολυγραφημένη διαταγή υπ' αριθμόν 1056, η οποία εκδόθηκε στις 11/2/2002, δεν διενεργείται υπολογισμός αναλογίας έκπτωσης, ακόμα και στην περίπτωση ύπαρξης επιδοτήσεων, επιχορηγήσεων και οικονομικών ενισχύσεων, όταν ο υπόχρεος πραγματοποιεί μόνο πράξεις υπαγόμενες στον φόρο ή και πράξεις απαλλασσόμενες σε ακίνητα ή χρηματοοικονομικές πράξεις εφόσον αυτές θεωρούνται παρεπόμενες πράξεις.



19) Αποσβέσεις - απογραφή παγίων και συμφωνία γενικής λογιστικής με το μητρώο παγίων (λογ. 10 – 16)

Άρθρο

Πάγια και Αποσβέσεις (Λογιστική και Φορολογική βάση-Ομοιότητες και Διαφορές) Πίνακας συντελεστών φορολογικών αποσβέσεων (κατά λογαριασμό λογιστικής).

Λίνα Μοντεσάντου Λογίστρια-Φοροτεχνικός.

Περιεχόμενα

1. Νομικό Πλαίσιο - Πίνακας διαφορών μεταξύ των δύο «βάσεων» - Συνοπτικοί «Πίνακες».
 - 1.1 «Λογιστική βάση »
 - 1.2 «Φορολογική βάση »
 - 1.3 Πίνακας ομοιοτήτων και διαφορών μεταξύ «Λογιστικής βάσης» και «Φορολογικής βάσης».
 - 1.4 Συνοπτικοί πίνακες των κατηγοριών κόστους που περιλαμβάνονται στην « Αξία Κτήσης»
 - 1.5 Συνοπτικός πίνακας δαπανών και η κατηγοριοποίηση τους ως «Πάγια » ή ως «Έξοδα »
 - 1.6 Συνοπτικός πίνακας κριτηρίων για τον χαρακτηρισμό δαπανών ως «Δαπάνες Ανάπτυξης»
 - 1.7 Συνοπτικός πίνακας κριτηρίων για τον χαρακτηρισμό μιας «μίσθωσης» ως «χρηματοοικονομικής »
2. Πίνακας συντελεστών Φορολογικών Αποσβέσεων.

3. Εννοιολογικοί ορισμοί και διευκρινήσεις.
- 3.1 Πάγια περιουσιακά στοιχεία
- 3.2 Άυλα περιουσιακά στοιχεία
- 3.3 Βελτίωση -Συντήρηση και Επισκευή παγίου – Διάκριση
- 3.4 Χρηματοδοτική μίσθωση
- 3.5 Ακίνητα σε οικόπεδα τρίτων
- 3.6 Αποσβέσεις
4. Αξία κτήσης των Παγίων στοιχείων – «Αρχική αναγνώριση»
- 4.1 Γενικά
- 4.2 «Λογιστική βάση »
- 4.3 «Φορολογική βάση »
- 4.4 Ρύθμιση αυθαιρέτου (Απόφαση Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: [739 ΕΞ 11.5.2017](#))
- 4.5 Τρόπος λογιστικής παρακολούθησης παραγωγής και πώλησης λογισμικού (Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: [2356 ΕΞ 24.10.2016](#))
- 4.6 Κόστος απόκτησης ποδοσφαιριστών (Σ.ΛΟ.Τ. αριθμ. πρωτ.: [9 ΕΞ 20.1.2016](#))
- 4.7 Αγορά πελατειακής βάσης - Άυλα περιουσιακά στοιχεία (Σ.ΛΟ.Τ. αριθμ. πρωτ.: [2551 ΕΞ 16.12.2015](#))
- 4.8 Δαπάνη που αφορά στην κατασκευή παγίου (Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: [1332 ΕΞ 27.7.2015](#))
5. Συντελεστές και Μέθοδοι Αποσβέσεων Παγίων
- 5.1 «Λογιστική βάση »
- 5.2 «Φορολογική βάση »
- [Δείτε ανωτέρω στο Κεφ. 2 Πίνακας συντελεστών Φορολογικών Αποσβέσεων].
- 5.3 Φορολογικές συνέπειες από την μην ορθή διενέργεια αποσβέσεων
- 5.4 Απόσβεση (Έσοδο) στην Επιχορήγηση περιουσιακών στοιχείων
- 5.5 Διαφορές όσον αφορά τις αποσβέσεις, μεταξύ της «Λογιστικής » και της «Φορολογικής» βάσης.
- [Δείτε συνοπτικά ανωτέρω στην Παρ. 1.3 Πίνακας ομοιοτήτων και διαφορών μεταξύ «Λογιστικής βάσης » και «Φορολογικής βάσης ».].
- 5.6 Συνέπειες από την διαφοροποίηση μεταξύ «Λογιστικής» και «Φορολογικής» βάσης.
- α) Το αρχείο (μητρώο) του παγίου πρέπει να παρακολουθεί τόσο τις λογιστικές όσο και τις φορολογικές αποσβέσεις.
- β) Απεικόνιση της προσωρινής διαφοράς μεταξύ Φορολογικής και Λογιστικής Βάσης στο έντυπο Ν

1. Νομικό Πλαίσιο - Πίνακας διαφορών μεταξύ των δύο «βάσεων» - Συνοπτικοί «Πίνακες».

1.1 «Λογιστική βάση»

Η βασική νομοθεσία που ισχύει είναι: ο Ν. [4308/2014](#) « Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» (άρθρο 18) και η «[ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ](#) εφαρμογής του ν. [4308/2014](#)».

1.2 «Φορολογική βάση»

Η βασική νομοθεσία που ισχύει είναι : ο Ν. [4172/2013](#) «Φορολογία εισοδήματος» (άρθρο 24) και η [ΠΟΛ.1073/31.3.2015](#) «Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 24](#) του ν.[4172/2013](#)».

1.3 Πίνακας ομοιοτήτων και διαφορών μεταξύ «Λογιστικής βάσης » και «Φορολογικής βάσης».

α/α	Ομοιότητες & Διαφορές μεταξύ των δύο βάσεων	«Λογιστική βάση »	«Φορολογική βάση »
-----	---	-------------------	--------------------

<u>1</u>	Τι χαρακτηρίζεται ως "Πάγιο".	Τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου.	«... ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο εν γένει νοείται το περιουσιακό στοιχείο το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της επιχείρησης και τα οφέλη από τη χρήση του εκτείνονται πέραν του ενός έτους »
<u>2</u>	Αξία κτήσεως των παγίων όταν ακολουθείται το μοντέλο του " Ιστορικού Κόστους "	Το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής, πλέον δαπάνες αγοράς και μείον οποιαδήποτε μείωση του κόστους. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να έλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση.	Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση.
<u>3</u>	Αξία κτήσεως των παγίων όταν ακολουθείται το μοντέλο της " εύλογης αξίας "	Εύλογη αξία είναι αντίστοιχα η τιμή ανταλλαγής ή διακανονισμού, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης. Αφορά μόνο : α) Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα. β) Επενδυτικά ακίνητα. γ) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, πάγια ή αποθέματα.	Δεν υφίσταται τέτοιο μοντέλο. [Σημειώνεται ότι έχει καταργηθεί και η προβλεπόμενη από το Ν. 2065/92 « Αναπροσαρμογή παγίων »].
<u>4</u>	Απομείωση Παγίων.	Υποχρεωτικά εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις,	Δεν αναγνωρίζεται φορολογικά .
<u>5</u>	Επιπλέον διαχωρισμός των Ακινήτων	Γίνεται σε : α) Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και β) Επενδυτικά ακίνητα	Δεν γίνεται διαχωρισμός στα Ακίνητα.
<u>6</u>	Συντελεστές αποσβέσεων	Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του παγίου. Η εκτίμηση της ωφέλιμης οικονομική ζωή του παγίου γίνεται από την Διοίκηση της Επιχείρησης.	Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση συγκεκριμένους συντελεστές, ανεξαρτήτως της «ωφέλιμης ζωής» τους (δείτε « Πίνακα» (κεφ. 2)).
<u>7</u>	Δυνατότητα υιοθέτησης από την μια βάση των συντελεστών που προβλέπει η άλλη βάση.	Η διοίκησή της επιχείρησης δύναται να υιοθετήσει τους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης.	Δεν επιτρέπεται καμία απόκλιση από τους συντελεστές που προβλέπει η φορολογική Νομοθεσία.

<u>8</u>	Οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 [(Ο.Ε , Ε.Ε, ατομική επιχείρηση κ.λπ) του Ν.4308/2014	Εφαρμόζουν τα προβλεπόμενα από τη φορολογική νομοθεσία (Δηλαδή, δεν επιτρέπεται απόκλιση από όσα προβλέπει η φορολογική νομοθεσία)	Εφαρμόζουν (φυσικά) τα προβλεπόμενα από τη φορολογική νομοθεσία.
<u>9</u>	Μέθοδοι διενέργειας αποσβέσεων	Η επιλογή γίνεται, κατά την κρίση της διοίκησης της οντότητας, από τρεις γενικά αποδεκτές μεθόδους απόσβεσης που είναι : α) η σταθερή, β) η φθίνουσα και γ) η μέθοδος των μονάδων παραγωγής ή των ωρών λειτουργίας.	Οι αποσβέσεις υπολογίζονται μόνο με την σταθερή μέθοδο.
<u>10</u>	Υποχρεωτικότητα Αποσβέσεων	Ναι	Ναι
<u>11</u>	Δυνατότητα εφάπαξ απόσβεσης για πάγια αξίας κατώτερης των 1.500 ευρώ	Δεν προβλέπεται τέτοια δυνατότητα	Προβλέπεται αυτή η δυνατότητα (Εφαρμόζεται προαιρετικά).
<u>12</u>	Δυνατότητα μη διενέργειας αποσβέσεων στις «νέες επιχειρήσεις »	Δεν προβλέπεται τέτοια δυνατότητα.	Προβλέπεται αυτή η δυνατότητα (Εφαρμόζεται προαιρετικά).
<u>13</u>	Δυνατότητα μη διενέργειας αποσβέσεων στα «Πάγια» που βρίσκονται σε αδράνεια	Δεν προβλέπεται τέτοια δυνατότητα.	Προβλέπεται υποχρεωτικά .
<u>14</u>	Χρόνος Έναρξης των διενέργειας Αποσβέσεων	Ο λογισμός απόσβεσης για όλες τις κατηγορίες παγίων (ενσώματα, βιολογικά και άυλα—ιδιόκτητα ή χρηματοδοτικής μίσθωσης) αρχίζει από τον χρόνο που είναι έτοιμα για την χρήση για την οποία προορίζονται με βάση δωδεκατημόρια	Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία
<u>15</u>	Επιβάρυνση (καταχώρηση) των αποσβέσεων .	Αναγνωρίζονται (καταχωρούνται) στα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.	Αναγνωρίζονται (καταχωρούνται) στα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.

16	Μεταγενέστερη Επιμέτρηση (αποτίμηση) των Παγίων.	Επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης, πλέον των δαπανών βελτίωσης, πλέον των δαπανών επισκευής και συντήρησης (μόνο εφόσον πληρούν τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου), και αφαιρουμένων των προσαρμογών αξίας (αποσβέσεις και απομειώσεις).	Επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης, πλέον των δαπανών βελτίωσης και αφαιρουμένων των προσαρμογών αξίας (αποσβέσεις).
17	Παύση αναγνώρισης των Παγίων – Αποτέλεσμα.	Παύουν να αναγνωρίζονται (απαλείφονται από τον Ισολογισμό) όταν πωλούνται. Το αποτέλεσμα προσδιορίζεται ως εξής : Τίμημα πώλησης – Αναπόσβεστη αξία.	Παύουν να αναγνωρίζονται (απαλείφονται από τον Ισολογισμό) όταν πωλούνται. Το αποτέλεσμα προσδιορίζεται ως εξής : Τίμημα πώλησης – Αναπόσβεστη αξία.

Στα επόμενα κεφάλαια περιγράφονται αναλυτικά τα περισσότερα εκ των στοιχείων του ανωτέρω πίνακα.

1.4 Συνοπτικοί πίνακες των κατηγοριών κόστους που περιλαμβάνονται στην «Αξία Κτήσης»

Αξία Κτήσης Ακινήτων	Αξία Κτήσης
Αξία πώλησης που αναγράφεται στο συμβόλαιο.	
Φόρος μεταβίβασης ακινήτων	
Έξοδα συμβολαιογράφου	
Έξοδα μεταγραφής του ακινήτου	
Έξοδα παράστασης του δικηγόρου	
Αμοιβή για εκτίμηση του ακινήτου	
Εργασίες καθαίρεσεων και εκσκαφών που προηγούνται της κατασκευής αυτού	
Δαπάνες μελετών για αδειοδότηση ακινήτου	
Φ.Π.Α (στην περίπτωση που δεν εκπίπτει)	
Τόκοι δανείων (προαιρετικά)	
Οποιαδήποτε δαπάνη η οποία συνδέεται άμεσα με αυτό και είναι απαραίτητη για να φθάσει το πάγιο σε κατάσταση που να μπορεί να χρησιμοποιηθεί	
Σύνολο Αξίας κτήσης	

Αξία Κτήσης Παγίων (γενικά)	Αξία Κτήσης
Η αξία αγοράς , [συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών]	
Το κόστος αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου	

Το κόστος τις προετοιμασίας του χώρου	
Δαπάνες παράδοσης και μεταφοράς	
Το κόστος της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης	
Οποιαδήποτε δαπάνη η οποία συνδέεται άμεσα με αυτό και είναι απαραίτητη για να φθάσει το πάγιο σε κατάσταση που να μπορεί να χρησιμοποιηθεί	
Σύνολο Αξίας κτήσης	

Αξία Κτήσης Ιδιοπαραγόμενων Παγίων	Αξία Κτήσης
Γενικά περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται.	
Περιλαμβάνει το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο.	
Περιλαμβάνει επίσης μια εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο, στο βαθμό που τα ποσά αυτά αναφέρονται στην περίοδο κατασκευής	
Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό.	
Σύνολο Αξίας κτήσης	

Λογισμικό που αναπτύσσεται εσωτερικά από την οντότητα	Αξία Κτήσης
[Πρέπει να πληροί τα κριτήρια των δαπανών ανάπτυξης του Ν. 4308/2014].	
Μισθοδοσία	
Αναλώσεις υλικών	
Αποσβέσεις	
Λοιπά γενικά έξοδα	
Αμοιβές εξωτερικών συμβούλων και συνεργατών	
Τόκοι δανείων (προαιρετικά)	
Σύνολο Αξίας κτήσης	

Στα επόμενα κεφάλαια περιγράφονται αναλυτικά τα ανωτέρω στοιχεία των πινάκων.

1.5 Συνοπτικός πίνακας δαπανών και η κατηγοριοποίηση τους ως «Πάγια» ή ως «Έξοδα»

	Στην "Λογιστική Βάση"	Στην "Φορολογική Βάση"
ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΟΥ - ΕΝΝΟΙΕΣ	καταχωρείται :	καταχωρείται :
Βελτίωση παγίου		

Επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου ή/και τη βελτίωση της επίδοσής του	Στα Πάγια	Στα Πάγια
<u>Συντήρηση παγίου</u>		
Μια δαπάνη με σκοπό τη διατήρηση της παραγωγικής δυνατότητας ενός παγίου	Στα Έξοδα - Εκτός "18.1.7 .. μπορεί να αντιμετωπίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο με βάση τα πραγματικά περιστατικά..."	Στα Έξοδα
<u>Επισκευή παγίου</u>		
Μια δαπάνη που αποσκοπεί σε αποκατάσταση της παραγωγικής δυνατότητας ενός παγίου	Στα Έξοδα - Εκτός "18.1.7 .. μπορεί να αντιμετωπίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο με βάση τα πραγματικά περιστατικά..."	Στα Έξοδα
<u>Κόστος αποκατάστασης του περιβάλλοντος</u>	Στα Πάγια : "18.1.3 Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενός παγίου στοιχείου προσαυξάνει το κόστος κτήσης του, ..."	Στα Πάγια
Τόκοι κατασκευαστικής περιόδου	Περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου (Δυνητική επιλογή)	Οι τόκοι δανείων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα ΕΛΠ ή ΔΛΠ, κατά περίπτωση.
Δαπάνες έρευνας [Προηγείται του σταδίου της «Ανάπτυξης»]	Στα Έξοδα	Στα Έξοδα
Δαπάνες ανάπτυξης	Στα Πάγια	Στα Πάγια
Δαπάνες για τη δημιουργία και εκκίνηση μιας οντότητας (Έξοδα πρώτης εγκατάστασης)	Στα Έξοδα	Στα Έξοδα
Δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού	Στα Έξοδα	Στα Έξοδα
Δαπάνες μετεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης	Στα Έξοδα	Στα Έξοδα

Στα επόμενα κεφάλαια περιγράφονται αναλυτικά τα ανωτέρω στοιχεία του πίνακα.

1.6 Συνοπτικός πίνακας κριτηρίων για τον χαρακτηρισμό δαπανών ως «Δαπάνες Ανάπτυξης»

ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ :ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΩΣ "ΠΑΓΙΟ"	
α/α	Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, <u>πληρούνται όλες</u> οι κατωτέρω προϋποθέσεις:
1	Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.
2	Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.
3	Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.
	Σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο.

Προσοχή: Με την εξαίρεση των δαπανών ανάπτυξης (και φυσικά το «Λογισμικό»), τα εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, δεν αναγνωρίζονται.

Στα επόμενα κεφάλαια περιγράφονται αναλυτικά τα ανωτέρω στοιχεία του πίνακα.

1.7 Συνοπτικός πίνακας κριτηρίων για τον χαρακτηρισμό μιας «μίσθωσης» ως «χρηματοοικονομικής»

A/A	Κριτήρια	«Λογιστική βάση »	«Φορολογική βάση »
1	Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή κατά τη λήξη της μισθωτικής περιόδου.	Ναι	Ναι
2	Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία	Ναι	Ναι. «Η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας»
3	Η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου	Ναι	Ναι. «Η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου «

4	Η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, καλύπτει ουσιαστικά το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.	Ναι	Ναι. «Η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται τουλάχιστον στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας»
5	Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις	Ναι	Ναι
6	Εάν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημιές του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή	Ναι	Δεν προβλέπεται κάτι ανάλογο.
7	Κέρδη και ζημιές από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή	Ναι	Δεν προβλέπεται κάτι ανάλογο.
8	Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς	Ναι	Δεν προβλέπεται κάτι ανάλογο.

Στα επόμενα κεφάλαια περιγράφονται αναλυτικά τα ανωτέρω στοιχεία του πίνακα.

2. Πίνακας συντελεστών Φορολογικών Αποσβέσεων.

Παραθέτουμε σχετικό «Πίνακα συντελεστών Φορολογικών Αποσβέσεων», κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό του Λογιστικού Σχεδίου (κατά ΕΓΛΣ):

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης - Σταθερή μέθοδος
10 Εδαφικές εκτάσεις	
Εδαφικές εκτάσεις (εκτός της επόμενης περίπτωσης)	0%
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5%
11 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα	

Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4%
Οι αποσβέσεις διενεργούνται μόνο επί της αξίας που αναλογεί στα κτίσματα και όχι επί της αξίας που αντιστοιχεί στο οικόπεδο (ΔΕΑΦ Β 1095090 ΕΞ 2016/ 21.6.2016)- [Εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση οριζόντιας ιδιοκτησίας]	0 υπολογισμός/διαχωρισμός της αξίας γίνεται όπως στην φορολογία κεφαλαίου.
Συντελεστής απόσβεσης αιολικών πάρκων και φωτοβολταϊκών μονάδων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, εφόσον χαρακτηρίζονται ως "κτηριακές εγκαταστάσεις" (ΔΕΑΦ Β 1168150 ΕΞ 2016)	4%
Εκμισθωτής - Περίπτωση πρώτη : Στην περίπτωση ανέγερσης κτίσματος σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή ή πραγματοποίησης βελτιώσεων και επεκτάσεων σε ακίνητο του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή. Εφόσον το κόστος ανέγερσης ή των βελτιώσεων αποτελεί για τον εκμισθωτή εισόδημα από ακίνητη περιουσία και μεταφέρεται στα αποτελέσματα ως έσοδο από μισθώματα (ενοίκια) με την σταθερή μέθοδο, στις περιόδους που η μισθώτρια οντότητα χρησιμοποιεί το κτήριο βάσει της σύμβασης. (μίσθωμα σε είδος), οι φορολογικές αποσβέσεις διενεργούνται από τον εκμισθωτή και αρχίζουν από την ολοκλήρωση της ανέγερσης του ακινήτου ή από το χρόνο πραγματοποίησης των βελτιώσεων και επεκτάσεων	4%
Εκμισθωτής - Περίπτωση δεύτερη : Στην περίπτωση ανέγερσης κτίσματος σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή ή πραγματοποίησης βελτιώσεων και επεκτάσεων σε ακίνητο του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή. Εφόσον το κόστος ανέγερσης ή των βελτιώσεων δεν αποτελεί εισόδημα από ακίνητη περιουσία, αλλά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο αποκτάται κατά την λήξη της μίσθωσης, οι φορολογικές αποσβέσεις διενεργούνται από τον εκμισθωτή και αρχίζουν από τον χρόνο λήξης της μίσθωσης	4%

<p>Εκμισθωτής - Περίπτωση τρίτη : Στην περίπτωση ανέγερσης κτίσματος σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή ή πραγματοποίησης βελτιώσεων και επεκτάσεων σε ακίνητο του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή., όταν ο εκμισθωτής δεν αποκτά εισόδημα από μίσθωμα σε είδος κατά τη διάρκεια της μίσθωσης ,ή από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τη λήξη της μίσθωσης (το κτίσμα δεν περιέρχεται στην κατοχή του εκμισθωτή ή οι βελτιώσεις και επεκτάσεις δεν παραμένουν σε όφελος του ακινήτου), δεν θα διενεργούνται αποσβέσεις από τον εκμισθωτή ούτε κατά τη διάρκεια της μίσθωσης ούτε μετά τη λήξη αυτής.</p>	0%
<p>Μισθωτής Στην περίπτωση ανέγερσης κτίσματος σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή ή πραγματοποίησης βελτιώσεων και επεκτάσεων σε ακίνητο του εκμισθωτή, ο μισθωτής εκπίπτει τις δαπάνες που πραγματοποίησε, επιμεριζόμενες στα έτη της μίσθωσης.</p>	Οι δαπάνες ανέγερσης ή πραγματοποίησης βελτιώσεων και επεκτάσεων εκπίπτουν ισόποσα στα έτη μίσθωσης.
<p>Αλλοδαπές εταιρείες ιδιοκτησίας ακινήτου στην Ελλάδα. Ως κόστος κτήσης / κατασκευής λαμβάνεται αυτό που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία, ενώ σε περίπτωση που δεν υπήρχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων λαμβάνεται το τίμημα, όπως προκύπτει από τον τίτλο με τον οποίο αποκτήθηκε το σχετικό ακίνητο, ή από οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο (παραστατικά, κ.λπ.) σε περίπτωση κατασκευής του ακινήτου.</p>	4% [λαμβάνονται υπόψη οι συσσωρευμένες αποσβέσεις που αναλογούν στα προηγούμενα της έναρξης ισχύος του ν. 4172/2013 έτη (διαχειριστικές περιόδους)]
12 Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός	
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10%
Συντελεστής απόσβεσης αιολικών πάρκων και φωτοβολταϊκών μονάδων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, εφόσον χαρακτηρίζονται ως "μηχανήματα" (ΔΕΑΦ Β 1168150 ΕΞ 2016)	10%
13 Μεταφορικά μέσα	
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5%
Λεωφορείο δημοσίας χρήσης ενταγμένου στα Κ.Τ.Ε.Λ. (ΔΕΑΦ Β 1074804 ΕΞ 2016/ 12.5.2016)	5%
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16%
Απόσβεση Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτων (Απ. Αριθ. Πρωτ.: Δ12Β 1044387 ΕΞ2015).	16%
Απόσβεση Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων [κατά την άποψή μας]	16%
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)	12%
14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	

Έπιπλα & Σκεύη	10%
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20%
14.08 Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών	10%
Έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας	0%
Εξοπλισμός και όργανα, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας όπως ορίζεται στο άρθρο 22Α του ν. 4172/2013 . (ΠΟΛ.1111/2016).	40%
16 Ανώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια)	
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης. [Ο συντελεστής αυτός ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία οικονομική διάρκεια ζωής διαφορετική των δέκα (10) ετών.]	10%
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, με οικονομική διάρκεια ζωής διαφορετική των δέκα (10) ετών. [Σε περίπτωση μεταβολής της αρχικής διάρκειας της σύμβασης ,οι αποσβέσεις εξακολουθούν να διενεργούνται με τον συντελεστή απόσβεσης όπως αυτός διαμορφώθηκε με βάση την αρχική διάρκεια, καθόσον, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, λαμβάνεται υπόψη η διάρκεια της αρχικής συμφωνίας.]	Ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος».
Η υπεραξία και τα άυλα πάγια στοιχεία που έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή .	Δεν υπόκεινται σε απόσβεση.
Δαπάνες Ανάπτυξης [με βάση την έννοια στα ΕΛΠ (ν. 4308/2014)]	10%
Δαπάνες Έρευνας [με βάση την έννοια που έχουν στα ΕΛΠ (ν. 4308/2014)]	Εκπίπτουν εφάπαξ ως έξοδα.
Δικαίωμα των κινηματογραφικών ταινιών -Ελάχιστα ποσά δικαιωμάτων (minimum guarantee) (ΔΕΑΦ Β 1087150 ΕΞ 2015/25.6.2015)	Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους που αφορούν
Άυλη αξία των αδειών κυκλοφορίας Φορτηγών Δημοσίας Χρήσης, βάσει του Ν. 3888/2010 (ΔΕΑΦ Β 1063913 ΕΞ 2015/8.5.2015). [Η έκπτωση των αποσβέσεων γίνεται με την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος].	Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3888/2010 . (ΠΟΛ.1106/11.5.2011)
Άδεια κυκλοφορίας των Ε.Δ.Χ. (Απ. Αριθ. Πρωτ.: Δ12Β 1044387 ΕΞ2015)	0% (Επειδή έχουν απεριόριστη διάρκεια ισχύος)
Έξοδα πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων και έξοδα πολυετούς απόσβεσης, που πραγματοποιήθηκαν πριν την 01.01.2015.	10%

Έξοδα που ενέπιπταν στην έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης δυνάμει του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και πραγματοποιούνται από 01.01.2015 και εφεξής, στο βαθμό που δεν εντάσσονται σε μία από τις κατηγορίες παγίων (ενσώματων ή άυλων) που προβλέπονται από τις διατάξεις των Ε.Λ.Π.	Εκπίπτουν εφάπαξ ως έξοδα.
Αποσβέσεις εξόδων μεταλλευτικών ερευνών και συναφών προς αυτές δαπανών εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 18 του ν.δ. 4029/1959 καθόσον αποτελούν ειδικότερες διατάξεις σε σχέση με τις νεότερες γενικές διατάξεις του ν.4172/2013.	είτε εφάπαξ - είτε κατά ένα από τα επόμενα τέσσερα έτη -είτε τμηματικά κατά τα έτη αυτά.
Ειδικές περιπτώσεις Αποσβέσεων	
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης (ότι δεν μπορεί να ενταχθεί σε κάποια συγκεκριμένη από τις ανωτέρω κατηγορία)	10%
Ζωικό κεφάλαιο και φυτικό κεφάλαιο πολυετούς καλλιέργειας (πολ. 1116/2015)	10%
Πάγια με αξία κτήσης, μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ. [Η επιλογή της εφάπαξ ή της τμηματικής φορολογικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από τα ίδια πάγια (αξίας κτήσης το καθένα μέχρι 1.500 ευρώ) να τα αποσβένουν εφάπαξ στο συγκεκριμένο φορολογικό έτος και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά σύμφωνα με τα ανωτέρω]. ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ	100% κατά το έτος απόκτησης ή τμηματικά με βάση τον ισχύοντα συντελεστή
Πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά (σε αδράνεια).	Δεν υπολογίζονται αποσβέσεις
Πάγια τα οποία λόγω της παραγωγικής διαδικασίας λειτουργούν περιοδικά.	Οι φορολογικές αποσβέσεις υπολογίζονται κανονικά, για όλο το έτος.
Πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων που λειτουργούν εποχιακά (π.χ. ξενοδοχειακές, τυποποίησης αγροτικών προϊόντων, κ.λπ.).	Οι φορολογικές αποσβέσεις υπολογίζονται κανονικά, για όλο το έτος.
Κόστος βελτίωσης, ανανέωσης, ανακατασκευής και αποκατάστασης του περιβάλλοντος.	Αποσβένονται, σύμφωνα με τον πίνακα συντελεστών, με βάση την κατηγορία του παγίου.
Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης εκπίπτουν κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους καθόσον δεν αποτελούν κόσθη κτήσης ή κατασκευής, βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής .	Εκπίπτουν εφάπαξ ως έξοδα.

Νέες επιχειρήσεις .[αφορά αφενός, το σύνολο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (δηλαδή, είτε δεν θα διενεργηθούν φορολογικές αποσβέσεις για κανένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο είτε θα διενεργηθούν για όλα) και αφετέρου, το σύνολο της τριετίας (δηλαδή, η επιχείρηση ή δεν θα διενεργήσει φορολογικές αποσβέσεις ή θα διενεργήσει και στα τρία (3) πρώτα φορολογικά έτη).]. ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ	0% κατά τα πρώτα τρία φορολογικά έτη (Με αφετηρία το έτος έναρξης)
"Παλιές επιχειρήσεις" που δραστηριοποιούνται σε νέο αυτοτελή κλάδο ή αρχίζουν την άσκηση δραστηριότητας με αυτοτελή οργάνωση	0% κατά τα πρώτα τρία φορολογικά έτη (μόνο για τα πάγια του νέου κλάδου)
Ειδικές διατάξεις που προβλέπουν διαφορετικό τρόπο διενέργειας αποσβέσεων εξακολουθούν να ισχύουν (όπως π.χ. άρθρο 97 ν. 1892/1990 , άρθρο 26 ν. 2093/1992 , άρθρο 25 ν.2338/1995, άρθρο 2 ν.3755/2009, κ.λπ.)	Ως προβλέπεται στις ειδικές διατάξεις.
Αποσβέσεις επιχειρήσεων που προέρχονται από μετασηματισμό με βάση το Ν. 1297/1972 (ΠΟΛ.1029/17.2.2006)	Οι αποσβέσεις στην υπεραξία που αναλογεί στην αποσβεσθείσα αξία των εισφερομένων παγίων, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.
Χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων - άρθρο 97 ν. 1892/1990 «Για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη και άλλες διατάξεις».	Ισόποσα εντός 10 ετών ή σε μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.
Εταιρίες κατασκευής αεροδρομίων (άρθρο 26 ν. 2093/1992)	Μέχρι 100%, για τα πρώτα 5 έτη και μέχρι 50% για τα επόμενα έτη
Εταιρεία Διεθνής Αερολιμένας Αθηνών Α.Ε. (Ν.2338/1995 - ΦΕΚ 202/Α/14-9-1995, άρθρο 26)	Μέχρι 100%, για τα πρώτα 5 έτη και μέχρι 50% για τα επόμενα έτη
Κύρωση της Σύμβασης παραχώρησης των λιμενικών εγκαταστάσεων των προβλητών II και III του σταθμού εμπορευματοκιβωτίων της ανώνυμης εταιρείας «Οργανισμός Λιμένος Πειραιώς Α.Ε.» (ΟΛΠ Α.Ε.) και ρύθμιση συναφών θεμάτων.(Νόμος 3755/2009)	Όπως προβλέπεται στις διατάξεις του Ν.3755/2009

Επισημαίνεται ότι: Τα πιο πάνω ισχύουν για όλα τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά).

Στα επόμενα κεφάλαια περιγράφονται αναλυτικά τα περισσότερα εκ των στοιχείων του ανωτέρω πίνακα.

3. Εννοιολογικοί ορισμοί και διευκρινήσεις.

3.1 Πάγια περιουσιακά στοιχεία

Πάγια περιουσιακά στοιχεία (πάγια στοιχεία ενεργητικού) (Fixed assets): Τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου. (Ν. [4308/2014](#) - ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α.: ΟΡΙΣΜΟΙ)

«Διευκρινίζουμε ότι ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο εν γένει νοείται το περιουσιακό στοιχείο το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της επιχείρησης και τα οφέλη από τη χρήση του εκτείνονται πέραν του ενός έτους» (ΠΟΛ.1073/31.3.2015)

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (owner-occupied property): Ακίνητα κατεχόμενα από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης, τα οποία χρησιμοποιούνται στην παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ή για διοικητικούς σκοπούς της οντότητας. (Ν. [4308/2014](#) - ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α.: ΟΡΙΣΜΟΙ)

Επενδυτικά ακίνητα (investment property): Ακίνητα (γη ή κτήριο ή τμήμα ενός κτηρίου, ή και τα δύο) που είναι ιδιόκτητα ή κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση και προορίζονται είτε για εκμίσθωση, είτε για αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους, είτε και για τα δύο, αλλά όχι για ιδιοχρησιμοποίηση ή πώληση αυτών στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας. (Ν. [4308/2014](#) - ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α.: ΟΡΙΣΜΟΙ)

Ιδιοπαραγόμενα περιουσιακά στοιχεία (self-constructed assets): Περιουσιακά στοιχεία που κατασκευάζονται ή δημιουργούνται είτε από την ίδια την οντότητα είτε από ένα τρίτο μέρος, είτε από κοινού από την οντότητα και ένα τρίτο μέρος, για λογαριασμό της. (Ν. [4308/2014](#) - ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α.: ΟΡΙΣΜΟΙ)

3.2 Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Άυλο περιουσιακό στοιχείο (intangible asset): Είναι ένα εξατομικεύσιμο και μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο, χωρίς υλική υπόσταση. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι εξατομικεύσιμο σε κάθε μία από τις δύο παρακάτω περιπτώσεις: α) Είναι διαχωρίσιμο, δηλαδή δύναται να διαχωρίζεται ή αποχωρίζεται από την οντότητα και να πωλείται, μεταβιβάζεται, εκμισθώνεται, ή ανταλλάσσεται, είτε από μόνο του ή μαζί με σχετική σύμβαση, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, β) Προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα, ανεξάρτητα του εάν τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα, ή διαχωρίσιμα από την οντότητα, ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις. (Ν. [4308/2014](#) - ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α.: ΟΡΙΣΜΟΙ)

«18.1.10 Δεν θεωρούνται άυλα περιουσιακά στοιχεία και συνεπώς αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν προκύπτουν, τα κατωτέρω κονδύλια:

α) Οι δαπάνες για τη δημιουργία και εκκίνηση μιας οντότητας, που περιλαμβάνουν νομικά κόστη και κόστη γραμματειακής υποστήριξης που αναλαμβάνονται κατά την ίδρυση μιας οντότητας, δαπάνες για το άνοιγμα νέας εγκατάστασης (κόστη προ της έναρξης), δαπάνες για την εκκίνηση νέων λειτουργιών ή το λανσάρισμα νέων προϊόντων ή διαδικασιών (κόστη προ της λειτουργίας).

β) Οι δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού.

γ) Οι δαπάνες διαφήμισης και προώθησης,

δ) Οι δαπάνες για μετεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας οντότητας.

18.1.11 Χαρακτηριστικά παραδείγματα του κονδυλίου του ισολογισμού λοιπά άυλα είναι το λογισμικό, τα εμπορικά σήματα, τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας (πατέντες), τα δικαιώματα χρήσης, οι άδειες λειτουργίας και το κόστος απόκτησης ποδοσφαιριστών ή άλλων επαγγελματιών αθλητών» . ([ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ](#) εφαρμογής του ν. [4308/2014](#))

Έρευνα (research): Η πρωταρχική και σχεδιασμένη έρευνα που αναλαμβάνεται με

την προσδοκία απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και κατανόησης. (Ν. [4308/2014](#) - ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ)

Ανάπτυξη (development): Η εφαρμογή ευρημάτων έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πλάνο ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, εργαλείων, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών, πριν την έναρξη της παραγωγής ή χρήσης αυτών. (Ν. [4308/2014](#) - ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ) «Επιπλέον, με την περίπτωση δ' της [παρ.1](#) του [άρθρου 18](#) του ν.[4308/2014](#) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ορίζεται, ότι για λογιστικούς σκοπούς, οι δαπάνες ανάπτυξης αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις που ορίζονται με τις ίδιες διατάξεις. Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α του ίδιου νόμου, ως «ανάπτυξη» νοείται η εφαρμογή ευρημάτων έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πλάνο ή σχέδιο για την εφαρμογή των νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, εργαλείων, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών, πριν την έναρξη της παραγωγής ή χρήσης αυτών.» ([ΠΟΛ.1073/31.3.2015](#))

Υπεραξία (Goodwill): Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος για την απόκτηση μέρους ή του συνόλου μιας οντότητας και του αθροίσματος της εύλογης αξίας των εξατομικεύσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων. Θετική υπεραξία αντιπροσωπεύει μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να εξατομικευθούν και να αναγνωριστούν ξεχωριστά κατά την εξαγορά μιας οντότητας. Αρνητική υπεραξία συνήθως υποδηλώνει αγορά σε τιμή ευκαιρίας. Υπεραξία (goodwill)

«18.3α.6 Η υπεραξία και τα άυλα πάγια στοιχεία θεωρείται ότι έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή (not limited useful economic life κατά την Οδηγία 34/2013, ή indefinite useful life κατά το [ΔΛΠ 38](#)), όταν βάσει ανάλυσης όλων των σχετικών παραμέτρων προκύπτει ότι δεν μπορεί να προβλεφθεί χρονικό όριο για την περίοδο κατά την οποία αναμένεται εισροή οικονομικού οφέλους στην οντότητα από το στοιχείο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θεωρείται ότι έχουν περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή. Για παράδειγμα, η υπεραξία που προκύπτει κατά την απόκτηση μιας επιχείρησης, η οποία (επιχείρηση) είναι υγιής οικονομικά και παρουσιάζει ανάπτυξη ή σταθερή και επαρκή απόδοση, μπορεί να τεκμηριωθεί ότι δεν έχει περιορισμένη χρονικά ωφέλιμη οικονομική ζωή. Ομοίως, η απόκτηση ενός σήματος χωρίς χρονικό περιορισμό χρήσης, από την εκμετάλλευση του οποίου η οντότητα αποκτά τις αναμενόμενες από αυτό χρηματοροές, είναι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που θα μπορούσε να τεκμηριωθεί ότι έχει απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή....

18.3α.8 Σε περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή της υπεραξίας και των άυλων πάγιων στοιχείων, περιλαμβανομένων των δαπανών ανάπτυξης, δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα, είτε αντικειμενικά, είτε επειδή ή ίδια η οντότητα δεν είναι διατεθειμένη να αναλάβει το κόστος τεκμηρίωσης, τα στοιχεία αυτά αποσβένονται σε δέκα έτη. Για παράδειγμα αν η επιχείρηση κατέχει ένα άυλο που δεν έχει νομικά ή οικονομικά ωφέλιμη οικονομική ζωή μικρότερη των 10 ετών, δηλαδή η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να το χρησιμοποιεί χωρίς χρονικό περιορισμό, αλλά δεν μπορεί ή δεν προτίθεται (π.χ. λόγω κόστους) να στοιχειοθετήσει ότι έχει απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή, το αποσβένει σε δέκα έτη.». ([ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ](#) εφαρμογής του ν. [4308/2014](#))

3.3 Βελτίωση -Συντήρηση και Επισκευή παγίου – Διάκριση Βελτίωση παγίου (improvement of a fixed asset): Μια δαπάνη με σκοπό την επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου ή/και τη βελτίωση της επίδοσής του, σε σχέση με την κατάσταση του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση. (Ν. [4308/2014](#) - ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ)

Συντήρηση παγίου (maintenance of fixed assets): Μια δαπάνη με σκοπό τη διατήρηση της παραγωγικής δυνατότητας ενός παγίου σύμφωνα με τις αρχικές εκτιμήσεις. (Ν. [4308/2014](#) - ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ)

Επισκευή παγίου περιουσιακού στοιχείου (repair of fixed assets): Μια δαπάνη που αποσκοπεί σε αποκατάσταση της παραγωγικής δυνατότητας ενός παγίου, ύστερα από καταστροφή, χρήση ή άλλη μείωση. (Ν. [4308/2014](#) - ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ) «5.στ.Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.[4172/2013](#) κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους καθόσον δεν αποτελούν κόστη κτήσης ή κατασκευής, βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής του πίνακα της παρ.4 του άρθρου αυτού» . ([ΠΟΛ.1073/31.3.2015](#))

3.4 Χρηματοδοτική μίσθωση

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π

Χρηματοδοτική μίσθωση (finance lease): Η μίσθωση η οποία μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος ιδιοκτησίας μπορεί τελικά είτε να μεταβιβάζεται είτε όχι.

Παραδείγματα καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής, είναι τα εξής:

α) Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή κατά τη λήξη της μισθωτικής περιόδου.

β) Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται ευλόγως βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί.

γ) Η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται.

δ) Κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, στα οποία δεν λαμβάνεται υπόψη το κόστος τυχόν προσφερόμενων υπηρεσιών στη διάρκεια της μίσθωσης, καλύπτει ουσιαστικά το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

ε) Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις. Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:

α) Εάν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημιές του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή.

β) Κέρδη και ζημιές από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης).

γ) Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μισθώμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς. (Ν. [4308/2014](#) - ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ)

Σύμφωνα με την Φορολογική Νομοθεσία

«3.α.Με την παρ.2 του ίδιου άρθρου διευκρινίζεται ότι, για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης, ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

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

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

γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα της παραγράφου 4, ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,

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

ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις. Στην περίπτωση της μίσθωσης οχημάτων στην έννοια του μισθώματος σύμφωνα με την περίπτωση δ' δεν συμπεριλαμβάνονται τα κόστη λειτουργίας και κυκλοφορίας του οχήματος.

3.β. Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών και ειδικότερα του κριτηρίου β' της ως άνω παραγράφου, αγοραία αξία είναι αυτή που έχει διαμορφωθεί κατά την ημερομηνία που ασκείται το δικαίωμα αγοράς, ενώ για την εφαρμογή του κριτηρίου δ', αγοραία αξία είναι αυτή που διαμορφώνεται κατά το χρόνο σύναψης της σύμβασης μίσθωσης. Επιπλέον, για την πλήρωση του κριτηρίου γ' της ίδιας παραγράφου και τον προσδιορισμό της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου, λαμβάνονται υπόψη οι συντελεστές απόσβεσης της παραγράφου 4 του [άρθρου 24](#) του ν. [4172/2013](#) και όχι η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του, όπως αυτή ενδεχομένως εκτιμάται κάθε φορά από την επιχείρηση.

Επισημαίνεται ότι προκειμένου για το χαρακτηρισμό της μίσθωσης ως χρηματοοικονομικής αρκεί να πληρείται ακόμη και ένα κριτήριο από τα οριζόμενα στην ίδια παράγραφο.» ([ΠΟΛ.1073/31.3.2015](#))

Λογιστικοί και φορολογικοί χειρισμοί

Η αρχική εγγραφή κατά την σύναψη της σύμβασης (αφορά π.χ μηχανήμα) έχει ως εξής: (X): Μηχανήματα (Π): Υποχρέωση σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης.

«18.5.3 Στη χρηματοδοτική μίσθωση, ο μισθωτής αναγνωρίζει στον ισολογισμό του το μισθωμένο πάγιο, με ισόποση αναγνώριση υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή. Μεταγενέστερα το πάγιο τυγχάνει του χειρισμού των ιδιόκτητων παγίων. Η υποχρέωση προς τον εκμισθωτή αντιμετωπίζεται ως ένα τοκοχρεωλυτικό δάνειο. Δηλαδή, το καταβαλλόμενο «μίσθωμα» αντιπροσωπεύει κατά ένα μέρος χρεολύσιο (μείωση υποχρέωσης) και κατά το άλλο μέρος τόκο (έξοδο)». ([ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ](#) εφαρμογής του ν. [4308/2014](#))

Στην Χρηματοδοτική μίσθωση ως έξοδα αναγνωρίζονται: α) το τόκος με τον οποίο επιβαρύνεται η επιχείρηση και β) η ετήσια απόσβεση του παγίου. Άρα από το συνολικό μίσθωμα οι τόκοι καταχωρούνται στα έξοδα και το υπόλοιπο μέρος του μισθώματος αφορά αποπληρωμή κεφαλαίου (δανείου) και δεν αποτελεί δαπάνη.

3.5 Ακίνητα σε οικόπεδα τρίτων

«18.1.13 Ακίνητα σε οικόπεδα τρίτων. Συχνά μια οντότητα (μισθώτρια) συμφωνεί με τον ιδιοκτήτη οικοπέδου την ανέγερση επί αυτού ακινήτου αναλαμβάνοντας το σχετικό κόστος. Με βάση τους συνήθεις όρους σχετικών συμβάσεων, η μισθώτρια οντότητα

δικαιούται να χρησιμοποιεί το ακίνητο για μια χρονική περίοδο. Η μισθώτρια οντότητα δεν έχει την ιδιοκτησία του ανεγειρόμενου ακινήτου, αλλά τη χρήση αυτού για συγκεκριμένη χρονική περίοδο που ορίζεται στη σύμβαση. Άλλωστε, ο ιδιοκτήτης του οικοπέδου έχει, κατά κανόνα, το νομικό τίτλο κυριότητας του ανεγειρόμενου ακινήτου. Η λογιστική της ανέγερσης κτηρίου επί οικοπέδου τρίτου ακολουθεί τις παρακάτω αρχές:

Λογιστική της οντότητας–ιδιοκτήτη του οικοπέδου

α) Όταν η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ανεγειρόμενου ακινήτου είναι σημαντικά μεγαλύτερη από την περίοδο που η ανεγείρουσα-μισθώτρια έχει δικαίωμα να το χρησιμοποιεί, ο ιδιοκτήτης του οικοπέδου επί του οποίου ανεγείρεται το κτήριο αναγνωρίζει το σχετικό ακίνητο και αντίστοιχη υποχρέωση (έσοδο επομένων χρήσεων) που ισούνται με το κόστος κτήσης του, όπως αυτό προσδιορίστηκε βάσει του παρόντος νόμου από την ανεγείρουσα – μισθώτρια. Στην περίπτωση αυτή:

α1) Το κτήριο υπόκειται σε αποσβέσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου.

α2) Η υποχρέωση μεταφέρεται στα αποτελέσματα ως έσοδο από μισθώματα (ενοίκια) με την σταθερή μέθοδο, στις περιόδους που η μισθώτρια οντότητα χρησιμοποιεί το κτήριο βάσει της σύμβασης.

β) Όταν η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ακινήτου ταυτίζεται ουσιαστικά με την περίοδο που η μισθώτρια το χρησιμοποιεί, η σύμβαση για την ανέγερση του ακινήτου είναι στην ουσία μια χρηματοδοτική μίσθωση με το σύνολο της αξίας της (κόστος κατασκευής του ακινήτου) προκαταβαλλόμενο από το μισθωτή και με καθαρή επένδυση για τον εκμισθωτή 0 (μηδέν). Στην περίπτωση αυτή, η εκμισθώτρια οντότητα (ιδιοκτήτης του οικοπέδου) δεν αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό της

γ) Το καταβαλλόμενο μίσθωμα για το οικοπέδο, δεδομένου ότι η μίσθωση του οικοπέδου (που ανήκει στον εκμισθωτή), είναι σε κάθε περίπτωση λειτουργική, καταχωρείται ως έξοδο του μισθωτή και έσοδο του εκμισθωτή, αντίστοιχα, βάσει της παραγράφου 18.6.1 της παρούσης.

δ) Σε κάθε περίπτωση, κατάλληλες γνωστοποιήσεις παρέχονται στο προσάρτημα.

Λογιστική της μισθώτριας οντότητας

α) Στην περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ακινήτου είναι σημαντικά μεγαλύτερη από τον χρόνο της μίσθωσης (χρόνος χρήσης), το κόστος κατασκευής του ακινήτου αναγνωρίζεται ως άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο (συμβατική χρήση ακινήτου), υποκείμενο στον προβλεπόμενο από το νόμο λογιστικό χειρισμό (απόσβεση στη διάρκεια της μίσθωσης και έλεγχο απομείωσης), σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 18.3α.9 και 18.3.β.3 της παρούσης.

β) Στην περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ανεγειρόμενου παγίου ταυτίζεται ουσιαστικά με την περίοδο που η μισθώτρια συμβατικά το χρησιμοποιεί, η σύμβαση είναι στην ουσία χρηματοδοτική μίσθωση, με το σύνολο της αξίας της (κόστος κατασκευής του ακινήτου) προκαταβαλλόμενο από τη μισθώτρια. Η οντότητα αναγνωρίζει το πάγιο ως ακίνητο (κτήριο), το οποίο υπόκειται στον προβλεπόμενο από το νόμο λογιστικό χειρισμό (απόσβεση στη διάρκεια της μίσθωσης και έλεγχο απομείωσης).

γ) Σε κάθε περίπτωση, κατάλληλες γνωστοποιήσεις παρέχονται στο προσάρτημα. Σημειώνεται ότι για την ορθή εφαρμογή των σχετικών ρυθμίσεων, η ανεγείρουσα οντότητα (μισθωτής) θέτει στη διάθεση της εκμισθώτριας (ιδιοκτήτης) την απαιτούμενη τεκμηρίωση του κόστους του κτηρίου, στην περίπτωση που η εκμισθώτρια οντότητα αναγνωρίζει το σχετικό πάγιο.

Παράδειγμα.... » ([ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ](#) εφαρμογής του ν. [4308/2014](#))
 «5. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι οι δαπάνες ανέγερσης κτίσματος σε έδαφος κυριότητας τρίτου με δαπάνες του μισθωτή δεν διαφέρουν ουσιωδώς από τις δαπάνες βελτιώσεων και επεκτάσεων που πραγματοποιεί ο μισθωτής σε μισθωμένο ακίνητο, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1069/23.3.2015](#) εγκύκλιό μας, καθώς και όσα διευκρινίσθηκαν πιο πάνω, σχετικά με τον χαρακτηρισμό του μισθώματος σε είδος, έχουν εφαρμογή και σε περίπτωση ανέγερσης κτίσματος σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή. Δηλαδή, και στην περίπτωση αυτή ο εκμισθωτής αποκτά εισόδημα από ακίνητη περιουσία σε είδος, το οποίο υπόκειται σε φορολογία είτε ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία, προκειμένου για φυσικά πρόσωπα, με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 40](#) του ν. [4172/2013](#), είτε ως έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα, προκειμένου για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58 του ίδιου νόμου...
 8. Περαιτέρω και όσον αφορά στη διενέργεια αποσβέσεων από τον εκμισθωτή, όταν αυτός είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο για το οποίο το εισόδημα από ακίνητα συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) στην περίπτωση που η ανέγερση κτίσματος, καθώς επίσης και οι βελτιώσεις και επεκτάσεις, με δαπάνες του μισθωτή, αποτελούν εισόδημα από ακίνητη περιουσία για τον εκμισθωτή (μίσθωμα σε είδος) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39, θα έχουν εφαρμογή όσα διευκρινίσθηκαν με την [ΠΟΛ.1073/31.3.2015](#) εγκύκλιό μας, δηλαδή ο εκμισθωτής θα διενεργεί αποσβέσεις με βάση το άρθρο 24 επί του πραγματοποιηθέντος κόστους ανέγερσης ή βελτιώσεων και επεκτάσεων, αρχής γενομένης από το χρόνο ολοκλήρωσης της ανέγερσης ή από το χρόνο πραγματοποίησης των δαπανών βελτιώσεων και επεκτάσεων, και

β) στην περίπτωση που η ανέγερση κτίσματος, καθώς επίσης και οι βελτιώσεις και επεκτάσεις, με δαπάνες του μισθωτή, δεν αποτελούν για τον εκμισθωτή εισόδημα από ακίνητη περιουσία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39, αλλά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτάται κατά τη λήξη της μίσθωσης, τότε ο εκμισθωτής θα διενεργεί αποσβέσεις από το χρόνο λήξης της μίσθωσης, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24, επί της αγοραίας αξίας του κτίσματος ή των βελτιώσεων και επεκτάσεων κατά το χρόνο αυτό.

Είναι προφανές ότι, σε περίπτωση ανέγερσης κτίσματος ή πραγματοποίησης βελτιώσεων και επεκτάσεων, με δαπάνες του μισθωτή, όταν ο εκμισθωτής δεν αποκτά εισόδημα από μίσθωμα σε είδος κατά τη διάρκεια της μίσθωσης σύμφωνα με το άρθρο 39 ή από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τη λήξη της μίσθωσης σύμφωνα με το άρθρο 47 ή 21 (το κτίσμα δεν περιέρχεται στην κατοχή του εκμισθωτή ή οι βελτιώσεις και επεκτάσεις δεν παραμένουν σε όφελος του ακινήτου), δεν θα διενεργούνται αποσβέσεις από τον εκμισθωτή ούτε κατά τη διάρκεια της μίσθωσης ούτε μετά τη λήξη αυτής.

9. Τέλος, αναφορικά με την έκπτωση δαπανών από τον μισθωτή για την ανέγερση κτίσματος σε ακίνητο τρίτου, στην παράγραφο 5.δ της [ΠΟΛ.1073/31.3.2015](#) εγκυκλίου μας αναφέρεται ότι στην περίπτωση ανέγερσης ακινήτου σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή, ο μισθωτής, εφόσον ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά του, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. [4172/2013](#), τις δαπάνες που πραγματοποίησε για την ανέγερση του ακινήτου. Διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν ισόποσα επιμεριζόμενες στα έτη της μίσθωσης, καθότι η ωφέλεια από τη χρήση του μισθίου εκτείνεται σε

περισσότερα του ενός έτη. Δεδομένου ότι οι δαπάνες για την πραγματοποίηση βελτιώσεων ή επεκτάσεων δεν διαφέρουν ουσιωδώς από τις δαπάνες ανέγερσης κτίσματος, τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τις δαπάνες αυτές (βελτιώσεων και επεκτάσεων), ανακαλουμένων όσων αναφέρονται σχετικά στην παράγραφο 5.ε της [ΠΟΛ.1073/31.3.2015.](#)» ([ΠΟΛ.1103/11.5.2015](#) Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή, με βάση τις διατάξεις του ν. [4172/2013](#))

3.6 Αποσβέσεις

Απόσβεση (Depreciation, amortization): Η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός στοιχείου στην ωφέλιμη ζωή του. (Ν. [4308/2014](#) - ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ)

Ωφέλιμη οικονομική ζωή (useful economic life): Η εκτιμώμενη περίοδος στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται οικονομικά ή ο αριθμός των παραγομένων ή παρόμοιων μονάδων που αναμένεται να αποκτηθούν από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο. (Ν. [4308/2014](#) - ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ)

4. Αξία κτήσης των Παγίων στοιχείων – «Αρχική αναγνώριση»

4.1 Γενικά

Κόστος κτήσης (αξία αγοράς) περιουσιακών στοιχείων και υπηρεσιών (Acquisition cost or purchase price of assets and services): Το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής, πλέον δαπάνες αγοράς και μείον οποιαδήποτε μείωση του κόστους. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να έλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. (Ν. [4308/2014](#) - ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ)

Δεν υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις όσον αφορά την «αξία κτήσης», μεταξύ της «Λογιστικής » και της «Φορολογικής» βάσης.

4.2 «Λογιστική βάση»

«18.1.2 Κατά την αρχική αναγνώριση, τα πάγια στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. Δηλαδή, περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο νόμο

18.2.1 Το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου, ενσώματου ή βιολογικού, περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται. Σημειώνεται ότι η επιβάρυνση του κόστους κτήσης με τόκους είναι δυνητική επιλογή κατά την κρίση της οντότητας, δηλαδή δεν επιβάλλεται από το νόμο. Προϋπόθεση συνυπολογισμού τόκων στο κόστος κτήσης είναι ότι οι τόκοι να αφορούν (είναι δουλευμένοι) στην κατασκευαστική περίοδο και προέρχονται από πραγματικές έντοκες υποχρεώσεις, όπως τα δάνεια.

18.2.2 Η κεφαλαιοποίηση των τόκων γίνεται βάσει της διενέργειας των επενδυτικών δαπανών που πραγματοποιούνται για την ιδιοπαραγωγή του παγίου και περιλαμβάνει τόσο τους τόκους δανειακών υποχρεώσεων που αφορούν το συγκεκριμένο πάγιο, όσο και τόκους του γενικού δανεισμού της οντότητας. Η κεφαλαιοποίηση των τόκων αναστέλλεται κατά τη διάρκεια εκτεταμένων περιόδων, κατά τις οποίες η ενεργός ανάπτυξη του παγίου διακόπτεται. Για πρακτικούς σκοπούς εφαρμογής της διάταξης,

μπορεί να προσδιορίζεται ένα μέσο επιτόκιο δανεισμού της οντότητας που εφαρμόζεται επί των επενδυτικών δαπανών. Για παράδειγμα αν οι επενδυτικές δαπάνες είναι συνεχείς κατά τη διάρκεια μιας ετήσιας περιόδου και ανήλθαν σε 10.000 ευρώ, θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκαν στο μέσο της περιόδου και με μέσο επιτόκιο δανεισμού 5%, δίνουν ποσό τόκων που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί $10.000/2*5\%=250$ ευρώ.

18.2.3 Η επιβάρυνση του κόστους κτήσης ιδιοπαραγόμενων παγίων με τόκους προϋποθέτει ότι η πολιτική αυτή εφαρμόζεται στο σύνολο των ιδιοπαραγόμενων περιουσιακών στοιχείων για τα οποία παρέχεται η σχετική δυνατότητα από το νόμο (πάγια και αποθέματα). Δηλαδή, δεν μπορεί να εφαρμόζεται επιλεκτικά, για παράδειγμα μόνο στα πάγια και όχι στα αποθέματα (εφόσον υπάρχουν αποθέματα), ή επιλεκτικά μόνο σε κάποια στοιχεία κάθε μιας από τις δύο κατηγορίες.». ([ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ](#) – ν. [4308/2014](#))

4.3 «Φορολογική βάση»

« Ειδικότερα, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται από 01.01.2015 για την απόκτηση ενός παγίου οι οποίες συνδέονται άμεσα με αυτό και είναι απαραίτητες για να φθάσει το πάγιο σε κατάσταση που να μπορεί να χρησιμοποιηθεί, περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης αυτού (π.χ. προκειμένου για ακίνητα ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, έξοδα συμβολαιογράφου, μεταγραφής, αμοιβή για εκτίμηση ακινήτου και παράσταση δικηγόρου κ.λπ.) . Στο κόστος αυτό μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και οι τόκοι δανείων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα ΕΛΠ ή ΔΛΠ, κατά περίπτωση.» ([ΠΟΛ.1073/31.3.2015](#))

«Στο κόστος αυτό μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και οι τόκοι δανείων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα ΕΛΠ ή ΔΛΠ, κατά περίπτωση.

Επιπλέον, με την περίπτωση δ' της [παρ.1](#) του [άρθρου 18](#) του ν.[4308/2014](#) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ορίζεται, ότι για λογιστικούς σκοπούς, οι δαπάνες ανάπτυξης αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις που ορίζονται με τις ίδιες διατάξεις. Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α του ίδιου νόμου, ως «ανάπτυξη» νοείται η εφαρμογή ευρημάτων έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πλάνο ή σχέδιο για την εφαρμογή των νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, εργαλείων, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών, πριν την έναρξη της παραγωγής ή χρήσης αυτών.» ([ΠΟΛ.1073/31.3.2015](#))

«Σημειώνεται, ότι ο Φ.Π.Α. που επιβάλλεται επί των δαπανών που αφορούν στην επέκταση, προσθήκη ή βελτίωση παγίων τα οποία χρησιμοποιούνται σε πράξεις μη υπαγόμενες σε Φ.Π.Α., προσαυξάνει την αξία κτήσης των πιο πάνω παγίων, η οποία υπόκειται σε απόσβεση κατά τα οριζόμενα στο [άρθρο 24](#) του ν. [4172/2013](#), καθόσον ο φόρος αυτός αφενός δεν εκπίπτει ούτε επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.[2859/2000](#) και αφετέρου βαρύνει τις δαπάνες αυτές, οι οποίες περαιτέρω βαρύνουν την αξία κτήσης των εν λόγω κτισμάτων. Ομοίως ο Φ. Π. Α. που βαρύνει τις αγορές ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από το Φ.Π.Α. εκρών, προσαυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου και κατά συνέπεια, εκπίπτει δια μέσω των αποσβέσεων επί της συνολικής αξίας του παγίου αυτού με βάση το [άρθρο 24](#).» ([ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. [4172/2013](#) (ΦΕΚ 167Α'))

4.4 Ρύθμιση αυθαιρέτου (Απόφαση Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: [739 ΕΞ 11.5.2017](#))

«Γενικά, με βάση το [άρθρο 18](#) του ν.[4308/2014](#), τα πρόστιμα δεν θεωρούνται δαπάνες βελτίωσης των παγίων όπως αυτή (η βελτίωση) καθορίζεται στο Προσάρτημα ορισμών του νόμου.

Πάντως, δεδομένου ότι μέσω αυτών επέρχεται νομιμοποίηση που διευκολύνει τη χρήση και την εκποίησή τους, τα εν λόγω πρόστιμα μπορούν να αναγνωρίζονται σε αύξηση της αξίας των παγίων, στο βαθμό που η λογιστική αξία που διαμορφώνεται μετά την προσαύξηση με τα πρόστιμα, δεν υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία τους, όπως αυτή καθορίζεται από το άρθρο 18 και το προσάρτημα ορισμών του νόμου. Όταν τα εν λόγω πρόστιμα αναγνωρίζονται σε αύξηση της αξίας των παγίων, αποσβένονται όπως και η υπόλοιπη αξία τους.»

4.5 Τρόπος λογιστικής παρακολούθησης παραγωγής και πώλησης λογισμικού (Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: [2356 ΕΞ 24.10.2016](#))

«(α) Λογισμικό που αγοράζεται έτοιμο από προμηθευτές με σκοπό την μεταπώλησή του, αφορά εμπόρευμα και ως εκ τούτου, μέχρι την πώλησή του αναγνωρίζεται ως απόθεμα.

(β) Λογισμικό που αναπτύσσεται εσωτερικά από την οντότητα είτε για ίδια χρήση είτε για μεταπώληση, αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, εφόσον πληροί τα κριτήρια των δαπανών ανάπτυξης του Ν. [4308/2014](#). Στις δαπάνες ανάπτυξης περιλαμβάνονται όλες οι δαπάνες που επιρρίπτονται άμεσα ή έμμεσα στο στάδιο της παραγωγής και μέχρις ότου το στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση που προορίζεται, όπως μισθοδοσία, αναλώσεις υλικών, αποσβέσεις, λοιπά γενικά έξοδα και αμοιβές εξωτερικών συμβούλων και συνεργατών. Προαιρετικά μπορεί να περιλαμβάνονται και τόκοι δανείων, εφόσον η εν λόγω πολιτική επιλεγεί από την οντότητα. Μόλις ολοκληρωθεί το εν λόγω στοιχείο και είναι έτοιμο για τη χρήση που προορίζεται, αποσβένεται με βάση την ωφέλιμη οικονομική ζωή του βάσει των προβλέψεων του Ν. [4308/2014](#). Αν οι δαπάνες δεν πληρούν τα κριτήρια των δαπανών ανάπτυξης αναγνωρίζονται άμεσα στα έξοδα της περιόδου που πραγματοποιούνται. Οι διενεργούμενες πωλήσεις αναγνωρίζονται στα έσοδα ως έσοδα από πωλήσεις της περιόδου που πραγματοποιούνται.

(γ) Λογισμικό που παράγεται για συγκεκριμένο πελάτη βάσει σύμβασης και δεν αποτελεί περιουσιακό στοιχείο της οντότητας, αναγνωρίζεται ως έξοδο και έσοδο στην περίοδο που πραγματοποιείται η παραγωγή, βάσει της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης.»

4.6 Κόστος απόκτησης ποδοσφαιριστών (Σ.ΛΟ.Τ. αριθμ. πρωτ.: [9 ΕΞ 20.1.2016](#))

«Κόστος απόκτησης ενός ποδοσφαιριστή, είναι το ποσό των χρημάτων ή η ισοδύναμη αξία μετρητοίς, ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που καταβάλλεται/δίδεται από μια οντότητα για την απόκτηση του δικαιώματος χρήσης του. Το κόστος αυτό περιλαμβάνει την αμοιβή της οντότητας από την οποία αποκτάται, αν υπάρχει και όλα τα λοιπά άμεσα σχετιζόμενα με τη συναλλαγή κόστη, όπως αμοιβές διαμεσολάβησης προς άλλη οντότητα, αμοιβές διαφόρων επαγγελματιών και φόροι ».

4.7 Αγορά πελατειακής βάσης - Άυλα περιουσιακά στοιχεία (Σ.ΛΟ.Τ. αριθμ. πρωτ.: [2551 ΕΞ 16.12.2015](#))

«Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, η πελατειακή βάση αποτελεί άυλο περιουσιακό στοιχείο, το οποίο αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος κτήσης του και στη συνέχεια επιμετράται στο κόστος κτήσης μείον απόσβεση και απομείωση, βάσει των αρχών του νόμου»

4.8 Δαπάνη που αφορά στην κατασκευή παγίου (Σ.Λ.Ο.Τ. αριθ. πρωτ.: [1332 ΕΞ 27.7.2015](#))

«Με βάση τη γενική αρχή του κόστους κτήσης, οι δαπάνες μελετών για αδειοδότηση ακινήτου καθώς και οι εργασίες καθαιρέσεων και εκσκαφών που προηγούνται της

κατασκευής αυτού, είναι προαπαιτούμενες για την κατασκευή του και συνεπώς προσαυξάνουν το κόστος κτήσης του. Η αρχή αυτή έχει εφαρμογή τόσο μέχρι την 31.12.2014, ημερομηνία λήξης εφαρμογής του ΕΓΛΣ, όσο και από την 01.01.2015, ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του Ν. [4308/2014](#).»

4.9 Λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση τόκων κατασκευαστικής περιόδου από 01-01-2015 με τις διατάξεις του Ν.[4308/2014](#) και του Ν.[4172/2013](#) (Σ.Λ.Ο.Τ. αριθ. πρωτ.: [1155 ΕΞ 27.7.2015](#))

«1. Τόκοι κατασκευαστικής περιόδου από 01-01-2015 και εφεξής
1.1. Λογιστική αντιμετώπιση: Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 25 παρ. 12 και 13 και 18 παρ. 3 α.1. των Ε.Λ.Π., οι τόκοι κατασκευαστικής περιόδου από 01-01-2015 και εφεξής θα πρέπει να περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης του παγίου και θα υπόκεινται σε απόσβεση ως μέρος του κόστους του παγίου συνολικά με έναρξη όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

1.2. Φορολογική αντιμετώπιση: Σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν. [4172/2013](#) και τις οδηγίες που δόθηκαν από τη Διοίκηση με την ΠΟΛ. 1073/2015, στο κόστος του παγίου μπορεί να περιλαμβάνονται και οι τόκοι δανείου, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. (ή Δ.Λ.Π. κατά περίπτωση) και οι Εταιρείες θα υπολογίσουν αποσβέσεις στη συνολική αξία του παγίου από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου αυτό θα χρησιμοποιηθεί ή τεθεί σε υπηρεσία με συντελεστή 4%. »

[Δείτε συνοπτικά ανωτέρω στην Παρ. 1.4 Συνοπτικοί πίνακες των κατηγοριών κόστους που περιλαμβάνονται στην « Αξία Κτήσης »].

5. Συντελεστές και Μέθοδοι Αποσβέσεων Παγίων

5.1 «Λογιστική βάση»

«18.3α.1 Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός μακροπρόθεσμου στοιχείου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με μαθηματικό τύπο (φόρμουλα) που κατανέμει συστηματικά την αξία του παγίου στην εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Ο νόμος δεν ορίζει αυστηρά τον τύπο (φόρμουλα) υπολογισμού των αποσβέσεων. Η επιλογή γίνεται, κατά την κρίση της διοίκησης της οντότητας, από τρεις γενικά αποδεκτές μεθόδους απόσβεσης που είναι η σταθερή, η φθίνουσα και η μέθοδος των μονάδων παραγωγής...
Σημειώσεις:

α) Η μέθοδος των μονάδων παραγωγής ενδείκνυται ιδιαίτερα σε περιπτώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού μεγάλης αξίας που παράγει αγαθά με μη σταθερούς ρυθμούς παραγωγής ανά περίοδο, π.χ. βάσει παραγγελιών, ή σε περίπτωση επιχειρήσεων εξόρυξης ορυκτών.

β) Μια παραλλαγή της μεθόδου των παραγόμενων μονάδων είναι η μέθοδος των ωρών λειτουργίας ενός μηχανήματος.

18.3α.4 Με βάση τα πραγματικά περιστατικά της κάθε οντότητας, η διοίκησή της δύναται να υιοθετήσει τους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης, όπως ισχύουν κάθε φορά με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, εάν κατά την κρίση της προσεγγίζουν τους λογιστικούς συντελεστές απόσβεσης. Στην περίπτωση αυτή δεν γεννάται θέμα διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης και συνακόλουθα δεν υπάρχει ανάγκη τήρησης διπλών μητρώων παγίων (για τη λογιστική και τη φορολογική βάση).

18.1.6 Ένα πάγιο είναι δυνατόν να αποτελείται από περισσότερα συστατικά στοιχεία, κάθε ένα εκ των οποίων δύναται να έχει σημαντική αξία κτήσης, διαφορετική ωφέλιμη

οικονομική ζωή και ποικίλλουσα υπολειμματική αξία. Στην περίπτωση αυτή, το κάθε συστατικό παρακολουθείται ως διακεκριμένο πάγιο, δηλαδή για κάθε συστατικό τηρείται ξεχωριστή μερίδα στο αρχείο παγίων (μητρώο παγίων), έστω και εάν το σύνολο των επιμέρους συστατικών θεωρείται λειτουργικά ενιαίο πάγιο, με την προϋπόθεση ότι η επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι σημαντική. Η παρακολούθηση των συστατικών γίνεται βάσει της γενικά παραδεκτής αρχής της λογιστικής των συστατικών (component account). Οίκοθεν νοείται ότι στην περίπτωση αυτή το συνολικό κόστος του παγίου επιμερίζεται στα επιμέρους συστατικά κατά την αρχική αναγνώριση.

18.1.7 Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής μπορεί να αντιμετωπίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο με βάση τα πραγματικά περιστατικά λαμβάνοντας υπόψη τους σχετικούς εννοιολογικούς ορισμούς. Ιδιαίτερα λαμβάνεται υπόψη το χρονικό διάστημα για το οποίο η τεχνική παρέμβαση έχει επιπτώσεις στη λειτουργία του παγίου (ωφέλιμη οικονομική ζωή), η σημαντικότητα του ποσού και η ανακτησιμότητα της δαπάνης. Όταν δεν πληρούνται οι σχετικές εννοιολογικές προϋποθέσεις, η σχετική δαπάνη αντιμετωπίζεται ως έξοδο.

18.1.8 Στα πλαίσια της παραγράφου 18.1.7 της παρούσης, κάποια πάγια ενδεχομένως να απαιτούν σημαντικές επιθεωρήσεις/συντηρήσεις σε τακτά διαστήματα, για εντοπισμό τεχνικών προβλημάτων ή ελαττωμάτων, ανεξαρτήτως του εάν θα λάβει χώρα αντικατάσταση μερών. Το κόστος τέτοιων επιθεωρήσεων/συντηρήσεων ενδέχεται να είναι σημαντικό. Στην περίπτωση αυτή, και με σκοπό την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης, το αρχικό κόστος κτήσης του παγίου θεωρείται ότι περιλαμβάνει και συστατικό επιθεώρησης/συντήρησης, το οποίο αναγνωρίζεται ως ξεχωριστό πάγιο, συστατικό του κτηθέντος παγίου, βάσει της γενικά παραδεκτής αρχής της λογιστικής των συστατικών (component account). Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, το εν λόγω κόστος αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστό συστατικό του παγίου κατά την αρχική αναγνώριση και υπόκειται (αυτό το συστατικό) σε απόσβεση στο χρονικό διάστημα που αφορά.

18.1.9 Οι δαπάνες ανάπτυξης αντιμετωπίζονται ως (άυλο) πάγιο όταν πληρούνται όλες οι αναφερόμενες προϋποθέσεις στην περίπτωση (δ) της παραγράφου 1 του άρθρου 18, ώστε να διασφαλίζεται ότι το σχετικό ποσό είναι ανακτήσιμο....

18.1.12 Μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά, και άυλα - ιδιόκτητα ή μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση), δηλαδή σε κάθε ημερομηνία που συντάσσονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις, επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης, πλέον των δαπανών βελτίωσης, πλέον των δαπανών επισκευής και συντήρησης (μόνο εφόσον πληρούν τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου), και αφαιρουμένων των προσαρμογών αξίας (αποσβέσεις και απομειώσεις).

Συγκεκριμένα:

α) Τα πάγια στοιχεία που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση της αξίας τους η οποία διενεργείται σε κάθε χρήση και ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα είναι κέρδος ή ζημία.

β) Τα πάγια στοιχεία με τεκμηριωμένα απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή [(not limited) ωφέλιμη οικονομική ζωή κατά την Οδηγία 34/2013] δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

γ) Όλα τα πάγια στοιχεία και ανεξάρτητα αν έχουν περιορισμένη ή απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή, υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, εφόσον υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει προκύψει απομείωση και η απομείωση αυτή είναι μόνιμη, δηλαδή δεν προβλέπεται κατά το χρόνο που έχει προκύψει ότι θα αναστραφεί.

([ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ](#) εφαρμογής του ν. [4308/2014](#))

18.3α.3 Με σκοπό την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, κατά το λογισμό των αποσβέσεων λαμβάνεται υπόψη, κατά την κρίση της οντότητας, η ωφέλιμη οικονομική ζωή και η υπολειμματική αξία του παγίου.

18.3α.4 Με βάση τα πραγματικά περιστατικά της κάθε οντότητας, η διοίκησή της δύναται να υιοθετήσει τους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης, όπως ισχύουν κάθε φορά με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, εάν κατά την κρίση της προσεγγίζουν τους λογιστικούς συντελεστές απόσβεσης. Στην περίπτωση αυτή δεν γεννάται θέμα διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης και συνακόλουθα δεν υπάρχει ανάγκη τήρησης διπλών μητρώων παγίων (για τη λογιστική και τη φορολογική βάση). ([ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ](#) εφαρμογής του ν. [4308/2014](#))

«1. Από λογιστικής απόψεως οι αποσβέσεις διενεργούνται ανεξαρτήτως του αν μέρος ή όλο το κτίριο είναι κενό.

2. Τα πάγια αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης τους. Ορισμός του κόστους κτήσης παρέχεται στο Παράρτημα των ορισμών του ν. [4308/2014](#).

3. Η κατανομή του πρόσθετου κόστους αγοράς όπως αμοιβές επαγγελματιών και φόροι, στην αξία του οικοπέδου και του κτιρίου, γίνεται βάσει του κόστους αγοράς εκάστου.» (Σ.ΛΟ.Τ. αριθμ. πρωτ.: [1552 ΕΞ 21.7.2016](#))

5.2 «Φορολογική βάση»

Σε κάθε περίπτωση ο χαρακτηρισμός των παγίων περιουσιακών στοιχείων καθώς και η υπαγωγή τους σε συγκεκριμένο συντελεστή απόσβεσης είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται καταρχήν από την ίδια την επιχείρηση και στη συνέχεια από την αρμόδια ελεγκτική αρχή.

Η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων για κάθε έτος με τους καθορισθέντες συντελεστές αποσβέσεων, είναι υποχρεωτική και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων (φορολογικών ετών). Υπόχρεοι είναι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξαρτήτως αν τα χρησιμοποιούν οι ίδιοι ή τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο, καθώς και ο μισθωτής σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

Η κοινωνία διενεργεί αποσβέσεις απ' ευθείας στο όνομά της σε ακίνητα τα οποία χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησής της ([ΠΟΛ.1013/21.1.2016](#))

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

[Δείτε συνοπτικά ανωτέρω στο Κεφ. 2 Πίνακας συντελεστών Φορολογικών Αποσβέσεων].

5.3 Φορολογικές συνέπειες από την μην ορθή διενέργεια αποσβέσεων

«Σε περίπτωση, που διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και οι επιχειρήσεις υποχρεούνται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώσουν τα προκύψαντα αποτελέσματα με την προσθήκη αυτών ως λογιστική διαφορά, ενώ σε αντίθετη περίπτωση, αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενήργησε.» ([ΠΟΛ.1073/31.3.2015](#))

5.4 Απόσβεση (Εσοδο) στην Επιχορήγηση περιουσιακών στοιχείων. Λογιστική βάση

«23.1.2 Οι κρατικές επιχορηγήσεις, είτε αφορούν απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε επιχορήγηση εξόδων, αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους, και με την προϋπόθεση ότι είναι σφόδρα πιθανό ότι θα εισπραχθούν. Συνήθως, η έγκριση των επιχορηγήσεων θεωρείται οριστική, όταν η οντότητα έχει τεκμηριωμένα συμμορφωθεί με τους όρους που διέπουν τη χορήγησή τους. Οι επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται, αναλόγως.

23.1.3 Οι κρατικές επιχορηγήσεις για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων αποσβένονται (κατανέμονται) στα αποτελέσματα ως έσοδο με το ίδιο σύστημα με το οποίο αποσβένεται η λογιστική αξία του επιχορηγηθέντος στοιχείου ως έξοδο.

23.1.4 Σε περίπτωση που οι επιχορηγήσεις αφορούν περιουσιακά στοιχεία που δεν υπόκεινται σε απόσβεση βάσει των προβλέψεων του νόμου, τα σχετικά ποσά μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα βάσει της γενικής αρχής του δεδουλευμένου, δηλαδή στην περίοδο που η οντότητα έχει εκπληρώσει οριστικά όλες τις δεσμεύσεις που σχετίζονται με τη χορήγηση της επιχορήγησης. ...

[Αφορά: επιχορηγήσεις του Ν. [3299/2004](#), του [3908/2011](#) και άλλες περιπτώσεις]

23.1.5 Εναλλακτικά του χειρισμού της παραγράφου 23.1.4, οι εν λόγω επιχορηγήσεις μπορούν να αποσβένονται (μεταφέρονται στα έσοδα) με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος για τα επιχορηγηθέντα στοιχεία. Η εναλλακτική αυτή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι δε θίγεται η εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

23.2.1 Οι κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα (ή ως μειωτικό στοιχείο του κόστους) στην περίοδο στην οποία οι δαπάνες που επιχορηγήθηκαν βαρύνουν τα αποτελέσματα.» ([ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ](#) εφαρμογής του ν. [4308/2014](#))

«Οι αποσβέσεις των επιχορηγήσεων ξεκινούν από την ημερομηνία της αναγνώρισής τους (ως υποχρεώσεις) και ολοκληρώνονται εντός της χρονικής περιόδου ολοκλήρωσης απόσβεσης των σχετικών παγίων. Για παράδειγμα έστω πάγιο αξίας 100 που αποκτήθηκε στο μέσον το 2014 και αποσβένεται εντός δεκαετίας (ετήσιες αποσβέσεις 10). Βάσει αυτού η ολοκλήρωση των αποσβέσεων θα ολοκληρωθεί την 30.06.2024.

Στο τέλος του 2015, έστω ότι αναγνωρίσθηκε επιχορήγηση 40. Η εν λόγω επιχορήγηση θα αποσβεσθεί μέχρι την 30.06.2024 δηλαδή σε 8,5 έτη και συνεπώς ετήσια απόσβεση από 01.01.2016 ευρώ $40/8,5=4,71$ » (Σ.ΛΟ.Τ. αριθμ. πρωτ.: [585 ΕΞ 7.4.2016](#))

Φορολογική βάση

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του [άρθρου 8](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του.

2. Με βάση την αιτιολογική έκθεση του [άρθρου 8](#) του ν. [4172/2013](#), με τις εν λόγω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για τον χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. [2238/1994](#), εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

3. Περαιτέρω, με την [ΠΟΛ.1223/8.10.2015](#) εγκύκλιό μας έχει γίνει δεκτό ότι για την

υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις:

α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραξής του εντός του ίδιου έτους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα άρθρα 11 και 13 του ν. [4308/2014](#) προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις.

4. Από ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας αναφέρονται περιπτώσεις όπου αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες είναι δικαιούχοι κρατικών επιχορηγήσεων με βάση προγραμματικές συμβάσεις που έχουν συνάψει με αυτούς τους φορείς για τις οποίες δεν υπάρχει οριστική έγκρισή τους, με αποτέλεσμα είτε ποτέ να μην καταβάλλονται ή η καταβολή τους να καθυστερεί σημαντικά και να πραγματοποιείται πέραν του οικείου φορολογικού έτους.

5. Κατόπιν των ανωτέρω διευκρινίζεται ότι προκειμένου να προσδιοριστεί ο χρόνος φορολογίας των κρατικών επιχορηγήσεων, θα πρέπει γι' αυτές να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραξής τους, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση αποκτάται κατά το έτος οριστικής έγκρισής τους από τα αρμόδια κατά περίπτωση όργανα, οπότε και φορολογείται.

Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που κρατικές επιχορηγήσεις έχουν περιληφθεί σε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων επειδή είχαν καταστεί δεδουλευμένες αλλά δεν είχε ληφθεί η απαιτούμενη έγκριση, μπορούν να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις.»

(Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1010732 ΕΞ 2017. Χρόνος απόκτησης εισοδήματος επιχορηγήσεων που εισπράττουν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες από φορείς Γενικής Κυβέρνησης)

«Διευκρινίζεται ότι όσον αφορά στις επιχορηγήσεις που εισπράττονται στα πλαίσια αναπτυξιακών νόμων (π.χ. ν. [1892/1990](#), ν. [3299/2004](#)) συνεχίζουν να ισχύουν όσα ειδικότερα ορίζονται στις σχετικές διατάξεις καθώς και οι οδηγίες που έχουν δοθεί για την εφαρμογή τους, ενώ για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, αυτές δεν προσαυξάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε (π.χ. οι επιχορηγήσεις από τον ΟΑΕΔ για την καταπολέμηση της ανεργίας αποτελούν μειωτικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού).»

([ΠΟΛ.1059/18.3.2015](#). Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 47, 57 και 58 του ν. [4172/2013](#)).

5.5 Διαφορές όσον αφορά τις αποσβέσεις, μεταξύ της «Λογιστικής» και της «Φορολογικής» βάσης.

[Δείτε συνοπτικά ανωτέρω στην Παρ. 1.3 Πίνακας ομοιοτήτων και διαφορών μεταξύ «Λογιστικής βάσης» και «Φορολογικής βάσης»].

• Χρόνος Έναρξης διενέργειας των Αποσβέσεων «Λογιστική βάση»

«18.3α.5 Ο λογισμός απόσβεσης για όλες τις κατηγορίες παγίων (ενσώματα, βιολογικά και άυλα-ιδιόκτητα ή χρηματοδοτικής μίσθωσης) αρχίζει από τον χρόνο που είναι έτοιμα για την χρήση για την οποία προορίζονται με βάση δωδεκατημόρια ». ([ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ](#) εφαρμογής του ν. [4308/2014](#))

«Φορολογική βάση»

«7. Με την παρ.6 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4 και όχι από το μήνα που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Σε περίπτωση πώλησης του παγίου πριν την ολοσχερή απόσβεσή του, διενεργούνται αποσβέσεις μέχρι και τον τελευταίο μήνα που χρησιμοποιήθηκε, χωρίς να ενδιαφέρει ο αριθμός των ημερών που χρησιμοποιήθηκε τον μήνα αυτό.» ([ΠΟΛ.1073/31.3.2015](#)) Προσοχή: Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε. Επομένως, σε περίπτωση αγοράς παγίου περιουσιακού στοιχείου με αξία μικρότερη των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ τον Δεκέμβριο 2016, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεσθεί εξ' ολοκλήρου εντός του φορολογικού έτους 2016.

5.6 Συνέπειες από την διαφοροποίηση μεταξύ «Λογιστικής» και «Φορολογικής» βάσης.

α) Το αρχείο (μητρώο) του παγίου πρέπει να παρακολουθεί τόσο τις λογιστικές όσο και τις φορολογικές αποσβέσεις.

«18.3α.10 Όταν οι λογιστικές αποσβέσεις διαφοροποιούνται από τις φορολογικές, η επιχείρηση οφείλει, όπως προβλέπεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 5 του νόμου, να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική όσο και τη φορολογική βάση. Συγκεκριμένα, το αρχείο (μητρώο) του παγίου πρέπει να παρακολουθεί τόσο τις λογιστικές όσο και τις φορολογικές αποσβέσεις. Για την περαιτέρω κατανόηση του θέματος, παρέχεται το παρακάτω παράδειγμα. Παράδειγμα (μητρώο παγίων με διαφορετικές λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις).....

18.3α.4 Με βάση τα πραγματικά περιστατικά της κάθε οντότητας, η διοίκησή της δύναται να υιοθετήσει τους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης, όπως ισχύουν κάθε φορά με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, εάν κατά την κρίση της προσεγγίζουν τους λογιστικούς συντελεστές απόσβεσης. Στην περίπτωση αυτή δεν γεννάται θέμα διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης και συνακόλουθα δεν υπάρχει ανάγκη τήρησης διπλών μητρώων παγίων (για τη λογιστική και τη φορολογική βάση). » ([ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ](#) εφαρμογής του ν. [4308/2014](#))

β) Απεικόνιση της προσωρινής διαφοράς μεταξύ Φορολογικής και Λογιστικής Βάσης στο έντυπο Ν

Στον πίνακα Κ' του Κ εντύπου Ε3, καταχωρούνται οι προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας, για τις επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π) ή τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) και φορολογικής αξίας όπως αυτές προκύπτουν με βάση τις διατάξεις του ν. [4172/2013](#).

Προσωρινή διαφορά (temporary difference) είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή άλλου στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της φορολογικής του βάσης, που η οντότητα αναμένει να επηρεάσει στο μέλλον τα φορολογητέα αποτελέσματα, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης θα ανακτηθεί ή διακανονιστεί, ή στην περίπτωση άλλων στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν θα επηρεαστούν τα φορολογητέα αποτελέσματα.

Μόνιμες διαφορές (permanent differences) είναι αυτές που προέρχονται από

δαπάνες οι οποίες δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση. Ειδικότερα, στη στήλη «Λογιστική Βάση» (του πίνακα Κ) καταχωρείται η συνολική λογιστική αξία των αντίστοιχων λογαριασμών της περιγραφόμενης κατηγορίας (π.χ. ενσώματα πάγια, προβλέψεις κ.ο.κ) όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Δ.Λ.Π. ή Ε.Λ.Π) της επιχείρησης στην οποία υφίστανται διαφορές από την αντίστοιχη αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του ν.[4172/2013](#) και η οποία καταχωρείται στην στήλη «Φορολογική Βάση».

Στην συνέχεια, στη στήλη «Διαφορές» και ειδικότερα στους κωδικούς 787, 795, υπολογίζονται από το σύστημα οι διαφορές (θετικές-αρνητικές) για τους λογαριασμούς εσόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους κωδικούς 771 και 779, ενώ στους κωδικούς 788, 796, υπολογίζονται οι αντίστοιχες διαφορές για τους λογαριασμούς εξόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους κωδικούς 772 και 780, προκειμένου στη συνέχεια να μεταφερθεί το σύνολο των διαφορών (θετικών-αρνητικών) από τους κωδικούς 797 και 798 στους αντίστοιχους κωδικούς 118 και 119 του εντύπου Ν.

«2. Επομένως, αν από τις διατάξεις του ν.[4308/2014](#) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) δεν παρέχεται η δυνατότητα εφάπαξ απόσβεσης της αξίας κτήσης των περιουσιακών στοιχείων με αποσβέσιμη αξία κατώτερη των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ, η όποια διαφορά θα εμφανίζεται στο έντυπο Ν ως προσωρινή διαφορά μεταξύ Φορολογικής και Λογιστικής Βάσης (Κ.Α. 118 και 119) προκειμένου να προκύψει το φορολογικό αποτέλεσμα.» (Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1082935 ΕΞ 2016 /25.5.2016 Απόσβεση παγίων περιουσιακών στοιχείων με αποσβέσιμη αξία μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ)

«1. Οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 [(ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή του Ν.[4308/2014](#) από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη με ένα τουλάχιστον εταίρο χωρίς περιορισμένη ευθύνη)] που κάνουν, σύμφωνα με το νόμο, χρήση της επιλογής της παραγράφου 8 του άρθρου 16:

...

ζ) Χρησιμοποιούν τις μεθόδους απόσβεσης παγίων στοιχείων της φορολογικής νομοθεσίας και δεν εφαρμόζουν τις σχετικές ρυθμίσεις των παραγράφων 3(α)(1) έως και 3(α)(4) του άρθρου 18 » . (Ν. [4308/2014](#), Άρθρο 30. Απλοποιήσεις και απαλλαγές) «Κατά την άποψη του ΣΛΟΤ οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του νόμου, αναφορικά με τη διενέργεια των αποσβέσεων προσαρμόζονται πλήρως με τις προβλέψεις της φορολογικής νομοθεσίας, δηλαδή εφαρμόζουν τα προβλεπόμενα από τη φορολογική νομοθεσία και για το χρόνο έναρξης διενέργειας των αποσβέσεων. Δηλαδή, για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 δεν επιτρέπεται απόκλιση από όσα προβλέπει η φορολογική νομοθεσία για το θέμα των αποσβέσεων.» (Σ.ΛΟ.Τ. αριθμ. πρωτ.: [386 ΕΞ 29.2.2016](#))

Κατά την εκτίμησή μας εφόσον το ύψος της διαφοροποίησης μεταξύ των χειρισμών που προβλέπονται στην «Λογιστική βάση» (και δεν τις εφαρμόζουμε, π.χ. διενεργούμε εφάπαξ απόσβεση σε πάγια αξίας μικρότερη των 1.500 ευρώ) και αυτών που γίνονται στην «Φορολογικής» βάσης δεν είναι «Σημαντικό μέγεθος» (*), δεν υπάρχει θέμα μη ορθής εφαρμογής των Ε.Λ.Π. Αυτό στηρίζεται στην 17.5.1 της Λογιστικής Οδηγίας « Η παράγραφος 5 ορίζει ότι οι απαιτήσεις αυτού του νόμου σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση, γνωστοποίηση και ενοποίηση, μπορεί να παραβλέπονται, μόνο εάν η επίπτωση της μη συμμόρφωσης προς αυτές δεν είναι σημαντική στα πλαίσια της έννοιας του σημαντικού μεγέθους (*) που καθορίζεται στο Παράρτημα Α των όρων του νόμου».

.....

(*) **Σημαντικό μέγεθος (material):** Παραλείψεις ή σφάλματα σε κονδύλια είναι σημαντικά εάν θα μπορούσαν ατομικά ή αθροιστικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται βάσει των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το σημαντικό μέγεθος εξαρτάται από το μέγεθος και τη φύση της παράλειψης ή του σφάλματος, κρινόμενο υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις. Το μέγεθος ή η φύση του κονδυλίου, ή ένας συνδυασμός και των δύο, θα μπορούσε να είναι καθοριστικός παράγων. (Ν. [4308/2014](#) - ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α.: ΟΡΙΣΜΟΙ)



20) Λογισμός αποσβέσεων (έσοδο) στον λογαριασμό των επιχορηγήσεων (λογ. 41.10)

Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α του ν. [4308/2014](#), κρατική επιχορήγηση είναι οι πόροι που το κράτος διαθέτει σε μια οντότητα, ως αντάλλαγμα για παρελθούσα ή μελλοντική συμμόρφωση προς συγκεκριμένες συνθήκες που σχετίζονται με τις λειτουργικές της δραστηριότητες. Οι κρατικές επιχορηγήσεις μπορεί να αφορούν είτε την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε την επιχορήγηση εξόδων. Για σκοπούς αυτής της διάταξης, με το κράτος εξομοιώνονται όλοι οι κρατικοί φορείς καθώς και οι παρόμοιες με αυτό υπηρεσίες, τοπικές, εθνικές ή διεθνείς. Δηλαδή κράτος για σκοπούς αυτής της διάταξης είναι η εθνική κυβέρνηση, όλες οι υπηρεσίες που τελούν υπό τον έλεγχο του κράτους ή εποπτεύονται από αυτό, όλες οι βαθμίδες της τοπικής αυτοδιοίκησης, η Ευρωπαϊκή Ένωση και όλοι οι υπαγόμενοι σε αυτήν ή εποπτευόμενοι από αυτήν φορείς.

[Σχέδιο Ε.Λ.Π] Λογ. : 58 Κρατικές επιχορηγήσεις

Εμφάνιση στον Ισολογισμό.

Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο	X	X

- Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε.
- Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα

μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.

- Οι κρατικές επιχορηγήσεις για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων αποσβένονται (κατανέμονται) στα αποτελέσματα ως έσοδο με το ίδιο σύστημα με το οποίο αποσβένεται η λογιστική αξία του επιχορηγηθέντος στοιχείου ως έξοδο.
- Σε περίπτωση που οι επιχορηγήσεις αφορούν περιουσιακά στοιχεία που δεν υπόκεινται σε απόσβεση βάσει των προβλέψεων του νόμου, τα σχετικά ποσά μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα βάσει της γενικής αρχής του δεδουλευμένου, δηλαδή στην περίοδο που η οντότητα έχει εκπληρώσει οριστικά όλες τις δεσμεύσεις που σχετίζονται με τη χορήγηση της επιχορήγησης.
- Εναλλακτικά του χειρισμού της παραγράφου 23.1.4, οι εν λόγω επιχορηγήσεις μπορούν να αποσβένονται (μεταφέρονται στα έσοδα) με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος για τα επιχορηγηθέντα στοιχεία. Η εναλλακτική αυτή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι δε θίγεται η εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

.....

Εφόσον η επιχείρηση έχει λάβει επιχορηγήσεις οι οποίες υπόκεινται σε αποσβέσεις ανάλογες με τις αποσβέσεις των παγίων που έχουν επιχορηγηθεί προβαίνει στο σχετικό υπολογισμό και τις αντιστοιχες λογιστικές εγγραφές.

ΧΡΕΩΣΗ

Λογ. 41.10 **Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων**

ΠΙΣΤΩΣΗ

81.01 .05 Έσοδα / Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων



21) Κατάρτιση Φύλλου Μερισμού Δαπανών

• Τα κατ' είδος έξοδα, τα οποία στη γενική λογιστική παρακολουθούνται στους λογαριασμούς των ομάδων 2 και 6, κατατάσσονται κατά προορισμό. Κριτήριο κατάταξης είναι ο σκοπός (προορισμός) για τον οποίο πραγματοποιούνται.

-

- **Κόστος παραγωγής (Production cost):** Το κόστος που αποδίδεται σε αγαθά ή υπηρεσίες που παράγει ή προσφέρει η οντότητα. Δηλαδή το σύνολο των εξόδων που πραγματοποιούνται στο στάδιο μετατροπής της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν ή μετατροπής ενός υλικού από μία μορφή σε άλλη κατά τη διάρκεια ενός σταδίου ή φάσεως κατεργασίας. Το κόστος παραγωγής περιλαμβάνει :
 - Αξία των υλικών, (Α' και Β' ύλες, κ.λπ _
 - Κόστος εργασίας παραγωγής.
 - Κόστος άμεσων και έμμεσων λοιπών στοιχείων παραγωγής (γενικά βιομηχανικά έξοδα).
- **Κόστος λειτουργίας διοικήσεως** είναι τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών της οντότητας.

- **Κόστος λειτουργίας διαθέσεως (έξοδα διαθέσεως)** είναι τα έξοδα που γίνονται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών της οντότητας..
- **Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας** είναι το κόστος του δανειακού κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας και τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των χρηματοληπτικών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών της οντότητας .
- Οι δαπάνες-έξοδα της επιχείρησης (ομάδα 6 –οργανικά έξοδα κατ’ είδος) μερίζονται στις διάφορες λειτουργίες (παραγωγή – διοίκηση – έρευνα – διάθεση – χρηματοοικονομικά) της επιχείρησης
- Ο μερισμός γίνεται με διάφορα κριτήρια τα οποία πρέπει να είναι λογικά και να ακολουθούνται παγίως.
 - Αν η επιχείρηση τηρεί αναλυτική λογιστική (σε περιοδική βάση),ο μερισμός γίνεται κατά την διάρκεια της χρήσης , αλλιώς καταρτίζεται φύλλο μερισμού μετά το τέλος της χρήσης.
 - Η κατάρτιση του φύλλου μερισμού είναι απαραίτητη ώστε να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές κλεισίματος.

Το «φύλλο μερισμού», είναι πια απαραίτητο και για την σύνταξη του (νέου) εντύπου Ε3.



22) Κοστολόγηση και αποτίμηση αποθεμάτων – Αξία Απογραφής.

Ε.Λ.Π, Ν. 4308/2014 - Άρθρο 20. Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

1. Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης.
2. Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους.
3. Το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει:
 - α) Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο και
 - β) μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής.
4. Τα κόστη διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.
5. Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο.
6. Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ’ είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
7. Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος:
 - α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά

αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται.

β) Η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα. Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση διαφορετικές μέθοδοι μπορεί να δικαιολογούνται.

γ) Το κόστος αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους.

8. Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου.

ΠΡΟΣΟΧΗ :

Άρθρο 25 (Ν. 4172/2013) . Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων

Τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. **[Ισχύει και φορολογικά]**

Ωστόσο, ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση.

.....

- Τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για πώληση στη συνήθη εμπορική δραστηριότητα της οντότητας (εμπορεύματα ή προϊόντα) ή βρίσκονται υπό επεξεργασία για τη μετατροπή τους σε προϊόντα. Περιλαμβάνουν επίσης τα πάσης φύσεως υλικά που προορίζονται να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία, για την παραγωγή προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών.
 - Συνήθεις τύποι αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα.
 - Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάσταση τους. Ο όρος «παρούσα θέση» αναφέρεται στη γεωγραφική θέση στην οποία βρίσκονται (π.χ. σε αποθήκη στην Αθήνα ή στη Θεσσαλονίκη). Ο όρος «κατάσταση» αναφέρεται στο στάδιο επεξεργασίας για παραγόμενα προϊόντα.
 - Το κόστος αγοράς για εμπορεύματα και υλικά περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους **(εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από την φορολογική αρχή, όπως ο ΦΠΑ)**, μεταφορικά, κόστη παράδοσης και άλλα κόστη άμεσα επιρριπτά στην απόκτηση των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης των αποθεμάτων.
- [Προσοχή : Το Ε.Γ.Λ.Σ προέβλεπε ότι : «1. Οι αγορές αποθεμάτων που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσεως καταχωρούνται στη χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 2 (των ειδικών υπολογαριασμών αγορών) με την τιμή κτήσεώς τους, δηλαδή με την τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς»]**.

Όταν υπάρχει παραγωγική ή μεταποιητική διαδικασία για προϊόντα ή υπηρεσίες, το κόστος κτήσης αυτών προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης.

- Το έμμεσο κόστος παραγωγής (σταθερό ή μεταβλητό) της περιόδου κατανέμεται με μια εύλογη αναλογία στο κόστος παραγωγής των επιμέρους προϊόντων ή υπηρεσιών.
- Ιδιαίτερα, το σταθερό κόστος παραγωγής (αποσβέσεις, συντήρηση, κλπ.) επιμερίζεται με μια εύλογη αναλογία στα επιμέρους παραγόμενα προϊόντα, λαμβάνοντας υπόψη την κανονική παραγωγική δυναμικότητα των παγίων σε πραγματικές συνθήκες λειτουργίας. Το μέγεθος αυτό μπορεί να προκύπτει και απολογιστικά, ως μέσος όρος ενός αριθμού περιόδων.
- **Η απαίτηση για εύλογη κατανομή συνεπάγεται ότι το σταθερό κόστος που αναλογεί σε μειωμένη παραγωγή (κόστος αδράνειας ή κόστος υποαπασχόλησης) αναγνωρίζεται κατευθείαν στην κατάσταση αποτελεσμάτων προσαυξάνοντας το κόστος πωληθέντων, χωρίς να επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων.**
- Ωστόσο, όταν το κόστος αδράνειας είναι σημαντικό, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το ποσό αυτό μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Λοιπά έξοδα και ζημιές», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.
- **Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο.** Η ρητή αναφορά του νόμου σε «σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους» θέτει ένα όριο σημαντικότητας κατά την κρίση της οντότητας.
- **Συνήθεις περιπτώσεις αποθεμάτων, το κόστος των οποίων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους, είναι η κατασκευή ακινήτων, η παραγωγή βιολογικών προϊόντων (π.χ. ιχθυοκαλλιέργεια), τα προϊόντα που απαιτούν σημαντικό χρόνο ωρίμανσης (π.χ. τυρί ή κρασί), καθώς και τα επί παραγγελία παραγόμενα αποθέματα που απαιτούν σημαντική κατασκευαστική περίοδο.**
- Διευκρινίζεται ότι η απαίτηση του άρθρου 17 για συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών σημαίνει ότι η δυνατότητα επίρριψης τόκων στην παραγωγή παρέχεται για το σύνολο των παραγόμενων ειδών, παγίων ή αποθεμάτων. **Δηλαδή, δεν γίνεται αποδεκτή η επίρριψη τόκων μόνο στα αποθέματα και όχι στα ιδιοπαραγόμενα πάγια εφόσον υπάρχουν. Πολλώ δε μάλλον, δεν είναι αποδεκτή η επίρριψη αναλογίας τόκων σε επιλεγμένα μόνο στοιχεία των αποθεμάτων ή των ιδιοπαραγόμενων παγίων.**
- Η δυνατότητα επίρριψης τόκων παρέχεται και για συμβόλαια παροχής υπηρεσιών που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης.
- **Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης**

αξίας, ώστε να διασφαλίζεται ότι τα αποθέματα παρουσιάζονται πάντοτε σε ποσό που είναι ανακτήσιμο.

- Όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημιά) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Ωστόσο, όταν η ζημιά απομείωσης είναι σημαντική, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η ζημιά αυτή μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.
- Η «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» ορίζεται ως η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης του αποθέματος στην κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης.
- Το κόστος κτήσης προσδιορίζεται με μία γενικά αποδεκτή μέθοδο, όπως η FIFO, η μέθοδος του σταθμικού μέσου όρου σε όλες τις αποδεκτές εκδοχές της, ή και η μέθοδος της λιανικής (βλέπε παρ. 4.4.4 της εγκυκλίου ΠΟΛ 1003/2014). **Η LIFO δεν είναι αποδεκτή μέθοδος.**
- Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, όπως τα επί παραγγελία (π.χ. ειδικών προδιαγραφών) αποθέματα.
- Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης για αποθέματα που έχουν την ίδια φύση ή χρήση γίνεται με την ίδια μέθοδο.
- Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης για αποθέματα που δεν έχουν την ίδια φύση ή χρήση μπορεί να γίνει με διαφορετικές μεθόδους. Για παράδειγμα μπορεί από την ίδια οντότητα, να χρησιμοποιείται η μέθοδος FIFO για τα υλικά προς βιομηχανοποίηση και η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου για τα εμπορεύματα.

.....

(ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ)

[20.6.2 Όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημιά) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Ωστόσο, όταν η ζημιά απομείωσης είναι σημαντική, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η ζημιά αυτή μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

Παράδειγμα

Την 31η Δεκεμβρίου του 20X1 η επιχείρηση είχε στην κατοχή της αποθέματα για τα οποία δίνονται οι παρακάτω πληροφορίες.

	Σενάριο Α	Σενάριο Β
Αξία κτήσης αρχικού αποθέματος	100	100
Αγορές περιόδου	1200	1200
Αξία κτήσης τελικού αποθέματος (ΤΑ)	150	150
Απαιτούμενο κόστος για την πώληση ΤΑ	20	20
Εκτιμώμενη αξία πώλησης ΤΑ	190	160

Ζητείται να προσδιοριστεί η αξία επιμέτρησης για τα σενάρια Α και Β και το ποσό της σχετικής ζημιάς, εάν υπάρχει.

Ανάλυση - απάντηση

	<u>Σενάριο Α</u>	<u>Σενάριο Β</u>
Εκτιμώμενη αξία πώλησης	190	160
Απαιτούμενο κόστος για την πώληση	20	20
Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία	170	140
Αξία επιμέτρησης (κόστος κτήσης / ΚΡΑ)	150	140
Ζημιά επιμέτρησης (0 / 140-150)	-	10
Κόστος πωληθέντων	1150	1160

	Χρέωση	Πίστωση
Εγγραφή απομείωσης αποθεμάτων 31/12/20Χ1 - Σενάριο Β		
Απομείωση εμπορευμάτων (ζημιά)	10	
Σωρευμένη απομείωση εμπορευμάτων (αντίθετος)		10

20.6.3 Η επιβάρυνση του κόστους πωληθέντων μπορεί να γίνεται συγκεντρωτικά. Δηλαδή, με το ποσό της συνολικής ζημιάς επιμέτρησης (για όσα είδη αποθεμάτων συντρέχει περίπτωση) γίνεται συγκεντρωτική εγγραφή (με κίνηση αντίθετου λογαριασμού των αποθεμάτων), χωρίς να απαιτείται ενημέρωση του αναλυτικού αρχείου που μπορεί να τηρεί η επιχείρηση κατ' είδος αποθέματος.

20.6.4 Ο αντίθετος λογαριασμός παρακολούθησης της σωρευμένης απομείωσης-υποτίμησης των αποθεμάτων του τέλους της περιόδου συνεκτιμάται κατά την επιμέτρηση στο τέλος της επόμενης περιόδου.

20.6.5 Η «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» ορίζεται ως η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης του αποθέματος στην κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης. Το κόστος που απαιτείται για την πώληση είναι συνήθως οι προμήθειες πώλησης, τα έξοδα συσκευασίας και τα μεταφορικά.]



23) Λήψη ισοζυγίου προ κλεισίματος

Λαμβάνουμε και ελέγχουμε/επισκοπούμε τα δεδομένα του Ισοζυγίου αυτού.



24) Ενδοομλικές Συναλλαγές – Υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών .

Ν.4172/2013 - Άρθρο 50. Ενδοομλικές συναλλαγές

1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από **το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των**

διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

.....
ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4174 - Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις.

Άρθρο 21. Φάκελος Τεκμηρίωσης

1. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης. Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

2. Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον:

α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή

β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος.

3. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, **καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος** και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία. Τα υπόχρεα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 2 του παρόντος.

4. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

5. Ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 3 περιλαμβάνει ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται στους Φακέλους και που οφείλονται σε οποιαδήποτε μεταβολή των

συνθηκών της αγοράς. Ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει να ενημερώνει το Φάκελο έως το τέλος του φορολογικού έτους εντός του οποίου η παραπάνω μεταβολή λαμβάνει χώρα. Με την επιφύλαξη των ανωτέρω οι Φάκελοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της παραγράφου 3 μπορούν να χρησιμοποιηθούν για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον επικαιροποιηθούν ενσωματώνοντας όλες τις αναγκαίες αλλαγές. Η επικαιροποίηση του Φακέλου γίνεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων είναι δυνατός ο καθορισμός των επικαιροποιήσεων που κρίνονται απαραίτητες όσον αφορά το περιεχόμενο των Φακέλων Τεκμηρίωσης είτε σε ετήσια είτε μόνιμη βάση.

6. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται και εξειδικεύονται το ακριβές περιεχόμενο και τα στοιχεία που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι παραπάνω φάκελοι θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, οι αποδεκτές μέθοδοι καθορισμού των τιμών των συναλλαγών και, οι μέθοδοι καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους. Με όμοια απόφαση μπορεί να προβλέπεται η μέθοδος υπολογισμού του κύκλου εργασιών και των αντίστοιχων λογιστικών προτύπων, όπως επίσης απλουστευμένη διαδικασία για πολύ μικρές και μικρές οντότητες, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 2 του ν. [4308/2014](#) (Α' 251), καθώς επίσης και απαλλαγές από την υποχρέωση τεκμηρίωσης για πολύ μικρές οντότητες.

Προθεσμία Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών και κατάρτισης του Φακέλου Τεκμηρίωσης. Έως 30-6-2018.

.....

Άρθρα

Φάκελος ενδοομιλικών συναλλαγών: Εισαγωγή - Αρχικοί προβληματισμοί .

Κωστής Ν. Ντρούκας, MSc - Οικονομολόγος - Σύμβουλος Επιχειρήσεων

.....

Όλα τα παραπάνω ενσωματώνονται στην Πρότυπη Σύμβαση Φορολογίας του ΟΟΣΑ για το εισόδημα και το κεφάλαιο (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (OECD Model Tax Convention)), η οποία αποτελεί τη βάση των διμερών συμβάσεων φορολογίας εισοδήματος μεταξύ των κρατών-μελών του ΟΟΣΑ και μεταξύ των κρατών-μελών του ΟΟΣΑ και των τρίτων χωρών.

Ειδικότερα, τα άρθρα που καθορίζουν το πλαίσιο φορολόγησης των πολυεθνικών επιχειρήσεων είναι:

- α) το άρθρο 4 το οποίο ορίζει την κατοικία (έδρα),
- β) τα άρθρα 5 και 7 τα οποία προσδιορίζουν τη φορολογία των μόνιμων εγκαταστάσεων,
- γ) το άρθρο 9 που αφορά τη φορολόγηση των κερδών των συνδεδεμένων εταιρειών και εφαρμόζει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού (αρχή των ίσων αποστάσεων),
- ε) τα άρθρα 10, 11, 12 που καθορίζουν τη φορολόγηση των μερισμάτων, των τόκων και των δικαιωμάτων, και

στ) τα άρθρα 24, 25, 26 τα οποία περιέχουν ειδικές διατάξεις σχετικά με την απαγόρευση των διακρίσεων, την επίλυση και την ανταλλαγή πληροφοριών.

Η Επιτροπή Δημοσιονομικών Υποθέσεων αποτελεί το κύριο όργανο φορολογικής πολιτικής του ΟΟΣΑ. Μέσα από το πλαίσιο δημιουργίας συνεχόμενων αναφορών

προσπαθεί, και έχει ενθαρρύνει την αποδοχή κοινών ερμηνειών (εναρμόνιση), μειώνοντας έτσι τον κίνδυνο της μη ορθής φορολόγησης που προκύπτει συνήθως από την αλληλεπίδραση των νόμων και των πρακτικών φορολόγησης μεταξύ διαφορετικών κρατών.

Μέσα από το παραπάνω πλαίσιο δράσης, ένα από τα πιο σημαντικά ζητήματα που προέκυψε είναι η ορθή τιμολόγηση μεταξύ των συνδεδεμένων πολυεθνικών επιχειρήσεων (transfer pricing). Ο όρος transfer pricing, που στην Ελλάδα έχει επικρατήσει ως «ενδοομιλική τιμολόγηση ή ενδοομιλικές συναλλαγές», ουσιαστικά αναφέρεται στις τιμές στις οποίες μια επιχείρηση συναλλάσσει φυσικά αγαθά και άυλα περιουσιακά στοιχεία ή παρέχει υπηρεσίες σε άλλες συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Με τη σειρά του ο όρος «συνδεδεμένη επιχείρηση», αντικατοπτρίζει τις ειδικές εκείνες συνθήκες των εταιρειών, που όπως αναφέρθηκε στο 1ο μέρος του παρόντος άρθρου, ορίζονται **στο άρθρο 9, εδάφια 1α και 1β του Μοντέλου Συμβάσης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ**. Κάτω από αυτές τις συνθήκες, **δύο επιχειρήσεις είναι συνδεδεμένες, αν η μία από αυτές συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, στον έλεγχο, ή στο κεφάλαιο της άλλης ή αν τα ίδια άτομα συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο, ή το κεφάλαιο και των δύο εταιρειών (δηλαδή αν και οι δύο επιχειρήσεις βρίσκονται κάτω από τον ίδιο έλεγχο)**. (Article 9 ASSOCIATED ENTERPRISES 1. Where a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,)

Στην Ελλάδα παράλληλα, ο όρος «συνδεδεμένη επιχείρηση» ακολουθώντας τις οδηγίες του ΟΟΣΑ, καθορίστηκε σε ένα πιο στενό πλαίσιο συνθηκών. Για την ακρίβεια, σύμφωνα με την περ. ζ του [άρθρου 2 \(Ορισμοί\) του Ν.4172/2013, συνδεδεμένο πρόσωπο](#) ονομάζεται κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι **συγγενικό πρόσωπο** ή με το οποίο συνδέεται. (Επισημάνση: «συγγενικό πρόσωπο»: ο/η σύζυγος και οι ανιόντες ή κατιόντες σε ευθεία γραμμή. περ. στ) [άρθρου 2 Ν.4172/2013](#)).

Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα: αα) **κάθε πρόσωπο** που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιος πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

Επισημάνση: Οι έμμεσες συμμετοχές προκύπτουν με πολλαπλασιασμό των κατεχόμενων ποσοστών μέσω των διαδοχικών βαθμίδων ([ΠΟΛ.1142/2.7.2015](#))

γγ) **κάθε πρόσωπο** με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

Ειδικότερες διευκρινίσεις/επισημάνσεις σχετικά με τη σύνδεση προσώπων με βάση την Ελληνική Νομοθεσία:

Διοικητική εξάρτηση ([ΠΟΛ.1142/2.7.2015](#) Άρθρο 2)

- Περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή ένας ή περισσότεροι διευθύνοντες σύμβουλοι ή διαχειριστές του διορίζονται από το άλλο

πρόσωπο,

- Το ίδιο πρόσωπο ή πρόσωπα που συμμετέχουν στη διοίκηση του ενός προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή του διαχειριστή, συμμετέχουν και στη διοίκηση του άλλου προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή διαχειριστή,
 - Τρίτο πρόσωπο διορίζει και στα δύο πρόσωπα, περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου τους ή έναν ή περισσότερους από τους διευθύνοντες συμβούλους τους ή διαχειριστές τους.

Καθοριστική επιρροή (ΠΟΛ.1142/2.7.2015 Άρθρο 2)

- Το πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις του άλλου προσώπου και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού του δανειολήπτη,

- Τρίτο πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις και στα δύο πρόσωπα και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού των δανειοληπτών,

- Το ένα πρόσωπο προμηθεύει ή ορίζει τον/τους προμηθευτές σε ποσοστό τουλάχιστον ενενήντα τοις εκατό (90%) των πρώτων και βοηθητικών υλών που απαιτούνται για την παραγωγή του συνόλου των προϊόντων του άλλου προσώπου και προκύπτει από σύμβαση (έγγραφη ή προφορική) ότι καθορίζει τις τελικές τιμές πώλησης των προϊόντων.

Κοινοπραξίες και Φυσικά Πρόσωπα (ΠΟΛ.1142/2.7.2015 Άρθρο 3)

Υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων», κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών έχει κάθε είδους κοινοπραξία για τις συναλλαγές της με συνδεδεμένα πρόσωπα. Αντίθετα, η ως άνω υποχρέωση δεν καταλαμβάνει σε καμία περίπτωση φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση) ή όχι, για τις συναλλαγές τους με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα.

Συμβάσεις δικαιόχρησης (franchising) (ΠΟΛ.1142/2.7.2015 Άρθρο 2)

Η σχέση δικαιοπαρόχου – δικαιοδόχου σε περιπτώσεις συμβάσεων δικαιόχρησης (franchising) δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, – η σχέση του αποκλειστικού ή κύριου προμηθευτή εμπορευμάτων ή παροχής υπηρεσιών ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο, δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013.

Απαλλαγή τεκμηρίωσης (ΠΟΛ.1142/2.7.2015 Άρθρο 3)

Επισημαίνεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, τα οποία απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος (φορείς γενικής κυβέρνησης, με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, Τράπεζα της Ελλάδος, εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου κλπ) βάσει των διατάξεων του ν.4172/2013 ή ειδικών διατάξεων νόμων, δεν έχουν υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα.

.....

ΠΟΛ.1142/2.7.2015

Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν.4172/2013 και ν.4174/2013

Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα τις διατάξεις της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, οι οποίες ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, **ως**

«συνδεδεμένο πρόσωπο» νοείται κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται.

Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:
αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

2. Για την εφαρμογή των υποπεριπτώσεων αα' και ββ' της περ. ζ' του [άρθρου 2](#) του [ν.4172/2013](#), οι έμμεσες συμμετοχές προκύπτουν με πολλαπλασιασμό των κατεχόμενων ποσοστών μέσω των διαδοχικών βαθμίδων.

Εάν, για παράδειγμα, η εταιρεία Α συμμετέχει με ποσοστό 80% στο κεφάλαιο της εταιρείας Β, η Β με τη σειρά της συμμετέχει με ποσοστό 60% στο κεφάλαιο της εταιρείας Γ και η Γ συμμετέχει με ποσοστό 80% στο κεφάλαιο της εταιρείας Δ, τότε η εταιρεία Α συμμετέχει έμμεσα, με 48% (80% x 60%) στο κεφάλαιο της εταιρείας Γ και με 38,4% (48% x 80%) στο κεφάλαιο της εταιρείας Δ.

Επίσης, σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ενός προσώπου από άλλο πρόσωπο ή άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης δύο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, κατά την έννοια της υποπερίπτωσης γγ' των ως άνω διατάξεων, υπάρχει **όταν ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά),** προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις/καταστάσεις:

- περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή ένας ή περισσότεροι διευθύνοντες σύμβουλοι ή διαχειριστές του διορίζονται από το άλλο πρόσωπο,

- το ίδιο πρόσωπο ή πρόσωπα που συμμετέχουν στη διοίκηση του ενός προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή του διαχειριστή, συμμετέχουν και στη διοίκηση του άλλου προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή διαχειριστή,

- τρίτο πρόσωπο διορίζει και στα δύο πρόσωπα, περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου τους ή έναν ή περισσότερους από τους διευθύνοντες συμβούλους τους ή διαχειριστές τους.

Όσον αφορά στη σχέση άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή άσκησης καθοριστικής επιρροής ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο ή άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής δυο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, κατά την έννοια της ίδιας ως άνω υποπερίπτωσης γγ' αυτή υπάρχει, ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), όταν προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις κάτωθι καταστάσεις:

- το πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή

παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις του άλλου προσώπου και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού του δανειολήπτη,

- τρίτο πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις και στα δύο πρόσωπα και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού των δανειοληπτών,

- το ένα πρόσωπο προμηθεύει ή ορίζει τον/τους προμηθευτές σε ποσοστό τουλάχιστον ενενήντα τοις εκατό (90%) των πρώτων και βοηθητικών υλών που απαιτούνται για την παραγωγή του συνόλου των προϊόντων του άλλου προσώπου και προκύπτει από σύμβαση (έγγραφη ή προφορική) ότι καθορίζει τις τελικές τιμές πώλησης των προϊόντων. Η σχέση δικαιοπάροχου - δικαιοδόχου σε περιπτώσεις συμβάσεων δικαιόχρησης (franchising) δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του [άρθρου 2](#) του ν.4172/2013,

- Η σχέση του αποκλειστικού ή κύριου προμηθευτή εμπορευμάτων ή παροχής υπηρεσιών ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο, δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του [άρθρου 2](#) του ν.4172/2013.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του [άρθρου 50](#) του ν.4172/2013, οι οποίες επίσης εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, ορίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του [άρθρου 2](#) του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου (παρ. 1). Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (παρ. 2).

Για την εκπλήρωση τήρησης της πιο πάνω αρχής τα συνδεδεμένα κατά την έννοια της περ. ζ' του [άρθρου 2](#) του Κ.Φ.Ε. πρόσωπα, υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 21](#) του ν.4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης και να υποβάλουν συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές (σχετ. οι [ΠΟΛ.1097/9.4.2014](#) και [ΠΟΛ.1144/15.5.2014](#) Αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε.). Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων», κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών έχουν μόνο τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά ορίζονται στις περιπτώσεις γ' και δ' του [άρθρου 2](#) του ν.4172/2013, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα πρόσωπα της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου, είτε αυτά είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, είτε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Επομένως και η κάθε είδους κοινοπραξία της περ. δ' του [άρθρου 2](#) εμπίπτει στις ως

άνω διατάξεις για τις συναλλαγές της με συνδεδεμένα πρόσωπα. Αντίθετα, η ως άνω υποχρέωση δεν καταλαμβάνει σε καμία περίπτωση φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση) ή όχι, για τις συναλλαγές τους με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα.

Επισημαίνεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, τα οποία απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, βάσει των διατάξεων του [ν.4172/2013](#) ή ειδικών διατάξεων νόμων, δεν έχουν υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα.

4. Όσον αφορά τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, διευκρινίζεται ότι υποχρέωση τεκμηρίωσης με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 50 και 51](#) του [ν.4172/2013](#) και του [άρθρου 21](#) του [ν.4174/2013](#) έχουν σε κάθε περίπτωση οι μόνιμες εγκαταστάσεις των προσώπων αυτών στην Ελλάδα, κατά την έννοια είτε των διατάξεων του [άρθρου 6](#) του [ν.4172/2013](#) ή της οικείας Σύμβασης περί Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα με αυτές πρόσωπα, καθώς και για τις συναλλαγές που αναφέρονται ρητά στις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 21](#) του [ν.4172/2013](#).

Η ανωτέρω υποχρέωση καταλαμβάνει και αλλοδαπό δικαιούχο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, κάτοικο χώρας με την οποία έχει υπογραφεί σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, που αποκτά εισόδημα από εκμετάλλευση ακίνητου στην Ελλάδα δίχως να εξετάζεται εάν υπάρχει ή όχι μόνιμη εγκατάσταση του στην Ελλάδα, καθόσον ο αλλοδαπός δικαιούχος για το εισόδημά του αυτό φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις των [άρθρων 47 και 58](#) του [ν.4172/2013](#) και για το σκοπό αυτό υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τις διατάξεις του [άρθρου 68](#) του ίδιου νόμου (σχετ. η [ΠΟΛ.1069/23.3.2015](#) ερμηνευτική εγκύκλιος).

5. Σε περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων καθώς και παροχής πιστώσεων, ταμειακών διευκολύνσεων και καταθέσεων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων της περίπτωσης ζ' του [άρθρου 2](#) του [ν.4172/2013](#) και προκειμένου για τον υπολογισμό των ορίων της [παρ. 2 του άρθρου 21](#) του [ν.4174/2013](#) (Κ.Φ.Δ.), βάσει των οποίων υφίσταται απαλλαγή ή υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, λαμβάνεται υπόψη το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που χρεώνεται/πιστώνεται και όχι το ποσό του κεφαλαίου επί του οποίου υπολογίστηκαν. Ομοίως, για τις ανάγκες σύνταξης του φακέλου τεκμηρίωσης και κατάρτισης του περιεχομένου του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, αντικείμενο τεκμηρίωσης προκειμένου για τη διαπίστωση της τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», αποτελούν οι δεδουλευμένοι τόκοι του δανείου που χρεώνονται (δαπάνη) ή που πιστώνονται (έσοδο) και που προκύπτουν από την δανειακή σύμβαση, καθόσον οι τόκοι αυτοί επηρεάζουν τα αποτελέσματα. Διευκρινίζεται ότι κατά την παροχή εγγυήσεων, για τον υπολογισμό των ορίων της [παρ. 2 του άρθρου 21](#) του [ν.4174/2013](#) λαμβάνεται υπόψη μόνο το ύψος των προμηθειών ή αμοιβών εγγύησης.

Επιπλέον, τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μέτοχους καθώς και οι αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη των Διοικητικών Συμβουλίων δεν αποτελούν ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και επομένως δεν εμπίπτουν ως αντικείμενο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών του φακέλου τεκμηρίωσης και κατ' επέκταση δεν αναφέρονται στο συνοπτικό πίνακα πληροφοριών.

6. Επίσης, με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α' της [ΠΟΛ.1097/9.4.2014](#) Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει, ορίζεται ότι σε περίπτωση διακοπής της σχέσης σύνδεσης στη

διάρκεια του φορολογικού έτους, τότε υποχρέωση τεκμηρίωσης υφίσταται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μέχρι την ημερομηνία διακοπής της σχέσης, καθώς και για μεταγενέστερες συναλλαγές, για τις οποίες είχαν υπογραφεί συμβάσεις κατά το χρονικό διάστημα που υφίστατο η σχέση σύνδεσης. Διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω αφορούν συναλλαγές που διενεργήθηκαν το φορολογικό έτος διακοπής της σύνδεσης και όχι σε επόμενα έτη.

7. Όσον αφορά στις ελεγκτικές πρακτικές σχετικά με τη χρήση τράπεζας πληροφοριών, την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων και την αποδεκτή μέθοδο καθορισμού των ενδοομιλικών συναλλαγών επισημαίνονται τα ακόλουθα:

α. Σύμφωνα με το Κεφάλαιο Ζ' της [ΠΟΛ.1097/9.4.2014](#) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την [ΠΟΛ.1144/15.5.2014](#) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου για την άντληση συγκριτικών στοιχείων μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων της. Συνεπώς, εφόσον η υπόχρεη επιχείρηση χρησιμοποιήσει δεδομένα τα οποία δεν άντλησε από αναγνωρισμένη τράπεζα πληροφοριών, αυτά δεν θα απορρίπτονται εκ προοιμίου από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, αλλά θα ελέγχονται για την αξιοπιστία τους. Ακόμη, σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, τότε χρησιμοποιείται η μέθοδος των τεταρτημορίων με απόρριψη του 25% των χαμηλότερων και του 25% των υψηλότερων τιμών. Επειδή παρατηρήθηκε ότι χρησιμοποιούνται πολλοί τρόποι για τον υπολογισμό των τεταρτημορίων και προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη εφαρμογή, αυτά θα υπολογίζονται σύμφωνα με τις αρχές της στατιστικής ως κάτωθι (καθόσον πρόκειται για σειρά αταξινόμητων τιμών ή ποσοστών και όχι κατανομή συχνότητας): Οι τιμές ή τα ποσοστά θα ταξινομούνται κατά αύξουσα σειρά και στη συνέχεια τα διαστήματα θα υπολογίζονται ως εξής:

$Q1 = \text{πρώτο τεταρτημόριο} = \text{η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση } (n+1)/4$

$Q2 = \text{διάμεσος} = \text{η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση } (n+1)/2$

$Q3 = \text{ τρίτο τεταρτημόριο} = \text{η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση } 3(n+1)/4$
(όπου n το πλήθος των τιμών ή ποσοστών, για το οποίο θα πρέπει να ισχύει $n \geq 5$)

Αν ο αριθμός της θέσης που προκύπτει σε εφαρμογή των παραπάνω δεν είναι ακέραιος αριθμός, τότε η τιμή ή το ποσοστό θα υπολογίζεται ως αυτή της θέσης του ακέραιου μέρους που προκύπτει πλέον το γινόμενο του δεκαδικού μέρους επί τη διαφορά της θέσης του ακεραίου από την επόμενη θέση.

Παραδείγματα:

αα. Έστω ότι στο δείγμα που προέκυψε από την έρευνά μας υπάρχουν οι παρακάτω δώδεκα (12) τιμές, οι οποίες έχουν ταξινομηθεί κατά αύξουσα σειρά: $X_1, X_2, X_3, X_4, X_5, X_6, X_7, X_8, X_9, X_{10}, X_{11}$ και X_{12} , τα τεταρτημόρια θα είναι:
 $Q1 = \text{η τιμή στη θέση } (12+1)/4 = 3,25$ άρα $Q1 = X_3 + (X_4 - X_3) \times 0,25$
 $Q2 = \text{η τιμή στη θέση } (12+1)/2 = 6,5$ άρα $Q2 = X_6 + (X_7 - X_6) \times 0,5$
 $Q3 = \text{η τιμή στη θέση } 3(12+1)/4 = 9,75$ άρα $Q3 = X_9 + (X_{10} - X_9) \times 0,75$.

ββ. Έστω ότι στο δείγμα που προέκυψε από την έρευνά μας υπάρχουν οι παρακάτω εννέα (9) τιμές:

-3, 1, 2, 4, 7, 8, 9, 12 και 15, τα τεταρτημόρια θα είναι:

$Q1 = \text{η τιμή στη θέση } (9+1)/4 = 2,5$ άρα $Q1 = 1 + (2-1) \times 0,5 = 1,5$

$Q2 = \eta$ τιμή στη θέση $(9+1)/2 = 5$ άρα $Q2 = 7$
 $Q3 = \eta$ τιμή στη θέση $3(9+1)/4 = 7,5$ άρα $Q3 = 9+(12-9)\times 0,5 = 10,5$.

Επίσης, τονίζεται ότι ως συμβατή με την «αρχή των ίσων αποστάσεων» θεωρείται οποιαδήποτε τιμή ή ποσοστό μεταξύ πρώτου και τρίτου τεταρτημορίου (ήτοι στο παράδειγμα ββ' οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του 1,5 και του 10,5). Η απόρριψη της τιμής ή του ποσοστού κατά τον φορολογικό έλεγχο θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένη.

β. Όταν για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής (μέθοδος CUP), ως συγκρίσιμες τιμές θα λαμβάνονται τιμές παρόμοιων συναλλαγών μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται το διάστημα διενέργειας της ενδοομιλικής συναλλαγής. Όταν για τον προσδιορισμό χρησιμοποιούνται περιθώρια κέρδους (μικτά ή καθαρά), τότε ως συγκριτικά στοιχεία θα χρησιμοποιούνται τα περιθώρια συγκρίσιμων επιχειρήσεων των τριών (3) αμέσως προηγούμενων φορολογικών ετών (σταθμισμένος μέσος όρος των περιθωρίων αυτών). Σε καμία περίπτωση δεν θα χρησιμοποιούνται τα περιθώρια του φορολογικού έτους στο οποίο διενεργούνται οι συναλλαγές διότι αυτά δεν είναι διαθέσιμα το χρόνο πραγματοποίησης των συγκεκριμένων συναλλαγών. Σε κάθε περίπτωση τα περιθώρια κέρδους, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τη φορολογική νομοθεσία, δεν μπορεί να είναι εκτός του αποδεκτού εύρους ανεξάρτητα του τρόπου σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

γ. Κατά την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, δεν θα απορρίπτονται εκ των προτέρων επιχειρήσεις για τις οποίες δεν υπάρχουν όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για τη συνδεσιμότητα και συγκρισιμότητά τους (επονομαζόμενες non name επιχειρήσεις). Αν όμως κάποια επιχείρηση επιλεγεί στο τελικό δείγμα και εξακολουθούν να μην βρίσκονται ή να προσκομίζονται όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για να ελεγχθεί η ανεξαρτησία ή η συγκρισιμότητά της, αυτή δεν θα γίνεται δεκτή. Επίσης, για την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, θα χρησιμοποιούνται δεδομένα που είναι διαθέσιμα, από οποιαδήποτε πηγή, την ημερομηνία κατάρτισης του φακέλου τεκμηρίωσης. Αν χρησιμοποιούνται τράπεζες πληροφοριών, η αναζήτηση θα γίνεται στις εκδόσεις που είναι διαθέσιμες από τη λήξη του φορολογικού έτους και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών του άρθρου 21 παρ.3 του ν. [4174/2013](#) και όχι με προγενέστερες ή μεταγενέστερες εκδόσεις.

δ. Σύμφωνα με το Κεφάλαιο ΣΤ' της [ΠΟΛ.1097/9.4.2014](#) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την [ΠΟΛ.1144/15.5.2014](#) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, εφόσον δεν μεταβληθούν οι συνθήκες λειτουργίας του, ο φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιήσει τα ίδια συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από βάσεις δεδομένων/τράπεζες πληροφοριών και στα τρία (3) επόμενα φορολογικά έτη, με επικαιροποίηση των χρηματοοικονομικών δεδομένων για κάθε φορολογικό έτος. Εξυπακούεται ότι εκτός της επικαιροποίησης των χρηματοοικονομικών δεδομένων, θα πρέπει να ελέγχεται και εάν οι επιχειρήσεις που υπήρχαν στο αρχικό συγκριτικό δείγμα εξακολουθούν να είναι ανεξάρτητες και συγκρίσιμες. Εάν κάποια από αυτές δεν πληροί τα προαναφερόμενα θα αφαιρείται από το συγκριτικό δείγμα. Επίσης, θα γίνεται νέα έρευνα, με όλα τα βήματα, τουλάχιστον ανά τριετία.

Τέλος, σημειώνεται ότι η ορθή τήρηση των υποχρεώσεων των νομικών προσώπων

και νομικών οντοτήτων που απορρέουν από τις διατάξεις περί ενδοομικών συναλλαγών της φορολογικής νομοθεσίας ελέγχεται από τη Φορολογική Διοίκηση στο πλαίσιο επιτόπιου μερικού ή πλήρους ελέγχου, με αντικείμενο και τη φορολογία εισοδήματος.

8. Κάθε άλλη ερμηνεία που έχει δοθεί από όργανα της Φορολογικής Διοίκησης για θέματα που ρυθμίζονται με την παρούσα, παύει να ισχύει.



25) Υποβολή αίτησης για αναγνώριση των « Δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας » .

Άρθρο 22^Α. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας

1. Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού και των οργάνων, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%). Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων. Αν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27 του παρόντος.

2. Συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται εντός χρονικού διαστήματος έξι (6) μηνών. Μετά την άπρακτη παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας θεωρείται ότι οι σχετικές δαπάνες έχουν εγκριθεί. Σε κάθε περίπτωση, το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στο προεδρικό διάταγμα.

.....

ΠΟΛ.1210/20-12-2017. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ετών 2017 και επομένων

Αναφορικά με το ως άνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της περ. α' της παρ.8 του άρθρου 24 του ν. [4386/2016](#) αντικαταστάθηκε η [παρ.1 του άρθρου 22Α](#) του ν. [4172/2013](#). Με βάση τις διατάξεις αυτές, οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού και των οργάνων, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%). Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων. Αν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού μεταφέρονται για συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 27](#) του ν. [4172/2013](#).

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. β' της παρ.8 του άρθρου 24 του ν. [4386/2016](#) ορίζεται ότι στην παράγραφο 4 του άρθρου 24 προστίθεται νέα κατηγορία

ενεργητικού με αντίστοιχο συντελεστή απόσβεσης 40% και νέα περίοδο ως εξής: «Εξοπλισμός και όργανα, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ...40%.

Ως εξοπλισμός και όργανα που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας νοείται αυτός που θα καθορίζεται με την κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας που πρόκειται να εκδοθεί.»

3. Με την [ΠΟΛ.1111/18.7.2016](#) εγκύκλιό μας με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρων 24 και 30 του ν. [4386/2016](#) διευκρινίσθηκε ότι ως έναρξη ισχύος των υπόψη διατάξεων και δεδομένου ότι δεν ορίζεται κάτι διαφορετικό από τις διατάξεις αυτές, λαμβάνεται η ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στο ΦΕΚ (11.5.2016), ήτοι καταλαμβάνει δαπάνες που πραγματοποιούνται από τις 11.5.2016 και μετά.

Περαιτέρω, με την ίδια εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι, σε περίπτωση που κατά τον χρόνο διενέργειας αποσβέσεων (31.12.2016) δεν έχει εκδοθεί η υπόψη κοινή Υπουργική Απόφαση οι αποσβέσεις επί του εξοπλισμού αυτού κατά το φορολογικό έτος 2016 θα διενεργούνται με βάση τους λοιπούς συντελεστές του άρθρου 24 και κατά το έτος που θα εκδοθεί η σχετική κοινή Υπουργική Απόφαση εντός μηνός θα πρέπει να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους 2016 με την οποία θα αναγνωρίζεται φορολογικά το υπόλοιπο των αποσβέσεων και επιπλέον θα εκπίπτει εξωλογιστικά και το 30% αυτών με βάση τα οριζόμενα της περ. α' της παρ.8 του άρθρου 24 του ν. [4386/2016](#) που αντικατέστησε την [παρ.1 του άρθρου 22Α](#) του ν. [4172/2013](#).

Η ανωτέρω Κοινή Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων εκδόθηκε στις 11.7.2017 (αριθμ. [109343/Ι2/29.6.2017](#) (ΦΕΚ Β' [2351/11-7-2017](#))). [Δείτε κατωτέρω]

4. Ωστόσο, με τις διατάξεις της παρ. 21 του άρθρου 69 του ν. [4485/2017](#), τροποποιήθηκε η έναρξη ισχύος των διατάξεων της παρ.8 του άρθρου 24 του ν. [4386/2016](#), με βάση τις οποίες ορίζεται πλέον ρητά ότι αυτές ισχύουν από την 1.1.2017 και μετά.

5. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένης της νέας έναρξης ισχύος των διατάξεων της παρ.8 του άρθρου 24 του ν. [4386/2016](#), προκύπτει ότι τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1111/18.7.2016](#) εγκύκλιό μας, ως προς την έναρξη ισχύος δεν έχουν πλέον εφαρμογή και ως εκ τούτου για δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 31.12.2016 ισχύουν οι διατάξεις του [άρθρου 22Α](#) του ν. [4172/2013](#) (όπως αυτές ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με το άρθρο 24 του ν. [4386/2016](#)) και οι οδηγίες που είχαν δοθεί με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιό μας.

Όσον αφορά στις δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούνται από την 1.1.2017 και μετά, προκειμένου για την αναγνώρισή τους, έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στις διατάξεις του [άρθρου 22Α](#) του ν. [4172/2013](#) όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 69 του ν. [4485/2017](#) και τα όσα ειδικότερα έχουν καθορισθεί με την κοινή Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων αριθμ. [109343/Ι2/29.6.2017](#) (ΦΕΚ Β' 2351/11.7.2017) και ερμηνευτεί με την [ΠΟΛ.1111/18.7.2016](#) εγκύκλιό μας.

6. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 69 του ν. [4485/2017](#)

αντικαθίσταται η [παρ. 2 του άρθρου 22Α](#) του ν.4172/2013 προκειμένου ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών να διενεργούνται πλέον εντός χρονικού διαστήματος δέκα (10) μηνών και όχι έξι (6) μηνών όπως ίσχυε.

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι με τις νέες διατάξεις δεν προβλέπεται πλέον η αυτοδίκαιη έγκριση των δαπανών μετά την άπρακτη παρέλευση της οριζόμενης από τον νόμο προθεσμίας, συνάγεται ότι η επιχείρηση οφείλει, σε περίπτωση ρητής μη έγκρισης του συνόλου ή μέρους των υπόψη δαπανών από τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας (ΓΓΕΤ) του Υπουργείου Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων και εφόσον αυτή κοινοποιείται στον φορολογούμενο μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής φορολογικών δηλώσεων του οικείου έτους ή μετά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος προκειμένου να εκπέσει μικρότερο ποσό δαπανών από αυτό που είχε δηλωθεί αρχικά. Η δήλωση αυτή εφόσον υποβάλλεται εντός μηνός από την επίδοση της απορριπτικής απόφασης θεωρείται εμπρόθεσμη. Για την εξυπηρέτηση του ως άνω σκοπού το Υπουργείο Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών (νυν ΑΑΔΕ) σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στην αριθμ. [109343/12/29.6.2017](#) (ΦΕΚ Β' 2351/11.7.2017) κοινή Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων, κατά ρητή διατύπωση των οριζομένων στην παρ.2 του άρθρου 69 του ν.4485/2017. Η διαδικασία αυτή ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 5 της κοινής απόφασης σύμφωνα με την οποία, για την πιστοποίηση των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας των επιχειρήσεων, η ΓΓΕΤ εκδίδει σχετικές βεβαιώσεις τις οποίες κοινοποιεί στην αρμόδια Φορολογική Αρχή του δικαιούχου καθώς και στις δικαιούχους επιχειρήσεις.

.....

Δείτε αναλυτικά στην :

Κ.Υ.Α. αριθμ. 109343/12/2017

Κριτήρια χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας των επιχειρήσεων (ΦΕΚ Β' 2351/11-07-2017)



26) Κατάρτιση πίνακα Φορολογικής Αναμόρφωσης.

Υποβολή έως 30/6/2017 μέσω του εντύπου Ε3 με την χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας.

(*Ανάλυση γίνεται σε επόμενο κεφάλαιο*)



27) Υπολογισμός του ποσού της φορολογικής ζημιάς που δικαιούται να μεταφέρει η επιχείρηση. [Έλεγχος αν η ζημιά έχει "χαθεί" φορολογικά λόγω παρέλευσης πενταετίας].

Ν.4172/2013 - Άρθρο 27. Μεταφορά Ζημιών

Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη **διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5)**

φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.

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

.....

ΠΟΛ.1088/24-6-2016

Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 - 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 περί μεταφοράς ζημιών

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του ν. 4172/2013:

1. Μεταφορά ζημιών στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας του μεταγενέστερου έτους. Ειδικότερα:

Πεδίο εφαρμογής - Έναρξη ισχύος

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται τόσο για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που είναι υποκείμενα φόρου του άρθρου 45 του ν. 4172/2013. Ειδικά για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που δεν χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και δεν διατηρούν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση και αποκτούν εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, των οποίων τα κέρδη θεωρούνται προερχόμενα από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4172/2013, καθόσον αν και τα έσοδά τους αυτά χαρακτηρίζονται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, επί των εισοδημάτων αυτών διενεργείται παρακράτηση με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

Περαιτέρω και δεδομένου ότι από τον νόμο δεν τίθεται κανένας περιορισμός σχετικά με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, συνάγεται ότι δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας στην επόμενη πενταετία έχουν τα αναφερόμενα πιο πάνω πρόσωπα ανεξάρτητα αν τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο.

Ειδικά σε ό,τι αφορά τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ο συμψηφισμός των ζημιών γίνεται μόνο με μελλοντικά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι με άλλα εισοδήματα του φυσικού προσώπου, όπως μισθούς και συντάξεις, ενοίκια ακινήτων, κ.λπ. του ίδιου φορολογικού έτους.

Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται για φορολογικές ζημίες που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά. **Επομένως, προκειμένου για ζημίες που προέκυψαν σε χρήσεις με έναρξη πριν την 1.1.2014, θα έχουν εφαρμογή οι προϋποθέσεις των διατάξεων**

εκείνων που ίσχυαν κατά τον χρόνο που γεννήθηκαν οι υπόψη ζημίες, ήτοι των άρθρων 4 και 61 του ν. 2238/1994.

Ζημία που προκύπτει σε βάρος φυσικών προσώπων που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα

Όσον αφορά στη ζημία που προκύπτει σε βάρος φυσικών προσώπων που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και η οποία προκύπτει από τη μεταβίβαση κεφαλαίου, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4172/2013, αλλά οι ειδικότερες διατάξεις του ίδιου νόμου (ήτοι άρθρα 41 και 42 του ν. 4172/2013). Επομένως, σε περίπτωση μεταβίβασης τίτλων από την οποία προκύπτει ζημία, εφαρμογή θα έχουν τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 42 του νόμου αυτού, με την οποία ορίζεται ότι στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της υπεραξίας του άρθρου 42 που προκύπτει από μεταβιβάσεις από φυσικά πρόσωπα μετοχών, μεριδίων Ε.Π.Ε. ή μερίδων σε προσωπικές εταιρείες, κρατικών ομολόγων, εταιρικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων, καταλήγει σε αρνητικό ποσό, το αρνητικό αυτό ποσό μεταφέρεται για τα επόμενα πέντε (5) έτη και συμψηφίζεται μόνο με μελλοντικά κέρδη υπεραξίας που προκύπτουν αποκλειστικά από τη μεταβίβαση των παραπάνω τίτλων. Επισημαίνεται, ότι για τον προσδιορισμό του τελικού αποτελέσματος (κέρδος ή ζημίας) από τις εν λόγω μεταβιβάσεις λαμβάνεται το αλγεβρικό άθροισμα των πράξεων (συναλλαγών) που φορολογούνται βάσει της παρ.1 του άρθρου 42 και έχουν λάβει χώρα εντός του ίδιου φορολογικού έτους, όλων των κατηγοριών των τίτλων της παραγράφου 1 του άρθρου 42 (σχετ. η ΠΟΛ.1032/26.1.2015 εγκύκλιός μας). Επισημαίνεται ότι η ζημία από μεταβίβαση τίτλων (π.ρ. μετοχές εισηγμένες όταν ο μεταβιβάζων κατέχει ποσοστό μικρότερο από 0,5% του μετοχικού κεφαλαίου) που δεν φορολογείται με τις διατάξεις των άρθρων 42 και 43 του ν.4172/2013, δεν αποτυπώνεται στη δήλωση φόρου εισοδήματος (Ε1) και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό καθόσον και το τυχόν κέρδος από τις πράξεις αυτές δεν υπόκειται σε φορολογία από καμία κατηγορία εισοδήματος.

Χρόνος μεταφοράς ζημίας

Η μεταφορά της ζημίας πρέπει, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, να γίνεται διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη μέχρι να καλυφθεί πλήρως, συμψηφίζοντας τις ζημίες αυτές υποχρεωτικά στο πρώτο φορολογικό έτος στο οποίο θα προκύψουν κέρδη. Αν μετά την παρέλευση της πενταετίας μένει ακάλυπτο ποσό, αυτό χάνεται. **Επίσης, η ζημία συμψηφίζεται διαδοχικά με μελλοντικά κέρδη των επόμενων φορολογικών ετών και όχι με κέρδη των προηγούμενων.**

Φορολογική μεταχείριση ζημίας σε περίπτωση εκκαθάρισης

Σε περίπτωση εκκαθάρισης που διαρκεί πέραν του έτους, ενδεχόμενη ζημία που προκύπτει στην τελευταία χρήση ή φορολογικό έτος πριν από την έναρξη της εκκαθάρισης μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη/ζημίες της λήξης της εκκαθάρισης, καθόσον η περίοδος της εκκαθάρισης νοείται ως ενιαία για φορολογικούς σκοπούς, οπότε και υποβάλλεται η οριστική δήλωση με βάση τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.4172/2013. Τυχόν ζημία που προκύπτει από προσωρινές δηλώσεις δεν υπόκειται στον περιορισμό του χρόνου συμψηφισμού δεδομένου ότι το αποτέλεσμα προκύπτει στο χρόνο υποβολής της οριστικής δήλωσης. Σε αντίθετη περίπτωση, η εν λόγω ζημία δεν θα αναγνωριζόταν, καθόσον στην πλειοψηφία των περιπτώσεων η περίοδος της εκκαθάρισης διαρκεί πέραν της πενταετίας. Τα ανωτέρω δεν ισχύουν σε περίπτωση αναβίωσης της επιχείρησης,

δηλαδή όσες ζημίες είχαν προκύψει πριν από τη θέση της σε εκκαθάριση, εμπίπτουν στον περιορισμό της πενταετίας, καθώς σε περίπτωση αναβίωσης δεν ολοκληρώνεται η διαδικασία της εκκαθάρισης.

Προϋποθέσεις μεταφοράς ζημίας

Για τη μεταφορά της ζημίας στα επόμενα φορολογικά έτη με βάση τις νέες διατάξεις δεν τίθενται οι προϋποθέσεις που ίσχυαν με τον προγενέστερο Κ.Φ.Ε. **Ειδικότερα, δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε, αλλά αυτή μπορεί να δηλωθεί οποτεδήποτε, μέσα στην πενταετία, με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τα οριζόμενα στα άρθρα 18 και 19 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με τις οικείες κάθε φορά κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτόν.** Είναι προφανές ότι στην περίπτωση αυτή η πενταετία ξεκινά από το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό εντός του οποίου προέκυψε η ζημία και όχι από το επόμενο φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή τροποποιητική).

Ως ζημία, με σκοπό τον συμψηφισμό της στα επόμενα φορολογικά έτη, λαμβάνεται είτε αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης είτε αυτή που προκύπτει από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή με βάση δικαστική απόφαση.

Ομοίως, όσον αφορά στα φορολογικά έτη με τα κέρδη των οποίων μεταφέρεται για συμψηφισμό η ζημία, δεν απαιτείται πλέον η μεταφορά αυτή να πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους, όπως ίσχυε με βάση τις προγενέστερες διατάξεις του ν. 2238/1994.

Μείωση μετοχικού κεφαλαίου με συμψηφισμό φορολογικών ζημιών

Ελλείψει ρητής διάταξης που ορίζει κάτι διαφορετικό, σε περίπτωση επιχείρησης με λογιστικές ζημίες στα βιβλία της η οποία επιθυμεί να μειώσει το μετοχικό/εταιρικό της κεφάλαιο με συμψηφισμό των ζημιών αυτών, οι υπόψη ζημίες κατά το μέρος που αναγνωρίζονται φορολογικά εξακολουθούν για φορολογικούς σκοπούς να μεταφέρονται προς συμψηφισμό με τα κέρδη των επόμενων φορολογικών ετών (σχετ. οι υπ' αριθ. ΣτΕ 3733/2008, ΣτΕ 2614/2008 και ΣτΕ 2523/1991 αποφάσεις του Σ.τ.Ε.).

Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα ατομικής επιχείρησης σε περίπτωση διαφοράς τεκμαρτού και συνολικού εισοδήματος φυσικών προσώπων

Με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παρ.1 του άρθρου 30 (για φυσικά πρόσωπα), η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, φορολογείται με την παρ.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.

Περαιτέρω, με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται, ότι για τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, **η ζημία του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη.**

Με βάση τα ανωτέρω, στις περιπτώσεις που ατομική επιχείρηση εμφάνισε ζημία και για το έτος αυτό το εισόδημα του φορολογούμενου προσδιορίστηκε με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες, το επόμενο φορολογικό έτος ο

φορολογούμενος εκ του γεγονότος αυτού και με βάση τις προηγούμενες διατάξεις, απώλεσε το δικαίωμα συμψηφισμού της εν λόγω ζημίας. Ωστόσο, εφόσον ο φορολογούμενος με τροποποιητική δήλωση καλύψει την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων με ανάλωση κεφαλαίου, τότε η δηλωθείσα ζημία μεταφέρεται για συμψηφισμό κατά τις κείμενες διατάξεις (σχετ. η ΠΟΛ.1076/26.3.2015 εγκύκλιός μας).

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει δηλώσει τη μεταφερόμενη ζημία στην επόμενη χρήση κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης, πρέπει λόγω της διαδοχικότητας του συμψηφισμού, να τη δηλώσει εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα, σε κάθε περίπτωση, με τροποποιητική δήλωση στο επόμενο έτος που αφορά, ανεξαρτήτως εάν υπάρχουν δηλωθέντα κέρδη χρήσης ή ζημία χρήσης σε αυτό το έτος. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής με ζημία, ακόμη και μετά τη λήξη του οικείου οικονομικού έτους, η υπόψη ζημία συμψηφίζεται εντός της πενταετίας.

Ζημία κοινωνίας και λοιπών υπόχρεων μη υπαγόμενων στο άρθρο 10 του προγενέστερου ΚΦΕ (ν.2238/1994)

Η ζημία που είχε προκύψει σε επίπεδο κοινωνίας και λοιπών υπόχρεων της παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 και η οποία δεν μεταφερόταν σε επίπεδο κοινωνίας αλλά σε επίπεδο μελών με βάση τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 64 του ίδιου νόμου, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, καθόσον με τις νεότερες διατάξεις τα πρόσωπα και οι οντότητες αυτές πλέον αποτελούν υποκείμενο φόρου εισοδήματος και όχι τα μέλη τους.

2. Φορολογική μεταχείριση χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος: α) των κεφαλαιουχικών εταιρειών που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή (περ. α' άρθρου 46), επομένως και των μόνιμων εγκαταστάσεων αλλοδαπών κεφαλαιουχικών εταιρειών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.4172/2013 ή τις Σ.Α.Δ.Φ. που δεν έχουν φορολογική κατοικία στην Ελλάδα (σχετ. η ΠΟΛ.1044/10.2.2015 εγκύκλιός μας), β) των μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (περ. γ' άρθρου 46) καθώς και γ) των συνεταιρισμών ή ενώσεων αυτών (περ. δ' άρθρου 46), από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενόμενης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από τον χρόνο διακράτησης των ομολόγων.

Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων.

Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει κατά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης.

Τα αναφερόμενα στην παράγραφο αυτή έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου, από την έναρξη ισχύος του ν.4046/2012, δηλαδή από τις 14.02.2012 και μετά.

Οι διατάξεις αυτές καταλαμβάνουν τη χρεωστική διαφορά που προέκυψε από την ανταλλαγή των πιο πάνω τίτλων, ανεξαρτήτως της αιτίας απόκτησής τους (π.χ. ομόλογα Ελληνικού Δημοσίου που έλαβαν οι φαρμακευτικές εταιρείες έναντι αποπληρωμής χρεών του Δημοσίου).

Επίσης, ο ανωτέρω χειρισμός αφορά στον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων των νομικών προσώπων που συμμετείχαν στο πρόγραμμα του PSI και ως εκ τούτου, η ανωτέρω έκπτωση θα πραγματοποιείται εξωλογιστικά κατ' έτος με βάση την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος αυτών. Δεδομένου ότι η χρεωστική διαφορά εκπίπτει σε 30 ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενόμενης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων, και περαιτέρω τα ανωτέρω έχουν έναρξη ισχύος από 14.02.2012 και μετά, συνάγεται ότι για το φορολογικό έτος 2014 και επόμενα η χρεωστική διαφορά για το PSI αποσβένεται σε 28 ισόποσες ετήσιες δόσεις, καθόσον για κάθε μία από τις χρήσεις 2012 και 2013 έχει ήδη εκπέσει το 1/30 αυτής.

Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που είχαν ενταχθεί στο πρόγραμμα PSI και δεδομένου ότι με τις προγενέστερες διατάξεις του ν.2238/1994 όσα από αυτά δεν είχαν εισόδημα από εμπορικές δραστηριότητες, στερούνταν της δυνατότητας να εκπέσουν φορολογικά το μέρος της χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) από το PSI που προέκυψε στις χρήσεις 2012 και 2013 από τα λοιπά φορολογητέα εισοδήματά τους, ήτοι από το εισόδημα από κινητές αξίες και από την εκμίσθωση ακινήτων τους, λόγω του ειδικού τρόπου φορολόγησης των εισοδημάτων αυτών (αυτοτελής φορολόγηση των εισοδημάτων από κινητές αξίες με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και ειδικός τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία), με την παρούσα διευκρινίζεται ότι το μέρος αυτό της ζημίας του PSI που δεν εξέπεσε φορολογικά δεν μπορεί να μεταφερθεί για έκπτωση από τα κέρδη των φορολογικών ετών που αρχίζουν από την 1.01.2014 και μετά, συναθροιζόμενο με το αναλογούν στο έτος αυτό ποσό απόσβεσης της υπόψη χρεωστικής διαφοράς.

Ομοίως, δεν μπορούν να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις για τα έτη αυτά (χρήσεις 2012 και 2013), με τη διαδικασία που προβλέπεται από τον Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), προκειμένου να δηλωθούν προς έκπτωση (εξωλογιστικά) τα υπόψη ποσά της χρεωστικής διαφοράς του PSI.

Αντίθετα, όσα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν εξέπεσαν το 1/30 της χρεωστικής διαφοράς από τα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και δεδομένου ότι μετά την έναρξη ισχύος του νέου Κ.Φ.Ε., η υπόψη χρεωστική διαφορά εκπίπτει σε κάθε περίπτωση φορολογικά από τα κέρδη του νομικού προσώπου, αφού τα κέρδη αυτά, συμπεριλαμβανομένων των εισοδημάτων από κεφάλαιο και από υπεραξία κεφαλαίου, θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα υπόψη νομικά πρόσωπα έχουν τη δυνατότητα με τροποποιητική δήλωση του έτους αυτού να εκπέσουν το ποσό της χρεωστικής διαφοράς που αντιστοιχεί στο φορολογικό έτος 2014.

Επισημαίνεται πάντως, προς άρση των όποιων αμφιβολιών, ότι μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013, το μέρος της χρεωστικής διαφοράς του PSI που δεν

δηλώθηκε στο φορολογικό έτος που αφορούσε, ανεξάρτητα αν πρόκειται για νομικά πρόσωπα της περ. α', της περ. γ' ή της περ. δ' του άρθρου 46 του ν. 4172/2013, δεν μπορεί να μεταφερθεί σωρευτικά στα επόμενα φορολογικά έτη προσαυξάνοντας το 1/30 που αναλογεί στο εκάστοτε αυτό έτος, αλλά θα δηλωθεί εκπρόθεσμα με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τη διαδικασία του Κ.Φ.Δ. του έτους που αφορά.

3. Φορολογική μεταχείριση χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) λόγω διαγραφής χρεών οφειλετών στο πλαίσιο του ν. 4307/2014

Με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, οι οποίες προστέθηκαν με το άρθρο 78 του ν.4307/2014, η χρεωστική διαφορά (οριστική ζημία) λόγω πιστωτικού κινδύνου η οποία προκύπτει για τα εποπτευόμενα από την Τράπεζα της Ελλάδος νομικά πρόσωπα των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 26 του ν.4172/2013 από τη διαγραφή χρεών οφειλετών τους κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 του αναφερόμενου στις ίδιες διατάξεις νόμου (το οποίο τελικά ψηφίσθηκε ως άρθρο 61 του ν.4307/2014) εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά τους σε δεκαπέντε (15) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκε η διαγραφή. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η χρεωστική διαφορά ισούται με το συνολικό ποσό της διαγραφής μείον τους μη εγγεγραμμένους τόκους, όπως αυτοί ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 150 του ν. 4261/2014, οι οποίοι και δεν εγγράφονται. Η ανωτέρω χρεωστική διαφορά καταχωρείται σε χρέωση των αποτελεσμάτων της χρήσης στην οποία προκύπτει. Σε περίπτωση που ο πιστωτής έχει σχηματίσει και εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του, για το χρέος που διαγράφεται, πρόσθετη ειδική πρόβλεψη κατά τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 26 του παρόντος, η πρόβλεψη αντιλογίζεται σε πίστωση των αποτελεσμάτων του φορολογικού έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η διαγραφή και αποτελεί για τον πιστωτή φορολογητέο κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως εποπτευόμενα από την Τράπεζα της Ελλάδος νομικά πρόσωπα (πιστωτές) λαμβάνονται αυτά των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 26 του ν.4172/2013, ήτοι: α) τα πιστωτικά ιδρύματα (ημεδαπά, υποκαταστήματα αλλοδαπής και υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικά ιδρύματα), β) οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης και γ) οι εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (περ. στ' παρ. 2 άρθρου 60 ν.4307/2014). Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 61 του ν.4307/2014 ορίζεται, ότι τα φορολογικά ευεργετήματα του άρθρου 78 του ίδιου νόμου (με το οποίο προστέθηκε η παρ. 3 στο άρθρο 27 του ν.4172/2013) παρέχονται αποκλειστικά σε χρηματοδοτικούς φορείς που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα, έχουν παράσχει επιχειρηματικά δάνεια στην Ελλάδα και παρέχουν επιλέξιμες διαγραφές όπως αυτές ορίζονται στην περ. ζ' της παρ.2 του άρθρου 60 του ν.4307/2014.

Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 60 του ν. 4307/2014, για εκείνες τις διαγραφές ανά πιστωτικό ίδρυμα, συμπεριλαμβανομένων και των υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικών ιδρυμάτων, καθώς και κάθε εταιρεία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων, οφειλών που εμφανίζονται στα βιβλία τους την 30.06.2014 εφόσον υποβληθεί αίτηση μέχρι την 30 Ιουνίου 2016 από τους επιλέξιμους οφειλέτες με βάση τις προϋποθέσεις που τίθενται με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Είναι προφανές ότι για όσες διαγραφές απαιτήσεων έλαβαν χώρα μέσα στο φορολογικό έτος 2014 και προκειμένου τα υπόψη νομικά πρόσωπα να εκπέσουν

ποσό ίσο με το 1/15 της χρεωστικής διαφοράς, θα πρέπει να προσθέσουν στα φορολογητέα τους κέρδη ποσό ίσο με τα 14/15 της υπόψη διαφοράς ως θετική λογιστική διαφορά. Τα επόμενα φορολογικά έτη θα προβαίνουν σε αρνητική φορολογική αναμόρφωση ίση με το 1/15 της χρεωστικής διαφοράς. Είναι αυτονόητο ότι αν η διαγραφή λάβει χώρα μεταγενέστερα (σε επόμενο φορολογικό έτος) και το αργότερο μέχρι την ανωτέρω προθεσμία, εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα πιο πάνω.

4. Φορολογική μεταχείριση ζημιών που προκύπτουν στην αλλοδαπή

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι οι ζημίες που προκύπτουν στην αλλοδαπή δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση το εισόδημα που προκύπτει από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., το οποίο δεν απαλλάσσεται στη βάση συνθήκης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συνάψει και εφαρμόζει η Ελλάδα. Οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή τόσο για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες των οποίων τα κέρδη θεωρούνται ως προερχόμενα από επιχειρηματική δραστηριότητα όσο και για τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Με τα ανωτέρω τίθεται ο γενικός κανόνας περί μη συμψηφισμού των ζημιών που προκύπτουν στην αλλοδαπή με εισοδήματα που προκύπτουν στην ημεδαπή και αφορά τόσο τις ζημίες που προκύπτουν από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στην αλλοδαπή όσο και από τη μεταβίβαση κεφαλαίου στην αλλοδαπή (π.χ. ζημία από μεταβίβαση τίτλων αλλοδαπής προέλευσης, κ.λπ.). Ωστόσο, οι ζημίες αλλοδαπής μπορούν να συμψηφιστούν με εισοδήματα των πιο πάνω προσώπων που προκύπτουν σε κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. (Ισλανδία, Λιχτενστάιν και Νορβηγία), τα οποία είτε με βάση τη Σύμβαση για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας με την Ελλάδα η Ελληνική Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να φορολογήσει, είτε ελλείψει ΣΑΔΦ φορολογούνται με βάση την εσωτερική μας νομοθεσία (π.χ. Λιχτενστάιν). Ο συμψηφισμός αυτός γίνεται ανά χώρα. Από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων αυτών συνάγεται ότι οι ανωτέρω ζημίες αλλοδαπής αναγνωρίζονται μόνο εφόσον προκύπτουν σε κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και όχι σε τρίτες χώρες, δεδομένου ότι ο νόμος κάνει μνεία για εισοδήματα γενικά (καθαρό κέρδος) κρατών - μελών της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και όχι μόνο για θετικά εισοδήματα (έσοδα) των χωρών αυτών. Σε περίπτωση που μετά την παρέλευση πενταετίας, το αποτέλεσμα είναι ζημιολόγο, η ζημία αυτή δεν μεταφέρεται περαιτέρω. Για τον σκοπό αυτό τα κέρδη και οι ζημίες από χώρες ΕΕ και του ΕΟΧ θα πρέπει να παρακολουθούνται διακεκριμένα ανά χώρα στα βιβλία της επιχείρησης, ώστε στα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης να περιλαμβάνεται το τελικό κέρδος που προκύπτει στην αλλοδαπή ανά χώρα μετά τον παραπάνω συμψηφισμό, εξαιρουμένων των εισοδημάτων εκείνων που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος (π.χ. εισπραττόμενα μερίσματα άρθρου 48 ν. 4172/2013).



28) Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απαλλάσσονται από το φόρο.

N.4172/2013 - Άρθρο 48. Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων.

1. Τα ενδοομικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απαλλάσσονται από το φόρο, εάν το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή:

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

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

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

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

ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.



29) Υπολογισμός τεκμαρτών εσόδων από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων.

N.4172/2013 - Άρθρο 39. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.) προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες απαλλάσσεται από το φόρο.

.....

Σ.ΛΟ.Τ. αριθμ. πρωτ.: 1239 ΕΞ 23.6.2016. Τεκμαρτά έσοδα και έξοδα

ΕΡΩΤΗΜΑ

Παρακαλούμε να μας γνωρίσετε εάν για τα τεκμαρτά έσοδα και έξοδα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων πρέπει προς τεκμηρίωση να διενεργείται λογιστική εγγραφή τόσο στα απλογραφικά όσο και στα διπλογραφικά βιβλία.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

1. Από λογιστική σκοπιά, τα τεκμαρτά έσοδα / έξοδα από ιδιοχρησιμοποίηση δεν επηρεάζουν τα ποσά των κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, και αυτό αφορά τόσο τα διπλογραφικά βιβλία όσο και τα απλογραφικά βιβλία (ατομικής επιχείρησης ή εταιρείας). Τα σχετικά ποσά δε λαμβάνονται υπόψη (συμψηφίζονται μεταξύ τους) και συνεπώς δεν διογκώνουν ούτε τα έξοδα ούτε τα έσοδα.

2. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα τεκμαρτά έξοδα και έσοδα από ιδιοκατοίκηση έχουν λογιστική βάση 0 (μηδέν) και φορολογική βάση το ποσό που προκύπτει από τη φορολογική νομοθεσία ([άρθρο 39](#), ν. [4172/2013](#)).

3. Βάσει της περ. (γ) του [άρθρου 22](#) του νόμου [4172/2013](#), η έκπτωση δαπανών κατά τον προσδιορισμό εισοδήματος, προϋποθέτει ότι οι δαπάνες αυτές «εγγράφονται

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

4. Ο τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων, δηλαδή ο τρόπος με τον οποίο «εγγράφονται» οι δαπάνες στην διατύπωση του ν. [4172/2013](#) υπό (3) ανωτέρω, εξειδικεύεται στο ν. [4308/2014](#). Βάσει της [παρ. 5 του άρθρου 3](#) του εν λόγω νόμου, το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική, όσο και τη φορολογική βάση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Περαιτέρω, βάσει της παρ. 3.5.1 της [ΠΟΛ.1003/31.12.2014](#), η παρακολούθηση της λογιστικής / φορολογικής βάσης (κατά περίπτωση) «δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων».

5. Βάσει του σημείου (4) ανωτέρω, εφόσον τηρούνται οι αναφερόμενες εκεί προϋποθέσεις, η επιλογή του τρόπου παρακολούθησης των τεκμαρτών εξόδων και εσόδων ιδιόχρησης ακινήτων επαφίεται σε απόφαση της οντότητας, χωρίς να απαιτείται για τη φορολογική βάση η εγγραφή σε κάποιο ημερολόγιο ή στο βιβλίο εσόδων-εξόδων. Η καταγραφή των σχετικών ποσών στα διάφορα φορολογικά έντυπα (Ε1, Ε3, κλπ.), τα οποία συνιστούν μέρος των λογιστικών αρχείων κατά το νόμο [4308/2014](#) είναι ένας κατάλληλος τρόπος παρακολούθησης δεδομένου ότι διασφαλίζει απολύτως τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

6. Εάν η οντότητα επιθυμεί να παρακολουθεί τα τεκμαρτά έξοδα και έσοδα ιδιόχρησης ακινήτων μέσω του σχεδίου λογαριασμών της, μπορεί να χρεώνεται κατάλληλος υπολογαριασμός τεκμαρτού εξόδου των ενοικίων (του κωδ. 62.04 στο σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ ή του 64.05 στα ΕΛΠ), με πίστωση του λογαριασμού του τεκμαρτού εσόδου (υπολογαριασμός του κωδ. 75 στο σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ ή του 71.04 στα ΕΛΠ). **Οι σχετικοί λογαριασμοί ωστόσο απαλείφονται για σκοπούς σύνταξης των λογιστικών καταστάσεων, δηλαδή δεν προσauξάνουν αντίστοιχα τα σχετικά έσοδα και έξοδα.**

.....

Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α 1021369 ΕΞ 2017

Φορολογική μεταχείριση τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιόχρηση

Αθήνα, 10 Φεβρουαρίου 2017

Σε απάντηση του από 30.1.2017 ερωτηματός σας, σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του [άρθρου 39](#) του ν. [4172/2013](#), ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων.

Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

2. Επίσης, με τις διατάξεις της περίπτωσης η' του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#), το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

3. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι, για τον προσδιορισμό των καθαρών φορολογητέων κερδών, το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιόχρηση αποτελεί εισόδημα

από ακίνητα και συνίσταται στο 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου και αποτελεί ταυτόχρονα και εκπιπτόμενη δαπάνη κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

4. Τέλος, σε ό,τι αφορά τη συμπλήρωση του εντύπου Ε3, θα συμπληρωθούν οι κωδικοί που αφορούν στο καθαρό αποτέλεσμα με λογιστικό προσδιορισμό και στη συνέχεια με τη βοήθεια του πίνακα Κ' (πίνακας προσωρινών διαφορών μεταξύ φορολογικής - λογιστικής βάσης) θα υπολογιστούν οι διαφορές μεταξύ Ε.Λ.Π. και φορολογικής βάσης και αφού ληφθούν υπόψη οι διαφορές αυτές, θα διαμορφωθούν τα τελικά καθαρά φορολογητέα κέρδη που θα αναγραφούν στους αντίστοιχους κωδικούς του Πίνακα Ζ'.



30) Διενέργεια εγγραφών κλεισίματος / Λήψη Ισοζυγίου.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΚΛΕΙΣΙΜΑΤΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (31-12-2017).

Εγγραφές 31/12/2017

	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Χ	86.00.00	Μικτά αποτελέσματα	XXXX	
Π	20-28	Αποθέματα		XXXX
Αιτιολογία: Μεταφορά αρχικών αποθεμάτων και αγορών χρήσεως				

1

	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Χ	20-28	Μικτά αποτελέσματα	XXXX	
Π	86.00.00	Αποθέματα		XXXX
Αιτιολογία: Τελικά αποθέματα χρήσεως				

2

	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Χ	86.00.00	Μικτά αποτελέσματα	XXXX	
Π	60-68	Έξοδα Χρήσεως		XXXX
Αιτιολογία: Μεταφορά εξόδων χρήσεως				

3

	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Χ	70-78	Έσοδα Χρήσεως	XXXX	
Π	86.00.00	Μικτά αποτελέσματα		XXXX
Αιτιολογία: Μεταφορά εσόδων χρήσεως				

4

	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Χ	86.00.02	Έξοδα διοικήσεως	XXXX	
Χ	86.00.04	Έξοδα διαθέσεως	XXXX	
Χ	86.01.09	Χρεωστικοί τόκοι	XXXX	
Π	86.00.00	Μικτά αποτελέσματα		XXXX

Αιτιολογία: Έξοδα μη προσδιοριστικά του μικτού αποτελέσματος

5

	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
X	86.00.00	Μικτά αποτελέσματα	XXXX	
Π	86.00.01	Λοιπά συνήθη έσοδα (λογ. 74+75)		XXXX
Π	86.01.03	Πιστωτικοί τόκοι (76.02+76.03)		XXXX
Π	86.01.00	Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων (λογ. 76.00+76.01+76.04)		XXXX

Αιτιολογία: Έσοδα μη προσδιοριστικά του μικτού αποτελέσματος

6

	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
X	86.00.07	Λοιπά έξοδα και ζημιές (λογ. 81.00+82.00)	XXXX	
Π	81.00.XX	Ανόργανα έξοδα		XXXX
Π	82.00.XX	Έξοδα προηγ. χρήσεων		XXXX

Αιτιολογία: Μεταφορά ανόργανων εξόδων και εξόδων προηγ. χρήσεως

7

	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
X	81.03.XX-81.02.XX	Έκτακτα κέρδη μείον έκτακτες ζημιές	XXXX	
Π	86.02.01	Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορ. Στοιχείων		XXXX

Αιτιολογία: Μεταφορά έκτακτων κερδών-ζημιών (Υποθέτουμε ότι τα εκτακτα κέρδη είναι μεγαλύτερα από τις έκτακτες ζημιές, η εγγραφή θα γινόταν αντίστροφα αν οι ζημιές ήταν μεγαλύτερες από τα κέρδη)

8

	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
X	81.01+82.01+84	Λοιπά ανόργανα έσοδα	XXXX	
Π	86.02.00	Λοιπά έσοδα και κέρδη		XXXX

Αιτιολογία: Μεταφορά λοιπών εσόδων και κερδών στα αποτελέσματα

9

	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
X	86.60.00	Φόρος εισοδήματος	XXXX	
Π	54.07.00	Φόρος εισοδήματος χρήσεως		XXXX

Αιτιολογία: Φόρος εισοδήματος χρήσεως

10

	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
X	86.99.99	Κέρδη μετά φόρων	XXXX	
Π	42.00.00	Κέρδη χρήσεως εις νέον		XXXX
Αιτιολογία: Μεταφορά κερδών χρήσεως 2016 εις νέον				

11

	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
X	54.07.00	Φόρος εισοδήματος χρήσεως	XXXX	
Π	54.08.00	Λογ. Εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος		XXXX
Αιτιολογία: Εκκαθάριση φόρου εισοδήματος				

12

	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
X	54.08.00	Λογ. Εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος	XXXX	
Π	33.13.00	Προκαταβολή προηγ. Χρήσεως		XXXX
Αιτιολογία: Μεταφορά λοιπών εσόδων και κερδών στα αποτελέσματα				

13

	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
X	54.08.00	Λογ. Εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος	XXXX	
Π	33.13.06	Παρακρατ. Φόρου καταθέσεων		XXXX
Π	33.13.99	Λοιποί παρακρατ. Φόροι		XXXX
Αιτιολογία: Μεταφορά παρακρατούμενων φόρων				

14**Στην επόμενη Χρήση :****Εγγραφές 2018**

	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
X	33.13.00	Προκαταβολή επόμενης χρήσεως	XXXX	
Π	54.08.00	Εκκαθάριση φόρου εισοδήματος		XXXX
Αιτιολογία: Προκαταβολή επόμενης χρήσεως				

1**Εγγραφές του 2018, μετά την διενέργεια της Γ.Σ.**

	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
--	-------------	-----------	--------	---------

Χ	42.00	Κέρδη εις νέον	XXXX	
Π	41.02	Τακτικό αποθεματικό		XXXX
Π	53.01	Μερίσματα		XXXX
Αιτιολογία: Τακτικό αποθεματικό και μερίσματα 2016				

2

	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Χ	61.01.00	Αμοιβές Δ.Σ. από τα κέρδη 2017	XXXX	
Χ	60.02.99	Αμοιβές εργατοϋπαλληλικού	XXXX	
Π	53.08.00	Αμοιβές Δ.Σ.		XXXX
Π	53.00.99	Αμοιβές εργατοϋπαλληλικού		XXXX
Αιτιολογία: Αμοιβές Δ.Σ. και προσωπικού χρήσεως 2017				

3

(Πηγή : Σημειώσεις « Εργασίες Τέλους Χρήσεως » Δρ. Ευστάθιου Κριαρά, Οικολομολόγου-Κοστολόγου).



31) Έλεγχος ένταξης της «οντότητας» στην «σωστή» κατηγορία.

Η ένταξη μιας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους [Προσοχή : δεν υπάρχει υποχρέωση κάποιας «δήλωσης / μεταβολής» σε οποιαδήποτε αρχή] προσδιορίζει κυρίως τις λογιστικές της υποχρεώσεις σε ό,τι αφορά:

- α) τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει,
- β) απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης, καθώς και από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος,
- γ) απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης.

[Άρα η «κατηγορία» λαμβάνεται κυρίως υπόψη για την σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων της επιχείρησης]

Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)			
Κατηγορίες οντοτήτων	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικό	Καθαρός κύκλος εργασιών
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	≤ 1.500.000
Μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	> 1.500.000
Πολύ μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000
Μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 50	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000

Μεσαίες (όλες)	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000
Μεγάλες (όλες)	> 250	>20.000.000	> 40.000.000

Οι οντότητες ταξινομούνται στις κάτωθι κατηγορίες :

Δηλαδή :

Μορφή επιχείρησης :

- ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες,
- ΟΕ και ΕΕ των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι είτε οντότητες της περ. (α) της παρ. 2 του άρθρου 1, είτε άλλες οντότητες συγκρίσιμου νομικού τύπου με τις οντότητες της περίπτωσης αυτής, δηλαδή έχουν περιορισμένη ευθύνη,

Κριτήρια ένταξης :

α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων).

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου.

.....

Μορφή επιχείρησης :

- Ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.

Κριτήριο ένταξης :

Το μοναδικό κριτήριο για την ένταξη των οντοτήτων της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων αποτελεί ο κύκλος εργασιών τους, με **όριο το ποσό των 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους.**

Δηλαδή, μια πολύ μικρή οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 εντάσσεται στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), όταν υπερβεί το όριο του (καθαρού) κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ.

Ως μικρή πλέον οντότητα, θα υποχρεούται να συντάσσει τις καταστάσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 16, δηλαδή θα συντάσσει επιπλέον και Ισολογισμό, και εκ του λόγου αυτού οφείλει να χρησιμοποιεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 3.

Διευκρινίζεται ότι η οντότητα αυτή θα συνεχίσει να θεωρείται ως μικρή οντότητα με βάση αποκλειστικά το κριτήριο της παραγράφου 3 (υπέρβαση καθαρού κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια είναι κατώτερα των ορίων των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2 του άρθρου 2 (σύνολο ενεργητικού ≤350.000 ευρώ και μέσος όρος προσωπικού ≤10). Τούτο προκύπτει με σαφήνεια από την παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Ομοίως, η οντότητα αυτή, εάν έχοντας ενταχθεί στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), πάψει να υπερβαίνει το όριο του καθαρού κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ **για δύο συνεχόμενες περιόδους**, θα κατέβει κατηγορία μεγέθους (θα γίνει και πάλι πολύ μικρή), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια υπερβαίνουν τα όρια της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014 (σύνολο ενεργητικού >350.000 ευρώ και μέσος όρος προσωπικού >10).

Σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 30, **οι επιχειρήσεις εμπορίας υγρών καυσίμων του νόμου 3054/2002** που εντάσσονται στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (δηλαδή όταν έχουν την νομική μορφή ετερόρρυθμης

εταιρείας, ομόρρυθμης εταιρείας, ατομικής επιχείρησης, κλπ.) θεωρούνται πολύ μικρές οντότητες, με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών της παραγράφου 4 του άρθρου 2, δηλαδή **το όριο των μικρών οντοτήτων (8.000.000 ευρώ)**. Για αλλαγή κατηγορίας απαιτείται υπέρβαση του ανωτέρω ορίου για δύο συνεχόμενες περιόδους.

Ειδικότερα για τα κριτήρια :

α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων).

«Σύνολο ενεργητικού» είναι το ποσό του κονδυλίου «Σύνολο ενεργητικού» του υποδείγματος ισολογισμού Β.1.1 ή Β.1.2 ή Β.5, αναλόγως.

β) Ο «Κύκλος εργασιών»

«Κύκλος εργασιών» είναι το ποσό του κονδυλίου «Κύκλος εργασιών (καθαρός)» του υποδείγματος της Κατάστασης αποτελεσμάτων Β.2.1 ή Β.2.2 ή Β.6, αναλόγως.

Ως «κύκλος εργασιών» για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, **σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α.**

Συνεπώς δεν περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών επιχορηγήσεις, ασυνήθη έσοδα (π.χ. έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων), καθώς και φόροι, τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ τρίτων. Εννοείται ότι δεν εμπίπτουν στην έννοια του εσόδου η αξία αυτοπαραδόσεων και τα έσοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου.

Αν η περίοδος (διαχειριστική χρήση ή φορολογικό έτος) είναι μικρότερη του 12μήνου (πχ. έναρξη κατά τη διάρκεια της περιόδου), ο κύκλος εργασιών για την κατάταξη στις προαναφερόμενες κατηγορίες οντοτήτων βρίσκεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι χρονικό διάστημα δεκαπέντε (15) ημερών ή μεγαλύτερο λογίζεται ως μήνας, ενώ χρονικό διάστημα μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη. Στην περίπτωση που η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή η ένταξη σε κατηγορία γίνεται με βάση τις επόμενες δύο πλήρεις ετήσιες περιόδους.

γ) Ο μέσος όρος του προσωπικού

Υπολογίζεται στη βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση, για όλους τους εργαζόμενους **που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης.**

Συγκεκριμένα, περιλαμβάνονται οι έχοντες έμμισθη σχέση αλλά και τα πρόσωπα που απασχολούνται με σχέση που εξομοιώνεται με έμμισθη εργασία, όπως δικηγόροι, λογιστές ή μηχανικοί όταν είναι πλήρους απασχόλησης και ανεξάρτητα του τρόπου που αμείβονται (π.χ. με τιμολόγιο).

Συμπεριλαμβάνονται επίσης :

οι απασχολούμενοι με μίσθωση από άλλη οντότητα καθώς και

οι ιδιοκτήτες επιχειρηματίες, εφόσον απασχολούνται στην οντότητα και αμείβονται από αυτή.

Διευκρινίζεται ότι **δεν λαμβάνονται** υπόψη:

- **εκπαιδευόμενοι και σπουδαστές** που απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης, καθώς και
- **εργαζόμενοι που έχουν λάβει γονική άδεια.**

.....

Σημειώνεται ότι :

- Τα κριτήρια μεγέθους του άρθρου 2 ισχύουν από 1η Ιανουαρίου 2015.
- Τα μεγέθη της επιχείρησης (κύκλος εργασιών, ενεργητικό και μέσος όρος προσωπικού) των δύο τελευταίων ετήσιων περιόδων πριν την εφαρμογή του παρόντος νόμου αποτελούν τη βάση για να κριθεί η ταξινόμηση της επιχείρησης βάσει μεγέθους του παρόντος νόμου.
- Συνεπώς, για την περίοδο του 2015 το μέγεθος της οντότητας θα κριθεί με βάση τα νέα ποσοτικά κριτήρια και τα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ετών 2013 και 2014, όπως δημοσιεύθηκαν για εκείνα τα έτη.
- Η ένταξη ή αλλαγή κατηγορίας μεγέθους γίνεται όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες χρήσεις τα όρια μεγέθους που παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα.

.....

Σχετικές αποφάσεις Σ.Λ.Ο.Τ. :

Σ.Λ.Ο.Τ. αριθμ. πρωτ.: 2130 ΕΞ 20.11.2015 . Λογιστική Οδηγία Εφαρμογή Ν. 4308/2014

Είμαστε μια ανώνυμη εταιρική σύμπραξη (ανώνυμη εταιρεία) που προήλθε από μετατροπή μιας ένωσης αγροτικών συνεταιρισμών (ΣΥΝ.Π.Ε.) την 31/07/2014 βάσει των διατάξεων του Ν.4015/2011, του Ν.2810/2000 και του Ν.2190/1920.

Έτσι το 2014 έχουμε δύο διαχειριστικές περιόδους: α) από 1/1-31/7 που κλείσαμε βιβλία και συντάξαμε οικονομικές καταστάσεις σαν ΣΥΝ.Π.Ε. και β) από 1/8-31/12/14 που κλείσαμε βιβλία και συντάξαμε καταστάσεις σαν Α.Ε.

Κατά την μετατροπή έγινε εκτίμηση της περιουσιακής κατάστασης μας από δύο ορκωτούς ελεγκτές (με την βοήθεια εταιρείας εκτιμητών ακινήτων) της παρ. 4 του αρθρ. 9 του Ν. 2190/1920.....

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

- 1) Για την ένταξη σας σε κατηγορία θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ο κύκλος εργασιών και των δύο περιόδων του έτους 2014 (1/1-31/7 και 1/8-31/12).
- 2) Συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις για τη χρήση 2015 θα είναι οι οικονομικές καταστάσεις της ΑΕ στις 31/12/2014.
- 3) Δεν απαιτούνται προσαρμογές επί των προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων.
- 4) Τα υπόλοιπα έναρξης για το 2015 μπορούν να είναι τα υπόλοιπα της ΑΕ στις 31.12.2014.

.....

Σ.ΛΟ.Τ. αριθμ. πρωτ.: 2654 ΕΞ 29.12.2015

Υπαγωγή οντοτήτων σε κατηγορίες βάσει του ν. 4308/2014

ΕΡΩΤΗΜΑ

Ομόρρυθμη εταιρεία, της οποίας οι εταίροι είναι φυσικά πρόσωπα, με τζίρο μικρότερο του 1.500.000 με διπλογραφικά βιβλία έως τώρα συντάσσει ισολογισμό, κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και προσάρτημα. Βάση των ΕΛΠ, και διορθώστε με αν κάνω λάθος, η εταιρεία αυτή υπάγεται στις πολύ μικρές οντότητες της [παρ.2\(γ\) του άρθρου 1](#) του ν.4308/2014. Αυτό σημαίνει ότι έχει την υποχρέωση πια να συντάσσει μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων για πολύ μικρές οντότητες όπως το Υπόδειγμα Β.6; Υπάρχουν επίσης περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τις φορολογικές ή νομοθετικές διατάξεις, όπως αναφέρει η τελευταία πρόταση της

παραγράφου, βάσει των οποίων μια επιχείρηση/εταιρεία εντάσσεται στην [παρ.2\(γ\) του άρθρου 1](#);

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Η ομόρρυθμη εταιρεία με εταίρους φυσικά πρόσωπα και κύκλο εργασιών κάτω των 1.500.000 ευρώ, είναι οντότητα της [παραγράφου 2 \(γ\) του άρθρου 1](#) του Ν. [4308/2014](#) και συνεπώς μπορεί να συντάσσει μόνο την κατάσταση αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6 του νόμου. Η τελευταία πρόταση αναφέρεται στις λοιπές οντότητες του ιδιωτικού τομέα (πλην ετερόρρυθμης, ομόρρυθμης και ατομικής επιχείρησης), που υπάγονται στο νόμο [4308/2014](#) από άλλη νομοθετική διάταξη.

.....

Σ.Λ.Ο.Τ. αριθμ. πρωτ.: 123 ΕΞ 18.2.2016

Κατηγορία βιβλίων σε μια Ο.Ε. στην οποία συμμετέχουν 2 ανώνυμες εταιρείες

ΕΡΩΤΗΜΑ

Η Εταιρεία ΟΕ ιδρύθηκε στις 13/02/2014 με Β κατηγορία βιβλίων. Στις 14/10/2015 έγινε μεταβίβαση των μεριδίων των δύο εταίρων που συμμετείχαν στην Ο.Ε. κατά 50% σε δύο ανώνυμες εταιρείες και δημιουργήθηκε η εταιρεία ΑΕ Ο.Ε. Τι κατηγορία βιβλίων θα πρέπει να τηρεί η νέα Ο.Ε. στην οποία συμμετέχουν κατά 50% δύο ανώνυμες εταιρείες .

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Η Ο.Ε. στην οποία όλοι οι εταίροι είναι ανώνυμες εταιρείες τηρεί τα λογιστικά της αρχεία με βάση το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και συντάσσει ισολογισμό.

.....

Σ.Λ.Ο.Τ. αριθμ. πρωτ.: 2701 ΕΞ 18.2.2016

Υπαγωγή οντοτήτων σε κατηγορίες - Αποτελέσματα εις νέον

ΕΡΩΤΗΜΑ

Κοινοπραξία εκτέλεσης δημοσίου τεχνικού έργου, με μέλη τρεις ανώνυμες εταιρείες, με έτος έναρξης το 2013, τηρεί διπλογραφικά βιβλία (σύμβαση έργου 75.000.000,00€).

Τα στοιχεία όπως προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις των ετών 2013-2015 είναι:

	2015	2014	2013
<u>ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ</u>	19.000.000,00	18.203.215,26	1.391.404
<u>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</u>	9.000.000,00	9.687.131,63	6.814.133
<u>ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ</u>	35	39	7

Α) όσον αφορά το μέγεθος της εταιρείας για το 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4308/2014, θα ενταχθεί κατά εφαρμογή της [παραγράφου 2\(γ\) του αρθ.1](#) (περίπτωση αα)οι κοινοπραξίες....) στις πολύ μικρές οντότητες, με μόνο κριτήριο τον κύκλο εργασιών, που δεν ξεπερνάει για δύο συνεχόμενες χρήσεις (2013-2014), το όριο των 1.500,000,00 ευρώ, ή λόγω ότι οι κοινοπραξίες εξομοιώνονται με τις ομόρρυθμες εταιρείες και όλοι οι άμεσοι εταίροι είναι ανώνυμες εταιρείες θα ενταχθεί στις μικρές οντότητες του [άρθ. 1 παρ.2β](#);

Κατά το 2016 η ανωτέρω κοινοπραξία αφού ξεπερνάει για δύο συνεχόμενες χρήσεις (2014-2015) τα 2 κριτήρια ταξινόμησης, κύκλο εργασιών και σύνολο ενεργητικού θα ενταχθεί στις μεσαίες οντότητες;

Β) Παρακαλώ για τον λογιστικό χειρισμό, των διαφορών που θα προκύπτουν, από την εφαρμογή από την κοινοπραξία του ποσοστού ολοκλήρωσης, για την αναγνώριση του δεδουλευμένου εσόδου στην χρήση, σε σχέση με τα τιμολογημένα κατά την περίοδο αυτή έσοδα.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Κατάταξη σε κατηγορία μεγέθους

Από λογιστικής σκοπιάς και βάσει του σχετικού πλαισίου της Οδηγίας [2013/34/ΕΕ](#), οι κοινοπραξίες εντάσσονται στις οντότητες της [παραγράφου 2γ του άρθρου 1](#) του νόμου [4308/2014](#). Συνεπώς, μπορούν να συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων και να τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, αν οι πωλήσεις τους είναι κάτω των 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχή έτη. Η ένταξή τους στις κατηγορίες μεγεθών του νόμου, γίνεται βάσει των κριτηρίων που προβλέπονται για όλες τις οντότητες και συνεπώς μια κοινοπραξία που για δύο συνεχή έτη ξεπεράσει σε κύκλο εργασιών το 1.500.000 ευρώ εντάσσεται στην προβλεπόμενη κατηγορία, τηρεί διπλογραφικό σύστημα και συντάσσει ισολογισμό.

Η διαδικασία της μετάβασης από το απλογραφικό στο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, μπορεί να δημιουργεί λογιστικές δυσκολίες. Συνεπώς, με δεδομένο ότι επιτρέπεται από το νόμο σε κάθε περίπτωση, η τήρηση βιβλίων ανώτερης κατηγορίας, οι κοινοπραξίες που εξ αρχής είναι γνωστό ότι θα καταστούν κατά τη διάρκεια της ζωής τους υπόχρεες σε διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, είναι ενδεδειγμένο (χωρίς να είναι υποχρεωτικό), να το τηρούν εξ αρχής. Σε ότι αφορά την ερμηνεία της [παραγράφου 3 του άρθρου 293](#) του φορολογικού νόμου [4072/2012](#) η οποία αναφέρει ότι όταν «η κοινοπραξία ασκεί εμπορική δραστηριότητα ... εφαρμόζονται ... αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία», αρμόδιο είναι το Υπουργείου Οικονομικών.

Λογιστικός χειρισμός διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης εσόδων ποσοστού ολοκλήρωσης

Τα δουλευμένα έσοδα που αναγνωρίζονται σε κάθε λογιστική περίοδο με τη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης για λογιστικούς σκοπούς, μπορεί να μη λογίζονται και για φορολογικούς σκοπούς, στην ίδια περίοδο. Σύμφωνα με το νόμο [4308/2014](#), η οντότητα δύναται να παρακολουθεί τη λογιστική και τη φορολογική βάση με κάθε πρόσφορο, αξιόπιστο και ελέγχσιμο τρόπο. Περαιτέρω, παρέχεται η δυνατότητα η οντότητα να καταχωρεί πρωτογενώς είτε τη λογιστική είτε τη φορολογική βάση εντός των καθοριζόμενων προθεσμιών ενημέρωσης των βιβλίων κατά το [άρθρο 6](#). Στη συνέχεια, και μέχρι την προθεσμία σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων / υποβολής της φορολογικής δήλωσης, η οντότητα οφείλει να καταχωρεί τη διαφορά των βάσεων ώστε να προκύπτει η δεύτερη βάση ως αλγεβρικό άθροισμα της καταχωρηθείσας βάσης και των διαφορών. Σε κάθε περίπτωση, από λογιστικής απόψεως, τα αναγνωριζόμενα έσοδα της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αλλά συνιστούν διαφορά φορολογικής βάσης στο βαθμό που δεν καλύπτουν τα κριτήρια της φορολογικής νομοθεσίας.

.....

Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: 1569 ΕΞ 31.8.2016

Υπαγωγή μη κερδοσκοπικού Νομικού Προσώπου Ιδιωτικού Δικαίου στις διατάξεις του νόμου 4308/2014

ΕΡΩΤΗΜΑ

Ο ΧΧΧ είναι μη κερδοσκοπικό Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου και ανήκει στον ευρύτερο δημόσιο τομέα, εποπτευόμενο από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων.

Ο Οργανισμός ανήκει στην Γενική Κυβέρνηση και στον υποτομέα της Κεντρικής Κυβέρνησης σύμφωνα με το άρθρο 14 του νόμου [4270/2014](#) και περιλαμβάνεται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης όπως αυτό τηρείται και δημοσιεύεται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή.

Ο Οργανισμός μας τηρεί τα βιβλία του βάση του διπλογραφικού συστήματος και μέχρι το 2014 οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις του ήταν βάσει του ΕΓΛΣ. Θα θέλαμε να μάθουμε αν υπάγεται ο Οργανισμός μας στις διατάξεις του νόμου [4308/2014](#) ή ανήκει στις εξαιρέσεις της περίπτωσης δ του [άρθρου 1](#) του νόμου (Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου και εμπίπτουν στην εφαρμογή του [άρθρου 156](#) του ν. [4270/2014](#)).

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Το θέμα έχει ρυθμιστεί με τροποποίηση του Ν. [4308/2014](#) από το Ν. [4410/2016](#) και συνεπώς παρέλκει οποιαδήποτε απάντηση.

.....

Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

δ) Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του ν. [4270/2014](#) (Α' 143) οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. [1123/1980](#) (Α' 283).

ε) Οι φορείς του δημοσίου τομέα του άρθρου 14 του ν. [4270/2014](#) εκτός Γενικής Κυβέρνησης οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. [1123/1980](#).

Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1β του άρθρου 41 του ν. [4410/2016](#) (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από [03/08/2016](#), σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου.

.....

Ποιοι δεν εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π

Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων δεν εφαρμόζουν τους λογιστικούς κανόνες των Ε.Λ.Π, αλλά εφαρμόζουν άλλο λογιστικό πλαίσιο :

α) οι οντότητες που υποχρεωτικά ή προαιρετικά εφαρμόζουν Δ.Π.Χ.Α.,
β) η Τράπεζα της Ελλάδος (εφαρμόζει τις λογιστικές αρχές του ευρωσυστήματος),
γ) Οι φορείς του δημόσιου τομέα του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 οι οποίοι από άλλη διάταξη νόμου υποχρεώνονταν σε εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών της Υποπαραγράφου Ε1 της παρ. Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222), όταν δεν εμπίπτουν στις περιπτώσεις της παρ. 2, εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 του παρόντος νόμου, πλην των διατάξεων των παραγράφων 8 έως 12 του άρθρου 3 και των διατάξεων που αφορούν την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

δ) οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) του νόμου 4099/2012 (οδηγία 2009/65/ΕΚ) είτε λειτουργούν με τη μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου είτε με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ).

[Χρησιμοποιούν «ειδικά» υποδείγματα :α) Υπόδειγμα Β.11: Ισολογισμός οργανισμών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), ν. 4099/2012, β) Υπόδειγμα Β.12: Κατάσταση εξέλιξης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων περιόδου, οργανισμών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), ν. 4099/2012.]

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το :

Άρθρο 39. Ρυθμίσεις λοιπών θεμάτων

1. Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1.

α) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. του ν. 2859/2000, βάσει ύψους ακαθάριστων εσόδων τους από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών ή του ποσού των δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης που λαμβάνουν, ανά φορολογικό έτος. Τα ποσοτικά όρια της παραγράφου αυτής ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

β) Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον οι συναλλαγές αυτές στο σύνολό τους δεν υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 ευρώ ετησίως.

γ) Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

Σχετικές αποφάσεις Σ.Λ.Ο.Τ. :

Σ.Λ.Ο.Τ. αριθμ. πρωτ.: 157 ΕΞ 29.2.2016

Οικονομικές Καταστάσεις Ταμείων Επαγγελματικής Ασφάλισης

ΕΡΩΤΗΜΑ

Σας θέτουμε το ερώτημα σχετικά με το εάν τα «ΤΑΜΕΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ» έχουν υποχρέωση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, από 1/1/2015, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) βάσει του άρθρου 2 παρ.3 του [Π.Δ. 80/1997](#) (Α'68) όπως αντικαταστάθηκε με το [άρθρο 53](#) του Ν.4144/2013.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Κατά την άποψη του ΣΛΟΤ ο φορέας σας έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το Νόμο [4308/2014](#) δεδομένου ότι δεν ταξινομείται στις οντότητες του Τομέα της Γενικής Κυβέρνησης. Πάντως, με δεδομένο τον ιδιαίτερο χαρακτήρα του φορέα σας, (ασφαλιστικός οργανισμός), μπορείτε να συνεχίσετε να εφαρμόζετε το [Π.Δ.](#)

80/1997, όπως ισχύει, μέχρι την ενδεχόμενη κατάργησή του. Σε κάθε περίπτωση, δεδομένου του ρυθμιστικού πλαισίου, ιδιαίτερη σημασία επί του θέματος έχει η απόφαση της διοίκησης του ταμείου και η θέση του φορέα που το εποπτεύει.



32) Υπολογισμός Αφορολόγητων Αποθεματικών

Αφορά :

α) Τυχόν υπόλοιπο επενδύσεων παλιότερων αναπτυξιακών Νόμων (όπως παρουσιάζονται στο έντυπο Ν) :

ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΩΝ ΝΟΜΩΝ, κ.λπ.		
1. Αφορολόγητο αποθεματικό v.1892/1990	046	
2. Αφορολόγητο αποθεματικό v.2601/1998	044	
3. Αφορολόγητο αποθεματικό v.3299/2004	045	
4. Αφορολόγητο αποθεματικό άρθ. 71 v.3842/2010	041	
5. Αφορολόγητο αποθεματικό για την μετεγκατάσταση επιχ/σεων σε επιχειρηματικά πάρκα (παρ. 3 άρθ. 62 v.3982/2011)	099	
6. Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας (άρθ. 22Α v.4172/2013) (Εξωλογιστικά)	060	
7. Ποσό επένδυσης για παραγωγή κινηματικού έργου (παρ. 9-12 άρθ.73 v.3842/2010)	076	
8. Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία (παρ. 10 άρθ. 4 v.3522/2010) (Εξωλογιστ.)	071	
9.	059	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ	048	
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΑΣ	448	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΥΝ ΣΤΟΝ ΜΕΙΩΜΕΝΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ (παρ. 4 άρθ. 58 v.4172/2013)	900	
ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΚΕΡΔΗ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	100	
ΚΑΘΑΡΟ ΓΕΩΡΓΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΓΙΑ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΣΦΟΡΑΣ (άρθ. 13 v.3877/2010)	909	
II ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΤΗΣ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ		

α) Επενδύσεις των δύο τελευταίων αναπτυξιακών Νόμων 3908/2011 και 4399/2016 (όπως παρουσιάζονται στο έντυπο Ν (λογικά στο φετινό έντυπο θα υπάρχει και κωδικός για το v. 4399/2016) :

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.λπ.		
Φόρος που αναλογεί: [521] x 29% x 26% ή 13%	004	
Φόρος που αναλογεί: [522] x 33%	523	
Απαλλαγή καταβολής φόρου v.3908/2011 (λόγω πραγματ. επενδύσεων)	579	
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθ. 43 και παρ. Β2 άρθ. 44 v.4030/2011)	575	
Άθροισμα: [(004) + (523)] - [(579) + (575)]	700	(α)
(-) Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση	009	
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε	090	
Φόρος που προκαταβλήθηκε	008	
Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (παρ.3 άρθρ.68 v.4172/2013)	052	
Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών	111	
Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθ. 3 v.4046/2012)	751	
Φόρος αλλοδαπής	600	
Άθροισμα: (009) + (090) + (008) + (052) + (111) + (751) + (600)	701	(β)
		(β) - (α) = (δ)

.....
ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 4399. Θεσμικό πλαίσιο για τη σύσταση καθεστώτων Ενισχύσεων Ιδιωτικών Επενδύσεων για την περιφερειακή και οικονομική ανάπτυξη της χώρας - Σύσταση Αναπτυξιακού Συμβουλίου και άλλες διατάξεις. (ΦΕΚ Α' 117/22.6.2016)

.....
Άρθρο 4. Γενικοί κανόνες χορήγησης των ενισχύσεων - Κείμενο νόμου

Στα καθεστώτα ενισχύσεων του παρόντος εφαρμόζονται οι παρακάτω γενικοί κανόνες:

1. Ενιαίο Επενδυτικό Σχέδιο (άρθρο 14 παρ. 13 εδ. α' Γ.Α.Κ.)

Για την εφαρμογή των καθεστώτων ενισχύσεων του παρόντος θεωρείται ότι αποτελεί ενιαίο επενδυτικό σχέδιο και κάθε αρχική επένδυση του ίδιου δικαιούχου (σε επίπεδο ομίλου) περιλαμβανομένων και των συνδεδεμένων ή συνεργαζόμενων επιχειρήσεων, η οποία αρχίζει εντός τριών (3) ετών από την ημερομηνία έναρξης των εργασιών για άλλη ενισχυόμενη επένδυση στην ίδια περιφέρεια (Nuts 3) του Κανονισμού (ΕΚ) 1059/2003 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 154).

2. Κανόνες Σώρευσης. Επενδυτικά σχέδια που ενισχύονται βάσει των καθεστώτων του παρόντος δεν επιτρέπεται να υπαχθούν σε άλλο καθεστώς κρατικών ενισχύσεων ή καθεστώς «ήσσονος σημασίας» (de minimis). Κατ' εξαίρεση στην απόφαση προκήρυξης των καθεστώτων του παρόντος μπορεί να προβλέπεται η δυνατότητα σώρευσης των ενισχύσεων του καθεστώτος αυτού με τις ενισχύσεις συγκεκριμένων άλλων καθεστώτων, με την προϋπόθεση ότι η σώρευση αυτή δεν οδηγεί σε υπέρβαση της έντασης ή των ποσών ενίσχυσης που ορίζονται στο Γ. Α. Κ. ή στην οικεία απόφαση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (άρθρο 8 παρ. 3, 4 και 5 Γ.Α.Κ.).
β. Για να εξακριβωθεί η τήρηση των ορίων στις μέγιστες εντάσεις ενίσχυσης και στα μέγιστα ποσά ενίσχυσης που προβλέπονται στο Γ. Α. Κ. για τα καθεστώτα του παρόντος, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό ποσό των ενισχύσεων που χορηγούνται κατά περίπτωση στο ενισχυόμενο επενδυτικό σχέδιο και στην επιχείρηση και ελέγχεται η περίπτωση τεχνητής κατάτμησής του (άρθρα 4 παρ. 2 και 8 παρ. 1 Γ.Α.Κ.).
γ. Σε περιπτώσεις συνδυασμού των ενισχύσεων του παρόντος με ενωσιακή χρηματοδότηση, η οποία υπόκειται σε κεντρική διαχείριση από τα θεσμικά όργανα, τους οργανισμούς, τις κοινές επιχειρήσεις ή άλλους φορείς της Ένωσης και δεν τελεί υπό τον άμεσο ή έμμεσο έλεγχο του Κράτους, ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 8 παρ. 2 Γ.Α.Κ.

3. Αρχή «Deggendorf»

Στα καθεστώτα ενισχύσεων του παρόντος δεν μπορούν να υπαχθούν σχέδια φορέων για τους οποίους εκκρεμεί διαδικασία ανάκτησης ενισχύσεων κατόπιν προηγούμενης απόφασης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, με την οποία οι ενισχύσεις αυτές έχουν κηρυχθεί παράνομες και ασυμβίβαστες προς την εσωτερική αγορά (άρθρο 1 παρ. 4 Γ.Α.Κ.). Κάθε επενδυτής, κατά την υποβολή της αίτησης υπαγωγής στον παρόντα νόμο, οφείλει να δηλώνει ότι δεν έχει λάβει οποιαδήποτε κρατική ενίσχυση σε βάρος της οποίας έχει κινηθεί η διαδικασία του προηγούμενου εδαφίου.

4. Χαρακτήρας Κινήτρου

Οι ενισχύσεις των καθεστώτων του παρόντος λειτουργούν ως κίνητρο, με την έννοια του άρθρου 6 Γ. Α. Κ., για την περαιτέρω ανάπτυξη δραστηριοτήτων ή έργων και δεν παρέχονται για δραστηριότητες, τις οποίες θα ανέπτυξε ούτως ή άλλως ο δικαιούχος, ακόμη και αν δεν του είχε χορηγηθεί η ενίσχυση. Οι ενισχύσεις έχουν χαρακτήρα κινήτρου, μόνο εφόσον ο δικαιούχος έχει υποβάλει γραπτή αίτηση υπαγωγής σε καθεστώς ενίσχυσης πριν από την έναρξη των εργασιών του επενδυτικού σχεδίου. Η αίτηση για τη χορήγηση ενίσχυσης περιλαμβάνει κατ' ελάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία: α) την επωνυμία και το μέγεθος της επιχείρησης· β) την περιγραφή του έργου, συμπεριλαμβανομένων των εκτιμώμενων ημερομηνιών έναρξης και λήξης· γ) τον τόπο εκτέλεσης του έργου· δ) τον κατάλογο των δαπανών

του έργου· ε) τα είδη και το ποσό ενίσχυσης και στ) το χρηματοδοτικό σχήμα του επενδυτικού σχεδίου.

Έναρξη των εργασιών είναι το πρώτο χρονικά σημείο μεταξύ είτε της έναρξης των κατασκευαστικών εργασιών που αφορούν την επένδυση είτε της πρώτης νομικά δεσμευτικής ανάληψης υποχρέωσης για την παραγγελία εξοπλισμού ή άλλης ανάληψης υποχρέωσης που καθιστά μη αναστρέψιμη την επένδυση. Η αγορά γης και οι προπαρασκευαστικές εργασίες, όπως η λήψη αδειών και η εκπόνηση μελετών σκοπιμότητας, δεν θεωρούνται έναρξη των εργασιών. Για τις εξαγορές, ως έναρξη των εργασιών νοείται η στιγμή απόκτησης των στοιχείων ενεργητικού που συνδέονται άμεσα με την αποκτηθείσα εγκατάσταση (άρθρο 2 στοιχείο 23 Γ.Α. Κ.). Η έναρξη εργασιών του επενδυτικού σχεδίου πριν την υποβολή της αίτησης υπαγωγής έχει ως αποτέλεσμα την απόρριψη της αίτησης για το σύνολο του επενδυτικού σχεδίου.

5. Κανόνες μη διάκρισης και της προσβασιμότητας ατόμων με αναπηρία.

Τα επενδυτικά σχέδια που υπάγονται στα καθεστάτα ενίσχυσης του παρόντος οφείλουν να διασφαλίζουν τις απαραίτητες συνθήκες, ώστε να μη δημιουργούνται διακρίσεις σε βάρος ευπαθών ομάδων, ιδίως ως προς την προσβασιμότητα σε υποδομές, υπηρεσίες και αγαθά.

Άρθρο 6. Δικαιούχοι υπαγόμενων επενδυτικών σχεδίων

1. Δικαιούχοι των ενισχύσεων των καθεστώτων του παρόντος είναι οι επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες ή έχουν υποκατάστημα στην ελληνική επικράτεια κατά τη χρονική στιγμή έναρξης εργασιών του επενδυτικού σχεδίου και έχουν μία από τις ακόλουθες μορφές:

- α. ατομική επιχείρηση,
- β. εμπορική εταιρεία,
- γ. συνεταιρισμός,
- δ. Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις (Κοιν.Σ.Επ.) του ν. [4019/2011](#) (Α'216), Αγροτικοί Συνεταιρισμοί (ΑΣ), Ομάδες Παραγωγών (ΟΠ), Αγροτικές Εταιρικές Συμπράξεις (ΑΕΣ) του ν. [4384/2016](#) (Α' 78),
- ε. υπό ίδρυση ή υπό συγχώνευση εταιρείες, με την υποχρέωση να έχουν ολοκληρώσει τις διαδικασίες δημοσιότητας πριν την έναρξη εργασιών του επενδυτικού σχεδίου,
- στ. επιχειρήσεις που λειτουργούν με τη μορφή κοινοπραξίας με την προϋπόθεση καταχώρισής τους στο ΓΕΜΗ,
- ζ. δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και θυγατρικές τους, εφόσον:
 - αα. δεν τους έχει ανατεθεί η εξυπηρέτηση δημόσιου σκοπού,
 - ββ. δεν έχει ανατεθεί από το κράτος αποκλειστικά σε αυτούς η προσφορά υπηρεσιών,
 - γγ. δεν επιχορηγείται η λειτουργία τους με δημόσιους πόρους για το διάστημα τήρησης των μακροχρόνιων υποχρεώσεων του άρθρου 21.

2. Οι επιχειρήσεις, των οποίων το επιλέξιμο ύψος των επενδυτικών σχεδίων υπερβαίνει τις πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ και υπάγονται στα καθεστάτα ενίσχυσης του παρόντος, υποχρεούνται να λάβουν τη νομική μορφή εμπορικής εταιρείας ή συνεταιρισμού πριν την έναρξη εργασιών του επενδυτικού σχεδίου.

3. Δεν θεωρούνται δικαιούχοι και εξαιρούνται από τις ενισχύσεις των καθεστώτων του παρόντος:

α) οι προβληματικές επιχειρήσεις, όπως ορίζονται στην παράγραφο 18 του άρθρου 2 Γ. Α. Κ. (άρθρο 1 παρ. 4 περίπτωση γ' Γ.Α.Κ.),

β) επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν προβεί σε παύση της ίδιας ή παρεμφερούς δραστηριότητας εντός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου κατά τη διετία πριν από την υποβολή της αίτησής τους για περιφερειακή επενδυτική ενίσχυση ή που, κατά τη χρονική στιγμή υποβολής της αίτησής τους για ενίσχυση, έχουν προγραμματίσει να προβούν σε παύση της εν λόγω δραστηριότητας εντός μέγιστου χρονικού διαστήματος δύο (2) ετών μετά την ολοκλήρωση του επενδυτικού σχεδίου για την οποία έχουν υποβάλει αίτηση ενίσχυσης στη συγκεκριμένη περιοχή (άρθρο 13 περίπτωση δ' Γ.Α.Κ.),

γ) επιχειρήσεις που υλοποιούν επενδυτικά σχέδια που πραγματοποιούνται με πρωτοβουλία και για λογαριασμό του Δημοσίου, βάσει σχετικής σύμβασης εκτέλεσης έργου, παραχώρησης ή παροχής υπηρεσιών.

.....

Άρθρο 10. Είδη Ενισχύσεων

1. Στα επενδυτικά σχέδια που υπάγονται στα καθεστώτα ενισχύσεων του παρόντος παρέχονται τα ακόλουθα είδη ενισχύσεων:

α. Φορολογική απαλλαγή που συνίσταται στην απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των πραγματοποιούμενων προ φόρου κερδών, τα οποία προκύπτουν με βάση τη φορολογική νομοθεσία, από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, αφαιρουμένου του φόρου του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που αναλογεί στα κέρδη που διανέμονται ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους. Το ποσό της φορολογικής απαλλαγής υπολογίζεται ως ποσοστό επί της αξίας των ενισχυόμενων δαπανών του επενδυτικού σχεδίου ή και της αξίας του καινούριου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού που αποκτάται με χρηματοδοτική μίσθωση και συνιστά ισόποσο αποθεματικό,

β. επιχορήγηση, η οποία συνίσταται στη δωρεάν παροχή από το Δημόσιο χρηματικού ποσού για την κάλυψη τμήματος των ενισχυόμενων δαπανών του επενδυτικού σχεδίου και προσδιορίζεται ως ποσοστό αυτών,

γ. επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης, η οποία συνίσταται στην κάλυψη από το Δημόσιο τμήματος των καταβαλλόμενων δόσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης που συνάπτεται για την απόκτηση καινούριου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού και προσδιορίζεται ως ποσοστό επί της αξίας απόκτησης αυτών που εμπεριέχεται στις καταβαλλόμενες δόσεις. Η επιδότηση της χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν μπορεί να υπερβαίνει τα επτά (7) έτη,

δ. επιδότηση του κόστους της δημιουργούμενης απασχόλησης, η οποία συνίσταται στην κάλυψη από το Δημόσιο μέρους του μισθολογικού κόστους (άρθρο 2, παρ. 31 Γ. Α. Κ.) των νέων θέσεων εργασίας που δημιουργούνται και συνδέονται με το επενδυτικό σχέδιο και οι οποίες δεν λαμβάνουν καμία άλλη κρατική ενίσχυση, ε. σταθεροποίηση συντελεστή φορολογίας εισοδήματος (φορολογικό σύστημα), σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 67,

στ. χρηματοδότηση επιχειρηματικού κινδύνου μέσω ταμείου συμμετοχών,

σύμφωνα με το άρθρο 21 Γ.Α.Κ., με τα εξής είδη:

αα. ίδια κεφάλαια ή οιονεί ίδια κεφάλαια ή επενδυτική χορηγία για την παροχή επενδύσεων χρηματοδότησης επιχειρηματικού κινδύνου άμεσα ή έμμεσα σε επιλέξιμες επιχειρήσεις,

ββ. δάνεια για την παροχή επενδύσεων χρηματοδότησης επιχειρηματικού κινδύνου άμεσα ή έμμεσα σε επιλέξιμες επιχειρήσεις.

2. Τα είδη ενισχύσεων των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ. 1 παρέχονται μεμονωμένα ή συνδυαστικά και συνυπολογίζονται για τον καθορισμό του συνολικού ποσού ενίσχυσης του κάθε επενδυτικού σχεδίου. Το είδος ενίσχυσης της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 παρέχεται αυτοτελώς και μόνο για τις δαπάνες της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 8.

3. Για να δικαιούνται οι υπαγόμενες επιχειρήσεις να λάβουν τις ενισχύσεις των περιπτώσεων β' και γ' της παραγράφου 1, πρέπει να έχουν εμφανίσει κέρδη σε μία κατ' ελάχιστον διαχειριστική χρήση από τις τελευταίες επτά (7), πριν από τη διαχειριστική χρήση της αίτησης υπαγωγής. Ο όρος του προηγούμενου εδαφίου δεν καταλαμβάνει τους φορείς της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 6 και τις επιχειρήσεις που συστάθηκαν κατά τα τελευταία επτά (7) έτη πριν το έτος υποβολής της αίτησης υπαγωγής.

.....

Άρθρο 13. Υποβολή αίτησης υπαγωγής .

1. Το σύνολο των διαδικασιών που προβλέπονται στον παρόντα νόμο διενεργείται υποχρεωτικά μέσω του Πληροφοριακού Συστήματος Κρατικών Ενισχύσεων (Π.Σ.Κ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομίας, Ανάπτυξης και Τουρισμού, η λειτουργία του οποίου διέπεται από τις διατάξεις του ν. [4314/2014](#) (Α' 265).

....

3. Η αίτηση υπαγωγής και ο οικείος φάκελος τεκμηρίωσης υποβάλλονται υποχρεωτικά μέσω του Πληροφοριακού Συστήματος Κρατικών Ενισχύσεων (ΠΣΚΕ) και ο αιτών ενημερώνεται ηλεκτρονικά για την παραλαβή και καταχώρισή τους.

Όλες οι αιτήσεις υπαγωγής με τη συνημμένη τεκμηρίωσή τους τηρούνται ηλεκτρονικά στην αρμόδια υπηρεσία παραλαβής. Τα απαιτούμενα δικαιολογητικά και το περιεχόμενο της αίτησης καθορίζονται στις αποφάσεις προκήρυξης των καθεστώτων ενίσχυσης.

4. Δεν επιτρέπεται η υποβολή από τον ίδιο φορέα αίτησης υπαγωγής σε περισσότερα του ενός καθεστώτα ενισχύσεων, για το ίδιο επενδυτικό σχέδιο ή τις ίδιες επιλέξιμες δαπάνες. Δεν επιτρέπεται επίσης να υποβληθεί αίτηση για υπαγωγή επένδυσης, η οποία είτε στο σύνολό της, είτε εν μέρει, έχει ήδη υπαχθεί στις ενισχύσεις του παρόντος ή άλλων καθεστώτων ενίσχυσης. Οι ως άνω αιτήσεις απορρίπτονται με αιτιολογημένη απόφαση της αρμόδιας υπηρεσίας, το δε οικείο παράβολο καταπίπτει υπέρ του Δημοσίου.



33) Υπολογισμός του φόρου εισοδήματος και συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων τέλους χρήσης.

- Υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος της χρήσης και η προκαταβολή φόρου του επομένου έτους και συμψηφίζονται η προκαταβολή φόρου του προηγούμενου έτους
- καλό θα είναι να γίνεται και η συμπλήρωση όλων των φορολογικών δηλώσεων (εκκαθαριστικών) της χρήσης , δηλ. Ε3 [δείτε επόμενο κεφάλαιο], ώστε να εντοπίζονται και να διορθώνονται τυχόν λάθη.

.....

Συντελεστές φορολογίας και προκαταβολής φόρου νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Α/Α	Φυσικά και νομικά πρόσωπα, νομικές οντότητες	Φορολογικό έτος 2016	
		Συντελεστής φόρου	Ποσοστό προκαταβολής
1	Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.	29%	100%
2	Τράπεζες	29%	100%
3	Προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.,)	29%	100%
4	Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα	29%	100%
5	Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών	29%	100%
6	Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς	29%	100%
7	Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	29%	100%
8	Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)	29%	100%
9	Επιχειρηματική δραστηριότητα φυσικών προσώπων	Κλίμακα 22 - 45%	100%
10	Αγροτική (ατομική) επιχειρηματική δραστηριότητα	Κλίμακα 22 - 45%	100%
11	Αγροτικοί συνεταιρισμοί, ομάδες παραγωγών	13%	100%
12	Λοιπές νομικές οντότητες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω	29%	100%



34) Υποβολή δήλωσης και απόδοσης του Δημοτικού Τέλους.

Νόμος 2880/2001 - Δημοτικό Τέλος Διαφήμισης (ΦΕΚ 9/30.1.2001, τ.Α')

Άρθρο 9

Η απόδοση του τέλους, για όλες τις ενέργειες της κατηγορίας αυτής, γίνεται πάντοτε από τον διαφημιζόμενο, μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η καταβολή πραγματοποιείται σε οποιοδήποτε γραφείο του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων λειτουργεί σε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) και αποδεικνύεται με την παροχή ανάλογου παραστατικού στοιχείου (διπλότυπου). Το σύνολο των ποσών που εισπράττονται αποτελεί πόρο ειδικού λογαριασμού, που τηρείται στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και αποδίδεται στους δήμους και τις κοινότητες.

Απόδοση : Έως 30-6-2018



35) Κατάρτιση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως

- Καταρτίζεται η κατάσταση που προβλέπεται από τα Ε.Λ.Π.

Ν. 4308/2014	Ε.Γ.Λ.Σ.
<i>Παράρτημα Β Υπόδειγμα Β.2.1 Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία - Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις)</i>	<i>§ 4.1.202 Υπόδειγμα Κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως (Λ/86) και § 4.1.302 Υπόδειγμα Πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων(Λ/88)</i>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	70,71,72 και 73 Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)
Κόστος πωλήσεων	(86.00.00 Κόστος πωλήσεων
Μικτό αποτέλεσμα	86.00.00 (80.01) Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως
Λοιπά συνήθη έσοδα	86.00.01 (74,75 και 78.05**) Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως
Έξοδα διοίκησης	86.00.02 (92.01) Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
Έξοδα διάθεσης	86.00.04 (92.03) Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
Λοιπά έξοδα και ζημιές	86.02.07 (81.00) Έκτακτα και ανόργανα έξοδα
	86.02.09 (82.00) Έξοδα προηγούμενων χρήσεων
	86.02.10 (83) Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)	Άρθρο 18§3β
Κέρδη & ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων (1)	86.01.02 (76.04) Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων
	86.01.08 (64.10 και 64.12) Έξοδα και ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων
Κέρδη & ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων (2)	86.02.01 (81.03) Έκτακτα κέρδη
	86.02.08 (81.02) Έκτακτες ζημιές

Κέρδη & ζημίες από επιμέτρηση στην εύλογη αξία	86.01.07 (64.11) Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων	86.01.00 (76.00) Έσοδα συμμετοχών
	86.01.01 (76.01) Έσοδα χρεογράφων
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας	Άρθρο 25§11
	86.02.00 (81.01) Έκτακτα και ανόργανα έσοδα
Λοιπά έσοδα και κέρδη (1)	86.02.02 (82.01) Έσοδα προηγούμενων χρήσεων
Λοιπά έσοδα και κέρδη (2)	86.02.03 (84) Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων	
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	86.01.03 (76.02 έως 76.98 πλην 76.04) Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	86.01.09 (65) Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
Αποτέλεσμα προ φόρων	86.99 Καθαρά αποτελέσματα (Κέρδη ή Ζημίες) χρήσεως προ φόρων
Φόροι εισοδήματος (1)	88.06 (42.04) Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων 88.08 Φόρος εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ
Φόροι εισοδήματος (2)	88.09 Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι*
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	88.99 ή 88.98 Κέρδη προς διάθεση ή Ζημίες εις νέο αντίστοιχα

[Από τις σημειώσεις του Κου Πολύκαρπου Γιώτη (εισηγητή εκπαιδευτικών σεμιναρίων)]



36) Υπολογισμός Τακτικού Αποθεματικού και Μερισμάτων .

- Απόφαση Διοίκησης για το ύψος των διανεμητέων ποσών.

Προσοχή :**Σ.ΛΟ.Τ. αριθμ. πρωτ.: 823 ΕΞ 1.6.2016**

Χρόνος καταχώρησης των διανεμόμενων από τα κέρδη αμοιβών διοικητικού συμβουλίου και βάση υπολογισμού του τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος στις ανώνυμες εταιρείες σε εταιρείες που εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π.

ΕΡΩΤΗΜΑ

Ο Κ.Ν.[2190/1920](#) επιτρέπει μέρος των προς διάθεση κερδών της χρήσεως να διανέμεται ως αμοιβή στα μέλη του Δ.Σ. Οι αμοιβές αυτές έχουν διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση (φορολογούνται ως μερίσμα) από τις λοιπές αμοιβές που βαρύνουν τις λειτουργικές δαπάνες των επιχειρήσεων και φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Για τις αμοιβές που χορηγούνται από τα κέρδη στα μέλη του Δ.Σ στο [άρθρο 24](#) του Κ.Ν, [2190/1920](#) αναφέρεται:

1. Πάσα επί των κερδών χορηγούμενη εις μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου αμοιβή, δέον να λαμβάνηται εκ του απομένοντος υπολοίπου των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεσιν των κρατήσεων δια τακτικών αποθεματικών και του απαιτούμενου ποσού προς διανομήν του πρώτου μερίσματος υπέρ των μετόχων, ίσου τουλάχιστον προς 6% επί του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.

Στη συνέχεια οι λοιπές διατάξεις για τη σειρά διανομής κερδών αναφέρουν:

Άρθρο 44.

Ετησίως αφαιρείται το εικοστόν τουλάχιστον των καθαρών κερδών προς σχηματισμόν τακτικού αποθεματικού. Η προς σχηματισμόν αποθεματικού αφαιρέσις παύει ούσα υποχρεωτική, άμα ως τούτο φθάση τουλάχιστον το τρίτον του εταιρικού κεφαλαίου. Το αποθεματικόν τούτο χρησιμοποιείται αποκλειστικώς προς εξίσωσιν προ πάσης διανομής μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών.

Άρθρο 45.

1. Καθαρά κέρδη της εταιρείας είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεσιν εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημίας, των κατά τον νόμον αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους.

2. Τα καθαρά κέρδη διανέμονται κατά την εξής σειράν:

α) αφαιρείται η κατά τον παρόντα νόμο ή το καταστατικόν κράτησις δια τακτικών αποθεματικών.

β) κρατείται το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του μερίσματος, που προβλέπεται από το [άρθρο 3](#) του α.ν.[148/1967](#) (ΦΕΚ173 Α').

γ) το υπόλοιπον διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού.

Περαιτέρω στη λογιστική οδηγία εφαρμογής του ν. [4308/2014](#) στις οδηγίες για την αρχική μετάβαση (παρ 37) αναφέρεται:

"Οι οριστικά εγκριθείσες από τη γενική συνέλευση αμοιβές των μελών διοικητικού συμβουλίου εκ των κερδών του 2014 θα αναγνωρισθούν ως έξοδο (παροχές σε εργαζομένους), στην κατάσταση αποτελεσμάτων του 2015 (πρώτη περίοδος εφαρμογής)".

Η αναφορά αυτή είναι σε συνέχεια των οδηγιών για την αντιμετώπιση της διανομής κερδών που πλέον στα Ε.Λ.Π. δεν καταχωρείται σε μείωση της καθαρής θέσης στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης, επί των αποτελεσμάτων της οποίας

υπολογίζονται, αλλά παραμένουν στο υπόλοιπο εις νέο για να μεταφερθούν στις υποχρεώσεις μέσω του πίνακα μεταβολής ιδίων κεφαλαίων. Διαφορετική είναι η περίπτωση των προτεινόμενων αμοιβών μελών Διοικητικού Συμβουλίου όπου κατά τη γνώμη μας θα πρέπει να σχηματίζεται πρόβλεψη δαπάνης στη χρήση που προέκυψαν τα κέρδη από τα οποία θα καταβληθούν. Μάλιστα η δαπάνη αυτή θα πρέπει να εξαιρεθεί από τη βάση υπολογισμού του τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος αλλιώς μπορεί να υπάρξει καταστρατήγηση των περιδιανομής διατάξεων και να περιοριστεί ή και να μηδενιστεί το ποσό του τακτικού αποθεματικού ή του πρώτου μερίσματος.

Η οδηγία για την καταχώριση της δαπάνης στη χρήση έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων και όχι στη χρήση στην οποία αφορούν δεν προκύπτει ρητά από το νόμο, δημιουργεί νομικά προβλήματα στην εφαρμογή των περί διανομής κερδών διατάξεων και στην ουσία μετακυλίει βέβαιες δαπάνες της χρήσεως στην επόμενη. Κατά συνέπεια η μη καταχώριση αυτών των δαπανών στη χρήση επί των εσόδων της οποίας έχουν υπολογιστεί έρχεται σε αντίθεση με την αρχή του δουλευμένου.

Με την καταχώριση των αμοιβών αυτών ως δαπάνης της χρήσεως μέσα στην οποία εγκρίνονται, σε περίπτωση χορηγήσεως σημαντικών ποσών τέτοιων αμοιβών, ενδέχεται να περιοριστεί ή και να μηδενιστεί το αποτέλεσμα της χρήσεως αυτής και να καταστρατηγηθούν οι σχετικές με τον σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και την διανομή πρώτου μερίσματος διατάξεις του Κ.Ν. [2190/1920](#). Επισημαίνεται ότι ο σχηματισμός του τακτικού αποθεματικού είναι υποχρεωτικός και δεν μπορεί να περιοριστεί με οποιαδήποτε απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων.

Θα παρακαλούσαμε να έχουμε την γνώμη σας επί του παραπάνω θέματος.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Οι αμοιβές που δίνονται στα μέλη του Δ.Σ. από τα κέρδη βάσει του [άρθρου 24](#) του νόμου [2190/1920](#), καθίστανται δουλευμένες όταν εγκρίνονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων η οποία συνέρχεται την επόμενη χρήση και καταχωρούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, της χρήσεως στην οποία εγκρίνονται ως έξοδο, δεδομένου ότι τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου λαμβάνουν αυτές τις αμοιβές ως εργαζόμενοι.

Ωστόσο, πέραν των ανωτέρω γενικών αρχών, σημειώνουμε ότι βάσει της αρχής του δουλευμένου:

α) Όταν τεκμαίρεται ότι κατά τη σύνταξη των καταστάσεων είναι γνωστό (βάσει συμφωνίας ή πάγιας πρακτικής) το ποσό που πρόκειται να λάβουν τα πρόσωπα αυτά και εκκρεμεί η τυπική μόνο έγκριση της Γενικής Συνέλευσης, η αναγνώριση του εξόδου γίνεται στη χρήση που αφορά (δηλαδή στη χρήση από τα κέρδη της οποίας γίνεται η διανομή) και όχι στη χρήση στην οποία λαμβάνεται τυπικά η απόφαση από τη ΓΣ.

β) Όταν το ήδη σχηματισμένο τακτικό αποθεματικό σε μια χρήση δεν υπερβαίνει το ελάχιστο όριο που ορίζει ο νόμος και είναι μάλλον βέβαιο ότι η Γενική Συνέλευση θα προβεί στο σχηματισμό τακτικού αποθεματικού συγκεκριμένου ποσού, δεδομένου ότι αυτό είναι υποχρεωτικό εκ του νόμου, η εταιρεία μπορεί να προβαίνει στο σχηματισμό και λογιστική απεικόνιση του τακτικού αποθεματικού με το εν λόγω ποσό στο τέλος της κλειόμενης χρήσης και όχι με την έγκρισή του από γενική συνέλευση της επόμενης χρήσης.

Για τα φορολογικά και τα νομικά θέματα που ενδεχομένως να προκύπτουν σε τέτοιες περιπτώσεις, το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα.

.....

Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: 2075 ΕΞ 30.9.2016**Αμοιβές Δ.Σ από διανεμόμενα κέρδη της χρήσης****ΕΡΩΤΗΜΑ**

Παρακαλώ θα ήθελα την απάντησή σας για το κατωτέρω:
 → Σύμφωνα όμως με το άρθρο 37 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) «Οι οριστικά εγκριθείσες από την Γ.Σ αμοιβές των Μελών του Δ.Σ από τα κέρδη αποτελούν παροχές σε εργαζόμενους (Δαπάνες Μισθοδοσίας) της χρήσης που εγκρίνονται» και δεν καταχωρούνται σε μείωση της καθαρής θέσης.

→ Η Λογιστική εγγραφή που θα γίνει για τις ανωτέρω αμοιβές εφόσον εγκριθούν οριστικά από την Γενική Συνέλευση και δεν έχουν καταχωρηθεί στην χρήση από τα κέρδη της οποίας προέκυψαν (**ΣΛΟΤ 823 ΕΞ 1.6.2016**) θα είναι η κατωτέρω:
Ημερομηνία καταχώρησης (η ημερομηνία της απόφασης της Γενικής Συνέλευσης)
→ Χρέωση 60.95, Πίστωση 53.08

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Ορθά περιγράφεται η λογιστική εγγραφή και ο χρόνος αναγνώρισης. Στην πίστωση πρέπει επιπλέον να αναγνωρισθούν και οι σχετικοί φόροι που παρακρατούνται από τις αμοιβές και αποδίδονται στο δημόσιο.



37) Διαχωρισμός μακροπρόθεσμων - βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων και απαιτήσεων (λογ. 45)

• Ορισμένες υποχρεώσεις και απαιτήσεις (συνήθως τα μακροπρόθεσμα δάνεια) πρέπει να διαχωρίσουν , ώστε να γίνει η ανάλογη απεικόνιση στο μέρος που αφορούν πληρωτέα στην επόμενη χρήση.

Ν.4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις. - ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ

Βραχυπρόθεσμη υποχρέωση (current liability): Μια υποχρέωση που η οντότητα:

- α)** αναμένει να διακανονίσει εντός του κανονικού λειτουργικού κύκλου της, ή
- β)** κατέχει πρωτίστως για εμπορικούς σκοπούς, ή
- γ)** οφείλει να διακανονίσει εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων, ή
- δ)** δεν έχει άνευ όρων δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού της για διάστημα μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η ύπαρξη όρων που, κατά την επιλογή του αντισυμβαλλόμενου μέρους, προβλέπουν τον διακανονισμό της υποχρέωσης με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων της οντότητας, δεν επηρεάζει την κατάταξη της υποχρέωσης ως βραχυπρόθεσμης ή μακροπρόθεσμης.

Μακροπρόθεσμη υποχρέωση (long term liability): Μια υποχρέωση που δεν είναι βραχυπρόθεσμη.



38) Κατάρτιση του Ισολογισμού

• Καταρτίζεται ο ισολογισμός που προβλέπεται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.

Ε.Λ.Π

Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με τον Ν.4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.

Ν.4308/2014 - Άρθρο 16. Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

1. Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, βάσει των διατάξεων του παρόντος νόμου.

2. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

3. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).
- δ) Την Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας).
- ε) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).
- δ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

5. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών και μικρών οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- γ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

6. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων καταρτίζονται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β: υπόδειγμα Β.1.1 ή Β.1.2 (Ισολογισμός), Β.2 (Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Β.2.1 ή Β.2.2), Β.3 (Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης) και Β.4 (Κατάσταση Χρηματοροών).

7. Οι πολύ μικρές οντότητες δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου, να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

8. Οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 του παρόντος νόμου δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 7, να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

9. Τα κονδύλια των υποδειγμάτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων στο παράρτημα Β του νόμου παρουσιάζονται διακεκριμένα χωρίς συμψηφισμούς.

10. Η δομή και το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν μεταβάλλεται από περίοδο σε περίοδο, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 1β του άρθρου 17 του παρόντος νόμου.

11. Απόκλιση από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων του Παραρτήματος Β' επιτρέπεται μόνο στις εξής περιπτώσεις:

α) Περαιτέρω ανάλυση των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων υπό τον όρο ότι θα τηρείται η διάρθρωση των υποδειγμάτων.

β) Νέα κονδύλια μπορούν να προστίθενται, υπό τον όρο ότι το περιεχόμενό τους δεν περιλαμβάνεται σε άλλο κονδύλι προβλεπόμενο στα υποδείγματα.

γ) Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορούν να συγχωνεύονται όταν:

γ1) τα ποσά τους είναι ασήμαντα σε σχέση με τους σκοπούς της εύλογης παρουσίασης της παρ. 2 του άρθρου 16 ή και

γ2) η συγχώνευση παρέχει μεγαλύτερη σαφήνεια.

12. Η μορφή, το περιεχόμενο και η ονοματολογία των κονδυλίων και των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προσαρμόζονται εάν απαιτείται από την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας της οντότητας.

Προθεσμία κατάρτισης Ισολογισμού Χρήσης 2017:

Έως 30/6/2017 (ν. 4308/2014)



Έως 10/9/2018 (ν. 2190/20)

Ν.4308/2014 - Άρθρο 6 «Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων» παρ 1 & Παρ. 3

1. Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:

.....

γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. "

.....

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Ε.Λ.Π (Ν. 4308/2014)	Ε.Γ.Λ.Σ.
Παράρτημα Β Υπόδειγμα Β.1.1 Ισολογισμός - Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος κτήσης)	Υπόδειγμα ισολογισμού τέλους χρήσεως
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	Γ Πάγιο Ενεργητικό
Ενσώματα πάγια	II Ενσώματες ακινητοποιήσεις
Ακίνητα	10.00+10.10 Γήπεδα-Οικόπεδα
	10.01-06 +10.11-16-10.99 Ορυχεία-Μεταλλεία- Λατομεία
	Αγροί – Φυτείες - Δάση
	11 Κτίρια και τεχνικά έργα

	16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου
	16.14 Λοιπά έξοδα εγκατάστασης
Μηχανολογικός εξοπλισμός	12 Μηχανήματα –τεχνικές εγκαταστάσεις και λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός
Λοιπός εξοπλισμός	13 Μεταφορικά μέσα
Επενδύσεις σε ακίνητα	14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
	10.05 Φυτείες
	14.06 Ζώα για πάγια εκμετάλλευση (γεωργικών και κτηνοτροφικών επιχ/σεων)
Λοιπά ενσώματα στοιχεία
Σύνολο	
Άυλα πάγια στοιχεία	I Ασώματες ακινητοποιήσεις
Δαπάνες ανάπτυξης	16.11-12 Έξοδα ερευνών και αναπτύξεως
Υπεραξία	16.00 Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)
	16.01-03 Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας
Λοιπά άυλα	16.04-05 Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις
Σύνολο	
	16.98 Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων Γ.I
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	(15+32.00+ΧΥ50.08) Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές Γ.II
	III Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	18.02+18.03 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων
	18.04+18.05 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων
Δάνεια και απαιτήσεις Χρεωστικοί τίτλοι	18.07-08 Γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξεως
	Μείον
	18.09-10 Μη δουλευμένοι Τόκοι
	Άρθρο 24§1, Άρθρο 19
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες	18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις
	18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις
	μείον

	18.00.19+18.01.19 Προβλέψεις για υποτιμήσεις
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι	18.15-16 Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων
Λοιπά	18.06+18.11+18.13-14 Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
Σύνολο	
Αναβαλλόμενοι φόροι	.-----
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	
<u>Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</u>	<u>Δ Κυκλοφορούν Ενεργητικό</u>
Αποθέματα	I Αποθέματα
	21+22 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή – Υποπροϊόντα και Υπολείμματα
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	23 Παραγωγή σε εξέλιξη
Εμπορεύματα	20 Εμπορεύματα
	24+25+26+28 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Αναλώσιμα υλικά – Ανταλλακτικά και Είδη συσκευασίας
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	.-----
Προκαταβολές για αποθέματα	32.01-03+ΧΥ50 πλην 50.08
Λοιπά αποθέματα	Προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων
Σύνολο	
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές	II Απαιτήσεις III Χρεόγραφα IV Διαθέσιμα
	ΧΥ 30 πλην 30.97-99 Πελάτες
	31.00+31.07-31.04-31.05-31.11-31.12 Γραμμάτια εισπρακτέα –Χαρτοφυλακίου (μείον τα προεξοφλημένα – μεταβιβασμένα ποσού....)
	31.01+31.08 – Στις τράπεζες για είσπραξη
	31.02+31.09 - Στις τράπεζες σε εγγύηση μείον
	31.06+31.13 Μη δουλευμένοι τόκοι
	31.03+31.10 Γραμμάτια σε καθυστέρηση
	33.90 Επιταγές εισπρακτέες (μεταχρονολογημένες)
	33.91 Επιταγές σε καθυστέρηση (σφραγισμένες)
	30.97-99 Επισφαλείς – Επίδικοι πελάτες και χρεώστες μείον
	44.11 Προβλέψεις
Εμπορικές απαιτήσεις	

Δουλευμένα έσοδα περιόδου	36.01 Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα Ε Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού
---------------------------	---

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

Παράρτημα Β Υπόδειγμα Β.1.1 Ισολογισμός - Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος κτήσης)	Υπόδειγμα ισολογισμού τέλους χρήσεως
Καθαρή θέση	Α Ίδια κεφάλαια
Καταβλημένα κεφάλαια	Ι Κεφάλαιο (μετοχικό, κλπ)
	40.00-01 Καταβλημένο
	40.04-05 Αποσβεσμένο
	μείον
Κεφάλαιο	16.13 Λοιπά έξοδα εγκατάστασης
Υπέρ το άρτιο	II Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο (41.00)
Καταθέσεις ιδιοκτητών	VI Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου
	43.00-01 Καταθέσεις μετόχων ή εταιρών
	43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου
Ίδιοι τίτλοι	41.09 Αποθεματικό για ίδιες μετοχές A.IV
Σύνολο	
Διαφορές εύλογης αξίας	-
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	.-----
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	.-----
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ρών	.-----
Σύνολο	
	IV Αποθεματικά Κεφάλαια
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο	V Αποτελέσματα εις νέο
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	41.02 Τακτικό αποθεματικό
	41.03 Αποθεματικά καταστατικού
	41.04 Ειδικά αποθεματικά
	41.05 Έκτακτα αποθεματικά
Αφορολόγητα αποθεματικά	41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων
Αποτελέσματα εις νέο	42.00 Υπόλοιπο κερδών χρήσεως εις νέο

	42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο
	42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων
Σύνολο	
Συναλλαγματικές διαφορές	.-----
Σύνολο καθαρής θέσης	
Προβλέψεις	Β. Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία
Λοιπές προβλέψεις	44.12, 44.13, 44.98 Λοιπές προβλέψεις
Σύνολο	
Υποχρεώσεις	Γ. Υποχρεώσεις
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	I Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
Δάνεια	45.00-05 Ομολογιακά δάνεια
	45.10-12 Δάνεια τραπεζών
	45.13 Δάνεια ταμειυτηρίων
	45.14-15 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις
	45.16-17 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις
	45.19-21 Γραμμάτια πληρωτέα μακροπρόθεσμης λήξεως
	μείον
	45.24-26 Μη δουλευμένοι τόκοι
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	Υπολ. Λ/45 Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
Κρατικές επιχορηγήσεις	41.10 Επιχορηγήσεις επενδύσεων πάγιου ενεργητικού
Αναβαλλόμενοι φόροι	.-----
Σύνολο	
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	II Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
Τραπεζικά δάνεια	52 Τράπεζες λογαριασμός βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων	53.17-18 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση
Εμπορικές υποχρεώσεις	50 Προμηθευτές
	51.00-02 Γραμμάτια πληρωτέα
	μείον
	51.03-05 Μη δουλευμένοι τόκοι
	ΠΥ 30 Προκαταβολές πελατών

	53.90 Επιταγές πληρωτέες (μεταχρονολογημένες)
Φόρος εισοδήματος	54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών
	54.99 Φόροι-τέλη προηγούμενων χρήσεων
Λοιποί φόροι και τέλη	54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη (πλην 54.07 , 54.08 και 54.99)
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	55 Ασφαλιστικοί οργανισμοί
Λοιπές υποχρεώσεις	53.10-11 Υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις
	53.12-13 Υποχρεώσεις προς λουπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις
	53.01 Μερίσματα πληρωτέα
	Υπολ. Λ/53 Πιστωτές διάφοροι
	Υπολ. Λ/56 Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί Δ Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	56.01 Έξοδα χρήσεως δουλευμένα Δ Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού
Έσοδα επόμενων χρήσεων	56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων Δ Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού
Σύνολο	
Σύνολο υποχρεώσεων	
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	Παθητικό

[Από τις σημειώσεις του Κου Πολύκαρπου Γιώτη (εισηγητή εκπαιδευτικών σεμιναρίων)]



39) Σύνταξη του Προσαρτήματος



40) Σύνταξη της Έκθεσης Διαχείρισης.



Γ. ΕΝΤΥΠΟ Ε3 (Φορ. Έτος 2017)

Γενικά Στοιχεία



**ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ**
Υποβάλλεται σε ένα αντίτυπο και συνοδεύει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος

Ε3

Δ.Ο.Υ. ΥΠΟΒΟΛΗΣ 001

Φορολογικό έτος 2017

002 Από 002 έως

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ⁽¹⁾ 003
ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 004 ΑΡΧΙΚΗ 1
ΗΜΕΡ. ΠΡΩΤΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ
ΗΜΕΡ. ΕΝΑΡΞΗΣ ⁽³⁾
ΗΜΕΡ. ΔΙΑΚΟΠΗΣ

Κατηγορία βιβλίων ⁽²⁾	005	Απλογραφικά	1	Διπλογραφικά	2	Μη υπόχρεοι	3								
Ασκείτε επιχ. δραστ. και έχετε την εμπορική ιδιότητα ⁽⁴⁾	006	ΝΑΙ	1	περ. στ'παρ.2 αρ.12 ν. 4172/13 ⁽⁵⁾	007	1									
Πλήθος υποκαταστημάτων που υπάγονται στην περ. 5' της παρ.1 του άρθρου 2 του ν.3874/2010	008	1													
Ασκείτε αγροτική δραστηριότητα και υπάγεστε:	009	Κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.	1	Ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α.	2	Αφανείς αγρότες χωρίς Κ.Α.Δ.	3								
Οντότητες αρ.2 ν.4308/2014	010	Πολύ μικρές αρ.1 παρ.2γ	1	Πολύ μικρές αρ.1 παρ.2α και 2β	2	Μικρές αρ.1 παρ.2γ	3	Μικρές αρ.1 παρ.2α και 2β	4	Μεσαίες	5	Μεγάλες	6	Μη ενταγμένες	7

«Το έντυπο Ε3 (Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα) και η Κατάσταση της Φορολογικής Αναμόρφωσης για το φορολογικό έτος 2017 είναι ενιαίο για όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες του [άρθρου 45](#) του ν.4172/2013 καθώς και τις ατομικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης των βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή τον τρόπο σύνταξης των οικονομικών τους καταστάσεων (με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα). Οι σχετικοί πίνακες συμπληρώνονται από όλες τις επιχειρήσεις, ανάλογα με την δραστηριότητά τους με εξαίρεση τον Πίνακα ΣΤ', ο οποίος συμπληρώνεται μόνο από τις ατομικές επιχειρήσεις. Στο έντυπο αυτό καταχωρούνται τα δεδομένα των βιβλίων των επιχειρήσεων όπως αυτά προκύπτουν με βάση τις διατάξεις του ν.4308/2014. Επισημαίνεται ότι τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς και τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που με βάση την εικόνα που παρουσιάζουν στο Μητρώο δηλώνονται ως μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων, θα πρέπει να επικαιροποιήσουν την εικόνα τους, με βάση τα οριζόμενα στον ν.4308/2014, αναφορικά με την υποχρέωση τήρησης βιβλίων, προκειμένου να εφαρμόζονται ορθά οι διατάξεις του [άρθρου 31](#) του ν.3986/2011 περί επιβολής τέλους επιτηδεύματος. (ΠΟΛ 1072/2018 (Έντυπο Ε3))

Η περίπτωση 3 του κωδικού 009, αφορά «Αφανείς αγρότες χωρίς Κ.Α.Δ.»

ΗΜΕΡ. ΕΝΑΡΞΗΣ ⁽³⁾
ΗΜΕΡ. ΔΙΑΚΟΠΗΣ

Κατηγορία βιβλίων ⁽²⁾	005	Απλογραφικά	1	Διπλογραφικά	2	Μη υπόχρεοι	3								
Ασκείτε επιχ. δραστ. και έχετε την εμπορική ιδιότητα ⁽⁴⁾	006	ΝΑΙ	1	περ. στ'παρ.2 αρ.12 ν. 4172/13 ⁽⁵⁾	007	1									
Πλήθος υποκαταστημάτων που υπάγονται στην περ. 5' της παρ.1 του άρθρου 2 του ν.3874/2010	008	1													
Ασκείτε αγροτική δραστηριότητα και υπάγεστε:	009	Κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.	1	Ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α.	2	Αφανείς αγρότες χωρίς Κ.Α.Δ.	3								
Οντότητες αρ.2 ν.4308/2014	010	Πολύ μικρές αρ.1 παρ.2γ	1	Πολύ μικρές αρ.1 παρ.2α και 2β	2	Μικρές αρ.1 παρ.2γ	3	Μικρές αρ.1 παρ.2α και 2β	4	Μεσαίες	5	Μεγάλες	6	Μη ενταγμένες	7

Τα βήματα για την συμπλήρωση του Ε3

Οι πίνακες του Ε3 συμπληρώνονται κατά περίπτωση με την ακόλουθη σειρά:

- 1) Πίνακες Α, Β, Γ (1η Σελίδα του έντυπου)
- 2) Υποπίνακες Ζ
- 3) Πίνακας Ζ (Η συμπλήρωση του σχετικού πίνακα Ζ' είναι υποχρεωτική και για τις επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά βιβλία, οι οποίες θα καταχωρούν τα δεδομένα των βιβλίων τους με βάση την προτεινόμενη περιγραφή των λογαριασμών που περιγράφονται στον πίνακα αυτό.)
- 4) Υποπίνακες Δ (Δ2,Δ3,Δ4)
- 5) Πίνακας Δ (Δ1,Δ2,Δ3,Δ4,Δ5,Δ6,Δ7 και Δ8 έως Δ15 (οι περισσότεροι υποπίνακες υπολογίζονται αυτόματα από το πρόγραμμα
- 6) Υποπίνακας Ε
- 7) Πίνακας Ε
- 8) Οι ατομικές επιχειρήσεις (με απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) συμπληρώνουν επίσης τον πίνακα ΣΤ, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, τα οποία μετά θα μεταφερθούν στο Έντυπο Ε1.

«Πίνακας Α » : Στοιχεία Φορολογούμενου

ΠΙΝΑΚΑΣ Α'. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

Περιλαμβάνει τα στοιχεία του φορολογούμενου - επιχείρησης (ΑΦΜ, επώνυμο, επωνυμία, ΚΑΔ, κ.λπ.).

Κατά την είσοδο στο νέο έντυπο Ε3 εμφανίζεται μήνυμα από την εφαρμογή που μας ενημερώνει:

Επισημαίνεται ότι πριν από την καταχώρηση ποσών στον πίνακα Δ', απαιτείται να έχουν πρώτα συμπληρωθεί οι κωδικοί του πίνακα Ζ'.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		Ε3	
Υποβάλλεται σε ένα αντίτυπο και συνοδεύει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος		Δ.Ο.Υ. ΥΠΟΒΟΛΗΣ: 001	
Μήνυμα εφαρμογής		Φορολογικό έτος 2017	
Επισημαίνεται ότι πριν από την καταχώρηση ποσών στον πίνακα Δ', απαιτείται να έχουν πρώτα συμπληρωθεί οι κωδικοί του πίνακα Ζ'.		002 01/01/2017 002 31/12/2017	
Κλείσιμο		003 Αρχική	
ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ⁽¹⁾		004	
ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ			
ΗΜΕΡ. ΠΡΩΤΗΣ ΕΠΑΡΧΗΣ			
ΗΜΕΡ. ΕΠΑΡΧΗΣ ⁽²⁾			
ΗΜΕΡ. ΔΙΑΚΟΠΗΣ			
Κατηγορία βιβλίων ⁽²⁾	005	Απλογραφικά	
Ασκίτε επιχ. δραστ. και έχετε την εμπορική ιδιότητα ⁽⁴⁾	006		
Πρ. στ' παρ. 2 αρ. 12 ν.4172/13 ⁽⁵⁾	007		
Πλήθος υποκατ. που υπάγονται στην περ. δ' της παρ. 1 του αρθ. 2 του ν.3874/2010	008		
Ασκίτε αρνητική δραστηριότητα και υπάγεστε:	009		
Ουδέτητες αρ. 2 ν.4308/2014	010		
ΠΙΝΑΚΑΣ Α' : ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ			
Α.Φ.Μ.	020	Κωδικός Αριθμός Κύριας Δραστηριότητας	021
Γράψτε τη δραστηριότητα με τα μεγαλύτερα έσοδα		Κ. Α. Δ. που αντιστοιχεί στα μεγαλύτερα ακοθάριστα έσοδα	
ΕΠΩΝΥΜΟ Α'		ΕΠΩΝΥΜΟ Β'	
ΕΠΩΝΥΜΙΑ (Μη Φυσικού Προσώπου)		ΟΝΟΜΑ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ
ΠΙΝΑΚΑΣ Β' : ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ			
Απασχολούμενο Προσωπικό	039	Ενεργές Ισοσκελιές Επιχειρήσεις	042
Αριθμός απασχολούμενων ατόμων	025	Ενεργές Ηλεκτρονικές Διευθύνσεις Αλληλογραφίας Επιχείρησης	
Αριθμός μισθωτών	026		
Εποχικά απασχολούμενο προσωπικό	027		

Τα στοιχεία του πίνακα Α είναι **προσυμπληρωμένα** (σ.σ. ημερομηνία έναρξης ή διακοπής, κατηγορία βιβλίων, ΚΑΔ, ονοματεπώνυμο, κ.λπ.)

.....

«Πίνακας Β » : Πληροφοριακά Στοιχεία Επιχείρησης

« ΠΙΝΑΚΑΣ Β'. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Ο πίνακας αυτός περιλαμβάνει αποκλειστικά τα πληροφοριακά στοιχεία της επιχείρησης. Δεν συνδέεται με τους άλλους πίνακες του εντύπου, ούτε και με τον προσδιορισμό του αποτελέσματος της επιχείρησης (κέρδος - ζημία) και συμπληρώνεται κατά περίπτωση ανάλογα με τα δεδομένα και στοιχεία κάθε επιχείρησης. Για παράδειγμα, επιχείρηση που δεν ασκεί δραστηριότητα διαδικτυακά δεν συμπληρώνει τον κωδικό 045 «Στοιχεία Συνεργαζόμενων Ηλεκτρονικών Πλατφορμών». Επίσης, δεν συμπληρώνει τον κωδ.039 «Ενεργές Ιστοσελίδες Επιχειρήσεις» όταν δεν διαθέτει.» (ΠΟΛ 1072/2018 (Εντυπο Ε3))

.....

ΠΙΝΑΚΑΣ Β'. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ			
Απασχολούμενο Προσωπικό			
Αριθμός απασχολούμενων ατόμων		025	
Αριθμός μισθωτών		026	
Εποχιακά απασχολούμενο προσωπικό			
Κριτήρια Μεγέθους Οντοτήτων αρ. 2 ν. 4308/2014			
Φορολογικά Έτη	2015	2016	2017
Κύκλος Εργασιών			
Σύνολο Ενεργητικού			
Μέσος Όρος Προσωπικού			

Το συγκεκριμένο πεδίο συμπληρώνεται αυτόματα από το πρόγραμμα.

Κωδ. 025-027 : Απασχολούμενο προσωπικό

Στον υποπίνακα «Απασχολούμενο Προσωπικό» με βάση τις οδηγίες της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής,

ο κωδικός 025 «Αριθμός απασχολούμενων ατόμων» περιλαμβάνει τον συνολικό αριθμό ατόμων που εργάζονται στην επιχείρηση (συμπεριλαμβανομένων των εργαζομένων ιδιοκτητών, των συνεταιριών που εργάζονται κανονικά σε αυτήν και των μελών της οικογένειας που εργάζονται αμισθί), καθώς και των ατόμων που εργάζονται εκτός επιχείρησης, αλλά ανήκουν σε αυτήν και αμείβονται από αυτήν (π.χ. αντιπρόσωποι πωλήσεων, προσωπικό παράδοσης εμπορευμάτων, συνεργεία επισκευής και συντήρησης). Περιλαμβάνει, επίσης, τους εργαζόμενους μερικής απασχόλησης καθώς και τους εποχιακά εργαζόμενους, τους μαθητευόμενους και τους εργαζόμενους κατ' οίκον οι οποίοι περιλαμβάνονται στην κατάσταση μισθοδοσίας.

Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται υποχρεωτικά με τον συνολικό αριθμό εργαζομένων που απασχολήθηκαν στην επιχείρηση το φορολογικό έτος 2017, ανεξαρτήτως χρονικού διαστήματος που αυτοί απασχολήθηκαν.

Ο κωδικός 026 «Αριθμός μισθωτών» αφορά τον αριθμό των ατόμων που εργάζονται για έναν εργοδότη με σύμβαση απασχόλησης και λαμβάνουν αμοιβή με

μορφή ημερομισθίων, μισθών, επιδομάτων, δωρεάν παροχών, πληρωμής με το κομμάτι ή αμοιβής σε είδος και αποτελεί υποσύνολο (μέρος) του κωδικού 025. Ως μισθωτοί θεωρούνται οι αμειβόμενοι εργαζόμενοι ιδιοκτήτες, οι φοιτητές και σπουδαστές και κατ' οίκον εργαζόμενοι. Ο αριθμός των μισθωτών περιλαμβάνει εργαζόμενους με μερική απασχόληση και εποχιακά απασχολούμενους. Στον κωδικό 027 καταχωρείται ο αριθμός του εποχιακά απασχολούμενου προσωπικού, ο οποίος αποτελεί υποσύνολο (μέρος) του κωδικού 026.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε το ακόλουθο

παράδειγμα: Ιατρός απασχολεί μία γραμματέα, καθώς και μία καθαρίστρια για δύο ημέρες την εβδομάδα.

Στον κωδικό 025 καταχωρεί τον αριθμό των απασχολούμενων ατόμων που είναι 3. Στον κωδικό 026 καταχωρεί τον αριθμό των μισθωτών που είναι 2, ενώ ο κωδικός 027 δεν συμπληρώνεται γιατί δεν έχει εποχιακά απασχολούμενο προσωπικό.

Η καταχώρηση ποσών στον υποπίνακα «Κριτήρια Μεγέθους Οντοτήτων άρθρου 2 ν.4308/2014» γίνεται με βάση τις οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 εγκύκλιο. Σημειώνεται ότι ο κύκλος εργασιών και για τα τρία έτη θα είναι προσυμπληρωμένος.

.....

037 Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις (αρ.2 ν.4172/2013) ημεδαπής/αλλοδαπής ▼			
Χώρα	Α.Φ.Μ.	Επωνυμία	Ποσοστό

Κωδ. 037 : Συνδεδεμένες επιχειρήσεις

«ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον

τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,
 γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης η ελέγχου η ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.» (**άρθρο 2 , ν. 4172/2013)**

Ο κωδικός 037 είναι προσυμπληρωμένος, με βάση τα στοιχεία από την εφαρμογή υποβολής του συνοπτικού **πίνακα ενδοομιλικών συναλλαγών** και θα δίνεται η δυνατότητα τυχόν μεταβολής, προσθήκης ή διαγραφής, προκειμένου να πληρούνται οι διατάξεις του **άρθρου 2 του ν.4172/2013**.

.....

038 Στοιχεία Μετόχων Ανωνύμων Εταιριών Μη Εισηγμένων ▼				
Α.Φ.Μ.	Μέτοχοι	Αριθ. Μετοχών	%	Είδος Μετοχών
Σύνολο				

Κωδ. 038 : Στοιχεία μετόχων Α.Ε (μη εισηγμένων)

Στον κωδικό 038 καταχωρούνται τα στοιχεία (Α.Φ.Μ, επωνυμία, αριθμός μετοχών, ποσοστό συμμετοχής και είδος μετοχών) των μετόχων ανωνύμων εταιριών μη εισηγμένων στο Χ.Α. που συμμετείχαν στο κεφάλαιο της εταιρείας, όπως αυτά προκύπτουν από την τελευταία γενική συνέλευση (τακτική ή έκτακτη) της εταιρείας.

039 Ενεργές Ιστοσελίδες Επιχείρησης ▼			042 Ενεργές Ηλεκτρονικές Διευθ. Αλληλογραφίας Επιχ. ▼						
040 Ενεργοί Επαγγελματικοί Λογαριασμοί Επιχείρησης ▼			Διενέργεια Ηλεκτρονικών Συναλλαγών						
Επωνυμία Παρόχων Υπηρεσιών Πληρωμών	Αριθμός Λογαριασμού Πληρωμών ****4ψηφία	Σειριακός αριθμός Συνδεδεμένου τερμ. POS	Πώληση αγαθών μέσω Διαδικτύου	043	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	2	
			Παροχή υπηρεσιών μέσω Διαδικτύου	044	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	2	
			045 Στοιχεία Συνεργαζόμενων Ηλεκτρονικών Πλατφορμών ▼						
			Χώρα	Α.Φ.Μ.	Επωνυμία	Url			
041 Ενεργά Τερματικά POS ▼			Υποχρέωση Απογραφής Απλογραφικών						
Αριθμός - Ημ/νια Σύμβασης - Απόκτησης	Σειριακός Αριθμός Τερματικού	Επωνυμία - Α.Φ.Μ. Εκκαθαριστών (acquirers)	046	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	2	ΝΑΙ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΑ	3
			Συνολικά Αποτελέσματα Χρήσης						
			Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	047					
			Καθαρά Αποτελέσματα	048					
			Ιδιότητες προσώπων Εντύπου						
			049	Ο δηλών είναι:	050	Το έντυπο συμπληρώθηκε από:			
			1	Επιχειρηματίας	1	Τον Δηλούντα			
			2	Αντιπρόσωπος	2	Μισθωτό Λογιστή			
			3	Νόμιμος Εκπρόσωπος	3	Λογιστή όχι μισθωτό			
			4	Αντίκλητος					
			5	Εκ/στής ή Συν. Πτώχευσης					
			6	Δικ. Συμπαραστάτης					

Κωδ. 039 : Ενεργές Ιστοσελίδες Επιχείρησης

Στον κωδικό 039 του υποπίνακα «Ενεργές Ιστοσελίδες Επιχείρησης»

καταχωρούνται όλες οι ιστοσελίδες που είναι ενεργές κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης.

Κωδ. 040 : Ενεργοί Επαγγελματικοί Λογαριασμοί Επιχείρησης

Κωδ. 041 : Ενεργά Τερματικά POS

Ενεργοί επαγγελματικοί λογαριασμοί επιχείρησης x

Δείξε εγγραφές Αναζήτηση:

A/A	Τράπεζα	IBAN	Σειριακός Αρ. POS	Ενέργειες
Δεν υπάρχουν καταχωρημένες εγγραφές				

Δείχνοντας 0 έως 0 από 0 εγγραφές

Ενεργά τερματικά POS x

Δείξε εγγραφές Αναζήτηση:

A/A	Ημ/νία Σύμβασης	Σειριακός Αρ. POS	Επωνυμία-Α.Φ.Μ. Εκκαθαριστών	Ενέργειες
Δεν υπάρχουν καταχωρημένες εγγραφές				

Δείχνοντας 0 έως 0 από 0 εγγραφές Προηγούμενη Επόμενη

Κλείσιμο

Στους κωδικούς 040 και 041 στους υποπίνακες «Ενεργοί Επαγγελματικοί Λογαριασμοί Επιχείρησης» και «Ενεργά Τερματικά POS» προσυμπληρώνονται οι ενεργοί επαγγελματικοί λογαριασμοί της παρ. ιη' του [άρθρου 62](#) του ν.4446/2016 ημεδαπής και όλα τα τερματικά POS και ePOS, για τα οποία έχουν συναφθεί συμβάσεις με παρόχους υπηρεσιών πληρωμών ημεδαπής, που διέθετε η επιχείρηση για το φορολογικό έτος 2017, με βάση τα στοιχεία της Ένωσης Τραπεζών και των λοιπών παρόχων πληρωμών και θα δίνεται η δυνατότητα τυχόν προσθήκης ή διόρθωσης. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2017, η ως άνω προσυμπλήρωση αναμένεται να ολοκληρωθεί εντός του Απριλίου 2018.

Οι υπόχρεοι σε υποβολή Ε3 υποχρεούνται να συμπληρώσουν τους επαγγελματικούς λογαριασμούς αλλοδαπής, καθώς και τα POS και ePOS για τα οποία έχουν συναφθεί συμβάσεις με παρόχους υπηρεσιών πληρωμών αλλοδαπής.

Κωδ. 042 : Ενεργές Ηλεκτρονικές Διευθύνσεις Αλληλογραφίας Επιχείρησης

Στον κωδικό 042 και στον υποπίνακα «Ενεργές Ηλεκτρονικές Διευθύνσεις Αλληλογραφίας Επιχείρησης» καταχωρείται τουλάχιστον μία από τις ηλεκτρονικές διευθύνσεις αλληλογραφίας που είναι ενεργές κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης και οι οποίες αφορούν την επικοινωνία της επιχείρησης με την Α.Α.Δ.Ε. Επισημαίνεται ότι τόσο στις ατομικές επιχειρήσεις, όσο και στα νομικά πρόσωπα / νομικές οντότητες, η ηλεκτρονική διεύθυνση αναφέρεται αποκλειστικά διακριτά και απευθείας στην επιχείρηση και όχι σε τρίτα πρόσωπα (π.χ. λογιστές, δικηγόροι κ.α.) ή στα πρόσωπα που νομίμως την εκπροσωπούν (π.χ. νόμιμοι εκπρόσωποι, διαχειριστές κ.α.).

Κωδ. 043-044-045 : Διενέργεια Ηλεκτρονικών Συναλλαγών - Στοιχεία Συνεργαζόμενων Ηλεκτρονικών Πλατφορμών

Στοιχεία συνεργαζόμενων ηλεκτρονικών πλατφορμών ✕

Δείξε: εγγραφές Αναζήτηση:

A/A	Χώρα	A.Φ.Μ.	Επωνυμία	Url	Ενέργειες
Δεν υπάρχουν καταχωρημένες εγγραφές					

Δείχνοντας 0 εως 0 από 0 εγγραφές Προηγούμενη Επόμενη

Στον κωδικό 045 και στον υποπίνακα «Στοιχεία Συνεργαζόμενων Ηλεκτρονικών Πλατφορμών» καταχωρούνται οι ηλεκτρονικές πλατφόρμες που χρησιμοποίησαν οι επιχειρήσεις το φορολογικό έτος που αφορά η δήλωση, προκειμένου να διενεργήσουν πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τους παρέχονται διαφημιστικές ή λοιπές υπηρεσίες βάσει σύμβασης, καθώς επίσης και αυτές που τυχόν χρησιμοποιήθηκαν δωρεάν, αποκλειστικά όμως για την εξυπηρέτηση άσκησης της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

Κωδ. 046 : Υποχρέωση Απογραφής

Κωδ. 047-048 : Συνολικά Αποτελέσματα Χρήσης

.....

Ιδιότητες προσώπων Εντύπου			
049	Ο δηλών είναι:	050	Το έντυπο συμπληρώθηκε από:
1	Επιχειρηματίας	1	Τον Δηλούντα
2	Αντιπρόσωπος	2	Μισθωτό Λογιστή
3	Νόμιμος Εκπρόσωπος	3	Λογιστή όχι μισθωτό
4	Αντίκλητος		
5	Εκ/στής ή Συν. Πτώχευσης		
6	Δικ. Συμπαραστάτης		

Κωδ. 049-050 : Ιδιότητες προσώπων Εντύπου

Στον κωδικό 049 του υποπίνακα «Ιδιότητες Προσώπων Εντύπου» «Ο δηλών είναι:» έχουν προστεθεί νέες περιπτώσεις 5 και 6 «Εκκαθαριστής ή Σύνδικος Πτώχευσης» και «Δικαστικός Συμπαραστάτης» αντίστοιχα, που συμπληρώνονται όταν συντρέχει λόγος.

Στις περιπτώσεις που στο έντυπο Ε3 συμπληρώνεται υποχρεωτικά από λογιστή - φοροτεχνικό (για όλα τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ανεξαρτήτως ορίων ακαθαρίστων εσόδων και ατομικές επιχειρήσεις με διπλογραφικά βιβλία) ή υπάρχει υποχρέωση συμπλήρωσης από λογιστή - φοροτεχνικό βάσει των εκάστοτε ισχυόντων ορίων ακαθαρίστων εσόδων (για τις ατομικές επιχειρήσεις με απλογραφικά βιβλία) σύμφωνα με το [άρθρο 38](#) του ν.2873/2000, όπως ισχύει, και την [ΠΟΛ.1008/19.1.2011](#) απόφαση Υπουργού Οικονομικών, **δηλαδή 100.000 ευρώ για εμπορική ή μικτή δραστηριότητα και 50.000 ευρώ για παροχή υπηρεσιών, καθώς και σε κάθε περίπτωση που υπάρχει ένδειξη ότι συμπληρώνεται από λογιστή - φοροτεχνικό, το έντυπο αυτό υποβάλλεται αποκλειστικά με τους κωδικούς του λογιστή - φοροτεχνικού και όχι με τους κωδικούς του επιχειρηματία (φυσικού ή νομικού προσώπου).** Στις περιπτώσεις αυτές η υποβολή των λοιπών εντύπων φορολογία εισοδήματος δεν απαιτείται να γίνει με τους κωδικούς του λογιστή - φοροτεχνικού.» (ΠΟΛ 1072/2018 (Έντυπο Ε3))

.....

«Πίνακας Γ » : Ενοίκια – Αγροτικές επιδοτήσεις

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ. ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΟΙΚΙΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ - ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΩΝ - ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ									
ΠΙΝΑΚΑΣ Γ'1. ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΟΙΚΙΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ⁽⁶⁾									060
Διεύθυνση εγκατάστασης	Αριθμός Παροχής Ρεύματος	Χαρακτήρ. εγκατάστασης (Κεντρικό, Υποκατάστημα κτλ.)	Περίοδος Μίσθωσης	Ονομ/νυμο Εκμισθωτή	Α.Φ.Μ. Εκμισθωτή	Διαρέδν Παραχώρησ ⁽⁷⁾			Ποσό
						1	ΝΑΙ		
						2	ΝΑΙ		
						3	ΝΑΙ		
						4	ΝΑΙ		

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ'2. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΩΝ - ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ													
ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ - ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ					ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ					070			
Π Υ Λ Ω Ν Α Σ 1	ΒΑΣΙΚΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗ	071			Π Υ Λ Ω Ν Α Σ 2	ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	076			Α Λ Ι Ε Σ	ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	079	
	ΠΡΑΣΙΝΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	072				ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ	077				ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ	080	
	ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	073				ΠΡΩΡΗ ΣΥΝΤΑΞΙΟΔΟΤΗΣΗ	078						
	ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	074											
	ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ	075											

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ'1. ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΟΙΚΙΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ

Όσον αφορά τα καταβληθέντα ενοίκια, στον υποπίνακα αυτό αναγράφεται πέραν των μισθωμάτων που καταβάλλονται για μισθωμένες εγκαταστάσεις και η τεκμαρτή δαπάνη ιδιοχρήσης. Στον πίνακα αυτό έχει προστεθεί στήλη όπου αναγράφεται και ο Αριθμός Παροχής Ρεύματος των εγκαταστάσεων.

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ'2. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΩΝ - ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδάφιου της [παρ. 1 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#) όπως αυτό αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του [άρθρου 112 \(Μέρος Β, παράγραφος 3\)](#) του ν. [4387/2016](#), ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα περιλαμβάνονται εκ των άμεσων ενισχύσεων του

Πυλώνα Ι της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, όπως αυτές ορίζονται, μόνο η βασική ενίσχυση καθώς και, κατά το ποσό που υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι πράσινες και συνδεδεμένες ενισχύσεις. Οι αγροτικές αποζημιώσεις (κωδ.070) στο σύνολό τους δεν περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι βεβαιώσεις του ΟΠΕΚΕΠΕ για τις επιδοτήσεις που αφορούν στο έτος 2017 θα φέρουν ακριβή χαρακτηρισμό για τον ορθό φορολογικό χειρισμό τους.

Με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, η βασική ενίσχυση φορολογείται από το πρώτο ευρώ, ενώ οι πράσινες και οι συνδεδεμένες φορολογούνται μόνο κατά το μέρος που, αθροιζόμενες, υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ.

Ωστόσο, κάθε περίπτωση αγροτικής επιδότησης/ενίσχυσης φέρει υποχρέωση αναγραφής στην πρώτη σελίδα του εντύπου Ε3, αρχικά, για πληροφοριακούς σκοπούς (Πίνακας Γ2, κωδικοί 071, 072, 073, 074, 075, 076, 077, 078, 079 και 080).

Το ποσό της βασικής ενίσχυσης (κωδ.071) από το πρώτο ευρώ καθώς και το άθροισμα των πράσινων (κωδ.072) και συνδεδεμένων ενισχύσεων (κωδ.073) για το μέρος άνω των 12.000 ευρώ, **μεταφέρεται στον κωδ.362 του πίνακα Ζ1 [Λοιπά συνήθη έσοδα] και στον κωδ.322 του πίνακα Δ8 « Λοιπά έσοδα εξαιρουμένων των πιστωτικών τόκων »**, για να προσμετρηθούν στη διαμόρφωση του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

Σημειώνεται ότι οι τρεις αυτές κατηγορίες αποτελούν εισοδηματικές ενισχύσεις, ενώ όλες **οι περιπτώσεις των επενδυτικών επιδοτήσεων (κωδικοί 074, 076 και 079), οι λοιπές περιπτώσεις των εισοδηματικών ενισχύσεων (κωδικοί 075, 077 και 080)** και η κατηγορία της πρόωρης συνταξιοδότησης (κωδικός 078), δεν λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα (σχετικό το 175019/01. 12.2016 έγγραφο του ΟΠΕΚΕΠΕ).

Περαιτέρω, οι λοιπές περιπτώσεις εισοδηματικών επιδοτήσεων/ενισχύσεων, (κωδικοί 075, 077 και 080), **η πρόωρη συνταξιοδότηση (κωδικός 078)**, καθώς και το μέρος των πράσινων και συνδεδεμένων που δεν λήφθηκε υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα (αθροιζόμενες δηλαδή μέχρι τις 12.000 ευρώ), δύνανται να καλύπτουν τεκμήρια, κατ' εφαρμογή της [ΠΟΛ.1116/10.6.2015](#) εγκυκλίου. Για αυτό τον λόγο, τα ποσά αυτά, αναγράφονται στους **κωδ. 659/660 του Εντύπου Ε1** της δήλωσης φόρου εισοδήματος. Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για τις αγροτικές αποζημιώσεις (κωδικός 070), καθώς επίσης και για τα ποσά των επενδυτικών ενισχύσεων/επιδοτήσεων (κωδικοί 074, 076 και 079), τα οποία συμπληρώνονται για πληροφοριακούς λόγους και δεν δύνανται να καλύπτουν τεκμήριο (σχετ. η [ΠΟΛ.1116/10.6.2015](#)).

Οι φορολογικές υποχρεώσεις των αγροτικών επιδοτήσεων, όπου αυτές υπάρχουν, εξακολουθούν να είναι ίδιες όσον αφορά στον χρόνο που αυτές βαρύνουν.

Συγκεκριμένα, και κατ' εφαρμογή της [ΠΟΛ.1116/10.6.2015](#) εγκυκλίου, οι αγροτικές επιδοτήσεις αντιμετωπίζονται φορολογικά στο έτος που αφορούν.

Συνεπώς, οι επιδοτήσεις που αφορούν στα έτη 2016 και προηγούμενα θα ακολουθούν τον αντίστοιχο χαρακτηρισμό έτσι ώστε να αντιμετωπιστούν φορολογικά με το εκάστοτε φορολογικό πλαίσιο (σχετική και η [ΠΟΛ.1116/10.6.2015](#) εγκύκλιος).» (ΠΟΛ 1072/2018 (Εντυπο Ε3))

.....

«Πίνακας Δ»: ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Απλογραφικά – Διπλογραφικά)

«ΠΙΝΑΚΑΣ Δ'. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Απλογραφικά - Διπλογραφικά Βιβλία)

Στον πίνακα Δ' προσδιορίζονται τα αποτελέσματα (κέρδη - ζημίες) των επιχειρήσεων (με απλογραφικά - διπλογραφικά) καθώς και των υπόχρεων που απαλλάσσονται από τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων). Επίσης, στον πίνακα αυτόν προσδιορίζεται το φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδος - ζημία) των δηλούντων την περίπτωση 3 του κωδικού 009 «Αφανείς αγρότες χωρίς Κ.Α.Δ.» με βάση τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1116/10.6.2015](#) εγκύκλιο.

Περαιτέρω, ο πίνακας Δ' χρησιμοποιείται και για τον υπολογισμό του εισοδήματος των ασκούντων επιχειρηματική δραστηριότητα, όταν πληρούν τις προϋποθέσεις της περίπτωσης στ' της [παραγράφου 2 του άρθρου 12](#) του ν. [4172/2013](#) και φορολογούνται ως μισθωτοί (εργαζόμενοι με μπλοκάκι).

[ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΚΛΑΔΩΝ]

Ο κλάδος της εμπορίας - μεταποίησης, όπως αναφερόταν στο προηγούμενο Ε3 διασπάται σε «εμπορικής δραστηριότητας» και «παραγωγικής δραστηριότητας».

Ο κλάδος της «αγροτικής - βιολογικής δραστηριότητας» παραμένει σε ξεχωριστή στήλη, καθόσον οι επιχειρήσεις αυτές έχουν τη δική τους φορολογική μεταχείριση σε συνάρτηση με τα λοιπά εισοδήματα επιχειρηματικής δραστηριότητας. Στον κλάδο της «παροχής υπηρεσιών» περιλαμβάνεται κάθε εμπορική επιχείρηση με αντίστοιχο κλάδο, καθώς και τα πρώην κατονομαζόμενα ελευθέρια επαγγέλματα (σχετ. [ΠΟΛ.1047/12.2.2015](#)).

100-130 ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

200-230 ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

300-330 ΑΓΡΟΤΙΚΗ – ΒΙΟΛΟΓΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

400-430 ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

500-530 ΣΥΝΟΛΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

[ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΑΡΧΙΚΑ ΤΟΥ ΠΙΝΑΚΑ Ζ ΚΑΙ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΤΟΝ ΠΙΝΑΚΑ Δ]

Επισημαίνεται ότι πριν από την καταχώρηση ποσών στον πίνακα Δ', απαιτείται να έχουν πρώτα συμπληρωθεί οι κωδικοί του πίνακα Ζ'. Η καταχώρηση ποσών στον πίνακα Ζ' πραγματοποιείται από όλους τους υπόχρεους, ανεξάρτητα της κατηγορίας των βιβλίων (απλογραφικά, διπλογραφικά) και του σχεδίου των λογαριασμών που τηρούν, καθόσον τα ποσά που καταχωρούνται στον πίνακα Ζ' μεταφέρονται για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στον πίνακα Δ'.

Ειδικότερα, οι κωδικοί **100, 200, 300 και 400** «Πωλήσεις αγαθών και παροχής υπηρεσιών» ανά κλάδο δραστηριότητας, συμπληρώνονται με ποσά που μεταφέρονται από τους αντίστοιχους κωδικούς **161, 261, 361 και 461 του υποπίνακα Ζ1**. Τα υπόλοιπα ποσά των εσόδων του υποπίνακα Ζ1 εξαιρούμενων των κωδικών 163, 263, 363 και 463 «πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα» και των κωδικών 169, 269, 369 και 469 «φόρος εισοδήματος έσοδα», μεταφέρονται στους αντίστοιχους κωδικούς 122, 222, 322 και 422 του πίνακα Δ8 «Λοιπά έσοδα εξαιρουμένων των πιστωτικών τόκων».

Οι κωδικοί **163, 263, 363, 463** «πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα» του Ζ1 μεταφέρονται στους κωδικούς **127, 227, 327 και 427** «πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα» του Δ13. Οι αγορές καταχωρούνται στον πίνακα Δ' με την ανάλυση των αντίστοιχων εσωτερικών υποπινάκων (κωδικοί 102, 202, 302 και 313), ενώ τα

έξοδα καταχωρούνται καταρχήν στον πίνακα Ζ' όπως επίσης και στον πίνακα Δ', με βάση την ανάλυση της επιχείρησης ανά δραστηριότητα (εμπορική - παραγωγική κ.ο.κ).

Οι κωδικοί 186, 286, 386 και 486 «Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα» του υποπίνακα Ζ2 συμπληρώνονται και μεταφέρονται στον πίνακα Δ' στους αντίστοιχους κωδικούς 128, 228, 328 και 428 του Δ14.

[ΚΟΙΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ]

Όσον αφορά τον μερισμό των κοινών δαπανών (λοιπά έξοδα παραγωγής, λοιπά έξοδα εμπορικής δραστηριότητας), αυτές καταχωρούνται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων των επιχειρήσεων. Για τις εταιρείες παροχής υπηρεσιών, τυχόν δαπάνες που αφορούν ανάλυση προϊόντων και γενικά επηρεάζουν το κόστος αυτής της δραστηριότητας καταχωρούνται αρχικά στους αντίστοιχους κωδικούς του υποπίνακα Ζ2 και στη συνέχεια μεταφέρονται στον κωδικό 401, ενώ οι υπόλοιπες δαπάνες μεταφέρονται στον κωδικό 423.

[«ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ - ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ - ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ»]

Τα ποσά που έχουν καταχωρηθεί στους κωδικούς **106, 205, 210, 305, 310 και 318** «Ιδιοπαραγωγή παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων» για τους κλάδους της «Εμπορικής δραστηριότητας», «Παραγωγικής δραστηριότητας» και «Αγροτικής - Βιολογικής δραστηριότητας» αντίστοιχα αφαιρούνται από τον υπολογισμό του κόστους για τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους της επιχείρησης.

[ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ]

Περαιτέρω, ως προς τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων, οι επιχειρήσεις ως απογραφή έναρξης, λαμβάνουν τα δεδομένα πραγματικής απογραφής, εφόσον διενήργησαν προαιρετικά ή υποχρεωτικά απογραφή και σε διαφορετική περίπτωση, ήτοι μη διενέργειας απογραφής, μηδενικό αρχικό απόθεμα. Ως απογραφή τέλους, λαμβάνουν την πραγματική απογραφή σε περίπτωση προαιρετικής ή υποχρεωτικής απογραφής και μηδενικό τελικό απόθεμα όταν δεν έχουν προβεί σε απογραφή. Δηλαδή, αν για το φορολογικό έτος 2017, η επιχείρηση δεν είναι υπόχρεη σε σύνταξη απογραφής και δεν έχει προβεί σε προαιρετική απογραφή βάσει των διατάξεων του ν. [4308/2014](#), το κόστος πωληθέντων προσδιορίζεται μόνο από τις αγορές, με μηδενικό απόθεμα τέλους και μηδενικό απόθεμα αρχής, εφόσον δεν υπήρχε απογραφή το προηγούμενο έτος.

[ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ]

Τέλος, στους κωδικούς **125, 225, 325 και 425 «Αποσβέσεις» του Δ11 καταχωρούνται οι αποσβέσεις που δεν έχουν ενσωματωθεί στο κόστος πωληθέντων**, προκειμένου να υπολογιστούν τα «Αποτελέσματα προ φόρων και τόκων EBIT».» (ΠΟΛ 1072/2018 (Εντυπο Ε3))

ΠΙΝΑΚΑΣ Δ΄. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Απλογραφικά - Διπλογραφικά Βιβλία)					
		Εμπορική δραστηριότητα		Παραγωγική δραστηριότητα	
Δ1	Πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών	100		200	
α) Εμπορεύματα					
	Εμπορεύματα έναρξης	101			
	Αγορές εμπορευμάτων χρήσης (καθαρό ποσό) ▼	102			
	Απομείωση εμπορευμάτων	103			
	Εμπορεύματα λήξης	104			
β) Λοιπά έξοδα εμπορικής δραστηριότητας					
	γ) Ιδιοπαραγωγή παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων (μείον)	106			
Δ2	Κόστος πωληθέντων εμπορικής δραστηριότητας (α+β-γ)	107			
Υλικά Παραγωγής					
α) Πρώτες ύλες και λοιπά υλικά					
	Πρώτες ύλες και υλικό έναρξης			201	
	Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης (καθαρό ποσό) ▼			202	
	Απομείωση πρώτων υλών και υλικών			203	
	Απόθεμα λήξης πρώτων υλών και υλικών			204	
	Ιδιοπαραγωγή παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων (μείον)			205	
	Κόστος αναλώσεων πρώτων υλών και λοιπών υλικών			206	
β) Προϊόντα και παραγωγή σε εξέλιξη					
	Προϊόντα και παραγωγή σε εξέλιξη έναρξη			207	
	Απομείωση προϊόντων και παραγωγής σε εξέλιξη			208	
	Προϊόντα και παραγωγή σε εξέλιξη λήξης			209	
	Ιδιοπαραγωγή παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων (μείον)			210	
	Κόστος αναλώσεων προϊόντων και παραγωγής σε εξέλιξη			211	
γ) Λοιπά έξοδα παραγωγής					
Δ3	Κόστος πωληθέντων παραγωγικής δραστηριότητας (α+β+γ)			213	

ΠΙΝΑΚΑΣ Δ'. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ		Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα		Παροχή Υπηρεσιών	
Δ1	Πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών	300		400	
α) Εμπορεύματα					
	Εμπορεύματα έναρξης				
	Αγορές εμπορευμάτων χρήσης (καθαρό ποσό) ▼				
	Απομείωση εμπορευμάτων				
	Εμπορεύματα λήξης				
β) Λοιπά έξοδα εμπορικής δραστηριότητας					
	γ) Ιδιοπαραγωγή παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων (μείον)				
Δ2	Κόστος πωληθέντων εμπορικής δραστηριότητας (α+β-γ)				
Υλικά Παραγωγής					
α) Πρώτες ύλες και λοιπά υλικά					
	Πρώτες ύλες και υλικά έναρξης	301			
	Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης (καθαρό ποσό) ▼	302			
	Απομείωση πρώτων υλών και υλικών	303			
	Απόθεμα λήξης πρώτων υλών και υλικών	304			
	Ιδιοπαραγωγή παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων (μείον)	305			
	Κόστος αναλώσεων πρώτων υλών και λοιπών υλικών	306			
β) Προϊόντα και παραγωγή σε εξέλιξη					
	Προϊόντα και παραγωγή σε εξέλιξη έναρξη	307			
	Απομείωση προϊόντων και παραγωγής σε εξέλιξη	308			
	Προϊόντα και παραγωγή σε εξέλιξη λήξης	309			
	Ιδιοπαραγωγή παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων (μείον)	310			
	Κόστος αναλώσεων προϊόντων και παραγωγής σε εξέλιξη	311			
γ) Λοιπά έξοδα παραγωγής					
Δ3	Κόστος πωληθέντων παραγωγικής δραστηριότητας (α+β+γ)				

.....

ΕΜΠΟΡΙΚΗ- ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ – ΑΓΡΟΤΙΚΗ - ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

	Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα								
	α) Υλικά στοιχεία								
	Αποθέματα έναρξης (ζώων - φυτών)					312			
	Αγορές ζώων - φυτών (καθαρό ποσό) ▼					313			
	Απομείωση ζώων - φυτών - εμπορευμάτων					314			
	Απόθεμα τέλους (ζώων - φυτών)					315			
	Κόστος αναλώσεων ζώων και φυτών					316			
	β) Έξοδα παραγωγής					317			
	γ) Ιδιοπαραγωγή παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων (μείον)					318			
Δ4	Κόστος πωληθέντων αγροτικής - βιολογικής δραστηριότητας (α+β-γ)					319			
Δ5	Σύνολο δαπανών από παροχή υπηρεσιών								401
Δ6	Σύνολο (Δ'2+Δ'3+Δ'4+Δ'5)	120		220		320			420
Δ7	Μικτό κέρδος (Δ'1-Δ'6)	121		221		321			421
Δ8	Λοιπά έσοδα εξαιρουμένων των πιστωτικών τόκων	122		222		322			422
Δ9	Λοιπά έξοδα εξαιρουμένων των τόκων και αποσβέσεων	123		223		323			423
Δ10	Αποτελέσματα προ φόρων-τόκων και αποσβέσεων ΕΒΙΤΔΑ (Δ7+Δ8-Δ9)	124		224		324			424
Δ11	Αποσβέσεις	125		225		325			425
Δ12	Αποτελέσματα προ φόρων και τόκων ΕΒΙΤ	126		226		326			426
Δ13	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	127		227		327			427
Δ14	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	128		228		328			428
Δ15	Αποτελέσματα προ φόρων	129		229		329			429
	Ποσοστά μικτού κέρδους	130		230		330			430

.....

Επιπλέον Αναλύσεις**Κωδ. 102 «Αγορές εμπορευμάτων χρήσης»**

Κόστος πωληθέντων εμπορικής δραστηριότητας (α+β-γ) ✕

Δ2	Αγορές εμπορευμάτων χρήσης (καθαρό ποσό)	Εμπορική δραστηριότητα	
	Χονδρικές	1	
	Λιανικές	2	
	Αγαθών του άρθρου 39α παρ.5 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000)	3	
	Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές	4	
	Εξωτερικού Τρίτες Χώρες	5	
	Λοιπά	6	
	Σύνολο		

Κλείσιμο

Κωδ. 202-203 : «Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης»Κόστος πωληθέντων παραγωγικής δραστηριότητας (α+β+γ) ✕

Δ3	Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης (καθαρό ποσό)	Παραγωγική δραστηριότητα	
	Χονδρικές	1	
	Λιανικές	2	
	Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές	3	
	Εξωτερικού Τρίτες Χώρες	4	
	Λοιπά	5	
	Σύνολο		

Κλείσιμο

.....

Κωδ. 313 : «Αγορές ζώων – φυτών »Κόστος πωληθέντων Αγροτική - Βιολογική Δραστηριότητα (α+β-γ) x

Δ4 Αγορές ζώων - φυτών (καθαρό ποσό)	Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα	
Χονδρικές	1	
Λιανικές	2	
Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές	3	
Εξωτερικού Τρίτες Χώρες	4	
Λοιπά	5	
Σύνολο		

Κλείσιμο

Οι αγορές καταχωρούνται στον πίνακα Δ' με την ανάλυση των αντίστοιχων εσωτερικών υποπινάκων Δ2, Δ3 και Δ4 (οι υποπίνακες ανοίγουν πατώντας μέσα στο πεδίο των κωδικών 102, 202, 302 και 313).

Στη συνέχεια συμπληρώνονται και οι πίνακες **Δ1, Δ2, Δ3, Δ4, Δ5, Δ6, Δ7, Δ8 έως Δ15)**

.....

Προσοχή :

Πρώτα συμπληρώνουμε τους Πιν. Ζ.

Επόμενο βήμα η συμπλήρωση του πίνακα Δ (υποπίνακες Δ2-Δ5)

Στους πίνακες Δ2-Δ5 συμπληρώνουμε τις αγορές των αποθεμάτων, τα αποθέματα έναρξης – λήξης καθώς επίσης τις τυχόν μεταβολές των αποθεμάτων λόγω απομειώσεων, καταστροφών, ή αυτοπαραδόσεων .

Συμπληρώνουμε επίσης τα λοιπά έξοδα τα οποία επηρεάζουν το κόστος πωληθέντων.

Επόμενο βήμα η συμπλήρωση του πίνακα Δ' (υποπίνακες Δ6'-Δ15')

Συμπληρώνουμε τους υποπίνακες Δ9' και Δ11'.

Οι υπόλοιποι υποπίνακες του πίνακα Δ' ενημερώνονται αυτόματα από το πρόγραμμα με τα δεδομένα των υποπινάκων Ζ1 , Ζ2 και Δ1 έως Δ5

«Πίνακας Ε»: ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ-ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ (Απλογραφικά – Διπλογραφικά)

Ο Πίνακας " Ε " (πρώην " Κ ") του εντύπου Ε3.

Έντυπο Ε3 (φορολογικού έτους 2017) : « Πίνακας Ε » «ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ»

ΠΙΝΑΚΑΣ Ε'. ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ						
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ		ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ		Διαφορές	
					Θετικές	Αρνητικές
ενσώματα πάγια	700		708		716	724
άυλα στοιχεία	701		709		717	725
χρηματοοικονομικά στοιχεία	702		710		718	726
προβλέψεις	703		711		719	727
λοιπές διαφορές ενεργητικού	704		712		720	728
λοιπές διαφορές παθητικού	705		713		721	729
διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων ▼	706		714		722	730
διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων ▼	707		715		723	731
ΣΥΝΟΛΟ					732	733

.....

Επιπλέον Αναλύσεις στους Κωδικούς 706 και 707

Προσωρινές Διαφορές Μεταξύ Φορολογικής - Λογιστικής Βάσης

Ε'	Διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων	Φορολογική Βάση
	Έσοδα από παροχή υπηρεσίας χωρίς δικαίωμα είσπραξης που διαρκεί πέραν του φορολογικού έτους	1
	Συναλλαγματικές διαφορές (πιστωτικές)	2
	Λοιπές διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων	3
	Σύνολο	

Κλείσιμο

Προσωρινές Διαφορές Μεταξύ Φορολογικής - Λογιστικής Βάσης

Ε'	Διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	Φορολογική Βάση	
	Ασφαλιστικές εισφορές	1	
	Εκπιπτόμενοι φόροι-τέλη	2	
	Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	3	
	Αποσβέσεις	4	
	Συναλλαγματικές διαφορές (χρεωστικές)	5	
	Λοιπές διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	6	
	Σύνολο		

Κλείσιμο

ΠΙΝΑΚΑΣ Ε'. ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ							
Διαφορές από Ετεροχρονισμό Εσόδων	Λογιστική Βάση (α)	Φορολογική Βάση (β)	Διαφορές				
			Θετικές (γ)		Αρνητικές (δ)		
Έσοδα από παροχή υπηρεσίας χωρίς δικαίωμα εισφοράς που διαρκεί πέραν του φορολογικού έτους	001	001	001		001		
Συναλλαγματικές διαφορές (πιστωτικές)	002	002	002		002		
Λοιπές διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων	003	003	003		003		
Σύνολο	706	714	722		730		
ΠΙΝΑΚΑΣ Ε'. ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ							
Διαφορές από Ετεροχρονισμό Εξόδων	Λογιστική Βάση (α)	Φορολογική Βάση (β)	Διαφορές				
			Θετικές (γ)		Αρνητικές (δ)		
Ασφαλιστικές εισφορές	001	001	001		001		
Εκπιπόμενοι φόροι - τέλη	002	002	002		002		
Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	003	003	003		003		
Αποσβέσεις	004	004	004		004		
Συναλλαγματικές διαφορές (χρεωστικές)	005	005	005		005		
Λοιπές διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	006	006	006		006		
Σύνολο	707	715	723		731		

.....

Στο έντυπο Ε3 (φορολογικού έτους 2016), υπήρχε ο : « Πίνακας Κ »
 «ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ –
 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ»

ΠΙΝΑΚΑΣ Κ'. ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ						
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Λογιστική Βάση		Φορολογική Βάση		Διαφορές	
					Θετικές	Αρνητικές
ενσώματα πάγια	765		773		781	789
άυλα στοιχεία	766		774		782	790
χρηματοοικονομικά στοιχεία	767		775		783	791
προβλέψεις	768		776		784	792
λοιπές διαφορές ενεργητικού	769		777		785	793
λοιπές διαφορές παθητικού	770		778		786	794
διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων	771		779		787	795
διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	772		780		788	796
ΣΥΝΟΛΟ					797	798

Σημειώσεις Φορολογούμενου :

Αλλαγές στον «Πίνακα Ε» σε σχέση με τον «Πίνακα Κ» :

- α) Αλλαγές στους αριθμούς των Κωδικών .
β) Επιπλέον Αναλύσεις στους Κωδικούς 706 και 707

ΠΙΝΑΚΑΣ Ε'. ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

Στον πίνακα Ε' καταχωρούνται οι προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας, για τις επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π) ή τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) και φορολογικής αξίας, όπως αυτές προκύπτουν με βάση τις διατάξεις του ν.4172/2013.

Ειδικότερα, στη στήλη «Λογιστική Βάση» καταχωρείται η συνολική λογιστική αξία των αντίστοιχων λογαριασμών της περιγραφόμενης κατηγορίας (π.χ. ενσώματα πάγια, προβλέψεις κ.ο.κ), όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Δ.Λ.Π. ή Ε.Λ.Π) της επιχείρησης στην οποία υφίστανται διαφορές από την αντίστοιχη αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του ν.4172/2013 και η οποία καταχωρείται στην στήλη «Φορολογική Βάση».

Στην συνέχεια, στη στήλη «Διαφορές» και ειδικότερα στους κωδικούς 722, 730, υπολογίζονται από το σύστημα οι διαφορές (θετικές - αρνητικές) για τους λογαριασμούς εσόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους εσωτερικούς υποπίνακες των κωδικών 706 και 714, ενώ στους κωδικούς 723, 731, υπολογίζονται οι αντίστοιχες διαφορές για τους λογαριασμούς εξόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους εσωτερικούς υποπίνακες των κωδικών 707 και 715, προκειμένου στη συνέχεια να μεταφερθεί το σύνολο των διαφορών (θετικών - αρνητικών) από τους κωδικούς 732 και 733 στους αντίστοιχους κωδικούς 118 και 119 του εντύπου Ν.

Προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις τα ποσά των κωδικών 732 και 733 καταχωρούνται στους κωδικούς 141, 241, 341 και 441 καθώς και 142, 242, 342 και 442 του πίνακα ΣΤ' του εντύπου Ε3 κατά περίπτωση.

Τα ποσά από ετεροχρονισμό εξόδων και εσόδων που αντιμετωπίζονται ως προσωρινές διαφορές δεν καταχωρούνται και στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης ή στον κωδικό 462 του εντύπου Ν, αντίστοιχα.

Τέλος, στους αντίστοιχους κωδικούς 716, 724, 717, 725, 718, 726, 719, 727, 720,

728, 721 και 729 δεν υπολογίζονται διαφορές με βάση τα δεδομένα της λογιστικής - φορολογικής βάσης καθόσον οι διαφορές αυτές αφορούν λογαριασμούς ενεργητικού - παθητικού, οι οποίες δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φορολογικών αποτελεσμάτων του τρέχοντος φορολογικού έτους στο έντυπο Ν και στον πίνακα ΣΤ' του εντύπου Ε3 για τις ατομικές επιχειρήσεις. (**ΠΟΛ 1072/2018 (Έντυπο Ε3)**)

.....

Δηλαδή ο ΠΙΝΑΚΑΣ Ε , θα συμπληρωθεί μόνο όταν έχουμε «**προσωρινές διαφορές**» (*) μεταξύ λογιστικής αξίας, και φορολογικής αξίας όπως αυτές προκύπτουν με βάση τις διατάξεις του ν.4172/2013. (π.χ : Διαφορετικές αποσβέσεις (λόγω συντελεστή, ή μεθόδου απόσβεσης, ή αξίας παγίου λόγω χρήσης εύλογων αξιών) και διαφορετικές προβλέψεις) και όχι «μόνιμες διαφορές» (π.χ : Έξοδα φιλοξενίας και άλλα έξοδα τα οποία δεν αναγνωρίζονται φορολογικά). Οι «μόνιμες διαφορές», θα τακτοποιούνται μέσω της κλασσικής διαδικασίας της φορολογικής αναμόρφωσης, η οποία φυσικά συνεχίζει να υπάρχει.

(*)*Προσωρινή διαφορά (temporary difference): Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή άλλου στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της φορολογικής του βάσης, που η οντότητα αναμένει να επηρεάσει στο μέλλον τα φορολογητέα αποτελέσματα, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης θα ανακτηθεί ή διακανονιστεί, ή στην περίπτωση άλλων στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν θα επηρεαστούν τα φορολογητέα αποτελέσματα.*

.....

Πρακτικά (με τα μέχρι τώρα δεδομένα) αυτό σημαίνει ότι ο ΠΙΝΑΚΑΣ Ε , θα συμπληρωθεί μόνο από όσες επιχειρήσεις επιλέξουν να διαφοροποιήσουν την «Λογιστική» από την φορολογική βάση ή εκ των πραγμάτων προκύψει τέτοια ανάγκη και όχι από όλες τις επιχειρήσεις που έχουν γενικά «Λογιστικές διαφορές».

.....

Συνήθειες », « Προσωρινές Διαφορές» και Κωδικοί του «Πίνακα Ε»

« Προσωρινές διαφορές μεταξύ Φορολογικής -Λογιστικής Βάσης ».			
ΕΞΟΔΑ (Κωδ. 707 του Ε3)			
α/α	Είδος Εξόδου (Λογιστικής Διαφοράς)	Αυξάνουν (+) ή μειώνουν (-) τα φορολογητέα κέρδη	Κωδικός Ε3 -707
1	Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.		001
	Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές του φορολογικού έτους που αφορά η "Δήλωση" (δηλ. 2017).	(+)	

	Καταβληθείσες στην χρήση ασφαλιστικές εισφορές προηγούμενων ετών (2014 -2016)	(-)	
2	<u>Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (με διαφορετικό ποσό αναγνώρισης στην "Λογιστική" και " Φορολογική" βάση).</u>		006
	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (Μεγαλύτερες στην "Λογιστική" από την " Φορολογική" βάση).	(+)	
	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (Μικρότερες στην "Λογιστική" από την " Φορολογική" βάση).	(-)	
3	<u>Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών/χρεογράφων</u>		006
	Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών/χρεογράφων	(+)	
	Αποτέλεσμα από πώληση χρεογράφων, μετά την τυχόν υποτίμησή τους [Είχε αναμορφωθεί φορολογικά, η αποτίμηση τους].	(-)	
4	<u>Συναλλαγματικές διαφορές (χρεωστικές) αποτίμησης</u>		
	Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης στο τέλος της Χρήσης	(+)	005
	Αποτέλεσμα από εξόφληση υποχρεώσεων/απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα [Είχε αναμορφωθεί φορολογικά, η αποτίμηση τους].	(-)	
5	<u>Πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού</u>		003
	Πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού που γίνεται στην Χρήση.	(+)	
	Αποζημιώσεις απολύσεων που συμψηφίστηκαν λογιστικά με Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού	(-)	
6	<u>ΕΝ.Φ.Ι.Α</u>		002
	ΕΝ.Φ.Ι.Α που καταχωρήθηκε στα Α.Χ, στο σύνολο του, αλλά μέσα στην Χρήση, πληρώθηκαν ορισμένες δόσεις.	(+)	
	ΕΝ.Φ.Ι.Α δόσεις της προηγούμενης χρήσης που πληρώθηκαν στην Χρήση.	(-)	
7	<u>Αποσβέσεις</u>		004

	Διενέργεια αποσβέσεων μεγαλύτερων από αυτές που αναγνωρίζονται φορολογικά	(+)	
	Διενέργεια αποσβέσεων μικρότερων από αυτές που αναγνωρίζονται φορολογικά.	(-)	
8	<u>Συμβάσεις leasing συναφθείσες προ του έτους 2014</u>		006
	Το άθροισμα αποσβέσεων και τόκων (λογιστική βάση) είναι μεγαλύτερο από τα μισθώματα της Χρήσης	(+)	
	Το άθροισμα αποσβέσεων και τόκων είναι μικρότερο από τα μισθώματα (φορολογική βάση) της Χρήσης	(-)	
9	Απομείωση παγίων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π		006
	Τα πάγια απομειώνονται στην "Λογιστική βάση"	(+)	
	Τα απομειωμένα πάγια πωλούνται και προσδιορίζεται αποτέλεσμα	(-)	
10	<u>Κ.ΛΠ</u>		
	<u>ΕΣΟΔΑ (Κωδ. 706 του Ε3)</u>		Κωδικός Ε3 -706
	<u>Έσοδα από παροχή υπηρεσίας, χωρίς δικαίωμα είσπραξης, που διαρκεί πέραν του έτους</u>		001
	-	(-)	
	-	(+)	
1	<u>Συναλλαγματικές διαφορές (πιστωτικές) αποτίμησης</u>		002
	Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης στο τέλος της Χρήσης	(-)	
	Αποτέλεσμα από εξόφληση υποχρεώσεων/απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα [Είχε αναμορφωθεί φορολογικά, η αποτίμηση τους].	(+)	
2	<u>Έσοδα από παροχή υπηρεσιών και τα κατασκευαστικά συμβόλαια (παρ. 25.4.1 της "Λογιστικής Οδηγίας")</u>		003
	Τα έσοδα είναι μεγαλύτερα στην "λογιστική βάση"	(-)	
	Τα έσοδα είναι μικρότερα στην "λογιστική βάση"	(+)	

3	Πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, η οντότητα δεσμεύεται έναντι των πελατών της (παρ. 25.3.4 της "Λογιστικής Οδηγίας")		003
	Τα έσοδα είναι μεγαλύτερα στην "λογιστική βάση"	(-)	
	Τα έσοδα είναι μικρότερα στην "λογιστική βάση"	(+)	
4	Κ.ΛΠ		003
	-	(-)	
		(+)	

.....

«Πίνακας ΣΤ»: ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Απλογραφικά – Διπλογραφικά)

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Απλογραφικά - Διπλογραφικά Βιβλία)									
	Εμπορική δραστηριότητα		Παραγωγική δραστηριότητα		Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα		Παροχή Υπηρεσιών		Σύνολο
(α) Αποτελέσματα προ φόρου	140		240		340		440		540
(β) Πλέον: προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ - Φορολογικής Βάσης ⁽⁸⁾	141		241		341		441		541
(γ) Μείον: προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ - Φορολογικής Βάσης ⁽⁹⁾	142		242		342		442		542
(δ) Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπτόμενες ⁽¹⁰⁾	143		243		343		443		543
(ε) Μείον: Αφορολόγητα έσοδα ⁽¹¹⁾	144		244		344		444		544
(στ) Μείον: Το κέρδος του άρθρ. 71 του ν. 3842/2010	145		245		345		445		545
(ζ) Μείον: Κέρδη από διάθεση ηλεκτρικής ενέργειας (παρ.6 άρθρου 29 ν. 4172/2013) ⁽¹²⁾	146		246		346		446		546
(η) Μείον: Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία (παρ.10 αρθρ.4 ν. 3522/2010)	147		247		347		447		547
(θ) Μείον: Αξία πώλησης οχήματος ΙΧ. (άρθρ. 5 του ν. 1146/1972) ⁽¹³⁾	148		248		348		448		548
(ι) Μείον: Αφορολόγητες εκπτώσεις αναπτυξιακών νόμων	149		249		349		449		549
(ια) Μείον: Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας (άρθρο 22Α ν. 4172/2013)	150		250		350		450		550
(ιβ) Μείον: Ποσό επένδυσης για παραγωγή κινηματογραφικού έργου (παρ. 9 - 13 άρθρο 73 ν. 3842/2010)	151	153 α 154 β	251		351		451		551
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από επιχειρηματική δραστηριότητα (α+β-γ+δ-ε-στ-ζ-η-θ-ι-ια-ιβ)	152		252				452		552
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από αγροτική - βιολογική δραστηριότητα					352				553
Καθαρό εισόδημα περ. σ' παραγρ. 2 άρθρου 12 ν. 4172/2013 ⁽¹⁴⁾							453		554
Συνολικά Καθαρά Αποτελέσματα									555

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Απλογραφικά - Διπλογραφικά Βιβλία)

Ο πίνακας αυτός συμπληρώνεται αποκλειστικά και μόνο από τις ατομικές επιχειρήσεις ανεξάρτητα αν τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία και η συμπλήρωσή του αποτελεί προϋπόθεση για τη μεταφορά των φορολογητέων

καθαρών αποτελεσμάτων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1).

Στους κωδικούς 140, 240, 340, 440 «Αποτελέσματα προ φόρου» για τους κλάδους Εμπορική δραστηριότητα/Παραγωγική δραστηριότητα/Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα/Παροχή Υπηρεσιών αντίστοιχα, μεταφέρονται τα ποσά των κωδικών 129, 229, 329 και 429 «Αποτελέσματα προ φόρων» (Δ15) του πίνακα Δ', για την ανάλογη φορολογική προσαρμογή (αναμόρφωση), αν βέβαια υφίσταται τέτοιο θέμα με βάση τα βιβλία της επιχείρησης και τη φορολογική νομοθεσία. Αυτό καθίσταται απαραίτητο, καθόσον επί του εντύπου Ε1 δεν μπορεί να γίνει καμία φορολογική αναμόρφωση, αλλά μεταφέρεται μόνο το καθαρό φορολογητέο αποτέλεσμα που θα υπαχθεί σε φορολογία.

«ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ - ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΕΙΣ»

Στη συνέχεια, μετά την τυχόν προσαρμογή (αναμόρφωση) που προκύπτει από τον πίνακα Ε', από τη κατάσταση της φορολογικής αναμόρφωσης (κωδ.2100) και από τους λοιπούς κωδικούς του πίνακα ΣΤ', το άθροισμα των κωδικών 152, 252 και 452 «Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από επιχειρηματική δραστηριότητα» μεταφέρεται στους κωδικούς 401 - 402 και 413 - 414 (κέρδη - ζημίες) από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας του πίνακα 4Γ2, του Ε1. Το ποσό του κωδικού 352 «Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από αγροτική - βιολογική δραστηριότητα» μεταφέρεται στους κωδικούς 461 - 462 και 465-466 (κέρδη - ζημίες) από την άσκηση ατομικής αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας του υποπίνακα 4Γ1 του Ε1.

«ΜΠΛΟΚΑΚΗΔΕΣ»

Τέλος, το ποσό του κωδικού 453 «Καθαρό εισόδημα περ. στ' [παραγρ. 2 άρθρου 12 ν.4172/2013](#)», μεταφέρεται στους κωδικούς 307 - 308 του υποπίνακα 4Α του Ε1 για να φορολογηθεί ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Για τα πρόσωπα αυτά η μοναδική δαπάνη που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά τους είναι οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβλήθηκαν και εκπίπτουν με βάση τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιο. Η δαπάνη αυτή που περιλαμβάνεται στον κωδικό 423 του πίνακα Δ'(Δ5) έχει μεταφερθεί από τον κωδικό 485 «Διάφορα λειτουργικά έξοδα» του πίνακα Ζ' (υποπίνακας Ζ'2 - Σύνολο Εξόδων - Ασφαλιστικές Εισφορές Αυτοαπασχολούμενων επιλογή 7). Επισημαίνεται ότι όταν για τον παρέχοντα υπηρεσίες με «μπλοκάκι» ένα μέρος των ασφαλιστικών εισφορών αποδίδεται ως εργοδοτική εισφορά και ένα μέρος παρακρατείται από αυτόν ως εισφορά εργαζόμενου μαζί με Αναλυτική Περιοδική Δήλωση (Α.Π.Δ.), τότε αφαιρείται μόνο η εισφορά εργαζόμενου για την εύρεση του φορολογητέου εισοδήματος. (ΠΟΛ 1072/2018 (Έντυπο Ε3))

.....

«Πίνακας Ζ»: ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ (Απλογραφικά - Διπλογραφικά)

ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ'. ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ (Απλογραφικά - Διπλογραφικά Βιβλία)							
		Εμπορική δραστηριότητα	Παραγωγική δραστηριότητα	Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα	Παροχή Υπηρεσιών		
Z1	Σύνολο Εσόδων	160	260	360	460		
	Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών ▼	161	261	361	461		
	Λοιπά συνήθη έσοδα	162	262	362	462		
	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	163	263	363	463		
	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές	164	264	364	464		
	Έσοδα συμμετοχών	165	265	365	465		
	Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	166	266	366	466		
	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων	167	267	367	467		
	Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία	168	268	368	468		
	Φόρος Εισοδήματος έσοδα	169	269	369	469		
	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη	170	270	370	470		
Z2	Σύνολο Εξόδων	180	280	380	480		
	Παροχές σε εργαζόμενους ▼	181	281	381	481		
	Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων	182	282	382	482		
	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές	183	283	383	483		
	Ζημιές από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφ. περιουσιακών στοιχείων	184	284	384	484		
	Διάφορα λειτουργικά έξοδα ▼	185	285	385	485		
	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	186	286	386	486		
	Αποσβέσεις	187	287	387	487		
	Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα	188	288	388	488		
	Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)	189	289	389	489		
	Φόρος Εισοδήματος	190	290	390	490		

ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ'. ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ (Απλογραφικά - Διπλογραφικά Βιβλία)							
		Εμπορική δραστηριότητα	Παραγωγική δραστηριότητα	Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα	Παροχή Υπηρεσιών		Σύνολο
Z3	Λοιπά Πληροφορικά Στοιχεία						
	Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή	195	295	395	495		595
	Επιδότησεις - Επιχορηγήσεις	196	296		496		596
	Επιδότησεις - Επιχορηγήσεις για επενδυτικούς σκοπούς - κάλυψη δαπανών	197	297		497		597
	Λοιπά ▼	198	298		498		598

ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ'. ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ (Απλογραφικά - Διπλογραφικά Βιβλία)

Ο Πίνακας αυτός συμπληρώνεται από όλες τις επιχειρήσεις ανεξάρτητα της τήρησης βιβλίων (απλογραφικών ή διπλογραφικών).

Όπως προαναφέρθηκε, η συμπλήρωση του πίνακα Ζ' προηγείται από αυτή του πίνακα Δ', καθόσον **από τα έσοδα και έξοδα (υποπίνακες Ζ1, Ζ2)** προκύπτει ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων του πίνακα Δ'. Οι επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία θα μεταφέρουν τα δεδομένα των βιβλίων τους στον πίνακα Ζ' **ο οποίος είναι προσαρμοσμένος στο σχέδιο λογαριασμών του παραρτήματος Γ του ν.4308/2014.**

Σε περίπτωση που η περιγραφή του λογιστικού σχεδίου της επιχείρησης είναι διαφορετική από το σχέδιο λογαριασμών του ως άνω παραρτήματος, θα πρέπει η επιχείρηση κατ' ανάγκη να προσαρμόσει τα δεδομένα της πάνω σε αυτό με βάση την αντίστοιχη περιγραφή.

Η συμπλήρωση του σχετικού πίνακα Ζ' είναι υποχρεωτική και για τις επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά βιβλία, οι οποίες θα καταχωρούν τα δεδομένα των

βιβλίων τους με βάση την προτεινόμενη περιγραφή των λογαριασμών που περιγράφονται στον πίνακα αυτό.

Για τις περιπτώσεις που η καταχώρηση ενός κωδικού του εντύπου προϋποθέτει την προηγούμενη καταχώριση υποπίνακα (υπάρχει σχετική ένδειξη δίπλα από την περιγραφή του κωδικού) για να αντιμετωπιστούν προβλήματα που πιθανόν θα προκύψουν κατά την πρώτη χρήση του παρόντος εντύπου λόγω αναντιστοιχίας των δεδομένων των βιβλίων με τα ζητούμενα, υπάρχει και η ένδειξη «λοιπά».

Επισημαίνεται ότι στα πάσης φύσεως έσοδα των επιχειρήσεων περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων και οι κάθε είδους επιχορηγήσεις, αποζημιώσεις στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Οι επιδοτήσεις - επιχορηγήσεις, πλην των αγροτικών, αναγράφονται στον Πίνακα Ζ' ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ (Απλογραφικά - Διπλογραφικά Βιβλία) και συγκεκριμένα στον υποπίνακα Ζ'3 (Λοιπά πληροφοριακά στοιχεία) στους

κωδικούς 197, 297 και 497 «Επιδοτήσεις - Επιχορηγήσεις για επενδυτικούς σκοπούς - κάλυψη δαπανών» για την Εμπορική δραστηριότητα, την Παραγωγική δραστηριότητα και την Παροχή Υπηρεσιών, αντίστοιχα. **Για τις επιχορηγήσεις που εισπράττονται στο πλαίσιο αναπτυξιακών νόμων (π.χ. ν.1892/1990, ν.3299/2004)** συνεχίζουν να ισχύουν όσα ειδικότερα ορίζονται στις σχετικές διατάξεις καθώς και οι οδηγίες που έχουν δοθεί για την εφαρμογή τους, ενώ οι επιχορηγήσεις που καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, αυτές δεν προσαυξάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε (π.χ. οι επιχορηγήσεις από τον ΟΑΕΔ για την καταπολέμηση της ανεργίας αποτελούν μειωτικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού) (σχετ. [ΠΟΛ.1059/18.3.2015](#) εγκύκλιος). (**ΠΟΛ 1072/2018** (Εντυπο Ε3))

.....
Επιπλέον Αναλύσεις

α) Πωλήσεις Αγαθών και Υπηρεσιών [Κωδικοί 161-261-361-461]

Σύνολο Εσόδων (Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών) ✕

Z1	Σύνολο Εσόδων	Εμπορική δραστηριότητα
	Χονδρικές - Επιτηδευματιών	1
	Χονδρικές βάσει άρθρ.39α παρ.5 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)	2
	Λιανικές - Ιδιωτική Πελατεία	3
	Λιανικές βάσει άρθρ.39α παρ.5 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)	4
	Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές	5
	Εξωτερικού Τρίτες Χώρες	6
	Λοιπά	7
	Σύνολο	

Κλείσιμο

« Στους κωδικούς 161, 261, 361 και 461 «Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών»

καταχωρούνται τα έσοδα από την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης, με περαιτέρω ανάλυση με βάση τη σχετική κατηγοριοποίηση του αντίστοιχου **εσωτερικού υποπίνακα**. Ειδικότερα, στον κωδικό 002 του υποπίνακα Z1, αναγράφεται η αξία των χονδρικών πωλήσεων των εμπορευμάτων που εμπίπτουν στην [παράγραφο 5 του άρθρου 39α](#) του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και προσδιορίζονται στην [ΠΟΛ.1150/2017](#) εγκύκλιο, ανεξάρτητα εάν η πώλησή τους έχει επιβαρυνθεί ή όχι με Φ.Π.Α. Στον κωδικό 004 του ίδιου υποπίνακα Z1, αναγράφεται η αξία των λιανικών πωλήσεων των εμπορευμάτων που εμπίπτουν στην [παράγραφο 5 του άρθρου 39α](#) του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και προσδιορίζονται στην [ΠΟΛ.1150/2017](#) εγκύκλιο και με τις σχετικές διατάξεις οι εν λόγω πωλήσεις θα πρέπει να έχουν επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α.»

Ειδικά για τους **αγρότες του ειδικού καθεστώτος και τους αφανείς αγρότες χωρίς Κ.Α.Δ.** (κωδ.009 με ένδειξη (2 ή 3)) οι πωλήσεις των αγροτικών προϊόντων θα συμπληρώνονται **στον κωδικό 361**, ενώ οι αγροτικές επιδοτήσεις που λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα θα συμπληρώνονται στον **κωδικό 362**, όπως έχει ήδη αναλυθεί στον πίνακα Γ2 της παρούσας. ([ΠΟΛ 1072/2018](#) (Εντυπο Ε3))

.....

β) Παροχές σε εγγαζόμενους [Κωδικοί 181-281-381-481]

Σύνολο Εξόδων (Παροχές σε εργαζόμενους) ×

Z2	Σύνολο Εξόδων	Εμπορική δραστηριότητα	
	Μικτές αποδοχές	1	
	Εργοδοτικές εισφορές	2	
	Λοιπές παροχές	3	
	Σύνολο		

Κλείσιμο

γ) Διάφορα Λειτουργικά Έξοδα [Κωδικοί 185-285-385]

Σύνολο Εξόδων (Διάφορα λειτουργικά έξοδα) ×

Z2	Σύνολο Εξόδων	Εμπορική δραστηριότητα	
	Προμήθειες διαχείρισης ημεδαπής - αλλοδαπής (management fees)	1	
	Δαπάνες από συνδεδεμένες επιχειρήσεις	2	
	Δαπάνες από μη συνεργαζόμενα κράτη ή από κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς	3	
	Δαπάνες για ενημερωτικές ημερίδες	4	
	Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας	5	
	Έξοδα ταξιδιού εξωτερικού	6	
	Ασφαλιστικές Εισφορές Αυτοαπασχολούμενων	7	
	Έξοδα και προμήθειες παραγγελιοδόχου για λογαριασμό αγροτών	8	
	Λοιπές αμοιβές για υπηρεσίες ημεδαπής	9	
	Λοιπές αμοιβές για υπηρεσίες αλλοδαπής	10	
	Ενέργεια	11	
	Υδρευση	12	
	Τηλεπικοινωνίες	13	
	Ενοίκια	14	
	Διαφήμιση και προβολή	15	
	Λοιπά έξοδα	16	
	Σύνολο		

Κλείσιμο

.....

δ) Λοιπά [Κωδικοί 198-298-398-498]

Λοιπά Πληροφοριακά Στοιχεία (Λοιπά)



Z3	Λοιπά	Εμπορική δραστηριότητα	
	Πωλήσεις αγαθών που υπάγονται σε ΕΦΚ	1	
	Αγορές αγαθών που υπάγονται σε ΕΦΚ	2	
	Πωλήσεις για λογαριασμό αγροτών μέσω αγροτικού συνεταιρισμού κ.λ.π.	3	
	Σύνολο		

Κλείσιμο

.....

« Οι κωδικοί 181, 281, 381 και 481 «Παροχές σε εργαζόμενους», 185, 285, 385 και 485 «Διάφορα λειτουργικά έξοδα», 198, 298, 398 και 498 «Λοιπά» για τους αντίστοιχους τέσσερις κλάδους δραστηριότητας, αναλύονται σε επιμέρους εσωτερικούς υποπίνακες για την πληρέστερη αποτύπωση των πληροφοριών αυτών, των οποίων η συμπλήρωση είναι υποχρεωτική.

Επισημαίνεται ότι εξαιρετικά το φορολογικό έτος 2017 η καταχώρηση στους υποπίνακες του πίνακα Ζ' θα πραγματοποιείται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων των επιχειρήσεων εφόσον προκύπτουν ευχερώς και είναι εφικτή η καταχώρηση με βάση την ανάλυση του νέου εντύπου Ε3. (ΠΟΛ 1072/2018 (Εντυπο Ε3))»

.....

Για τις περιπτώσεις που η καταχώρηση ενός κωδικού του εντύπου προϋποθέτει την προηγούμενη καταχώριση υποπίνακα (υπάρχει σχετική ένδειξη δίπλα από την περιγραφή του κωδικού) για να αντιμετωπιστούν προβλήματα που πιθανόν θα προκύψουν κατά την πρώτη χρήση του παρόντος εντύπου λόγω αναντιστοιχίας των δεδομένων των βιβλίων με τα ζητούμενα, υπάρχει και η ένδειξη «λοιπά».

ΠΡΟΣΟΧΗ :

« - Εξαιρετικά για το 2017, δεδομένου ότι αποτελεί το πρώτο έτος εφαρμογής του νέου εντύπου Ε3, η ανάλυση των εσωτερικών υποπινάκων για κατηγορίες κωδικών δαπανών θα συμπληρώνεται εφόσον προκύπτει η σχετική πληροφορία από τα δεδομένα των βιβλίων των επιχειρήσεων. Από το 2018 και εξής, η συμπλήρωση των εσωτερικών υποπινάκων είναι υποχρεωτική για όλους τους υποχρέους.» (ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ - ΔΕΛΤΙΟ ΤΥΠΟΥ- 17 Απριλίου 2018)

N. 4308/2014 : ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ. ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ**[Αντιστοιχίζεται με τον Πίνακα Ζ1]**

7) ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ

70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών
70.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες
70.01.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες
70.01.02 Επιστροφές πωλήσεων εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες
70.01.03 Εκπτώσεις πωλήσεων εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες
70.02 Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες
70.02.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες
70.02.02 Επιστροφές πωλήσεων εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες
70.02.03 Εκπτώσεις πωλήσεων εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες
70.03 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες
70.03.01 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες
70.03.02 Επιστροφές πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες
70.03.03 Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες
70.04 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες
70.04.01 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες
70.04.02 Επιστροφές πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες
70.04.03 Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες
70.05 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες
70.05.01 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες
70.05.02 Επιστροφές πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες
70.05.03 Εκπτώσεις πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες
70.06 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες
70.06.01 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες
70.06.02 Επιστροφές πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες

70.06.03 Εκπτώσεις πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες
70.07 Πωλήσεις υπηρεσιών (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες
70.07.01 Πωλήσεις υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες
70.07.02 Επιστροφές πωλήσεων υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες
70.07.03 Εκπτώσεις πωλήσεων υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες
70.08 Πωλήσεις υπηρεσιών (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες
70.08.01 Πωλήσεις υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες
70.08.02 Επιστροφές πωλήσεων υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες
70.08.03 Εκπτώσεις πωλήσεων υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες
71 Λοιπά συνήθη έσοδα
71.01 Αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων
71.02 Επιχορηγήσεις τόκων
71.03 Επιχορηγήσεις λοιπών εξόδων
71.04 Άλλα λειτουργικά έσοδα
71.05 Άλλα λειτουργικά έσοδα από συνδεδεμένες οντότητες
72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα
72.01 Πιστωτικοί τόκοι πωλήσεων
72.02 Πιστωτικοί τόκοι δανείων και απαιτήσεων
72.03 Πιστωτικοί τόκοι από συνδεδεμένες οντότητες
72.04 Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων
73 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές
73.01 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από διακανονισμό
73.01.01 Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού εμπορικών απαιτήσεων και υποχρ/σεων
73.01.02 Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού δανείων
73.01.03 Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού λοιπών στοιχείων ισολογισμού
73.02 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης
73.02.01 Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων
73.02.02 Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης δανείων
73.02.03 Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης λοιπών στοιχείων ισολογισμού
74 Έσοδα συμμετοχών
74.01 Μerίσματα από συμμετοχές σε συγγενείς
74.02 Μerίσματα από συμμετοχές σε θυγατρικές
74.03 Μerίσματα από συμμετοχές σε κοινοπραξίες
74.04 Μerίσματα από λοιπούς συμμετοχικούς τίτλους
75 Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
75.01 Κέρδη από διάθεση ενσώματων παγίων
75.02 Κέρδη από διάθεση άυλων πάγιων στοιχείων
75.03. Κέρδη από διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων

75.04 Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων σε συνδεδεμένες οντότητες
76 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων
76.01 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για εκκρεμοδικίες
76.02 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για δοσμένες εγγυήσεις
76.03 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για αποκατάσταση περιβάλλοντος
76.04 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος
76.05 Κέρδη από αναστροφή άλλων προβλέψεων
76.06 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών)
76.07 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
76.08. Κέρδη από αναστροφή απομείωσης άυλων παγίων
76.09 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης αποθεμάτων
76.10 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων
76.10.01 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης πελατών
76.10.02 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης αξιολογίων εμπορικών απαιτήσεων
76.10.03 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων
76.10.04 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε θυγατρικές
76.10.05 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε συγγενείς
76.10.06 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε κοινοπραξίες
76.11 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης λοιπών περιουσιακών στοιχείων
77 Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
77.01 Κέρδη εύλογης αξίας ενσώματων παγίων στοιχείων
77.02 Κέρδη εύλογης αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
77.03 Κέρδη εύλογης αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων
78 Φόρος εισοδήματος έσοδο
78.01 Τρέχων φόρος περιόδου έσοδο
78.02 Αναβαλλόμενος φόρος περιόδου έσοδο
78.03 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος
79 Ασυνήθη έσοδα και κέρδη
79.01 Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από μη συνδεδεμένες οντότητες
79.02 Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από συνδεδεμένες οντότητες
79.03 Κέρδος από αγορά οντότητας σε τιμή ευκαιρίας

.....

[Αντιστοιχίζεται με τον Πίνακα Ζ2]

(6) ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ

60 Παροχές σε εργαζόμενους

60.01 Μικτές αποδοχές
60.02 Εργοδοτικές εισφορές
60.03 Λοιπές παροχές
60.04 Προβλέψεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία (καθαρό ποσό)
60.05 Παροχές σε εργαζόμενους σε συνδεδεμένες οντότητες
61 Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων
61.01 Απομείωση ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών)
61.02 Απομείωση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
61.03 Απομείωση άυλων παγίων
61.04 Απομείωση αποθεμάτων
61.05 Απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων
61.05.01 Απομείωση πελατών
61.05.02 Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων
61.05.03 Απομείωση διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων
61.05.04 Απομείωση συμμετοχών σε θυγατρικές
61.05.05 Απομείωση συμμετοχών σε συγγενείς
61.05.06 Απομείωση συμμετοχών σε κοινοπραξίες
61.06 Απομείωση λοιπών περιουσιακών στοιχείων
61.07 Ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
61.07.01 Ζημιές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων στοιχείων
61.07.02 Ζημιές εύλογης αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
61.07.03 Ζημιές εύλογης αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων
62 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές
62.01 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές από διακανονισμό
62.01.01 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων
62.01.02 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού δανείων
62.01.03 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού λοιπών στοιχείων ισολογισμού
62.02 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης
62.02.01 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων
62.02.02 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης δανείων
62.02.03 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης λοιπών στοιχείων ισολογισμού
63 Ζημιές από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
63.01 Ζημιές από διάθεση-απόσυρση ενσώματων παγίων
63.02 Ζημιές από διάθεση-απόσυρση άυλων παγίων στοιχείων
63.03 Ζημιές από διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων
63.04 Ζημιές από διάθεση - απόσυρση περιουσιακών στοιχείων σε συνδεδεμένες οντότητες
64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα
64.01 Αμοιβές για υπηρεσίες
64.01.01 Αμοιβές για υπηρεσίες - μη συνδεδεμένες οντότητες

64.01.02 Αμοιβές για υπηρεσίες - συνδεδεμένες οντότητες
64.02 Ενέργεια
64.03 Ύδρευση
64.04 Τηλεπικοινωνίες
64.05 Ενοίκια
64.05.01 Ενοίκια - μη συνδεδεμένες οντότητες
64.05.02 Ενοίκια - συνδεδεμένες οντότητες
64.06 Ασφάλιστρα
64.07 Μεταφορικά
64.08 Αναλώσιμα
64.09 Επισκευές και συντηρήσεις
64.10 Διαφήμιση και προβολή
64.11 Φόροι και τέλη (πλην φόρου εισοδήματος)
64.12 Λοιπά έξοδα
64.13 Διάφορα λειτουργικά έξοδα από συνδεδεμένες οντότητες
65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
65.01 Τόκοι τραπεζικών δανείων
65.02 Τόκοι δανείων από συνδεδεμένες οντότητες
65.03 Τόκοι λοιπών δανείων
65.04 Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων
65.05 Λοιπά χρηματοοικονομικά έξοδα
66 Αποσβέσεις
66.01 Αποσβέσεις διαμορφώσεων γης
66.02 Αποσβέσεις κτηρίων - τεχνικών έργων
66.03 Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού
66.04 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων
66.05 Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού
66.06 Αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα
66.07 Αποσβέσεις πάγιων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
66.08 Αποσβέσεις άυλων παγίων
67 Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα
67.01 Ζημιές φυσικών καταστροφών
67.02 Ζημιές άλλων καταστροφών
67.03 Άλλα ασυνήθη έξοδα και ζημιές
67.04 Πρόστιμα, προσαυξήσεις και ποινές
67.05 Ασυνήθη έξοδα και ζημιές από συνδεδεμένες οντότητες
68 Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)
68.01 Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες
68.02 Προβλέψεις για δοσμένες εγγυήσεις
68.03 Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος
68.04 Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος
68.05 Άλλες προβλέψεις
68.06 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες
69 Φόρος εισοδήματος
69.01 Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου

69.02 Αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο) περιόδου

69.03 Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος

«Πίνακας Η»: ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Λοιπά	198	298	398	498	598		
ΠΙΝΑΚΑΣ Η'. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ⁽¹⁵⁾ παρ.23 άρθρου 72 ν.4172/2013							
Α/Α	Α/Α εργολαβικού ή συμβολαίου αγοράς ακινήτου και ονοματεπώνυμο συμβολαιογράφου	Τοποθεσία οικοδομής	Αξία εργολαβικού ή συμβολαίου αγοράς οικοπέδου	Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις διαμερισμάτων κτλ. (Άρθρο 34, 35 και 36 ν.2238/1994)	Συντ/στές καθαρού κέρδους	Καθαρά (τεκμαρτά) κέρδη	
1.			651	656		661	
2.			652	657		662	
3.			653	658		663	
4.			654	659		664	
Διαφορά κερδών ⁽¹⁶⁾			650			665	
ΣΥΝΟΛΟ			655	660		665	
αγορές υλικών και παγίων			666	αμοιβές και έξοδα τρίτων	668	διάφορα έξοδα	670
αμοιβές προσωπικού			667	παροχές τρίτων, φόροι-τέλη	669		

Σημειώσεις Φορολογούμενου :

ΠΙΝΑΚΑΣ Η'. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (παρ.23 άρθρου 72 ν.4172/2013)

Ο Πίνακας αυτός παραμένει ο ίδιος με το προηγούμενο έντυπο. Για τη συμπλήρωσή του εξακολουθούν να ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την [ΠΟΛ.1043/2017](#) εγκύκλιό μας. (ΠΟΛ 1072/2018 (Έντυπο Ε3))»

ΥΠΟΓΡΑΦΕΣ - ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ

Ημερομ. 2018 Ο ΔΗΛΩΩΝ	Ημερομ. 2018 Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ Α.Φ.Μ. 090	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ 093 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ (Σφραγίδα και υπογραφή)	Ο ΥΠΟΒΑΛΩΝ Η δήλωση υποβάλλεται, είτε αυτοπροσώπως, είτε από οποιονδήποτε τρίτο, με την επίδειξη της ταυτότητάς του. Α.Φ.Μ. 094
	Επών. : Όνομ. : Δ/ση : Αρμόδια Δ.Ο.Υ. : 091 (17) Αρ. Μητρ. άδ. άσκ. επαγγ/τος : 092 (17) Κατηγορία άδειας :		Επώνυμο: Όνομα : Δ/ση : Αριθ. Δ. Ταυτ. :

- (1) Συμπληρώνεται από την υπηρεσία.
- (2) Σε κάθε περίπτωση στο έντυπο σημειώνεται Χ στο ανάλογο τετράγωνο της απάντησης (λεκτικό) και όχι στον αντίστοιχο αριθμό (1, 2, κ.λ.π.) αυτής.
- (3) Αφορά την έναρξη που ισχύει κατά το τρέχον έτος.
- (4) Αφορά φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και έχουν την εμπορική ιδιότητα όπως περιγράφεται στην παρ.1 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1120/2014.
- (5) Είστε επιτηδευματίας που φορολογείται με τις διατάξεις της περίπτωσης στ, παρ.2 του άρ. 12 του ν.4172/2013;
- (6) Εάν καταβάλατε ενοίκια σε περισσότερους εκμισθωτές συνυποβάλετε κατάσταση. Στον πίνακα αναγράφονται τα ενοίκια που βαρύνουν το φορολογικό έτος.
- (7) Σε περίπτωση δωρεάν παραχώρησης εγκατάστασης, συμπληρώστε αντίστοιχα τα πεδία διεύθυνση εγκατάστασης, αριθμό παροχής ρεύματος, περίοδος παραχώρησης, ιδιοκτήτη, ονοματεπώνυμο ιδιοκτήτη και Α.Φ.Μ. ιδιοκτήτη.
- (8) Αναγράφονται οι θετικές διαφορές του πίνακα Ε'.
- (9) Αναγράφονται οι αρνητικές διαφορές του πίνακα Ε'.
- (10) Μεταφορά από κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης.
- (11) Αναγράφονται τυχόν αφορολόγητα έσοδα που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης.
- (12) Αναγράφεται το ποσό της διαφοράς που απομένει μετά την αφαίρεση των υποχρεωτικών ασφαλιστικών εισφορών από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας και οι αμοιβές και έξοδα τρίτων.
- (13) Αναγράφεται η αξία πώλησης Ι.Χ. βάσει του εκδιδόμενου Τ.Π. εφόσον έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης.
- (14) Αναγράφεται το ποσό της διαφοράς που απομένει μετά την αφαίρεση των υποχρεωτικών ασφαλιστικών εισφορών από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας.
- (15) Ο πίνακας αυτός συμπληρώνεται από τους υπόχρεους με εισοδήματα από πωλήσεις ακινήτων για τα οποία η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί μέχρι 31/12/2005.
- (16) Αναγράφεται το 40% της διαφοράς λογιστικών - τεκμαρτών κερδών στην περίπτωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.
- (17) Οι ενδείξεις αυτές συμπληρώνονται εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του αρ. 38 του ν. 2873/2000.

Δ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ

1. Γενικά

Για την «φορολογική αναμόρφωση», αναφέρονται κυρίως τα άρθρα 22 «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» και 23 «Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/2013.

Βασική εγκύκλιος για την φορολογική αναμόρφωση είναι η :
ΠΟΛ.1113/2.6.2015

Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των [άρθρων 22, 22Α](#) και [23](#) του ν. [4172/2013](#), σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του [άρθρου 23](#) εκπίπτει,....γ) με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) και της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#), αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα

έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

Α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της ([ΣτΕ 2033/2012](#)) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών ([ΣτΕ 2963/2013](#), [ΣτΕ 1729/2013](#), ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

Β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα [ΠΟΛ.1071/31.3.2015](#) εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. [170/2014](#) γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό.

Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο [άρθρο 50](#) του Κ.Φ.Ε.

Γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά,

στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. [4308/2014](#) (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. **Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.**

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4308/2014](#) δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1007/9.1.2015](#) Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του [άρθρου 23](#) ή της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#).

4. Εάν η διανομή κερδών που αναφέρεται στην παράγραφο 1 και 2 προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή.

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.).

Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

(Δείτε κατωτέρω : «Κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης »)

ΠΟΛ.1094/30-6-2016. Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπόμενες και μη δαπάνες .

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με τα πιο κάτω ζητήματα, σας παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Ε. Χρόνος έκπτωσης δαπανών σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας η οποία ολοκληρώνεται σε επόμενη χρήση

1. Με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε, αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών, ότι αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). **Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.**

2. Ενόψει των ανωτέρω, σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας, η οποία ολοκληρώνεται το επόμενο φορολογικό έτος, ανεξάρτητα αν το σχετικό δικαιολογητικό εκδίδεται πριν ή μετά την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώνεται η παροχή και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού δικαιολογητικού.

.....

Το θέμα του χρόνου τιμολόγησης στις περιπτώσεις παροχής συνεχιζόμενης υπηρεσίας αναδεικνύεται μέσα από μια πρόσφατη απόφαση της Δ.Ε.Δ., μετά από προσφυγή λογιστή στον οποίον επιβλήθηκε ένα αρκετά υψηλό πρόστιμο για μη έκδοση στοιχείων.

Στη συγκεκριμένη Δ.Ε.Δ. **θίγονται το ζήτημα, σχετικά με τον χρόνο έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία, σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1003/31.12.2014](#) έτσι όπως έχει τροποποιηθεί, ισχύουν τα ακόλουθα:**

11.2.3 Συγκεκριμένα ορίζεται ότι το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της περιόδου στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

11.2.4 Διευκρινίζεται ότι για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών αρχείων από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.) το κρίσιμο στοιχείο είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει/διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει.

Η αναφορά στο νόμο σε «μέρος της αμοιβής που καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί», υποδηλώνει ότι, βάσει της σχετικής σύμβασης (προφορικής ή έγγραφης) των δύο μερών, γίνεται δεκτή τμηματική ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Η περίπτωση αυτή δεν πρέπει να συγχέεται με την περίπτωση στην οποία:

α) έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται χωρίς να συνδέεται με την πρόοδο της παροχής υπηρεσίας ή του έργου, στην έναρξη ή στη διάρκεια της σχετικής περιόδου, ποσό ή ποσά έναντι του συνολικού τιμήματος (προκαταβολή), ακόμη και μέχρι πλήρους εξόφλησης του τιμήματος, και

β) έχει συμφωνηθεί ότι η υπηρεσία ή το έργο ολοκληρώνεται στο τέλος της σχετικής περιόδου.

Για το θέμα αυτό δείτε και τα σχόλια στο [23/2/2018 briefing της ημέρας](#) στο taxheaven .

.....

Ο χρόνος έκπτωσης δαπάνης από λογαριασμούς κοινής ωφέλειας - Τι δεν θεωρείται ως συνεχιζόμενη υπηρεσία και οι διαφορές λογιστικής

και φορολογικής βάσης

Η φορολογική έκπτωση συνεχιζόμενης υπηρεσίας κατά την ΠΟΛ 1094/30.6.2016

Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις διατάξεις του ν. [4172/2013](#), και ειδικότερα τις γενικές αρχές που καθιερώνονται από το συνδυασμό των διατάξεων της [παρ. 4 του άρθρου 8](#), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 21-28 και 47 (Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα), η βάση για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών μιας οντότητας είναι η αρχή του δεδουλευμένου, όπως αυτή εξειδικεύεται κατά τους λογιστικούς κανόνες. Ειδικότερα, η περ. (γ) του [άρθρου 22](#) ορίζει ότι εκπίπτουν οι δαπάνες που «εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά» (δική μας έμφαση). Με βάση τις ανωτέρω ρυθμίσεις του ν. [4172/2013](#), εκδόθηκε η ερμηνευτική [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) (παρ. 1) η οποία ρητά αναφέρει ότι «οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αυστηρά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του [άρθρου 23](#) ή της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#). Αναφορικά δε με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν». Εν συνεχεία, με την [ΠΟΛ.1094/30.6.2016](#), η οποία εκδόθηκε για την συμπλήρωση της [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#), ερμηνεύτηκε από τη φορολογική διοίκηση ότι «σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας, η οποία ολοκληρώνεται το επόμενο φορολογικό έτος, ανεξάρτητα αν το σχετικό δικαιολογητικό εκδίδεται πριν ή μετά την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώνεται η παροχή και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού δικαιολογητικού». ([ΠΟΛ.1094/30.6.2016](#) σημείο Ε.2).

Δηλαδή, παρατηρούμε ότι στην περίπτωση της συνεχιζόμενης υπηρεσίας, η φορολογική διοίκηση φαίνεται να υιοθετεί για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης την έννοια του «οφειλόμενου», κατ' αναλογία της έννοιας του απαιτητού που εισάγει ο ν. [4172/2013](#) για την αναγνώριση του εσόδου, την οποία υιοθετούν και τα Ε.Λ.Π. (ν. [4308/2014](#)) για τον καθορισμό του χρόνου έκδοσης τιμολογίου.

Ανεξάρτητα από το εάν η παρέκκλιση που εισήγαγε η [ΠΟΛ.1094/30.6.2016](#) από την γενική αρχή του δεδουλευμένου του ν. [4172/2013](#) και από τους ερμηνευτικούς κανόνες της αρχικής [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#), έχει στέρεο νομικό έρεισμα και είναι δικαιολογημένη, έχει υποστηριχτεί δημοσίως η άποψη ότι η διάταξη της [ΠΟΛ.1094/30.6.2016](#) στην περίπτωση της συνεχιζόμενης υπηρεσίας, έχει εφαρμογή και για τους λογαριασμούς κοινής ωφέλειας γενικά, συμπεριλαμβανομένης της ηλεκτρικής ενέργειας, του φυσικού αερίου, των τηλεπικοινωνιών και της ύδρευσης, που τιμολογούνται σε καθορισμένα εκ των προτέρων χρονικά διαστήματα, π.χ. μήνας, τρίμηνο, κτλ.

Η άποψη αυτή, βάσει των διατάξεων της ενσωματωμένης στο εσωτερικό μας δίκαιο ευρωπαϊκής νομοθεσίας, αλλά και σύμφωνα με την πάγια πρακτική των συναλλαγών, είναι απόλυτα εσφαλμένη. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 1 του άρθρου 15 της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ, η οποία ενσωματώθηκε στο άρθρο 5 του Κώδικα ΦΠΑ (παράδοση αγαθών – ν. [2859/2000](#)), ορίζει ότι εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα, η ψύξη και παρόμοια αγαθά. **Επομένως, η πώληση ηλεκτρικού ρεύματος, φυσικού αερίου και νερού ύδρευσης, είναι συνεχιζόμενη παροχή αγαθών και σε καμία περίπτωση η πώληση αυτών δεν συνιστά συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας.**

Συνεπώς, η θέση της φορολογικής διοίκησης για την έκπτωση των δαπανών συνεχιζόμενης υπηρεσίας στο χρόνο στον οποίο ολοκληρώνεται και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού δικαιολογητικού, **δεν μπορεί να έχει εφαρμογή για την περίπτωση των δαπανών ηλεκτρικής, θερμικής ή ψυκτικής ενέργειας, φυσικού αερίου, ύδατος και παρόμοιων**

αγαθών. Έχει ωστόσο εφαρμογή στην περίπτωση συναλλαγών που αφορούν υπηρεσίες κατά την έννοια του νόμου, όπως οι τηλεπικοινωνίες, ηλεκτρονικές υπηρεσίες κτλ. Σημειώνεται ότι η δαπάνη ηλεκτρικής ενέργειας, και ενδεχομένως ύδρευσης σε κάποιες περιπτώσεις, μπορεί να είναι ιδιαίτερα σημαντική για αρκετές επιχειρήσεις. Επομένως, εσφαλμένη φορολογική αντιμετώπιση των σχετικών δαπανών θα δημιουργήσει, άνευ λόγου, σοβαρά προβλήματα σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου.

Πρέπει επίσης να τονιστεί ότι η ρύθμιση της [ΠΟΛ.1094/30.6.2016](#) περί έκπτωσης των δαπανών συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας, δημιουργεί, άνευ λόγου και οποιουδήποτε ουσιαστικού δημοσιονομικού οφέλους, διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης.

Δηλαδή, οδηγούνται οι επιχειρήσεις σε πρόσθετο γραφειοκρατικό κόστος. Η αναγνώριση τέτοιων διαφορών είναι αναπόφευκτη, ιδίως για εκείνες τις επιχειρήσεις που έχουν σημαντικές δαπάνες για τέτοιες υπηρεσίες, ενώ η καθιερωμένη διαχρονικά πρακτική (και με βάση τις διατάξεις του [4172/2013](#)), είναι η αναγνώριση των δαπανών βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.

Ανεξάρτητα από τα ανωτέρω, υπάρχει ένα ζήτημα που, για λόγους νομικής ασφάλειας και μείωσης κόστους συμμόρφωσης, μπορεί και πρέπει να ρυθμιστεί από τη φορολογική διοίκηση, και αφορά σχεδόν το σύνολο των επιχειρήσεων, που μετά το τέλος κάθε έτους λαμβάνουν τουλάχιστον 3-4 λογαριασμούς κοινής ωφέλειας (ηλεκτρική ενέργεια, ύδρευση, τηλεπικοινωνίες, κλπ.), που εν μέρει αφορούν την κλειόμενη και εν μέρει την επόμενη περίοδο. Κατά το γράμμα του φορολογικού νόμου, για όλα αυτά τα παραστατικά, που ανέρχονται σε εκατομμύρια σε όλη τη χώρα, και ανεξαρτήτως ποσού, οι λογιστές πρέπει να προβούν σε μερισμό στις δύο περιόδους. Ο μερισμός αυτός είναι ένα πολύ σοβαρό γραφειοκρατικό κόστος συμμόρφωσης, χωρίς κανένα ουσιαστικό δημοσιονομικό όφελος.

Ως εκ τούτου, και με δεδομένο ότι η φορολογική διοίκηση έχει ήδη δεχθεί ερμηνευτικά σε ορισμένες περιπτώσεις την παρέκκλιση από την αρχή του δεδουλευμένου, κρίνεται σκόπιμο να γίνει επίσημα δεκτό, κάτι που ενδεχομένως γίνεται στην πράξη, ότι τέτοιας φύσεως παραστατικά μέχρι ενός ορισμένου ποσού (π.χ. μέχρι 300 ή 500 ευρώ) μπορεί να εκπίπτουν στο χρόνο έκδοσής τους, εφόσον η μέθοδος αυτή ακολουθείται παγίως.

Μια τέτοια προσέγγιση, εδράζεται στην αρχή του ουσιώδους που ισχύει διεθνώς στα λογιστικά πρότυπα, ενώ στην πράξη μπορεί να εφαρμόζεται και στη φορολογική πρακτική.

Κ. Καραμάνης -Α. Λεβεντάκης - Κ. Κουλογιάννης

.....

Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 111174 ΕΞ 2017

Φορολογική μεταχείριση δαπανών τις οποίες μία επιχείρηση επαναχρεώνει σε συνδεδεμένες σε αυτή εταιρείες ή σε τρίτες εταιρείες (πελάτες της)

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#), κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, **επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) και της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#),** αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων

που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

2. Με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών, με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) και της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#), αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο [άρθρο 50](#) του Κ.Φ.Ε.

3. Επίσης, με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι σε περίπτωση επαναχρέωσης φόρων στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, αυτοί εκπίπτουν ως δαπάνη της επιχείρησης που τους επαναχρεώνει εφόσον το ποσό της επαναχρέωσης έχει συμπεριληφθεί στα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης.

4. Με βάση στοιχεία που έχουν περιέλθει στην υπηρεσία μας τόσο από γραπτά όσο και από προφορικά ερωτήματα προκύπτει ότι εταιρείες βάσει σύμβασης που έχουν συνάψει με πελάτες τους (ανεξάρτητες επιχειρήσεις) επαναχρεώνουν σε αυτούς δαπάνες, όπως κόστη παροχής υπηρεσιών, διοικητικά κόστη, χρηματοοικονομικά κόστη, καθώς και δαπάνες οι οποίες περιλαμβάνονται στις αναφερόμενες μη εκπιπτόμενες δαπάνες του άρθρου 23 του ν. [4172/2013](#) (π.χ. της περ. ι' του [άρθρου 23](#) που αφορούν στη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτιση και διαμονή φιλοξενούμενων προσώπων). Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση εταιρειών που δεν έχουν ενταχθεί στις διατάξεις του ν. [89/1967](#) και έχουν ως αποκλειστικό αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις για τις οποίες και προβαίνουν σε δαπάνες τις οποίες επαναχρεώνουν σε αυτές.

5. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι προκειμένου για την έκπτωση των δαπανών θα πρέπει να ισχύουν οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ΚΦΕ, δηλαδή δαπάνες που δεν αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης και τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της δεν εκπίπτουν. Οι ίδιες προϋποθέσεις ισχύουν και για τις δαπάνες εκείνες που επαναχρεώνονται προς τον πελάτη εταιρείας βάσει σχετικής σύμβασης που έχει υπογραφεί με αυτόν. Όσον αφορά δε την επαναχρέωση δαπανών προς συνδεδεμένες εταιρείες μετά την εφαρμογή των προϋποθέσεων του [άρθρου 22](#) του ΚΦΕ εφαρμογή θα έχουν τα ειδικότερα αναφερόμενα με βάση το [άρθρο 50](#) ΚΦΕ περί ενδοομιλικών συναλλαγών.

6. Επομένως, βάσει των ανωτέρω, η έκπτωση των δαπανών που μία εταιρεία επαναχρεώνει είτε σε συνδεδεμένες σε αυτή εταιρείες είτε σε τρίτες εταιρείες (πελάτες της) δεν εκπίπτουν λόγω της επαναχρέωσης αυτής και μόνο, αλλά εξαρτάται από το αν πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ΚΦΕ ή όχι, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) και της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#), αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Κατά συνέπεια, δαπάνες που επαναχρεώνονται και περιλαμβάνονται στις περιοριστικά κατονομαζόμενες

μη εκπιπτόμενες δαπάνες του [άρθρου 23](#) δεν εκπίπτουν.
Είναι προφανές ότι οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) εφαρμόζονται και για τις εταιρείες εκείνες που δέχονται την επαναχρέωση. Ωστόσο τονίζεται ότι σκόπιμη και προς διευκόλυνση του ελέγχου, προκειμένου για την έκπτωση των δαπανών, θα ήταν η επαναχρέωση κάθε δαπάνης διακεκριμένα και όχι του συνόλου αυτών.

2. Έντυπο « Κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης » (Χρήσης 2017) – Ανάλυση.

A/A (1)	ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ (2)	ΚΩΔΙΚΟΣ (3)	ΠΟΣΟ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ (4)
Άρθρο 23 ν. 4172/2013			
1.	Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους (περ.α' άρθρου 23)	2001	
2.	Δαπάνη για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω 500 ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ.β' άρθρου 23)	2002	
3.	Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές (περ.γ' άρθρου 23)	2003	
4.	Μη εκπιπτόμενες προβλέψεις (περ.δ' άρθρου 23)	2004	
5.	Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις (περ.ε' άρθρου 23)	2005	
6.	Παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα (περ. στ' άρθρου 23)	2006	
7.	Φόροι-τέλη που δεν εκπίπτουν (περ.ζ' άρθρου 23)	2007	
8.	Τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου (περ. η' άρθρου 23)	2008	
9.	Δαπάνες για οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων (περ.θ' άρθρου 23)	2009	
10.	Δαπάνες για διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων (περιπτ.ι' άρθρου 23)	2010	
11.	Δαπάνες ψυχαγωγίας (περ. ια' άρθρου 23)	2011	
12.	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (περιπτ.ιβ' άρθρου 23)	2012	
13.	Δαπάνες προς φορολογικούς κατοίκους με έδρα σε κράτος μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (περ. ιγ' άρθρου 23)	2013	
14.	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	
15.	Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση	2020	
Λοιπά			
16.	Δαπάνες που αφορούν ενδοομιλικά μερισμάτα που επιπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 48 (παρ.4 άρθρου 48)	2014	
17.	Μη εκπιπτόμενες δαπάνες τόκων-Υποκεφαλαιοδότηση (άρθρο 49 ν.4172/2013)	2015	
18.	Μη εκπιπτόμενες δαπάνες αποσβέσεων από υπεραξία λόγω συγχώνευσης (άρθρα 52 & 54 ν.4172/2013)	2016	
19.	Δαπάνες φορέων Γενικής Κυβέρνησης που αφορούν έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας	2017	
20.	Δαπάνες ναυτιλιακών επιχ/σεων που αφορούν έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας	2018	
21.	Δαπάνες απαλλασσόμενων Ν.Π.	2019	
22.	Δαπάνες αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών που αφορούν έσοδα μη υποκείμενα στο φόρο	2021	
23.	Δαπάνες Τοπικών Οργανισμών Εγγείων Βελτιώσεων (ΤΟΕΒ) που αφορούν έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας	2022	
24.	Ζημία χρήσης των εταιρειών που λειτουργούν ως σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης του ν. 2939/2001.	2024	
25.	Υπερβάλλον ποσό δαπανών πολιτιστικών χορηγιών (άρθρο 12 παρ. 1 ν. 3525/2007)	2025	
26.	Δαπάνες επένδυσης κινηματογραφικής παραγωγής (άρθρο 8 ν. 3905/2010)	2026	
.....	
	ΣΥΝΟΛΟ	2100	

Σε σχέση με το έντυπο της προηγούμενης χρήσης προστέθηκαν οι κωδικοί : **(1) 2024, (2) 2025, (3) 2026**



Σχετικά με τις ανωτέρω κατηγορίες σημειώνουμε τα εξής :
1-14) [Κωδικοί 2001 – 2013 & 2023] Οι δεκατέσσερις περιπτώσεις δαπανών του άρθρου 23 του Ν. [4172/2013](#), οι οποίες δεν εκπίπτουν .

(1) [Κωδικός 2001]

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :

65.06 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων]

α) Οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει μία επιχείρηση από τρίτους,

εκτός από τα τραπεζικά, διατραπεζικά και ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν, εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις. Το σχετικό επιτόκιο που λαμβάνεται υπόψη είναι το τελευταίο επίσημα δημοσιευμένο επιτόκιο της πλησιέστερης χρονικής περιόδου πριν την ημερομηνία δανεισμού, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος.

Επομένως, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων το υπερβάλλον ποσό των τόκων που προκύπτει για την επιχείρηση, όταν το επιτόκιο δανεισμού είναι μεγαλύτερο από το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις και ως εκ τούτου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι τόκοι που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους μέχρι το ποσό των τόκων που θα προέκυπτε εάν το δάνειο αφορούσε αλληλόχρεο λογαριασμό προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις.

Επισημαίνεται ότι στην έννοια των δανείων που λαμβάνει μία επιχείρηση από τρίτους περιλαμβάνονται όλα τα δάνεια, εκτός των δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και των ομολογιακών δανείων που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες, που λαμβάνει μία επιχείρηση από οποιοδήποτε πρόσωπο κατά την έννοια των διατάξεων της περ. β' του [άρθρου 2](#) του ν. [4172/2013](#).

Επομένως, οι τόκοι από τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν οι ανώνυμες εταιρείες, εκπίπτουν στο σύνολό τους με την επιφύλαξη του [άρθρου 49](#) του νόμου αυτού. Στην έννοια των τόκων εμπíπτουν και οι τόκοι υπερημερίας από δανειακή σύμβαση, καθόσον ακολουθούν τη σύμβαση αυτή.

Επισημαίνεται ότι προκειμένου για τόκους δανείων που καταβάλλονται προς μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις μετά την εφαρμογή της υπόψη περ. α' θα έχουν εφαρμογή στη συνέχεια οι διατάξεις του [άρθρου 49](#) του Κ.Φ.Ε περί υποκεφαλαιοδότησης.

Ειδικά στην περίπτωση δανείων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων κατά την έννοια των διατάξεων της περ. ζ' του [άρθρου 2](#) του ν. [4172/2013](#), και με την προϋπόθεση ότι αθροιστικά πληρούνται τα κριτήρια του [άρθρου 22](#), εφαρμόζονται αποκλειστικά οι ειδικότερες διατάξεις του [άρθρου 50](#) του Κ.Φ.Ε., περί εφαρμογής της αρχής των

ίσων αποστάσεων και των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και όχι οι διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού. Επιπλέον, όπως έχει ήδη διευκρινισθεί με την [ΠΟΛ.1037/2.2.2015](#) εγκύκλιό μας, στην περίπτωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων μετά την εφαρμογή του [άρθρου 50](#) εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 49](#) περί υποκεφαλαιοδότησης. Για την καλύτερη κατανόηση όλων των ανωτέρω, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Τον Μάιο του 2015 η επιχείρηση Α λαμβάνει δάνειο 200.000.000 ευρώ από μη συνδεδεμένη επιχείρηση με επιτόκιο 12%. Επίσης, λαμβάνει δάνειο 100.000.000 ευρώ από συνδεδεμένη επιχείρηση με επιτόκιο 10% και τραπεζικό δάνειο 300.000.000 ευρώ με επιτόκιο 11%. Το επιτόκιο δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις της 30ης Μαρτίου του 2015, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος, είναι 6,25%.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης α' του άρθρου αυτού θα υπολογιστούν μόνο οι τόκοι του δανείου από τη μη συνδεδεμένη επιχείρηση. Ειδικότερα, οι πληρωτέοι τόκοι υπολογίζονται σε 24.000.000 ευρώ (200.000.000 x 12%). Αν ληφθεί υπόψη το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, οι πληρωτέοι τόκοι υπολογίζονται σε 12.500.000 ευρώ (200.000.000 x 6,25%). Η διαφορά των 11.500.000 ευρώ δεν εκπίπτει. Για τους τόκους του δανείου από τράπεζα 33.000.000 ευρώ (300.000.000 x 11%), οι οποίοι εκπίπτουν στο σύνολό τους, καθώς και για το ποσό των 12.500.000 ευρώ, ήτοι συνολικά 45.500.000 ευρώ, θα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στο [άρθρο 49](#) του Κ.Φ.Ε. Για τους τόκους του δανείου από συνδεδεμένες επιχειρήσεις θα έχουν εφαρμογή καταρχήν οι διατάξεις του [άρθρου 50](#) και στη συνέχεια εκείνες του [άρθρου 49](#).

Στην έννοια των τόκων δανείων της παρούσας παραγράφου δεν εμπίπτει η ζημία, η οποία προκύπτει σε βάρος επιχείρησης λόγω εκχώρησης απαιτήσεων της σε εταιρεία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) του ν. 1905/1990 (τράπεζα ή ανώνυμη εταιρεία) ή σε αλλοδαπή εταιρεία factoring, η οποία λειτουργεί νόμιμα στην αλλοδαπή ή στην περίπτωση εκχώρησης απαιτήσεων σε ημεδαπή ή αλλοδαπή εταιρεία, αλλά η ζημία αυτή εξετάζεται υπό το πρίσμα των διατάξεων του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#).



(2) [Κωδικός 2002]

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :

- 60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού
- 61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ
- 62.07 Επισκευές και συντηρήσεις
- 64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ

Πιο εύκολο μάλλον είναι ο έλεγχος της «πληρωμής» είναι να γίνει μέσω του λογ/μου 38.00 Ταμείο.]

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη

υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου

πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις [ΠΟΛ.1216/1.10.2014](#) και [ΠΟΛ.1079/6.4.2015](#) εγκυκλίου μας.

Με βάση λοιπόν τις ερμηνευτικές (αναφέρονται στο τέλος του άρθρου) προκύπτουν τα εξής:

A. ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ ΟΡΙΟ ΥΠΑΓΩΓΗΣ ΣΤΟΝ «ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΤΡΟΠΟ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ».

1) Δαπάνες που υπάγονται [Κατωτέρω δείτε και σχετικές εξαιρέσεις]

Δεν εκπίπτει φορολογικά κάθε είδους δαπάνη, που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπíπτουν :

α) οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών,

β) παγίων, κ.λπ.,

γ) οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση

2) Υπαγόμενες επιχειρήσεις και ευθύνες Λογιστών

Υπάγονται όλες οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτως της κατηγορίας τήρησης βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) και ανεξαρτήτως της νομικής μορφής και του σκοπού των.

Σημειώνουμε ότι, με βάση το άρθρο 38. «Ρυθμίσεις θεμάτων λογιστών – φοροτεχνικών», του Ν. [2873/2000](#) ισχύουν τα εξής : « 3. Ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία, για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. Επίσης, είναι υπεύθυνος για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνοποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. 5. Σε περίπτωση παράβασης των διατάξεων του άρθρου αυτού και των υπουργικών αποφάσεων που θα εκδοθούν κατ' εξουσιοδότηση του παρόντος προβλέπονται οι ακόλουθες κυρώσεις: α) Για τους υπόχρεους επιτηδευματίες αυτοτελές πρόστιμο, κατά τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου του άρθρου 4 του ν. [2523/1997](#).... β) Για τους υπεύθυνους σύνταξης των δηλώσεων επιβάλλεται πρόστιμο της τάξεων του πρώτου εδαφίου του άρθρου 4 του ν. [2523/1997](#) μέχρι το διπλάσιο του ανώτατου ορίου, αν οι δηλώσεις είναι ανακριβείς σε σχέση με τα προκύπτοντα από τα βιβλία και στοιχεία δεδομένα και ο υπόχρεος επιτηδευματίας, συνεπεία αυτής της ανακρίβειας, δεν απέδωσε ή απέδωσε ανακριβώς φόρο ή έλαβε επιστροφή ποσού πάνω από πέντε τοις εκατό (5%) του προκύπτοντος φόρου, ο οποίος υπερβαίνει σε κάθε περίπτωση το ποσό των διακοσίων χιλιάδων (200.000) δραχμών. Το πρόστιμο αυτό είναι αυτοτελές ανά δήλωση. [Δείτε για το θέμα αυτό και το άρθρο του κόμβου : « [Υποχρεώσεις λογιστών - Συνέργεια στην τέλεση εγκλημάτων φοροδιαφυγής \(Νομοθετική και πρακτική επισκόπηση\)](#) » της Κας ΝΕΝΑ Π. ΔΙΟΝΥΣΟΠΟΥΛΟΥ, Δικηγόρου.

Στις περιπτώσεις τήρησης «απλογραφικών βιβλίων», υπάρχει σημαντικό πρόβλημα και απαιτείται σημαντικός χρόνος, για την εξεύρεση των ενδεχόμενων «λογιστικών διαφορών », που προκύπτουν εξαιτίας της μη πληρωμής με τον προβλεπόμενο από το άρθρο 23 περ. β, τρόπο. Πρέπει να σημειώσουμε, ότι στην περίπτωση των «

απλογραφικών βιβλίων» δεν προκύπτει η υποχρέωση λογιστικής παρακολούθησης των πληρωμών και εισπράξεων εκ μέρους του Λογιστή Λογιστές καθώς και Ενώσεις Λογιστών (π.χ. Σ.Ε.Ε.Λ.Φ.Ο.Καρδίτσας) , με σκοπό τον περιορισμό της τυχόν ευθύνης των Λογιστών , έχουν προτείνει την υιοθέτηση «υπεύθυνης δήλωσης (άρθρο 8 Ν.1599/1986)» που θα υπογράφεται από τον επιχειρηματία ή τον διαχειριστή και η οποία θα αναφέρει μεταξύ άλλων ότι : «Όλα τα παραστατικά αξίας άνω των πεντακοσίων (500,00€), έχουν εξοφληθεί με τους προβλεπόμενους από τις κείμενες διατάξεις τρόπους, (κατάθεση σε λογαριασμό του προμηθευτή, έκδοση επιταγής, δίγραμμη επιταγή, χρεωστική ή πιστωτική κάρτα κλπ.).»

3) Υπαγόμενες συναλλαγές σχετικά με τον αντισυμβαλλόμενο

Εμπίπτει κάθε δαπάνη (αξίας άνω των €500), από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στις υπόψη διατάξεις εμπίπτουν και οι περιπτώσεις εξόφλησης δαπανών που αφορούν στην αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης στοιχείου .

4) Όριο ένταξης

Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ, εφόσον είναι 500,01 και παραπάνω

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ του Ν. [4308/2014](#) (Ε.Λ.Π) : « Συναλλαγή (Transaction): Συναλλαγή είναι κάθε πράξη μεταξύ της οντότητας και ενός ή περισσότερων συμβαλλομένων, η οποία δημιουργεί μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία και / ή τις υποχρεώσεις αυτής, όπως για παράδειγμα η πώληση ή ανταλλαγή αγαθών, ή η λήψη ενός δανείου, συμπεριλαμβανομένων μεταβολών σε ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις.»

5) Περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου.

Με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται, μερικά ή ολικά και οι συναλλαγές αξίας άνω των €500, στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Δηλαδή, ο αντιπρόσωπος – εντολοδόχος πρέπει να πληρωθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να αποδώσει το προϊόν της πώλησης (ποσό) στον εντολέα του, εφόσον προκύπτει αξία άνω των €500 ανά εκκαθάριση μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

6) Περιπτώσεις προκαταβολών έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού

Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

B. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΥΠΑΓΩΓΗΣ.

1) Εξαιρέσεις λόγω ορίου δαπανών

Εξαιρούνται οι περιπτώσεις στις οποίες το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ είναι 500 ευρώ και μικρότερο(Φυσικά πρέπει για την φορολογική έκπτωση της δαπάνης να πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των [άρθρων 22](#), και [23](#) του ν. [4172/2013](#)).

2) Εξαιρέσεις λόγω κατηγοριών δαπανών

Η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, δεν απαιτείται (ανεξαρτήτως ύψους του ποσού) για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών:

α1. Μισθούς, ημερομίσθια προσωπικού, έκτακτες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους πέραν των συμβατικών ή νομίμων, πάγια μηνιαία αποζημίωση η οποία συνιστά συγκεκριμένη επαύξηση μισθού, που χορηγούνται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, καθόσον οι ανωτέρω δαπάνες δεν αφορούν στη λήψη υπηρεσιών αλλά στην παροχή μισθωτής εργασίας

α2. Απολαβές διευθυντών ή μελών του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

β. Μισθώματα ακινήτων, καθότι δεν πρόκειται για λήψη υπηρεσιών αλλά για χρήση μισθίου (εισόδημα από κεφάλαιο για τον εκμισθωτή, σχετ. [άρθρο 39 ν4172/2013](#)).

γ. Τόκους και συναφή έξοδα, καθόσον δεν εμπεριέχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της παροχής υπηρεσίας

3) Εξαίρεσεις λόγω «λογιστικών συμψηφισμών»

Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

ΠΟΛ.1158/2016

Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 σε περίπτωση συμψηφισμού αμοιβαίων ανταπαιτήσεων αντισυμβαλλομένων

Αθήνα, 24 Οκτωβρίου 2016

«.....3. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1216/1.10.2014](#) εγκύκλιό μας, αναφορικά με τους λογιστικούς συμψηφισμούς σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, **ισχύουν και για κάθε περίπτωση συμψηφισμού υποχρεώσεων από αγορές αγαθών ή υπηρεσιών με απαιτήσεις έναντι των ίδιων προσώπων που έχουν γεννηθεί από άλλη αιτία** (π.χ. απαιτήσεις των αγροτικών συνεταιρισμών έναντι των μελών τους για την κάλυψη της συνεταιριστικής τους μερίδας, απαίτηση για απόδοση των ποσών που εισέπραξε εταιρεία ταχυμεταφορέων - courier - «εισπράκτορα για λογαριασμό τρίτων» κατ' εντολή της επιχείρησης από πελάτες της, κ.λπ.).

Επομένως, σε περίπτωση που οι σχετικές υποχρεώσεις εξοφλούνται δια συμψηφισμού τους με απαιτήσεις έναντι των ίδιων προσώπων, οι αντίστοιχες δαπάνες αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών, κατά το μέρος που διαμορφώνουν το κόστος πωληθέντων κάθε φορολογικού έτους, αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) του ν.4172/2013, ανεξάρτητα από την αιτία προέλευσης των απαιτήσεων αυτών.

Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι σε περίπτωση που, μετά τον συμψηφισμό, η εναπομένουσα υποχρέωση από την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών υπερβαίνει τα 500 ευρώ, η εξόφλησή της θα πρέπει να γίνει με τραπεζικό μέσο πληρωμής προκειμένου να αναγνωρισθεί προς έκπτωση το σύνολο του κόστους πωληθέντων που αναλογεί στις σχετικές αγορές.»

4) Εξαιρέσεις σε περιπτώσεις «ταχυμεταφοράς (courier)», εμπορικών αντιπροσώπων ή εισπρακτόρων .

Σε περίπτωση αγοράς αγαθών που παραδίδονται από επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ταχυμεταφοράς (ταχυμεταφορέας - courier - «εισπράκτορας για λογαριασμό τρίτων») με αντικαταβολή του τιμήματος χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής αλλά με μετρητά, τότε η επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ταχυμεταφοράς αναγράφει στο «συνοδευτικό δελτίο ταχυμεταφοράς» (ΣΥ.ΔΕ.ΤΑ) που υποχρεούται να εκδίδει με βάση τον Κανονισμό Γενικών Αδειών (αριθμ. Απόφ. 686/064 της Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων - Ε.Ε.Τ.Τ. /ΦΕΚ 1700Β'/10.07.2013) τον αριθμό και την ημερομηνία του τιμολογίου που εξοφλείται και το ακριβές ποσό των μετρητών που παραλαμβάνει. Η επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ταχυμεταφοράς έχει την υποχρέωση να καταθέσει συνολικά τα ποσά σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας εντολέα - πωλητή, εντός δύο (2) ημερών από την έκδοση του ΣΥ.ΔΕ.ΤΑ. Το αντίγραφο του «συνοδευτικού δελτίου ταχυμεταφοράς» (ΣΥ.ΔΕ.ΤΑ.) που παραδίδεται στον αγοραστή των αγαθών και αναγράφει το ποσό που αυτός κατέβαλε διαφυλάσσεται μέχρι το χρόνο παραγραφής της χρήσης μέσα στην οποία το έλαβε.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις που οι συναλλαγές πραγματοποιούνται μέσω εμπορικών αντιπροσώπων ή εισπρακτόρων, κ.λπ

5) Εξαιρέσεις σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής

Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, πρέπει :

α) Η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε.

β) Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του [Κ.Φ.Α.Σ. \(Ε.Λ.Π \)](#) και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.

Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι αναγνωρίζεται και μία δαπάνη η οποία εξοφλήθηκε με μετρητά, εφόσον ο προμηθευτής που έλαβε τα μετρητά προβεί στις ανωτέρω ενέργειες (α) και (β)

6) Εξαιρέσεις λόγω της « Τραπεζικής Αργίας » [Αφορά το χρονικό διάστημα : 28 Ιουνίου 2015 έως και 19 Ιουλίου 2015]

[Τραπεζική αργία ορίστηκε σύμφωνα με το άρθρο Πρώτο της [Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου της 28ης Ιουνίου 2015](#), η χρονική περίοδος από **28 Ιουνίου έως και 6 Ιουλίου 2015**. Παρατάθηκε μέχρι την **8η Ιουλίου σύμφωνα με την**

[Γ.Δ.Ο.Π.0000937ΕΞ2015/Χ.Π. 2255/6.7.2015](#), στη συνέχεια μέχρι την 13η Ιουλίου 2015 με την [Γ.Δ.Ο.Π.0000945ΕΞ 2015/Χ.Π. 2261/8.7.2015](#) μέχρι την 15η Ιουλίου με την [Γ.Δ.Ο.Π.0000966 ΕΞ2015/Χ.Π. 2297/13.6.2015](#) με την [ΠΝΠ της 14.7.2015](#) μέχρι

την 16η Ιουλίου 2015 και τέλος με την [Γ.Δ.Ο.Π. 0000989 ΕΞ2015/Χ.Π.2314/16.7.2015](#) μέχρι την 19η Ιουλίου]

Οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α'/28.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. [4172/2013](#). **Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015. (ΠΟΛ.1143/3.7.2015)**

Τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1143/3.7.2015](#) εγκύκλιό μας σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται στη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (ΦΕΚ 65Α'/28.06.2015) τραπεζικής αργίας χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. [4172/2013](#), ισχύουν και κατά το χρονικό διάστημα ισχύος κάθε μεταγενέστερης παράτασης της διάρκειας της αργίας αυτής. ([ΠΟΛ.1153/15.7.2015](#)) .

7) Εξαιρέσεις εξόφλησης λογαριασμών ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με μετρητά.

Με πρόσφατη απόφαση της, (Αριθ. πρωτ.: [ΔΕΑΦ Β 1069397 ΕΞ 2016/26.4.2016](#)) η Φορολογική Διοίκηση ΑΝΑΚΑΛΕΣΕ προηγούμενη απόφαση της [ΔΕΑΦ Β 1139502 ΕΞ 2015/26.10.2015](#)

Σύμφωνα με την νέα απόφαση ισχύουν τα εξής :

« 5. Η εξόφληση των υπόψη δαπανών στα ταμεία (γκισέ) των επιχειρήσεων δεν θέτει εν αμφιβόλω τη διενέργεια πραγματικής ως προς το ύψος συναλλαγής, αφού οι εν λόγω επιχειρήσεις εκδίδουν παραστατικά με βάση καθορισμένη τιμολογιακή πολιτική και γενικούς όρους συναλλαγών στους οποίους προσχωρεί ο καταναλωτής.
6. Κατόπιν των ανωτέρω και για τη διευκόλυνση πλήθους συναλλαγών των καταναλωτών, **οι δαπάνες για την προμήθεια ηλεκτρικού ρεύματος και νερού που εξοφλούνται στα ταμεία (γκισέ) των επιχειρήσεων καθώς και στα συμβεβλημένα καταστήματα που πραγματοποιούν εισπράξεις για λογαριασμό τους**, εφόσον αποδεικνύονται από τα κατάλληλα δικαιολογητικά τα οποία φέρουν τα στοιχεία του πελάτη, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι αναγνωρίζονται φορολογικά ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες **από το χρόνο έναρξης ισχύος του ν. [4172/2013](#)**, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της περ. β' του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) και ανακαλούμενων των όσων αναφέρονται στο αριθ. πρωτ. [ΔΕΑΦ Β 1139502 ΕΞ 2015/26.10.2015](#) έγγραφό μας.» (Απόφαση : [ΔΕΑΦ Β 1069397 ΕΞ 2016/26.4.2016](#))

Γ. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ « ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΠΛΗΡΩΜΗΣ »

1) Η έννοια του « τραπεζικού μέσου πληρωμής»

ι. Τραπεζικά μέσα πληρωμής

Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής ενδεικτικά νοείται:

- α. Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα)
- β. Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή
- γ. Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων
- δ. Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής

ε. Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής

στ. Η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων

ζ. Η καταβολή σε λογαριασμό πληρωμών του προμηθευτή, που τηρείται στο πιστωτικό ίδρυμα PayPal (Europe) S.ar.l. et Cie, S.C.A.

ii. Ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής

Ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής νοείται, κάθε μέσο πληρωμής κατά την έννοια της περ. ιδ' του [άρθ. 62](#) του ν. [4446/2016](#), που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου και μπορεί να γίνει ενδεικτικά:

α. Με κάρτες και μέσα πληρωμής με κάρτες (χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες, προπληρωμένες κάρτες (prepaid card))

β. Μέσω λογαριασμού πληρωμών Παρόχων Υπηρεσιών Πληρωμών όπως π.χ.:

β1. Με μεταφορά πίστωσης

β2. Με εντολές άμεσης χρέωσης

β3. Με πάγιες εντολές

β4. Με τραπεζικές ή ταχυδρομικές επιταγές

β5. Μέσω ηλεκτρονικής τραπεζικής (e-banking)

β6. Μέσω ηλεκτρονικού πορτοφολιού (e-wallet)

β7. Με πληρωμή σε γκισέ

β8. Με πληρωμή σε μηχανήματα τύπου «easy-pay»

iii. Πληρωμές μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμής

Η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του [άρθ. 62](#) του ν. [4446/2016](#) και είναι ευρύτερη από αυτή της [παρ. 2 του άρθρου 1](#) του ν. [3862/2010](#). 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). Πληρωμές μέσω παρόχου μπορούν να γίνουν ενδεικτικά:

α. Με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα)

β. Με χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής

γ. Με κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων

δ. Με χρήση τραπεζικής επιταγής

ε. Με έκδοση επιταγής σε διαταγή του δικαιούχου

2) Εξόφληση δαπάνης, μέσω « τραπεζικού λογαριασμό» τρίτου.

« Από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή – πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία

(τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπεσιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](#), παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση. ([ΠΟΛ.1055/26.4.2016](#))

3) Τράπεζα στην οποία τηρείται ο «Λογαριασμός»

Διευκρινίζεται ότι για την εξασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης μιας δαπάνης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#), η καταβολή μπορεί να γίνεται και σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή σε αλλοδαπή τράπεζα, του νόμου μη διακρίνοντος. ([ΠΟΛ.1055/26.4.2016](#))

4) Είδος «Λογαριασμού»

Σε περίπτωση που ο δικαιούχος των αμοιβών είναι φυσικό πρόσωπο που δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα αρκεί η καταβολή σε απλό λογαριασμό.

Δ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΤΟ ΕΠΟΜΕΝΟ ΕΤΟΣ ΧΩΡΙΣ «ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΜΕΣΟ ΠΛΗΡΩΜΗΣ»

Οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά 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 τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει **τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.**

Δηλαδή η επιχείρηση εκπίπτει κανονικά την δαπάνη στο έτος (π.χ 2014) που καταχώρησε το παραστατικό της δαπάνης και φυσικά δεν χρειάζεται η πληρωμή της στο ίδιο έτος . Εφόσον όμως η εξόφληση της οφειλής στο επόμενο έτος 2015 , έγινε χωρίς τον προβλεπόμενο τρόπο τότε θα πρέπει να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση για το έτος 2014.

Ιδιαίτερα αναλυτικό για το θέμα αυτό είναι και το άρθρο του **Κωνσταντίνου Δημ. Γραβιά** **«[Εξόφληση τιμολογίων άνω των 500 ευρώ σε διαφορετικό φορολογικό έτος από την ημερομηνία έκδοσής τους](#)»**

Ε. ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΔΑΠΑΝΗΣ ΜΕ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΟ ΤΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΟΥ ΤΡΟΠΟΥ ΔΕΝ ΣΥΝΕΠΑΓΕΤΑΙ ΚΑΤ' ΑΡΧΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

ΣΤ. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΝΤΥΠΩΝ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΛΟΓΩ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ ΜΕ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΟ ΤΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΟΥ ΤΡΟΠΟΥ

α) Καταρχήν προσδιορίζονται οι εξοφλήσεις των προμηθευτών, οι οποίες δεν έγιναν με τον προβλεπόμενο από το άρθρο 23 περ. β, τρόπο. Τα ποσά των περιπτώσεων αυτών διαχωρίζονται σε τρεις κατηγορίες :

i) Εξοφλήσεις προμηθευτών, τα παραστατικά δαπανών των οποίων, επιβάρυναν το αποτέλεσμα της Χρήσης και για τις οποίες πρέπει να γίνει η κατάλληλη φορολογική αναμόρφωση στην φορολογική δήλωση της χρήσης.

ii) Εξοφλήσεις προμηθευτών (π.χ παγίων), τα παραστατικά δαπανών των οποίων επιβάρυναν το αποτέλεσμα της Χρήσης μόνο κατά ένα μέρος (μέσω των αποσβέσεων) και για τις οποίες πρέπει να γίνει η κατάλληλη φορολογική αναμόρφωση στην φορολογική δήλωση της χρήσης, αλλά και των επομένων.

Δηλαδή σε περίπτωση που η αγορά ενός παγίου δεν εξοφλήθηκε με τον « προβλεπόμενο τρόπο», η φορολογική αναμόρφωση πρέπει να αφορά μόνο το ποσό των αποσβέσεων της Χρήσης και αντίστοιχα στις επόμενες Χρήσεις πρέπει να αναμορφωθούν φορολογικά οι αποσβέσεις που αντιστοιχούν στο πάγιο αυτό
iii) Εξοφλήσεις προμηθευτών, τα παραστατικά δαπανών των οποίων επιβάρυναν το αποτέλεσμα προηγούμενων Χρήσεων και άρα στην περίπτωση αυτή πρέπει να προβούμε σε υποβολή τροποποιητικής δήλωσης που αφορά την προηγούμενη χρήση, με σχετική φορολογική αναμόρφωση.

β) Στις περιπτώσεις που με τον ίδιο προμηθευτή υπάρχουν συναλλαγές άνω αλλά και κάτω των 500 ευρώ, χρήσιμο θα είναι (για την αποφυγή προστριβών σε φορολογικό έλεγχο), σε κάθε πληρωμή με μετρητά να αναγράφουμε τα στοιχεία του παραστατικού (τιμολογίου κ.λ.π), που εξοφλούμε

γ) Η « διαφορά» αυτή μεταξύ « λογιστικής βάσης» και «φορολογικής βάσης», που προκύπτει θεωρείται μόνιμη και άρα δεν συμπληρώνεται ο «Πίνακας Κ» (τώρα Ε) του εντύπου Ε3, αλλά η «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ» και συγκεκριμένα ο κωδικός 2002 « Δαπάνη για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω 500 ευρώ χωρίς την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β' του άρθρου 23 »

.....

Δείτε επίσης σχετικούς ενημερωτικούς πίνακες από σχετικό άρθρο του κόμβου σχετικά με τις επιπτώσεις από την εξόφληση συναλλαγών με μη προβλεπόμενο τρόπο

1. Συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ επαγγελματιών/επιχειρήσεων

Συναλλαγές μεταξύ επαγγελματιών/επιχειρήσεων			
Ποσό συναλλαγής	Προβλεπόμενος τρόπος εξόφλησης	Κυρώσεις επί μη προβλεπόμενου τρόπου εξόφλησης	Σχετικές διατάξεις
Έως 500,00€ (χωρίς Φ.Π.Α.)	Με οποιονδήποτε τρόπο	---	περ. β' άρθ. 23 ν.4172/2013 ΠΟΛ.1216/2014 ΠΟΛ.1079/2015
Από 500,01€ και πάνω (χωρίς Φ.Π.Α.)	Με τραπεζικά μέσα πληρωμής*	Δεν εκπίπτει η δαπάνη	ΠΟΛ.1055/2016 ΠΟΛ.1158/2016 ΔΕΑΦΒ 1068191/26.4.2016 ΔΕΑΦΒ 1069397/26.4.2016

(*) [Αυτός ο τρόπος εξόφλησης δεν ισχύει για τις δαπάνες προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού που εξοφλούνται στα ταμεία (γκισέ) των επιχειρήσεων καθώς και στα συμβεβλημένα καταστήματα που πραγματοποιούν εισπράξεις για λογαριασμό τους,

εφόσον αποδεικνύονται από τα κατάλληλα δικαιολογητικά τα οποία φέρουν τα στοιχεία του πελάτη].

II. Πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από επαγγελματίες/επιχειρήσεις προς ιδιώτες

Πωλήσεις επαγγελματιών/επιχειρήσεων προς ιδιώτες από 22.12.2016			
Ποσό λιανικής πώλησης	Προβλεπόμενος τρόπος εξόφλησης από τους ιδιώτες	Κυρώσεις επί μη προβλεπόμενου τρόπου εξόφλησης σε επαγγελματία/επιχείρηση	Σχετικές διατάξεις
Πάνω από 500€ (συμπ/μένου Φ.Π.Α.)	Με τραπεζικά μέσα πληρωμής	Πρόστιμο 100 ευρώ για κάθε παράβαση (Περ. θ' παρ. 2 άρθ. 54 ν.4174/2013) (*)	Παρ. 3 άρθ. 20 ν.3842/2010 Περ. ιζ' παρ. 1 άρθ. 54 ν.4174/2013 (**)

(*) Όπως προστέθηκε με την παρ. 4β του άρθρου 12 του ν. [4474/2017](#) (ΦΕΚ Α' 80/7-6-2017) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 7.6.2017

(**) Όπως προστέθηκε με την παρ. 4α του άρθρου 12 του ν. [4474/2017](#) (ΦΕΚ Α' 80/7-6-2017) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 7.6.2017

III. Δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης από επαγγελματίες/επιχειρήσεις

Εξόφληση δαπάνης μισθοδοσίας, αλλά και δαπανών στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης των επαγγελματιών/επιχειρήσεων				
Είδος δαπάνης	Προβλεπόμενος τρόπος εξόφλησης	Σχετικές διατάξεις	Κυρώσεις επί μη προβλεπόμενου τρόπου εξόφλησης	Κυρώσεις Σ.ΕΠ.Ε.
				Από 1.6.2017
Μόνο για δαπάνη μισθοδοσίας, ανεξαρτήτως ποσού (όχι για τις λοιπές περιπτώσεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ)	α. Με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής β. Μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμής	περ. ιδ' άρθ. 23 ν.4172/2013 ΠΟΛ.1061/2017	Δεν εκπίπτει η δαπάνη (αφορά δαπάνες μισθοδοσίας μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά)(*)	Εάν δεν καταβληθούν οι αποδοχές αποκλειστικά στους τραπεζικούς λογαριασμούς των δικαιούχων μισθωτών, επιβάλλονται κυρώσεις από το Σ.ΕΠ.Ε, σύμφωνα με τα άρθρα 23 και 24 του ν. 3996/2011(**) Κ.Υ.Α. αριθμ. οικ. 22528/430/18.5.2017
Λοιπές περιπτώσεις εργασιακής σχέσης της παρ. 2 του άρθρου 12 ΚΦΕ, (ανεξαρτήτως ποσού)	α. Με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής β. Μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμής	περ. ιδ' άρθ. 23 ν.4172/2013 ΠΟΛ.1061/2017	Δεν εκπίπτει η δαπάνη (αφορά αμοιβές μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά)(***)	Δεν υπάρχουν κυρώσεις

(*) [σ.σ. βάσει της [ΠΟΛ.1061/2017](#) έγινε δεκτό 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. Σχετικά με την έκπτωση της δαπάνης μισθοδοσίας δείτε και το σχετικό άρθρο του κόμβου "Η μη έκπτωση της δαπάνης μισθοδοσίας και η έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών"].

(**) [Η καταβολή των αποδοχών στους λογαριασμούς των δικαιούχων μισθωτών γίνεται με οποιονδήποτε τρόπο, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής ή παρόχων υπηρεσιών πληρωμών].

(***) [σ.σ. βάσει της ΠΟΛ.1061/2017 έγινε δεκτό ότι, 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].



(3) [Κωδικός 2003]

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), οι οποίοι πρέπει να «ερευνηθούν», για την διαπίστωση της ύπαρξης τέτοιων περιπτώσεων :

55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ

55.00 Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ)

55.01 Λοιπά Ταμεία κύριας ασφαλίσεως

55.02 Επικουρικά Ταμεία

55.99 Κρατήσεις και εισφορές καθυστερούμενες προηγούμενων χρήσεων]

[Κανονικά τα ποσά αυτά πρέπει να καταχωρηθούν στον «Πίνακα Ε » (πρώην Κ), του εντύπου Ε3, ως προσωρινή διαφορά μεταξύ «Λογιστικής » και « Φορολογικής » βάσης]

Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν.

Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2014 και όσον αφορά στις υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές που αποδίδονται στα ασφαλιστικά ταμεία από τους ίδιους τους ασφαλισμένους (ΟΑΕΕ, ΤΕΒΕ, κ.λπ.), εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ. Δ12 1006031 ΕΞ 2015/19.1.2015 έγγραφό μας, δηλαδή για φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών τους που αφορούν στην περίοδο 01.01.2014 έως 31.12.2014 και τα οποία καταβάλλονται μέσα στο 2015 και μέχρι τη νόμιμη προθεσμία που ορίζει ο οικείος ασφαλιστικός φορέας ή μέχρι την τυχόν παράτασή της, μπορούν να τα εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους

2014. Από 01.01.2015 θα ισχύει ο γενικός κανόνας που περιγράφεται στην παράγραφο αυτή, ανακαλούμένων του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 7 του αριθ. Δ12Α 1054299 ΕΞ 26.3.2014 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 6 του αριθ. Δ12Α 1170320 ΕΞ 2014/30.12.2014 εγγράφων μας.

Ειδικά ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών και αμοιβών διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών:

i) Οι ασφαλιστικές εισφορές φυσικού προσώπου, το οποίο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (μέσω ατομικής επιχείρησης) και είναι παράλληλα μέλος προσωπικής ή αστικής εταιρείας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης. Αν η ατομική επιχείρηση έχει τεθεί σε αδράνεια, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

ii) Οι ασφαλιστικές εισφορές φυσικού προσώπου, το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και είναι μέλος προσωπικής ή αστικής εταιρείας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας, ανακαλούμένων των όσων αναφέρονται για το θέμα αυτό στο αριθ. ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015 έγγραφό μας.

Σε περίπτωση συμμετοχής εταίρου σε περισσότερες προσωπικές εταιρείες, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από την εταιρεία από την οποία λαμβάνει το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα.

β) Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. και των μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε.:

i) Οι ασφαλιστικές εισφορές των εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών, αλλά, σε περίπτωση που οι εταίροι λαμβάνουν αμοιβή και ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, οι ασφαλιστικές τους εισφορές θα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής τους επιχείρησης. Αν δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και επιπλέον 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).

ii) Οι ασφαλιστικές εισφορές μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν συμμετέχουν στο κεφάλαιο των υπόψη εταιρειών και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν λόγω της ιδιότητάς τους αυτής 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).

γ) Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών που δεν προέρχονται από τα κέρδη:

i) Οι αμοιβές φυσικού προσώπου μέλους προσωπικής ή αστικής εταιρείας, 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 προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

ii) Οι αμοιβές φυσικού προσώπου μέλους προσωπικής ή αστικής εταιρίας το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες που απορρέουν από τη συμμετοχή του στην εταιρεία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

δ) Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. και των μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. που δεν προέρχονται από τα κέρδη:

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.



Η έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών από τα ακαθάριστα έσοδα για το έτος 2017

Σύμφωνα με τη γενική αρχή της **αυτοτέλειας των χρήσεων**, οι δαπάνες στην πλειονότητά τους αναγνωρίζονται στη χρήση κατά την οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμο τους ή όχι. Όμως, αναφορικά με την έκπτωση των μη καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών υπάρχει ρητή αναφορά στο [άρθρο 23](#) του ν. [4172/2013](#) σχετικά με την έκπτωσή τους Πιο συγκεκριμένα, στην ερμηνευτική εγκύκλιο που κοινοποιήθηκε στις αρχές Ιουνίου του έτους 2015 ([ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#)) αναφέρονται τα εξής αναφορικά με το εν λόγω θέμα:

«[...] γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.[...]»

Από το εκάστοτε φορολογικό έτος εκπίπτουν οι ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στο έτος αυτό και καταβάλλονται **είτε εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα** μέσα σ' αυτό. Επίσης, εκπίπτουν οι ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στο φορολογικό έτος αυτό εφόσον καταβάλλονται **εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της)** και στο επόμενο φορολογικό έτος. Να σημειώσουμε επίσης ότι, όπως αναφέρεται και ανωτέρω, στο έτος που καταβάλλονται εκπίπτουν και οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση (σ.σ. εκπίπτουν μόνο οι ασφαλιστικές εισφορές και όχι οι προσαυξήσεις που εμπεριέχονται στις μηνιαίες καταβολές).

Συνεπώς στο φορολογικό έτος 2017 εκπίπτουν:

■ Οι εισφορές που αφορούν στο φορολογικό έτος 2017 και καταβάλλονται **εμπρόθεσμα** είτε στο 2017 είτε στο 2018 (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής ή της τυχόν παράτασης).

■ Οι εισφορές που αφορούν στο φορολογικό έτος 2017 ή άλλα προηγούμενα έτη (π.χ. 2015 ή 2016) και έχουν καταβληθεί **εκπρόθεσμα** μέσα στο φορολογικό έτος 2017.

Σημείωση: Η προθεσμία καταβολής εισφορών

- του έτους 2016 για τους ασφαλισμένους του τ. ΕΤΑΑ-TAN

- του Β' εξαμήνου 2016 για τους ασφαλισμένους του τ. ΕΤΑΑ-ΤΣΜΕΔΕ και του τ. ΕΤΑΑ- ΤΣΑΥ

- του Β' εξαμήνου 2016 για τους ασφαλισμένους του τ. ΟΓΑ (αυτοτελώς απασχολούμενων και εργοδοτών)

παρατάθηκε έως την 31-1-2018.

Προσοχή: Οι ασφαλιστικές εισφορές του έτους 2016 των ανωτέρω περιπτώσεων (σ.σ. για τις οποίες δηλαδή δόθηκε παράταση έως 31.1.2018) που θα καταβληθούν εμπροθέσμως μέχρι την 31η Ιανουαρίου 2018 θα εκπέσουν **στο φορολογικό έτος 2016 με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και όχι στο φορολογικό έτος 2017.**

Περιπτωσιολογία ασφαλιστικών εισφορών και έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα

Ας δούμε όμως όλες τις περιπτώσεις που αφορούν στην έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών:

■ **Ατομική επιχείρηση, ελεύθεροι επαγγελματίες (αγρότες, λογιστές, δικηγόροι, μηχανικοί, κ.α.) οι οποίοι καταβάλλουν εισφορές με βάση την [παράγραφο 1 του άρθρου 39 ν.4387/2016](#)**

Οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα τους.

■ **Μέλη σε Ο.Ε.-Ε.Ε. (με απλογραφικό ή διπλογραφικό σύστημα) τα οποία καταβάλλουν εισφορές με βάση την [παράγραφο 2 του άρθρου 39 ν.4387/2016](#)**

Οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας (Ο.Ε. ή Ε.Ε.). Σε περίπτωση συμμετοχής ενός εταίρου σε περισσότερες προσωπικές εταιρείες, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από την εταιρεία από την οποία λαμβάνει το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα.

■ **Μέλη σε Ο.Ε.-Ε.Ε. τα οποία διατηρούν ταυτόχρονα και ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα**

Οι ασφαλιστικές εισφορές των μελών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής ή του ελευθέριου επαγγέλματός τους.

Αν η ατομική επιχείρηση έχει τεθεί σε αδράνεια, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής εταιρείας. Σε περίπτωση συμμετοχής ενός εταίρου σε περισσότερες προσωπικές εταιρείες, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από την εταιρεία από την οποία λαμβάνει το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα.

■ **Μέλη σε Ε.Π.Ε. τα οποία καταβάλλουν εισφορές με βάση την [παράγραφο 7 του άρθρου 39 ν.4387/2016](#)**

Οι ασφαλιστικές εισφορές δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της Ε.Π.Ε., αλλά ούτε και από το εισόδημα των μελών κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Ε1).

■ **Μέλη/διαχειριστές σε Ε.Π.Ε. τα οποία καταβάλλουν εισφορές με βάση την [παράγραφο 7 του άρθρου 39 ν.4387/2016](#)**

Οι ασφαλιστικές εισφορές δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της Ε.Π.Ε., αλλά ούτε και από το εισόδημα των μελών κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Ε1).

■ **Μέλη/διαχειριστές σε Ε.Π.Ε. τα οποία λαμβάνουν αμοιβές διαχείρισης και καταβάλλουν εισφορές με βάση την [παράγραφο 7 του άρθρου 39 ν.4387/2016](#)**

Οι ασφαλιστικές εισφορές των μελών εκπίπτουν από το εισόδημα τους διότι οι αμοιβές διαχείρισης θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Οι ασφαλιστικές εισφορές σ' αυτή την περίπτωση εκπίπτουν εφόσον δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1).

■ **Μέλη σε Ε.Π.Ε. τα οποία καταβάλλουν εισφορές με βάση την [παράγραφο 7 του άρθρου 39 ν.4387/2016](#), ενώ ταυτόχρονα ασκούν και ελευθέριο επάγγελμα ή ατομική επιχείρηση**

Οι ασφαλιστικές εισφορές των μελών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης ή του ελευθέριου επαγγέλματος.

■ **Διαχειριστές σε Ι.Κ.Ε. οι οποίοι λαμβάνουν αμοιβές διαχείρισης και καταβάλλουν εισφορές με βάση την [παράγραφο 7 του άρθρου 39 ν.4387/2016](#)**

Οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από το εισόδημα αυτό διότι οι αμοιβές διαχείρισης θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Οι ασφαλιστικές εισφορές σ' αυτή την περίπτωση εκπίπτουν εφόσον δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1).

■ **Μέλη Δ.Σ. σε Α.Ε. με συμμετοχή στο κεφάλαιο άνω του 3% οι οποίοι λαμβάνουν αμοιβές διοικητικού συμβουλίου, καθώς και μερίσματα και καταβάλλουν (για τα μερίσματα) εισφορές με βάση την [παράγραφο 7 του άρθρου 39 ν.4387/2016](#)**

Οι ασφαλιστικές εισφορές (σ.σ. αυτές που αφορούν στο άρθρο 39 παρ. 7, ήτοι για τα μερίσματα που λαμβάνουν, αφού για τις αμοιβές μελών Δ.Σ. είναι γνωστό ότι εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 38 του ιδίου νόμου) εκπίπτουν από το εισόδημα τους καθώς οι αμοιβές Δ.Σ. θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Οι ασφαλιστικές εισφορές σε αυτή την περίπτωση εκπίπτουν εφόσον δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1).

■ **Ατομική επιχείρηση - ελεύθεροι επαγγελματίες οι οποίοι καταβάλλουν εισφορές με βάση την [παράγραφο 9 του άρθρου 39 ν.4387/2016](#) (μπλοκάκια)**
Δείτε και αναλυτικό άρθρο με παραδείγματα στον κόμβο taxheaven - ['Εκπτώση ασφαλιστικών εισφορών μη μισθωτών για το έτος 2017 - Παραδείγματα](#)



(4) [Κωδικός 2004]

δ) Οι κάθε είδους προβλέψεις, με εξαίρεση τις οριζόμενες στο [άρθρο 26](#) του ίδιου νόμου, αναφορικά με την πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων. Για το άρθρο αυτό έχουν δοθεί από την υπηρεσία μας διευκρινίσεις με την [ΠΟΛ.1056/2.3.2015](#) εγκύκλιο.

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

68.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων

68.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

83.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων

83.10.18 Προβλέψεις για κάλυψη ζημίας από συμμετοχή σε κοινοπραξία ή ο.ε. ή ε.ε. (Γνωμ. 118/1845/1993)

83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

83.12 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα

83.13 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων

83.98 Λοιπές έκτακτες προβλέψεις]

[Κανονικά τα ποσά αυτά (στις περισσότερες των περιπτώσεων) πρέπει να καταχωρηθούν στον «Πίνακα Ε » (πρώην Κ), του εντύπου Ε3, ως προσωρινή διαφορά μεταξύ «Λογιστικής » και « Φορολογικής » βάσης]

.....
« Α. Ζημία που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης λόγω εκχώρησης απαιτήσεών της

1. Με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών, με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) και της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#), αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι η ζημία η οποία προκύπτει σε βάρος επιχείρησης λόγω εκχώρησης απαιτήσεων της σε εταιρεία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) του ν.1905/1990 (τράπεζα ή ανώνυμη εταιρεία) ή σε αλλοδαπή εταιρεία factoring, η οποία λειτουργεί νόμιμα στην αλλοδαπή ή στην περίπτωση εκχώρησης απαιτήσεων σε ημεδαπή ή αλλοδαπή εταιρεία, εξετάζεται υπό το πρίσμα των διατάξεων του [άρθρου 22](#) του ν.4172/2013.

3. Με τις διατάξεις του άρθρου 361 σε συνδυασμό με τα άρθρα 455 επ. ΑΚ ορίζεται ότι για τη σύσταση ή αλλοίωση ενοχής με δικαιοπραξία απαιτείται σύμβαση, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, ενώ ο δανειστής μπορεί με σύμβαση να μεταβιβάσει σε **άλλον την απαίτησή του χωρίς τη συναίνεση του** οφειλέτη (εκχώρηση).

4. Κατόπιν των ανωτέρω διευκρινίζεται ότι η ζημία που προκύπτει από την εκχώρηση απαιτήσεων των επιχειρήσεων σύμφωνα με τα αναφερθέντα στην παράγραφο 3, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά τους, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται αθροιστικά οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ν.4172/2013, κατ' ανάλογη εφαρμογή των όσων έχουν διευκρινισθεί με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιο για τη ζημία που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης λόγω εκχώρησης απαιτήσεων σε εταιρεία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) του ν.1905/1990 (τράπεζα ή ανώνυμη εταιρεία) ή σε αλλοδαπή εταιρεία factoring η οποία λειτουργεί νόμιμα στην αλλοδαπή, καθόσον πρόκειται για μια οικονομική συναλλαγή που αποβλέπει στην αντιμετώπιση χρηματοδοτικών αναγκών της επιχείρησης.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση με την επιφύλαξη των οριζομένων στο [άρθρο 50](#) του ν. 4172/2013 περί τεκμηρίωσης ενδοομικών συναλλαγών και στην περ. ιγ' του [άρθρου 23](#) του ίδιου νόμου σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση

των δαπανών που καταβάλλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς.»

(ΠΟΛ.1094/2016. Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπόμενες και μη δαπάνες)

B. Ζημία που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης από την εκκαθάριση εταιρείας στην οποία συμμετέχει, καθώς και λόγω μείωσης μετοχικού κεφαλαίου της τελευταίας

1. Με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.
2. Από τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων έχει κριθεί ότι όταν μια επιχείρηση κατέχει μετοχές ανώνυμης εταιρείας, η τελευταία δε προβεί σε μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου και σε αντίστοιχη μείωση της ονομαστικής αξίας των μετοχών της, η υποτίμηση αυτή των μετοχών δεν συνιστά για την επιχείρηση κάτοχο των εν λόγω μετοχών πραγματοποιηθείσα ζημία που να μπορεί να εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα της, εφόσον δεν έλαβε χώρα και εκποίηση μετοχών στην υποτιμηθείσα αξία τους (ΣτΕ 1168/1988 7μελούς, 290/1989, 936/1992).
3. Η Συνέλευση των Προϊσταμένων των Νομικών Διευθύνσεων της Διοίκησης με την αριθ. 628/08.06.1984 γνωμοδότησή της γνωμοδότησε ότι, όταν μία επιχείρηση κατέχει μετοχές ανώνυμης εταιρείας και λόγω αυτής της συμμετοχής φέρεται ότι αποκτά ζημία, **η ζημία αυτή καθίσταται οριστική και εκκαθαρισμένη όταν αποκτάται από την πώληση των υπόψη συμμετοχών, ενώ αν δεν λάβει χώρα πώληση αυτή οριστικοποιείται με την εκκαθάριση της ανώνυμης εταιρείας.**
4. Η Δ/ση Ανωνύμων Εταιρειών και Πίστεως (Τμήμα Α') της Γενικής Δ/σης Εσωτερικού Εμπορίου του Υπουργείου Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας (νυν Υπουργείου Οικονομίας, Ανάπτυξης και Τουρισμού), μετά από σχετικό ερώτημα της υπηρεσίας μας για τον χρόνο που προκύπτει το τελικό προϊόν της εκκαθάρισης Α.Ε., μας γνώρισε με το αριθ. πρωτ. [Κ2 - 3748/21.6.2011](#) έγγραφό της, μεταξύ άλλων, ότι ο ισολογισμός λήξης της εκκαθάρισης καθίσταται οριστικός και επιφέρει αποτελέσματα από την έγκρισή του από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας, η οποία είναι το αρμόδιο για την έγκρισή του όργανο (αριθ. πρωτ. Δ12 1103713 ΕΞ 2011/19.07.2011 έγγραφό μας).
5. **Με τις διατάξεις του [άρθρου 293](#) του [ν.4072/2012](#) ορίζεται ότι η κοινοπραξία είναι εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα.** Εφόσον καταχωρηθεί στο Γ.Ε.ΜΗ. ή εμφανίζεται προς τα έξω, αποκτά, ως ένωση προσώπων, ικανότητα δικαίου και πτωχευτική ικανότητα. Στην κοινοπραξία που συστήθηκε με σκοπό το συντονισμό της δραστηριότητας των μελών της εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για την αστική εταιρεία. Η σύμβαση κοινοπραξίας μπορεί να προβλέπει ότι για τις υποχρεώσεις της κοινοπραξίας έναντι τρίτων τα κοινοπρακτούντα μέλη θα ευθύνεται εις ολόκληρον. Εφόσον, η κοινοπραξία ασκεί εμπορική δραστηριότητα, καταχωρίζεται υποχρεωτικά στο Γ.Ε.ΜΗ. και εφαρμόζονται ως προς αυτή αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία.

6. Με τις διατάξεις του [άρθρου 2](#) του ν.4172/2013 ορίζεται ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός αν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Ειδικότερα, μεταξύ άλλων, για τους σκοπούς του ισχύοντος Κ.Φ.Ε. νοείται ως νομική οντότητα και κάθε φύσης κοινοπραξία.

7. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά την εκκαθάριση εταιρείας (θυγατρικής) της οποίας τις μετοχές κατέχει άλλη εταιρεία (μητρική), η υπόψη αξία στα βιβλία της δεύτερης εταιρείας αποτελεί ζημία οριστική και εκκαθαρισμένη, καθόσον η ζημία των συμμετοχών οριστικοποιείται με την αναγκαστική διαγραφή τους και εμφάνιση της αξίας αυτών σε αποτελεσματικό λογαριασμό (απώλεια πάγιου περιουσιακού στοιχείου - σχετ. 5449/2013 ΔΕΦ ΑΘ). Κατά συνέπεια και δεδομένου ότι δεν πρόκειται για μία αποτίμηση των υπόψη συμμετοχών, αλλά για οριστική διαγραφή συμμετοχών, το υπόψη ποσό εκπίπτει με τις προϋποθέσεις των διατάξεων των [άρθρων 22](#) και [23](#) του ν.4172/2013. Επισημαίνεται ότι αν οι υπόψη εταιρείες είχαν καταστεί συνδεδεμένες κατά το [άρθρο 2](#) του ν. 4172/2013 μέσω της αγοράς μετοχών, για τις εν λόγω συναλλαγές εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 50](#) του ίδιου νόμου περί ενδοομιλικών συναλλαγών.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στην περίπτωση εκκαθάρισης κοινοπραξίας, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 293](#) του ν. 4072/2012, η κοινοπραξία που ασκεί εμπορική δραστηριότητα αντιμετωπίζεται ως ομόρρυθμη εταιρεία.

8. Όσον αφορά στη ζημία από την εκκαθάριση αλλοδαπής εταιρείας, αυτή εξετάζεται στο πλαίσιο των διατάξεων της [παρ. 4 του άρθρου 27](#) του ν. 4172/2013, με βάση τις οποίες η ζημία αυτή ως ζημία αλλοδαπής καταρχήν δεν μπορεί να συμψηφιστεί με εισοδήματα που προκύπτουν στην ημεδαπή. Ωστόσο, μπορεί να συμψηφιστεί με εισοδήματα που προκύπτουν σε κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., τα οποία δεν απαλλάσσονται στη βάση ΣΑΔΦ που έχει συνάψει και εφαρμόζει η Ελλάδα (σχετ. η [ΠΟΛ.1088/24.6.2016](#) εγκύκλιός μας). Ειδικότερα, η ζημία από την εκκαθάριση αλλοδαπής από κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. θα πρέπει να παρακολουθείται διακεκριμένα στα βιβλία της επιχείρησης προκειμένου να συμψηφισθεί εντός πενταετίας με μελλοντικά έσοδα από χώρες της ΕΕ και του Ε.Ο.Χ. (εξαιρουμένων των εισοδημάτων εκείνων που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος). Ως κρίσιμος χρόνος για την έναρξη της πενταετίας λαμβάνεται εκείνος της πίστωσης της ζημίας από εκκαθάριση στα βιβλία της ημεδαπής επιχείρησης.

9. Όσον αφορά στη ζημία που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης από την επιστροφή και ακύρωση μέρους των μετοχών ανώνυμης εταιρείας στην οποία συμμετέχει, λόγω μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου της τελευταίας, αυτή δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθόσον δεν έχει λάβει χώρα η εκποίηση των μετοχών. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση κατά την οποία η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας πραγματοποιηθεί με αντίστοιχη μείωση της ονομαστικής αξίας των μετοχών της.

Γ. Ζημία από τη μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων του ν.3156/2003

1. Με την [ΠΟΛ.1032/26.1.2015](#) εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι από τον φόρο εισοδήματος απαλλάσσεται και η υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση ημεδαπών εταιρικών ομολόγων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παρ.1 του άρθρου 14](#) του ν.3156/2003, καθόσον οι διατάξεις αυτές ως ειδικότερες κατισχύουν

του [άρθρου 42](#) του ν.4172/2013. Για λόγους ίσης μεταχείρισης και σύμφωνα με την πάγια νομολογία ΔΕΕ, της ίδιας απαλλαγής τυγχάνουν και τα εταιρικά ομόλογα που έχουν εκδοθεί από εταιρείες ΕΕ και ΕΟΧ/ΕΖΕΣ. Ωστόσο, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης της υπόψη υπεραξίας, αυτή φορολογείται με βάση τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 47](#) του ν.4172/2013.

2. Κατά συνέπεια, η τυχόν ζημία που προκύπτει από τη μεταβίβαση των ως άνω εταιρικών ομολόγων αναγνωρίζεται προς έκπτωση κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, καθόσον, όπως διευκρινίσθηκε πιο πάνω η υπεραξία από την ίδια αιτία φορολογείται κατά την κεφαλαιοποίηση ή τη διανομή της με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 47](#) του ν.4172/2013.

3. Όταν η μεταβίβαση πραγματοποιείται από φυσικό πρόσωπο η ζημία δεν αναγνωρίζεται σε καμία περίπτωση.

(ΠΟΛ.1094/2016. Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες)



(5) [Κωδικός 2005]. Πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές

ε) Τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων (πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής), που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ή παραβάσεων διατάξεων νόμου, κ.λπ.

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :

81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα

81.00.00 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις

01 Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων

02 Καταπτώσεις εγγυήσεων - ποινικών ρητρών]

Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες δαπάνες:

i) **κάθε είδους χρηματική κύρωση για παραβάσεις της φορολογικής** (π.χ. τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής κατά ΚΦΔ ή ΚΕΔΕ) **ή ασφαλιστικής** (περιλαμβανομένου του ποσού των προσαυξήσεων που κατέβαλε η επιχείρηση για την εκπρόθεσμη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών προς ασφαλιστικά ταμεία), κ.λπ. νομοθεσίας,

ii) **οι ποινικές ρητρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές** που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων της επιχείρησης, κ.λπ.,

iii) **το ποσό της εξαγοράς ποινών που επιβάλλονται από δικαστήρια,**

iv) **οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών,**

αμοιβών, κ.λπ.

v) **οι τόκοι που καταλογίζονται, με βάση τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 169](#)**

του ν. [4099/2012](#), σε βάρος επιχείρησης κατά την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων τις οποίες έλαβαν λόγω του σχηματισμού ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού με

βάση τα άρθρα 2 και 3 του ν. [3220/2004](#), καθόσον οι τόκοι αυτοί καταλογίζονται

αντί πρόσθετων φόρων και προστίμων και επιπλέον, σε αντίθετη περίπτωση, η

ωφέλεια από την έκπτωση των τόκων αυτών ενδέχεται να κριθεί ως νέα παράνομη κρατική ενίσχυση.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τους τόκους (προσαυξήσεις) που επιβάλλονται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, καθόσον αποτελούν προσαύξηση επί του επιβληθέντος

προστίμου σε επιχείρηση από την Επιτροπή.

**(6) [Κωδικός 2006]**

στ) Η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή σε είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα, όπως ενδεικτικά τα ποσά που προέρχονται από νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες από τα οποία προκύπτει περιουσιακό όφελος, όπως δωροδοκίες.

**(7) [Κωδικός 2007]. Φόροι -τέλη****ζ) Οι φόροι -τέλη.**

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :

63 ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ

- 63.00 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος
- 63.03 Φόροι - Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων
- 63.98 Διάφοροι φόροι - τέλη
- 02 Φόρος ακίνητης περιουσίας (ΕΝ.Φ.Ι.Α)
- 08 ΦΠΑ εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος
- 09 ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος

Και σε συνδιασμό με :

- 54.05 Φόροι - Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων
- 54.09 Λοιποί φόροι και τέλη –(Υπολ/σμος : ΕΝΦΙΑ)
- 54.99 Φόροι - Τέλη προηγούμενων χρήσεων]

Ειδικότερα (περιοριστικά):

αα) ο φόρος εισοδήματος,

ββ) το τέλος επιτηδεύματος,

γγ) οι έκτακτες εισφορές, που επιβάλλονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Κατά συνέπεια, η έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν.

[4093/2012](#) εκπίπτει εφάπαξ από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, δεδομένου ότι αυτή επιβαλλόταν επί του τιμήματος των πωλήσεων ηλεκτρικής ενέργειας στους παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας από σταθμούς ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ, και όχι επί των κερδών. Το ποσό της έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης των ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ του ν. [4093/2012](#) των χρήσεων 2012 και 2013, για το οποίο απομένει αναπόσβεστο υπόλοιπο, με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. [2238/1994](#), προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2014 έως και 2017 (3/5 και 4/5, αντίστοιχα), θα εξακολουθήσει να αναγνωρίζεται ως έξοδο των αντίστοιχων φορολογικών ετών.

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. [2859/2000](#) περί Φ.Π.Α.

Για παράδειγμα, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ο Φ.Π.Α. για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το Φ.Π.Α. εκροών σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [2859/2000](#), όπως π.χ. δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, έξοδα ψυχαγωγίας, κ.λπ. και ο οποίος αντιστοιχεί στο μη εκπιπόμενο ποσό αυτών, ήτοι το υπερβάλλον ποσό των 300 ευρώ της δαπάνης ενός εκ των συμμετεχόντων στην εορταστική εκδήλωση το οποίο δεν εκπίπτει με βάση τις

διατάξεις της περ. ι' του άρθρου αυτού του ν. [4172/2013](#) και του συνόλου των δαπανών ψυχαγωγίας με βάση τις διατάξεις της περ. ια' του υπόψη άρθρου και νόμου, αντίστοιχα.

Διευκρινίζεται ότι ο Φ. Π. Α. για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο των εκροών και αντιστοιχεί σε εκπιπτόμενες δαπάνες κατά τον Κ.Φ.Ε., εκπίπτει κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα.

Σημειώνεται, ότι ο Φ.Π.Α. που επιβάλλεται επί των δαπανών που αφορούν στην επέκταση, προσθήκη ή βελτίωση παγίων τα οποία χρησιμοποιούνται σε πράξεις μη υπαγόμενες σε Φ.Π.Α., προσαυξάνει την αξία κτήσης των πιο πάνω παγίων, η οποία υπόκειται σε απόσβεση κατά τα οριζόμενα στο [άρθρο 24](#) του ν. [4172/2013](#), καθόσον ο φόρος αυτός αφενός δεν εκπίπτει ούτε επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [2859/2000](#) και αφετέρου βαρύνει τις δαπάνες αυτές, οι οποίες περαιτέρω βαρύνουν την αξία κτήσης των εν λόγω κτισμάτων. Ομοίως ο Φ. Π. Α. που βαρύνει τις αγορές ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από το Φ.Π.Α. εκροών, προσαυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου και κατά συνέπεια, εκπίπτει δια μέσω των αποσβέσεων επί της συνολικής αξίας του παγίου αυτού με βάση το [άρθρο 24](#).

Πέραν των ανωτέρω, επισημαίνεται ότι, δεν εκπίπτουν και οι φόροι των οποίων η μη έκπτωση προβλέπεται ρητά από ειδικές διατάξεις νόμων.

Στην περίπτωση που οι ανωτέρω φόροι επαναχρεώνονται στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι αυτοί εκπίπτουν ως δαπάνη της επιχείρησης που τους επαναχρεώνει εφόσον το ποσό της επαναχρέωσης έχει συμπεριληφθεί στα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά στις υπόψη υποπεριπτώσεις και κατά συνέπεια, λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές εκπίπτουν (π.χ. ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.).

Οι ανωτέρω φόροι - τέλη εκπίπτουν κατά το χρόνο που καταβάλλονται.

[Κανονικά τα ποσά αυτά (στις περισσότερες των περιπτώσεων) πρέπει να καταχωρηθούν στον «Πίνακα Ε » (πρώην Κ), του εντύπου Ε3, ως προσωρινή διαφορά μεταξύ «Λογιστικής » και « Φορολογικής » βάσης]

Εξαιρέση αποτελούν τα τέλη κυκλοφορίας τα οποία προκαταβάλλονται και κατά συνέπεια εκπίπτουν το επόμενο φορολογικό έτος, δηλαδή το έτος που αφορούν, καθώς και τα τέλη διαφήμισης, τα οποία εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν, με τις προϋποθέσεις που αναφέρονται κατωτέρω.

.....

Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦΒ 1086181 2016/ 6.6.2016 Έκπτωση του μεταβατικού τέλους ασφάλειας εφοδιασμού (ΜΤΑΕ) και των ειδικών τελών του άρθρου 25 του ν.3468/2006 από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων (μονάδων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας)

« 6. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι, το μεταβατικό τέλος ασφάλειας εφοδιασμού του ν. 4001/2011 εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων (μονάδων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας) που είναι συνδεδεμένες στο Διασυνδεδεμένο Σύστημα και Δίκτυο, καθόσον δεν

περιλαμβάνεται στις περιοριστικά αναφερόμενες υποπεριπτώσεις της περ. ζ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013. Τα ίδια ισχύουν και για το ειδικό τέλος του άρθρου 25 του ν.3468/2006. Ως χρόνος έκπτωσης των τελών αυτών λαμβάνεται το φορολογικό έτος που αφορούν τα έσοδα επί των οποίων υπολογίζονται, καθόσον στο έτος αυτό τα υπόψη τέλη εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της επιχείρησης και αποδεικνύονται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά.»

.....
Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦΒ 1084012 ΕΞ 2016/ 1.6.2016 Διευκρινίσεις σχετικά με την έκπτωση ΕΝΦΙΑ από οικοδομική επιχείρηση

«6. Κατόπιν των ανωτέρω, οι δαπάνες που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, στις οποίες περιλαμβάνεται και ο ΕΝΦΙΑ, εκπίπτουν για πωλήσεις οικοδομών για τις οποίες το κέρδος τους προσδιορίζεται λογιστικά, ενώ για πωλήσεις οικοδομών με οικοδομική άδεια πριν το 2006 για τις οποίες το κέρδος τους προσδιορίζεται τεκμαρτά με βάση το άρθρο 34 του ν.2238/1994, οι εν λόγω δαπάνες δεν εκπίπτουν.»

.....
« Δ. Φορολογική μεταχείριση τόκων υπερημερίας που προκύπτουν λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών προς το Δημόσιο ή ΝΠΔΔ

1. Με τις διατάξεις της περ. ε' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων δεν εκπίπτουν τα πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων.
2. Με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε ότι τα υπόψη πρόστιμα και ποινές προέρχονται από την αθέτηση συμβατικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ή παραβάσεων διατάξεων νόμου. Επίσης, με την ίδια εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι στην έννοια των προστίμων και ποινών, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων, που δεν εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ε' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, και οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών, κ.λπ.
3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της περ. α' του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων δεν εκπίπτουν οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει μία επιχείρηση από τρίτους, πλην τραπεζικών δανείων, διατραπεζικών δανείων και ομολογιακών δανείων ανωνύμων εταιρειών, κατά το μέτρο εκείνο που ορίζεται με τις ίδιες αυτές διατάξεις. Στους ανωτέρω τόκους περιλαμβάνονται κάθε είδους τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά της επιχείρησης χωρίς να γίνεται διάκριση ως προς το είδος των τόκων (συμβατικοί ή υπερημερίας).
4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα πρόστιμα και οι ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με εξαίρεση τους τόκους δανείων ή γενικά πιστώσεων, καθόσον από τη συστηματική ερμηνεία των διατάξεων της περ. α' του άρθρου 23 του ίδιου νόμου εκπίπτουν όλοι οι τόκοι που δεν υπερβαίνουν το οριζόμενο από τις ίδιες διατάξεις όριο.
5. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω και δεδομένου ότι καταρχήν εκπίπτουν όλοι οι τόκοι δανείων και πιστώσεων, με την επιφύλαξη του ορίου που τίθεται με την περ. α' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, χωρίς να γίνεται διάκριση ως προς το είδος τους, διευκρινίζεται ότι στην έννοια των τόκων υπερημερίας που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα μίας επιχείρησης περιλαμβάνονται

μόνο εκείνοι που προκύπτουν λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών προς το Δημόσιο ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.
(ΠΟΛ.1094/2016. Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες)

Η. Φορολογική μεταχείριση του Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.)

1. Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων με το αριθ. [1129 ΕΞ 15.10.2012](#) έγγραφό της αποφάνθηκε ότι ο Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης όταν γίνεται απαιτητός από το Ελληνικό Δημόσιο βαρύνει το κόστος των αποθεμάτων και στη συνέχεια με την πώληση των αποθεμάτων εμφανίζεται/ προσαυξάνει τις πωλήσεις.

2. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο Ε.Φ.Κ. περιλαμβάνεται στο κόστος πωληθέντων και κατά συνέπεια επηρεάζει τα αποτελέσματα χρήσης μέσω του κόστους πωληθέντων κατά την οριστική πώληση των καπνοβιομηχανικών προϊόντων. Κατά συνέπεια, αυτός δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόψη επιχειρήσεων ως αυτοτελής δαπάνη (διπλή έκπτωση).

3. Ειδικά για το κρασί αναφέρεται ότι με τις διατάξεις του [άρθρου 13](#) του ν. [4346/2015](#) τροποποιήθηκαν οι διατάξεις των [άρθρων 91](#) και [93](#) του ν. [2960/2001](#) (Τελωνιακός Κώδικας) και επιβλήθηκε από την 01.01.2016 Ε.Φ.Κ. στο κρασί. Κατ' εξαίρεση για το φορολογικό έτος 2016 και δεδομένου ότι κατά την απογραφή στις 31.12.2015 δεν είχε ληφθεί υπόψη ο Ε.Φ.Κ. για εκείνα τα (αδιάθετα) αποθέματα που εμφανίζονται στις 31.12.2015 και πρόκειται να πωληθούν κατά το φορολογικό έτος 2016, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι ειδικά για αυτά τα αδιάθετα αποθέματα ο Ε.Φ.Κ. θα εκπέσει κατά το φορολογικό έτος που θα καταβληθεί.
(ΠΟΛ.1094/2016. Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες)



(8) [Κωδικός 2008]. Τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση

η) Το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση της [παραγράφου 2 του άρθρου 39](#) του ν. [4172/2013](#), κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τα [άρθρα 41](#) και [41α](#) του ν. [1249/1982](#). Ειδικότερα, για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, εκπίπτει το τεκμαρτό μίσθωμα στο σύνολό του ανεξάρτητα αν υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

.....
Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α 1021369 ΕΞ 2017

Φορολογική μεταχείριση τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιόχρηση

10 Φεβρουαρίου 2017

Σε απάντηση του από 30.1.2017 ερωτήματός σας, σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του [άρθρου 39](#) του ν. [4172/2013](#), ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων.

Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

2. Επίσης, με τις διατάξεις της περίπτωσης η' του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#), το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

3. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι, για τον προσδιορισμό των καθαρών φορολογητέων κερδών, το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιόχρηση αποτελεί εισόδημα από ακίνητα και συνίσταται στο 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου και αποτελεί ταυτόχρονα και εκπιπτόμενη δαπάνη κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

4. Τέλος, σε ό,τι αφορά τη συμπλήρωση του εντύπου Ε3, θα συμπληρωθούν οι κωδικοί που αφορούν στο καθαρό αποτέλεσμα με λογιστικό προσδιορισμό και στη συνέχεια με τη βοήθεια του πίνακα Κ' (πίνακας προσωρινών διαφορών μεταξύ φορολογικής - λογιστικής βάσης) θα υπολογιστούν οι διαφορές μεταξύ Ε.Λ.Π. και φορολογικής βάσης και αφού ληφθούν υπόψη οι διαφορές αυτές, θα διαμορφωθούν τα τελικά καθαρά φορολογητέα κέρδη που θα αναγραφούν στους αντίστοιχους κωδικούς του Πίνακα Ζ'.



(9) [Κωδικός 2009]. Δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων.

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :

64.02 Έξοδα προβολής και διαφημίσεως

05 Έξοδα συνεδρίων - δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων

06 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας

60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού

02 Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου - εστιατορίου

03 Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού (π.χ. κατασκηνώσεων, εκδρομών, χοροεσπερίδων ή εορταστικών εκδηλώσεων)]

θ) Οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων

που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης, για την ενημέρωσή τους σε θέματα στρατηγικής των επιχειρήσεων, οριοθέτησης μελλοντικών στόχων, εισαγωγής νέων προϊόντων στην αγορά, προώθησης των προϊόντων, ενημέρωσης σε νέες τεχνικές, κ.λπ., είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

Στις δαπάνες για τη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες που γίνονται για την αίθουσα των εκδηλώσεων, τη μεταφορά των επισκεπτών, τυχόν αμοιβές ομιλητών, ενώ περιλαμβάνονται τα τέλη που σχετίζονται με τη διαμονή (π.χ. δημοτικοί φόροι ημεδαπής ή αλλοδαπής - «city tax»).

Το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά ενημερωτική ημερίδα - συνάντηση. Εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει

μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπτόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1

Επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα 2.000.000 ευρώ δαπάνησε στα πλαίσια διοργάνωσης ενημερωτικής ημερίδας, για σίτιση και διαμονή 50 ατόμων 21.500 ευρώ συνολικά. Ειδικότερα, για 20 από αυτά δαπάνησε το ποσό των 700 ευρώ για κάθε έναν, ήτοι συνολικά 14.000 ευρώ (20 x 700) και για τα υπόλοιπα 30 άτομα το ποσό των 250 ευρώ για κάθε έναν, ήτοι συνολικά 7.500 ευρώ (30 x 250).

Η μη εκπιπτόμενη δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής:

- i) Για τα 20 άτομα για τα οποία δαπάνησε το ποσό των 700 ευρώ η δαπάνη θα περιοριστεί στα 300 ευρώ, συνεπώς ως αρχικό μη εκπιπτόμενο ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα θα ληφθεί το ποσό των 8.000 ευρώ [(700 - 300) x 20].
- ii) Η εναπομένουσα δαπάνη ύψους 13.500 ευρώ (21.500 - 8.000) συγκρίνεται με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι 10.000 ευρώ (2.000.000 x 0,5%) και περιορίζεται σε αυτό το ύψος, δηλαδή θα αναμορφωθεί επίσης ποσό ίσο με 3.500 ευρώ (13.500 - 10.000).

Στο παράδειγμα αυτό θα αναμορφωθεί συνολικά ποσό ύψους 11.500 ευρώ, ήτοι ποσό 8.000 ευρώ από τον περιορισμό στα 300 ευρώ της δαπάνης σε όσους συμμετέχοντες είναι μεγαλύτερη και 3.500 ευρώ γιατί το ποσό που απέμεινε υπερβαίνει το 0,5% επί των ακαθάριστων εσόδων.

Εάν στο παραπάνω παράδειγμα τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ήταν 3.000.000 ευρώ, τότε η εναπομένουσα δαπάνη ύψους 13.500 ευρώ θα συγκριθεί με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι με 15.000 ευρώ (3.000.000 x 0,5%) και επειδή είναι μικρότερη δεν τίθεται θέμα άλλου περιορισμού.

Στην περίπτωση αυτή θα αναμορφωθεί συνολικά ποσό ύψους 8.000 ευρώ, ήτοι μόνο το ποσό από τον περιορισμό στα 300 ευρώ της δαπάνης σε όσους συμμετέχοντες είναι μεγαλύτερη, δεδομένου ότι το εναπομένον ποσό είναι μικρότερο από το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2

Επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα 1.000.000 ευρώ δαπάνησε στα πλαίσια διοργάνωσης ενημερωτικής ημερίδας για σίτιση και διαμονή 25 ατόμων 6.000 ευρώ συνολικά. Η υπόψη δαπάνη δεν ξεπέρασε το ποσό των 300 ευρώ για κανέναν από τους συμμετέχοντες. Η μη εκπιπτόμενη δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής:

Η δαπάνη ύψους 6.000 ευρώ συγκρίνεται με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι με 5.000 ευρώ (1.000.000 x 0,5%) και περιορίζεται σε αυτό το ύψος, δηλαδή θα αναμορφωθεί το ποσό των 1.000 ευρώ (6.000 - 5.000).

Στο παράδειγμα αυτό θα αναμορφωθεί συνολικά ποσό ύψους 1.000 ευρώ, ήτοι μόνο το ποσό από τον περιορισμό 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της συνολικής δαπάνης, δεδομένου ότι δεν υπήρχε συμμετέχων για τον οποίον να δαπανήθηκε μεγαλύτερο ποσό.

Εάν στο παραπάνω παράδειγμα τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ήταν 2.000.000 ευρώ, τότε η δαπάνη ύψους 6.000 ευρώ θα συγκριθεί με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι 10.000 ευρώ (2.000.000 x 0,5%) και επειδή είναι μικρότερη δεν θα αναμορφωθεί κανένα ποσό.



(10) [Κωδικός 2010] . Δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων και οι δαπάνες σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :

64.02 Έξοδα προβολής και διαφημίσεως

05 Έξοδα συνεδρίων - δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων

06 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενείας]

ι) Οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων και οι δαπάνες σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων, κατά το

μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

Στις δαπάνες για τη διαμονή φιλοξενούμενων προσώπων περιλαμβάνονται και τα τέλη που σχετίζονται με τη διαμονή (π.χ. δημοτικοί φόροι ημεδαπής ή αλλοδαπής - «city tax»).

Το ανωτέρω όριο των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά εορταστική εκδήλωση. Εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπτόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που μία επιχείρηση καταβάλει δημοτικό φόρο στην αλλοδαπή, θα πρέπει να εξετάζεται αν η καταβολή πραγματοποιείται στα πλαίσια των περιπτώσεων θ' ή ι', δηλαδή αν ακολουθεί την κύρια δαπάνη διαμονής πελατών ή εργαζομένων της στα πλαίσια ενημερωτικών ημερίδων ή διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων. Σε περίπτωση που ο δημοτικός φόρος αλλοδαπής δεν αφορά στις παραπάνω περιπτώσεις, θα πρέπει να συναρτάται με την κύρια αντίστοιχη δαπάνη για την έκπτωση των οποίων πρέπει να πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#).

.....

θ. Φορολογική μεταχείριση των δαπανών σίτισης και διαμονής που πραγματοποιούν οι φαρμακευτικές εταιρείες, για οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων

1. Με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι το ποσό των 300 ευρώ για ενημερωτικές ημερίδες και συναντήσεις που αναφέρεται στην περ. θ' του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#), οι οποίες είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, θα εφαρμόζεται ανά συμμετέχοντα και ανά ενημερωτική ημερίδα - συνάντηση με την προϋπόθεση ότι το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης να μην υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης.

Επισημαίνεται ότι η αναφορά στην ως άνω εγκύκλιο σε ημερίδες και συναντήσεις που οργανώνονται από τρίτους καταλαμβάνει αυτές που οργανώνονται μέσω τρίτων που ασκούν κατ' επάγγελμα αυτή τη δραστηριότητα (διοργάνωση συνεδρίων

και ενημερωτικών ημερίδων) και όχι αυτές την οργάνωση των οποίων καταλαμβάνουν λοιποί κρατικοί ή μη φορείς (π.χ. πανεπιστήμια, κρατικά νοσοκομεία, κ.λπ.).

2. Από ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας προκύπτει, ότι φαρμακευτικές εταιρείες, στο πλαίσιο ενημέρωσης επιστημόνων υγείας (γιατροί, φαρμακοποιοί κ.ο.κ.) συμμετέχουν στο κόστος οργάνωσης και διεξαγωγής ενημερωτικών ημερίδων ή συνεδρίων, μετά από προηγούμενη έγκριση του Εθνικού Οργανισμού Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ), μέσω της κάλυψης των εξόδων διαμονής και σίτισης των συμμετεχόντων (επιστημόνων υγείας), δεδομένου ότι οι επιστήμονες υγείας είναι το εξειδικευμένο κοινό προς το οποίο πρωτίστως απευθύνονται και μέσω των οποίων διατίθενται τα προϊόντα των υπόψη εταιρειών, θεωρούνται δηλαδή πελάτες για τις ανάγκες εφαρμογής των διατάξεων της περίπτωσης θ' του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#).

Οι ενημερωτικές ημερίδες ή συνέδρια οργανώνονται είτε από ίδιες τις φαρμακευτικές εταιρείες (ανεξάρτητα αν την οργάνωσή τους στην πράξη αναλαμβάνουν τρίτοι οι οποίοι ασκούν κατ' επάγγελμα αυτή τη δραστηριότητα), είτε από λοιπούς φορείς, κρατικούς (πανεπιστήμια, κρατικά νοσοκομεία κ.λπ.) ή μη (επιστημονικά σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, επιστημονικές ενώσεις κάθε νομικής μορφής μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κ.λπ.), υπό την αιγίδα των οποίων συμμετέχουν οι φαρμακευτικές εταιρείες.

3. Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι οι ενημερωτικές ημερίδες ή συνέδρια οργανώνονται μετά από προηγούμενη έγκριση του Εθνικού Οργανισμού Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ) προκύπτει, ότι στον περιορισμό της περίπτωσης θ' του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#), εμπίπτουν οι αντίστοιχες δαπάνες σίτισης και διαμονής πελατών ή εργαζομένων που συμμετέχουν σε ενημερωτικές ημερίδες ή συνέδρια που οργανώνονται από την ίδια την φαρμακευτική επιχείρηση (αυτοτελώς ή μέσω τρίτων, όπως διευκρινίστηκε πιο πάνω υπό 1).

Αντίθετα, για ενημερωτικές ημερίδες οι οποίες πραγματοποιούνται από λοιπούς κρατικούς ή μη φορείς (ανεξάρτητα από το αν διοργανώνονται από τους ίδιους ή από τρίτες εταιρείες που ασκούν κατ' επάγγελμα αυτή τη δραστηριότητα), οι δαπάνες οργάνωσης και διεξαγωγής αυτών που βαρύνουν τις φαρμακευτικές εταιρείες και αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων τους εμπίπτουν στον γενικό κανόνα έκπτωσης, με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#).

Τα ανωτέρω αποτελούν γενικό κανόνα έκπτωσης για όλες τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν δαπάνες σίτισης και διαμονής πελατών ή εργαζομένων τους στα πλαίσια οργάνωσης και διεξαγωγής ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων, επισημαίνοντας ότι σε κάθε περίπτωση τα αναφερόμενα πιο πάνω ως προς τον εν τοις πράγμασι διοργανωτή συνεδρίου - ενημερωτικής ημερίδας (τρίτο ή την ίδια την εταιρεία) καθώς και γενικότερα οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων των [άρθρων 22](#) και [23](#), θα πρέπει να εξετάζονται σε κάθε περίπτωση ως θέμα πραγματικό από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε δαπάνης. (ΠΟΛ.1094/2016. Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες)



(11) [Κωδικός 2011]. Δαπάνες ψυχαγωγίας

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :

64.02 Έξοδα προβολής και διαφημίσεως

05 Έξοδα συνεδρίων - δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων

06 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενείας

60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού

02 Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου - εστιατορίου

03 Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού (π.χ. κατασκηνώσεων, εκδρομών, χοροεσπερίδων ή εορταστικών εκδηλώσεων)]

ια) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Εξαιρούνται δαπάνες ψυχαγωγίας που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας, οι οποίες δικαιούνται να εκπέσουν το σύνολο των υπόψη δαπανών.



(12) [Κωδικός 2012] Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :

60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού

60.02.00 Είδη ενδύσεως

01 Έξοδα στεγάσεως (π.χ. κατοικιών)

02 Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου - εστιατορίου

04 Έξοδα επιμορφώσεως προσωπικού (π.χ. δίδακτρα, έξοδα εκπαιδευτικών ταξιδιών ή έξοδα μετεκπαιδύσεων)

05 Έξοδα ιατροφαρμακευτικής περιθάλψεως (π.χ. νοσήλια, φάρμακα, έξοδα εγχειρήσεων, έξοδα κηδειών)

06 Ασφάλιστρα προσωπικού (π.χ. ομαδικής ή ατομικής ασφαλίσεως)

.....

62.03 Τηλεπικοινωνίες

62.03.00 Τηλεφωνικά – Τηλεγραφικά (κινητά τηλέφωνα)

.....

64.00 Έξοδα μεταφορών

64.00.00 Έξοδα κινήσεως (καύσιμα - λιπαντικά - διόδια) ιδιοκτητών μεταφορικών μέσων

64.01 Έξοδα ταξιδίων

64.01.00 Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού

64.01.01 Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού]

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Διευκρινίζεται ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το [άρθρο 13](#) του ν. [4172/2013](#) ([ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#) εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης ([άρθρο 22](#) περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του [άρθρου 22](#).

Λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές μέχρι 300 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων

σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#), παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των αναφερομένων στις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 13](#) δαπανών, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του [άρθρου 22](#).

Τα ίδια ισχύουν και για τα ποσά των περ. α' και β' της [παρ.1 του άρθρου 14](#) του ν. [4172/2013](#), αναφορικά με την κάλυψη δαπανών (διαμονής, σίτισης και κίνησης) από την επιχείρηση που καταβάλλουν οι εργαζόμενοι κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους, τα οποία επίσης εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#). Ειδικότερα, σε περίπτωση που χορηγείται δάνειο προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με βάση τις διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 13](#) του νόμου αυτού δεν εκπίπτουν οι τόκοι που προκύπτουν, σε περίπτωση έγγραφης συμφωνίας, για τους οποίους το φυσικό πρόσωπο φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, καθότι αυτό αποτελεί τεκμαρτό εισόδημα για αυτόν και δεν αποτελεί πραγματική δαπάνη για την εταιρεία.

.....

Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦΒ 1121357 ΕΞ2015/14.9.2015

Διευκρινίσεις σχετικά με την έκπτωση των διατακτικών σίτισης που χορηγεί επιχείρηση σε εργαζομένους της

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#), οι οποίες ισχύουν, σύμφωνα με την [παραγράφου 2 του άρθρου 72](#) του ίδιου νόμου, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη βέβαια των διατάξεων του [άρθρου 23](#) του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

2. Με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιο μας, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των [άρθρων 22, 22Α και 23](#) του ν. [4172/2013](#) διευκρινίσθηκε, όσον αφορά στις προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το [άρθρο 13](#) του ν. [4172/2013](#) ([ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#) εγκύκλιος μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης ([άρθρο 22](#) περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περιπτώσεων β' και γ' του [άρθρου 22](#).

Λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές μέχρι 300 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#), παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των αναφερομένων στις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 13](#)

δαπανών, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του [άρθρου 22](#).

3. Με βάση ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας προκύπτει ότι εταιρείες χορηγούν διατακτικές σίτισης έως 6 ευρώ (132 ευρώ μηνιαίως) στους εργαζομένους τους, τις οποίες πρόκειται να εξαργυρώνουν και σε supermarkets κατά περιοδικά χρονικά διαστήματα, προκειμένου για την αγορά προϊόντων με τα οποία θα προετοιμάζουν το γεύμα τους το οποίο στη συνέχεια θα καταναλώνουν στις εταιρείες κατά τη διάρκεια της εργασίας τους.

4. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι δεν υπάρχει περιορισμός ως προς τον τρόπο εξαργύρωσης των διατακτικών σίτισης έως 6 ευρώ (σε εστιατόρια ή supermarkets) προκειμένου για την έκπτωση των σχετικών δαπανών, και συνεπώς ότι οι υπόψη δαπάνες, οι οποίες συνιστούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, αναγνωρίζονται σε κάθε περίπτωση για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, με βάση τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιο μας.

.....

«στ) η παροχή της χρήσης εταιρικών συνδέσεων κινητής τηλεφωνίας που γίνεται στους εργαζόμενους, διευθυντές, διαχειριστές και μέλη διοίκησης κατά το μέρος που υπερβαίνει το κόστος των προγραμμάτων χρήσης και υπό την προϋπόθεση ότι το υπερβάλλον ποσό του προγράμματος χρήσης χρησιμοποιείται για προσωπικούς τους σκοπούς και όχι για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη, λαμβάνοντας υπόψη ότι πολλές επιχειρήσεις καλύπτουν τη συγκεκριμένη παροχή στα προαναφερόμενα πρόσωπα με σκοπό την εξυπηρέτηση λειτουργικών αναγκών τους, την αύξηση της παραγωγικότητάς τους και την παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών (επικοινωνία με πελάτες, συνεργάτες, κ.λπ.) ακόμα και πέραν του ημερήσιου εργάσιμου χρόνου. Ο διαχωρισμός της παροχής που εξυπηρετεί την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη από την παροχή που εξυπηρετεί προσωπικούς σκοπούς των ανωτέρω προσώπων είναι εφικτός διότι κατά την έκδοση του λογαριασμού από την εταιρεία κινητής τηλεφωνίας παρέχεται ανάλυση ανά αριθμό.

Σε κάθε περίπτωση, ο διαχωρισμός μπορεί να βασιστεί και σε βεβαίωση του εργοδότη, με την οποία βεβαιώνεται σε ετήσια βάση το ποσό που αφορά σε επαγγελματική χρήση ή άλλη χρήση της εταιρικής σύνδεσης κινητής τηλεφωνίας. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός ή ο εργοδότης δεν προβεί στον διαχωρισμό αυτό για οποιοδήποτε λόγο και δεν χορηγήσει σχετική βεβαίωση, τότε το υπερβάλλον ποσό του κόστους του προγράμματος χρήσης θεωρείται ως παροχή σε είδος. Στην παροχή αυτή που προσαυξάνει το φορολογητέο εισόδημα των ανωτέρω προσώπων εντάσσονται και οι φόροι και τα τέλη που αντιστοιχούν σε αυτήν (Φ.Π.Α., λοιπά τέλη).

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Παράδειγμα: Επιχείρηση χορήγησε μέσα στο 2014 σε εργαζομένο της κινητό τηλέφωνο πληρώνοντάς του όλους τους λογαριασμούς, οι οποίοι αθροιστικά για το έτος αυτό ανήλθαν σε 2.000 ευρώ. Το πρόγραμμα χρήσης είναι 100 ευρώ ανά μήνα, ήτοι 1.200 ευρώ ετησίως.

Περίπτωση α': Από την ανάλυση ανά αριθμό προέκυψε ότι από τη διαφορά των 800 ευρώ (δηλαδή το υπερβάλλον ποσό του προγράμματος χρήσης), 300 ευρώ αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη και τα 500 ευρώ αφορούν

προσωπικούς σκοπούς του εργαζόμενου. Κατά συνέπεια ως παροχή σε είδος προς τον εργαζόμενο θεωρείται το ποσό των 500 ευρώ.

Περίπτωση β': Εφόσον από τον αναλυτικό λογαριασμό δεν προκύπτει ή δεν έγινε ο διαχωρισμός επιχειρηματικής ή προσωπικής χρήσης (συμπεριλαμβανομένης της παροχής βεβαίωσης της επιχείρησης κατά τα ανωτέρω), τότε το σύνολο της διαφοράς (ήτοι τα 800 ευρώ) θεωρείται ως παροχή σε είδος για τον εργαζόμενο. Διευκρινίζεται ότι όταν η επιχείρηση καλύπτει για το ίδιο εκ των ανωτέρω πρόσωπο και την παροχή της χρήσης περισσότερων της μίας συσκευής και εταιρικής σύνδεσης κινητής τηλεφωνίας, τότε η συνολική αξία των επιπρόσθετων συσκευών και εταιρικών συνδέσεων κινητής τηλεφωνίας θεωρείται παροχή σε είδος και προσαυξάνει το φορολογητέο εισόδημα του δικαιούχου.

Τέλος, η αξία των παραχωρούμενων προς τα ανωτέρω πρόσωπα εργαλείων εργασίας π.χ. tablets, φορητοί υπολογιστές ακόμα και πέραν του ημερήσιου εργάσιμου χρόνου δεν προσαυξάνει το φορολογητέο εισόδημα του δικαιούχου δεδομένου ότι η παραχώρηση αυτή εξυπηρετεί λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης, την αύξηση της παραγωγικότητάς της και την παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών. Το ανωτέρω ισχύει για ένα εργαλείο εργασίας ανά είδος (π.χ. έναν φορητό υπολογιστή, ένα tablet κ.λπ.). Επισημαίνεται ότι ομοίως δεν θεωρούνται παροχές σε είδος οι δαπάνες πρόσβασης στο διαδίκτυο ως προς τα ανωτέρω εργαλεία εργασίας (π.χ. Mobile internet)...» **(ΠΟΛ.1219/6.10.2014 Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013)**

.....

Αρ. πρωτ: ΔΕΑΦΑ 1134898 ΕΞ 2016

Έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης των παροχών κοινωνικού χαρακτήρα προς τους εργαζομένους τους ή συγγενείς αυτών

Αθήνα, 16 / 09 /2016

« 1. Όπως ορίζεται στις διατάξεις του [άρθρου 13](#) του ν.[4172/2013](#) και με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 του παρόντος άρθρου, οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

2. Επιπρόσθετα, με τις διατάξεις του [άρθρου 12](#) του ίδιου νόμου ορίζεται ότι το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο της υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#), ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. ζ' του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#), ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

5. Με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ανωτέρω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το [άρθρο 13](#) του ν. [4172/2013](#) ([ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#) εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του [άρθρου 22](#). Λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές μέχρι 300 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#), παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των αναφερομένων στις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 13](#) δαπανών, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του [άρθρου 22](#).

Τα ίδια ισχύουν και για τα ποσά των περ. α' και β' της [παρ.1 του άρθρου 14](#) του ν. [4172/2013](#), αναφορικά με την κάλυψη δαπανών (διαμονής, σίτισης και κίνησης) από την επιχείρηση που καταβάλλουν οι εργαζόμενοι κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους, τα οποία επίσης εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#).

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται, ότι οι κοινωνικού χαρακτήρα παροχές που δίνουν οι επιχειρήσεις σε εργαζομένους τους ή σε συγγενικά αυτών πρόσωπα (π.χ. ως δώρα λόγω γάμου αυτών ή των τέκνων τους ή λόγω γέννησης παιδιού, καθώς και τα βοηθήματα σε οικογένεια θανόντος εργαζομένου) αποτελούν εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Επομένως, οι σχετικές δαπάνες θεωρείται ότι πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ([άρθρο 22](#) περ. α') και εκπίπτουν ως έξοδα μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#).



(13) [Κωδικός 2013] Δαπάνες που καταβάλλονται σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς,

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), οι οποίοι πρέπει να «ερευνηθούν», για την διαπίστωση της ύπαρξης τέτοιων περιπτώσεων :

50.01 Προμηθευτές εξωτερικού]

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

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

Σχόλια επιστημονικής ομάδας:

Η περίπτωση ιγ' επανήλθε όπως ίσχυε πριν την αντικατάστασή της από την παράγραφο 1 του άρθρου 21 του νόμου 4321/2015, η οποία καταργείται σύμφωνα με την περίπτωση 11ζ της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ' του άρθρου 2 του νόμου 4336/2015, από τότε που ίσχυσε.

.....

ΠΟΛ.1197/2016

Φορολογική μεταχείριση των δαπανών που καταβάλλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης ιγ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της περ. ιγ' του [άρθρου 23](#) του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), οι οποίες έχουν επανέλθει σε ισχύ ως αρχικός είχαν τεθεί με το ν.4172/2013, καθώς οι διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 21](#) του ν.4321/2015 (ΦΕΚ Α' 32), με τις οποίες είχε τροποποιηθεί η περ. ιγ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, καταργήθηκαν από τότε που ίσχυσαν με τις διατάξεις της υποπερ. ζ' της περ. 11 της [υποπαρ. Δ.1. της παρ. Δ του άρθρου 2](#) του ν.4336/2015 (ΦΕΚ Α' 94) (σχετ. η [ΠΟΛ.1217/24.9.2015](#) εγκύκλιος), ορίζεται ότι δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 65](#) του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή (μαχητό τεκμήριο). Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

2. Επομένως, οι δαπάνες που καταβάλλονται σε φορολογικό κάτοικο κράτους το οποίο, με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 65](#), χαρακτηρίζεται ως κράτος μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς δεν εκπίπτουν κατ' αρχήν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, και επιπλέον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των [άρθρων 22](#) και [23](#).

Αντιθέτως, οι δαπάνες που καταβάλλονται σε φορολογικό κάτοικο κράτους -

μέλους της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., το οποίο χαρακτηρίζεται με βάση τις ίδιες διατάξεις ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και με το οποίο υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους, κατ' αρχήν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εφόσον πληρούνται οι γενικές προϋποθέσεις του [άρθρου 22 του ν.4172/2013](#) για την εκπεσιμότητα των δαπανών. Σε περίπτωση όμως

αμφισβήτησης, η αρμόδια ελεγκτική αρχή απευθύνει τεκμηριωμένο αίτημα διοικητικής συνδρομής μέσω της αρμόδιας Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, Τμήμα Γ' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας και αν από τη διενεργούμενη από τη Φορολογική Διοίκηση ανταλλαγή πληροφοριών αποδεικνύεται ότι οι σχετικές δαπάνες δεν αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίζονται τελικώς για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των πιο πάνω επιχειρήσεων.

Ως νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών νοούνται οι διατάξεις του άρθρου του σχετικού με την ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών των Συμβάσεων για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (ΣΑΔΦ) σε ισχύ, των διατάξεων της Συμφωνίας Ανταλλαγής Πληροφοριών σχετικά με φορολογικά θέματα μεταξύ Ελλάδας - Γκέρνσεϋ (ν.4240/2014, ΦΕΚ Α' 47), των διατάξεων της Κοινής Σύμβασης Συμβουλίου της Ευρώπης - ΟΟΣΑ για την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα (ν.4153/2013, ΦΕΚ Α' 116), και τέλος των διατάξεων της Οδηγίας [2011/16/ΕΕ](#) (ν.4170/2013, ΦΕΚ Α' 163) όπως έχει τροποποιηθεί με τον ν.4378/2016 (ΦΕΚ Α' 55) και ισχύει.

3. Προκειμένου να στοιχειοθετηθεί κατά τον φορολογικό έλεγχο ότι οι υπόψη συναλλαγές είναι πραγματικές και συνήθεις και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών, εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό την φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι αυτές πραγματικά έχουν λάβει χώρα και ότι έχουν αποφέρει πραγματικό οικονομικό όφελος στην ελεγχόμενη επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες (αγορές αγαθών, παροχή υπηρεσιών, κ.λπ.).

Ενδεικτικά αναφέρονται τα ακόλουθα στοιχεία:

α) - ύπαρξη εμπορικής συμφωνίας ή σύμβασης έργου με την αλλοδαπή εταιρεία, που να ορίζει τους όρους της συναλλαγής (αντικείμενο, διάρκεια, τίμημα, τρόπους πληρωμής και υποχρεώσεις των μελών) η οποία να έχει καταχωρηθεί στην Κατάσταση Συμφωνητικών της [παρ. 16 του άρθρου 8](#) του ν.1882/1990, σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται με την αριθμ. [1065606/7222/ΔΕ-Β/18.7.2000](#) (ΦΕΚ 951 Β731.7.2000) Α.Υ.Ο., όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει,

- καταβολή του τιμήματος αγοράς σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου (τιμολόγια και τραπεζικά εμβάσματα),

- πραγματική μεταφορά και λήψη των αγαθών (CMR, φορτωτικές, τελωνειακά έγγραφα από τα οποία προκύπτει η είσοδος των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας) ή την πραγματική παροχή των υπηρεσιών (π.χ. πρωτόκολλο ολοκλήρωσης και παράδοσης του έργου, παραδοτέα έγγραφα).

β) η αλλοδαπή εταιρεία να πραγματοποιεί ουσιαστική επιχειρηματική δραστηριότητα στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένη, δηλαδή:

- να έχει αποδεδειγμένα φυσική υπόσταση στη χώρα εγκατάστασής της (έδρα ή

μόνιμη εγκατάσταση, μόνιμα απασχολούμενο προσωπικό, ενεργό Α.Φ.Μ./VIES εφόσον πρόκειται για φορολογικό κάτοικο άλλου κράτους - μέλους, κ.λπ.). Ισολογισμοί της αλλοδαπής εταιρείας και στοιχεία σχετικά με την οργάνωσή της δεν θεωρούνται από μόνα τους επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, μπορεί ωστόσο να αποτελέσουν ενδείξεις για την υπόσταση των εν λόγω επιχειρήσεων στη χώρα εγκατάστασης τους.

- να φορολογείται στην αλλοδαπή χώρα στην οποία έχει την έδρα της και όχι απλώς να είναι φορολογικός κάτοικος της χώρας αυτής.

γ) η δαπάνη να πληροί τις προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ν.4172/2013 και να μην αποτελεί μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ίδιου νόμου.

Διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω είναι ενδεικτικά και όχι περιοριστικά και συνεπώς ο φορολογικός έλεγχος θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη και τυχόν άλλα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος και τα οποία κρίνονται ικανά να υποστηρίξουν ότι οι υπό εξέταση συναλλαγές είναι πραγματικές και συνήθεις και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών, εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό την φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή.

4. Όσον αφορά στο θέμα του πραγματικού οικονομικού οφέλους που αποφέρει μια συναλλαγή με εταιρεία της αλλοδαπής, αυτό μπορεί να εκτιμηθεί εάν εξετασθούν ενδεικτικά τα ακόλουθα στοιχεία:

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

β) αγορά προϊόντων ή πρώτων υλών από μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος (π.χ. Μαλαισία, κ.λπ.) λόγω μη παραγωγής τους σε χώρα που θεωρείται συνεργάσιμη ή χωρίς προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Επίσης, λήψη υπηρεσιών από μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος, οι οποίες βάσει των δεδομένων της κοινής πείρας και των συναλλακτικών ηθών συνήθως παρέχονται από εταιρείες σε τέτοια κράτη (π.χ. υπηρεσίες θαλάσσιας μεταφοράς από ναυτιλιακές εταιρίες του Παναμά),

γ) αν η τιμή αγοράς του προϊόντος (π.χ. καφέ) είναι η ίδια με την τιμή κλεισίματος αυτού σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, τότε η δαπάνη αγοράς του πρέπει να αναγνωρίζεται προς έκπτωση, έστω και αν πραγματοποιείται από επιχείρηση με έδρα σε μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος, αφού στη

συγκεκριμένη περίπτωση η αγορά από το υπόψη κράτος δεν συνεπάγεται υπερτιμολόγηση.

Επίσης, ειδικά για τα αεροσκάφη που είναι νηολογημένα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και μισθώνονται από ημεδαπές αεροπορικές εταιρείες ή υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών εγκατεστημένα στην Ελλάδα, τα μισθώματα αυτά πρέπει να αναγνωρίζονται ως δαπάνη του μισθωτή (φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας), καθόσον οι εταιρείες από τις οποίες μπορεί κανείς να μισθώσει τέτοια εμπορικά αεροσκάφη είναι περιορισμένες και ανήκουν συνήθως στις κατασκευάστριες και με την προϋπόθεση ότι δεν προκύπτει μεγάλη διαφοροποίηση σε σχέση με τα μισθώματα που καταβάλλουν άλλες αεροπορικές εταιρείες για τα ίδια τύπου και ηλικίας αεροσκάφη.

Τέλος, επισημαίνεται ότι οι δαπάνες αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών, κ.λπ. από εταιρείες με έδρα σε μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος δεν εμπίπτουν στις προαναφερθείσες διατάξεις, όταν καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις τους στην αλλοδαπή, καθόσον στις περιπτώσεις αυτές προβλέπεται η τήρηση ειδικών φακέλων, προκειμένου για την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών ([άρθρο 21 του ν.4174/2013](#)).

Επισημαίνεται ότι τα μη συνεργάσιμα κράτη της [παρ. 3 του άρθρου 65 του ν.4172/2013](#) και τα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς των παρ. 6 και 7 του ίδιου άρθρου και νόμου καθορίστηκαν, για το φορολογικό έτος 2014, με τις αριθ. [ΔΟΣ Γ 1039110 ΕΞ 2014/4.3.2014](#) (ΦΕΚ Β' 570) και [Δ12 1039188 ΕΞ 2014/4.3.2014](#) (ΦΕΚ Β' 570) αποφάσεις του Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών, αντίστοιχα, και για το **φορολογικό έτος 2015, με τις ΠΟΛ.1279/29.12.2015** (ΦΕΚ Β' 2905) και **ΠΟΛ.1277/29.12.2015** (ΦΕΚ Β' 2905) αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, αντίστοιχα.

5. Οι διατάξεις της περ. ιγ' του [άρθρου 23](#) του ν.4172/2013 ισχύουν για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

.....

ΠΟΛ.1173/10-11-2017

Καθορισμός των κρατών που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 65 του ν.4172/2013 για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017

1. Καθορίζουμε τα κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της [παραγράφου 6 του άρθρου 65](#) του ν.4172/2013, τα κράτη εκείνα στα οποία το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος από το πενήντα τοις εκατό (50%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος στην Ελλάδα.

Με βάση το πιο πάνω κριτήριο τα κράτη αυτά, για το φορολογικό έτος 2016, είναι τα ακόλουθα:

1	Άγιος Ευστάθιος	St Eustatius
---	-----------------	--------------

2	Άγιος Μαρίνος	San Marino
3	Αλβανία	Albania
4	Ανδόρα	Andorra
5	Αγκουίλα	Anguilla
6	Βανουάτου	Vanuatu
7	Βερμούδες	Bermuda
8	Βοσνία -Ερζεγοβίνη	Bosnia-Herzegovina
9	Βουλγαρία	Bulgaria
10	Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι	British Virgin Islands
11	Γιβραλτάρ	Gibraltar
12	Γκέρνσεϋ	Guernsey
13	Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα	United Arab Emirates
14	Ιορδανία	Hashemite Kingdom of Jordan
15	Ιρλανδία	Ireland
16	Κατάρ	Qatar
17	Κόσσοβο	Kosovo
18	Κύπρος	Cyprus
19	Λίχτενσταϊν	Liechtenstein
20	Μακάο	Macau
21	Μαλδίβες	Republic of Maldives
22	Μαυροβούνιο	Montenegro
23	Μολδαβία	Republic of Moldova
24	Μονακό	Monaco
25	Μονσεράτ	Montserrat
26	Μπαχάμες	the Bahamas
27	Μπαχρέϊν	Bahrain
28	Μπελίζ	Belize
29	Μποναίρ	Bonaire
30	Ναουρού	Nauru
31	Νήσοι Κέϋμαν	Cayman Islands
32	Νήσοι Μάρσαλ	Marshall Islands
33	Νήσοι Τέρκς και Κάϊκος	Turks and Caicos
34	Νήσος του Μάν	Isle of Man
35	Ουζμπεκιστάν	Uzbekistan
36	Ομάν	Oman
37	Παραγουάη	Paraguay
38	ΠΓΔΜ	FYROM
39	Σαουδική Αραβία	Saudi Arabia
40	Σεϋχέλλες	Seychelles
41	Σρι - Λάνκα	Sri Lanka
42	Τζέρσεϋ	Jersey

2. Για το φορολογικό έτος 2017 ως κράτη με **προνομιακό φορολογικό καθεστώς λαμβάνονται** αυτά της παραγράφου 1 με την προσθήκη και της **Ουγγαρίας (Hungary)**.

.....

ΠΟΛ.1024/13-2-2018

Καθορισμός των μη συνεργάσιμων κρατών με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2017

1. Τα μη συνεργάσιμα κράτη (κράτη ή περιοχές δικαιοδοσίας ή υπερπόντιες χώρες ή εδάφη που τελούν υπό οποιοδήποτε καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 65), του ν. 4172/2013, για το έτος 2017 είναι τα εξής:

1	Αγία Λουκία	St. Lucia έως 28/02/2017
2	Αντίγκουα και Μπαρμπούντα	Antigua and Barbuda
3	Βανουάτου	Vanuatu
4	Γουατεμάλα	Guatemala έως 30/09/2017
5	Γρενάδα	Grenada
6	Λιβερία	Liberia
7	Λίβανος	Lebanon έως 31/08/2017
8	Μαλαισία	Malaysia έως 30/04/2017
9	Μπαχάμες	Bahamas
10	Μπαχρέιν	Bahrain
11	Μπρουνέι	Brunei
12	Μονακό	Monaco έως 31/03/2017
13	Νήσοι Κούκ	Cook Islands έως 31/08/2017
14	Νήσοι Μάρσαλ	Marhsall Islands έως 31/03/2017
15	Ντομίνικα	Dominica
16	Παναμάς	Panama έως 30/06/2017
17	Παρθένοι Νήσοι ΗΠΑ	US Virgin Islands
18	ΠΓΔΜ	FYROM
19	Φιλιππίνες	Philippines
20	Χόνγκ Κόνγκ	Hong Kong



(14) [Κωδικός 2023]

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), οι οποίοι πρέπει να «ερευνηθούν», για την διαπίστωση της ύπαρξης τέτοιων περιπτώσεων :

53.00 Αποδοχές προσωπικού πληρωτές (οι χρεώσεις του λογ/μού)]

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

« Β) ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ

Στον Πίνακα της Φορολογικής Αναμόρφωσης ενσωματώθηκε και η περίπτωση ιδ' του άρθρου 23 του ΚΦΕ, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 72 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22-12-2016) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 22/12/2016 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου. Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, δεν εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα και συνεπώς πρέπει να περιλαμβάνονται στη φορολογική αναμόρφωση.» (ΠΟΛ. 1043/2017)

.....

ΠΟΛ.1061/2017

Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 72 του ν. 4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών Αθήνα, 12 Απριλίου 2017

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του [άρθρου 72](#) του ν.4446/2016 (ΦΕΚ 240 Α') και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. 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 Κυβερνήσεως (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.



(15) [Κωδικός 2020] Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται.

Αφορούν δαπάνες που δεν εντάσσονται σε μια από τις ανωτέρω κατηγορίες (1-14). Τέτοιες δαπάνες μπορεί να είναι:

i) Δαπάνες που δεν εκπίπτουν λόγω « παραγωγικότητας » [Κάποιες από αυτές θα πρέπει να καταχωρηθούν στην περ. 12 «προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες» της «κατάστασης»]

[Άρθρο 22 του Ν. [4172/2013](#) «α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, ...»], για το θέμα δείτε :

α) [Προϋποθέσεις έκπτωσης επιχειρηματικών δαπανών](#) (Άρθρο του Δημήτρη Μιχ. Γιώγου),

β) [Αρ. πρωτ.: Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 301/9.1.2015](#) - Περί του υπολογισμού ή της απαλλαγής της δαπάνης των καυσίμων και διοδίων από το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει λόγω παραχώρησης εταιρικού οχήματος.

[6. Επομένως, αναφορικά με το ερώτημα που μας ετέθη, η θέση της υπηρεσίας μας είναι ότι για τον υπολογισμό των παροχών σε είδος λόγω παραχώρησης εταιρικού οχήματος (αποτίμηση αγοραίας αξίας) σε εργαζόμενο, εταίρο ή μέτοχο, δεν θα λάβετε υπόψη τις δαπάνες καυσίμων και διοδίων. **Εντούτοις, υπογραμμίζεται ότι οι εν λόγω δαπάνες θα εξετασθούν ως προς την παραγωγικότητά τους και κατ' επέκταση, ως προς την ανάγκη αναμόρφωσής τους ή μη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 22 και 23 του Ν. 4172/2013.]**

ii) Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ' της κατηγορίας Δ' της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2880/2001, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπαιστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις. (**ΠΟΛ.1113/2.6.2015**)

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :

- 64.02 Έξοδα προβολής και διαφήμισης
- 07 Έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων
- 64.07 Έντυπα και γραφική ύλη

64.07.00 Έντυπα

64.08.99 Λοιπά υλικά άμεσης αναλώσεως]

iii) Διενέργεια αποσβέσεων μεγαλύτερων από αυτές που αναγνωρίζονται φορολογικά ή αποσβέσεων για τις οποίες έχει χαθεί το δικαίωμα έκπτωσης.

[Στοιχεία τα οποία πρέπει να «ερευνηθούν», για την διαπίστωση της ύπαρξης τέτοιων περιπτώσεων : «Μητρώο Παγίων» - Συντελεστές απόσβεσης]

[Κανονικά τα ποσά αυτά (στις περισσότερες των περιπτώσεων) πρέπει να καταχωρηθούν στον «Πίνακα Ε » (πρώην Κ), του εντύπου Ε3, ως προσωρινή διαφορά μεταξύ «Λογιστικής » και « Φορολογικής » βάσης]

Για το θέμα δείτε :

[ΠΟΛ.1073/31.3.2015](#) - Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013

« 6. Με την [παρ. 5](#) του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων για κάθε έτος με τους καθορισθέντες νέους συντελεστές αποσβέσεων της παρ.4 γίνεται σε ετήσια βάση, είναι υποχρεωτική και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων (φορολογικών ετών). Υπόχρεοι είναι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξαρτήτως αν τα χρησιμοποιούν οι ίδιοι ή τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο, καθώς και ο μισθωτής σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης της παρ.2.

Σε περίπτωση, που διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και οι επιχειρήσεις υποχρεούνται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώσουν τα προκύψαντα αποτελέσματα με την προσθήκη αυτών ως λογιστική διαφορά, ενώ σε αντίθετη περίπτωση, αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενήργησε...»

iv) 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). (ΠΟΛ.1047/2017)

« Επιπλέον, 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).» (ΠΟΛ.1069/2018 (Έντυπο Ν))

v) Επισημαίνεται, ότι η τυχόν ζημία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ, θα πρέπει να καταχωρηθεί στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης ως μη εκπιπτόμενη δαπάνη. (ΠΟΛ.1047/2017)

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :

64.12 Διαφορές (ζημίες) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων]

vi) Δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :

82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων]

«4. Στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γι' αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στην χρήση κατά την οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι.» (Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α 1034297 ΕΞ 2016/3.3.2016)

vii) Μισθωμάτα που καταβάλλονται για τη χρήση δικαιωμάτων (franchising)

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :

61.98.00 Χρήσεις δικαιωμάτων (Royalties)]

.....

Αριθμ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1017519 ΕΞ 2018

Φορολογική μεταχείριση μισθωμάτων που καταβάλλονται για τη χρήση δικαιωμάτων (franchising)

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια της [ΠΟΛ.1029/2017](#) εγκυκλίου μας, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με την ως άνω εγκύκλιό μας αντιμετωπίστηκε η περίπτωση σύμβασης δικαιόχρησης (franchising) όπου ο δικαιοπάροχος τυγχάνει να είναι και προμηθευτής των πωλούμενων εμπορευμάτων. Ειδικότερα, διευκρινίστηκε ότι οι κάθε είδους καταβολές δικαιωμάτων προς τον δικαιοπάροχο (franchisor) - προμηθευτή, είτε για μισθώματα για τη χρήση δικαιωμάτων είτε για τη χρήση των επωνυμιών των εμπορευμάτων που λαμβάνει από τον ίδιο, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του δικαιοδόχου (franchisee) μέσω του κόστους πωληθέντων με τις προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#), καθόσον η καταβολή των υπόψη ποσών εντάσσεται στο πλαίσιο της ευρύτερης επιχειρηματικής συνεργασίας μεταξύ δύο ανεξαρτήτων επιχειρήσεων με σκοπό την πώληση συγκεκριμένου τύπου προϊόντων ή παροχής υπηρεσιών σε τελικούς χρήστες (σύμβαση franchising). Για τον σκοπό αυτό, με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι δεν είναι δυνατή η έκπτωση των αντίστοιχων δαπανών σε περίπτωση έκδοσης χωριστού στοιχείου για τα δικαιώματα αυτά, καθόσον στην περίπτωση αυτή θα υπήρχε το ενδεχόμενο διπλής έκπτωσης, τόσο κατά τον χρόνο καταβολής των δικαιωμάτων όσο και κατά τον χρόνο πώλησης των εμπορευμάτων μέσω του κόστους πωληθέντων.

2. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε κάθε περίπτωση μία εταιρεία που εμπορεύεται προϊόντα τα οποία προμηθεύεται τόσο από προμηθευτές (δικαιοπάροχους) προς τους οποίους καταβάλλει δικαιώματα όσο και από τρίτους, οι καταβολές των δικαιωμάτων εκπίπτουν κατά τον χρόνο πώλησης των εμπορευμάτων μέσω του κόστους πωληθέντων. Κατά συνέπεια, η εταιρεία θα πρέπει να είναι σε θέση να γνωρίζει σε ποια εμπορεύματα αντιστοιχούν οι καταβολές δικαιωμάτων και σε ποια όχι. Ωστόσο αν αυτό δεν είναι εφικτό και οι εν λόγω καταβολές δεν έχουν ενσωματωθεί εν τέλει στο κόστος πωληθέντων, τα ποσά που εμφανίζονται σε τυχόν χωριστά τιμολόγια θα εκπίπτουν με βάση τις

γενικές διατάξεις των [άρθρων 22](#) και [23](#) περί έκπτωσης των δαπανών.



(16) [Κωδικός 2014] Δαπάνες ενδοομιλικών μερισμάτων .

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :

61.02 Λοιπές προμήθειες τρίτων

64.10 Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων

65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ (αν κάποια δάνεια αφορούν την απόκτηση μετοχών)]

Για το θέμα δείτε : [ΠΟΛ.1039/26.1.2015](#) - Οδηγίες για την εφαρμογή των άρθρων 48 και 63 του ν.[4172/2013](#), αναφορικά με την απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων και παρακράτησης φόρου ενδοομιλικών πληρωμών

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι εάν η διανομή κερδών προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος (νομικό πρόσωπο) δεν έχει τη δυνατότητα να εκπέσει τυχόν επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή. Το νόημα της παραγράφου αυτής είναι ότι εφόσον το εισόδημα (εισπραττόμενο μέρος) απαλλάσσεται της φορολογίας με βάση τις προϋποθέσεις του [άρθρου 48](#), τότε οι τυχόν δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και συνδέονται με αυτή τη συμμετοχή, όπως συμβολαιογραφικά έξοδα, φόροι, αμοιβές τρίτων, κλπ., καθώς και τυχόν χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι δανείων για την απόκτηση των συμμετοχών), κλπ., δεν εκπίπτουν στο σύνολό τους.

[Δείτε και κατωτέρω (ΠΟΛ.1069/2018) (αναφέρεται στο έντυπο Ν) : «α) 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.....»]



(17) [Κωδικός 2015]. Τόκοι υποκεφαλαιοδότησης

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), στους οποίους παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :

65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ]

Ν. 4172/2013 : Άρθρο 49. Υποκεφαλαιοδότηση

« 1. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το τριάντα τοις εκατό (30%) των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθορίζονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε..

2. Ο όρος «πλεονάζουσες δαπάνες τόκων» σημαίνει το πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους.

3. Οι δαπάνες τόκων της παραγράφου 1 αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ το χρόνο.

4. Κάθε δαπάνη τόκων που δεν εκπίπτει σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό.

[Κανονικά τα ποσά αυτά, πρέπει να καταχωρηθούν στον «Πίνακα Ε » (πρώην Κ), του εντύπου Ε3, ως προσωρινή διαφορά μεταξύ «Λογιστικής » και « Φορολογικής » βάσης]

5. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται για τα πιστωτικά ιδρύματα, τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. [1665/1986](#) και τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του ν. 1905/1990 που λαμβάνουν άδεια από την Τράπεζα της Ελλάδος και τις αντίστοιχες ρυθμιστικές αρχές άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.»

Για το θέμα δείτε : [ΠΟΛ.1037/2.2.2015](#) - Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 και της παρ. 9 του άρθρου 72 του ν.[4172/2013](#), αναφορικά με την υποκεφαλαιοδότηση.

Προσοχή :

Νέος κωδικός: 477 – Έντυπο Ν (υποκεφαλαιοδότηση).

«ι) Στον κωδικό 477 αναγράφεται η δαπάνη τόκων που είχε μεταφερθεί για έκπτωση στα επόμενα φορολογικά έτη, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 49 του ν.[4172/2013](#) (υποκεφαλαιοδότηση).

Επισημαίνεται ότι το προς μεταφορά ποσό που είχε μείνει ακάλυπτο για μεταφορά, μεταφέρεται στο πρώτο φορολογικό έτος στο οποίο οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων του υπόψη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας υπολείπονται του οριζόμενου ποσοστού επί του ΕΒΙΤΔΑ (σχετ. η [ΠΟΛ.1037/2.2.2015](#) εγκύκλιό μας)».

15. Ωφέλεια από τη διαγραφή χρέους στο πλαίσιο εξωδικαστικού συμβιβασμού ή σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης (άρθρο 62 ν.4389/2016)	475	
16. Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3 άρθ. 27 ν.4172/2013)	473	
17. Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων	462	
18. Κεφαλαιακά κέρδη από ανταλλαγή ομολόγων (παρ.5 άρθρου 47 ν.4172/2013)	476	
19. Ποσό που φορολογήθηκε στις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης δαπανών-τόκων (άρθρο 49 ν.4172/2013)	477	
20.	461	
Κέρδη φορολογικού έτους	029	
Ζημιά φορολογικού έτους	030	



(18) [Κωδικός 2016] Αποσβέσεις από υπεραξία συγχώνευσης.

Άρθρα 52 και 54 του Ν. [4172/2013](#).

2. Ως «εισφορά ενεργητικού» θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μια εταιρεία (εφεξής η «εισφέρουσα εταιρεία»), χωρίς να λυθεί, μεταβιβάζει έναν ή περισσότερους κλάδους δραστηριότητας σε άλλη εταιρεία (εφεξής η «λήπτρια εταιρεία»), έναντι της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων του κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας. Ως «κλάδος δραστηριότητας» θεωρείται το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού ενός τμήματος μιας επιχείρησης, τα οποία συνιστούν από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα. Ως εισφορά ενεργητικού νοείται και η μετατροπή υποκαταστήματος σε νεοσυσταθείσα εταιρία που αποτελεί θυγατρική της εισφέρουσας εταιρείας. ... **4. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η λήπτρια εταιρεία πραγματοποιεί τις αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού**

σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε γίνει η εισφορά ενεργητικού.

Άρθρο 54 του Ν. [4172/2013](#).

2. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «συγχώνευση» θεωρείται κάθε πράξη με την οποία: α) μία ή περισσότερες εταιρείες (εφεξής: οι «εισφέρουσες εταιρείες»), κατά τη διάλυσή τους χωρίς να τεθούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζουν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τους σε άλλη υφιστάμενη εταιρεία (εφεξής: η «λήπτρια εταιρεία») με αντάλλαγμα την έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων του κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας, β) δύο ή περισσότερες εταιρείες (εφεξής: οι «εισφέρουσες εταιρείες»), κατά τη διάλυσή τους χωρίς να τεθούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζουν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τους σε εταιρεία που συστήνουν (εφεξής: η «λήπτρια εταιρεία») με αντάλλαγμα την έκδοση ή τη μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων του κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας.... **9. Η λήπτρια εταιρεία διενεργεί αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε λάβει χώρα η συγχώνευση ή η διάσπαση.**



(19) [Κωδικός 2017] Δαπάνες φορέων Γενικής Κυβέρνησης που αφορούν απαλλασσόμενα έσοδα.

«Αντίστοιχα, για τους φορείς γενικής κυβέρνησης και δεδομένου ότι αυτοί φορολογούνται για το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, εκπίπτουν οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα εισοδήματα αυτά, ενώ δεν εκπίπτουν οι λοιπές δαπάνες. Σε περίπτωση κοινών δαπανών, αυτές επιμερίζονται κατά την αναλογία των απαλλασσόμενων και μη εισοδημάτων.»

(ΠΟΛ.1113/2.6.2015)

[Δείτε και κατωτέρω ΠΟΛ.1069/2018 (αναφέρεται στο έντυπο Ν) : «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).).....»]



(20) [Κωδικός 2018] Δαπάνες ναυτιλιακών επιχειρήσεων που αφορούν απαλλασσόμενα έσοδα.

[Δείτε και κατωτέρω ΠΟΛ.1069/2018 (αναφέρεται στο έντυπο Ν) : «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. 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 εταίρων όσον αφορά τα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση πλοίων. Σε περίπτωση που οι ως άνω επιχειρήσεις έχουν εισόδημα και από άλλους κλάδους δραστηριότητας, συμπληρώνουν τον κωδικό 559 μόνο με τα έσοδα του ναυτιλιακού κλάδου. Εάν διανείμουν κέρδη, γίνεται επιμερισμός του ποσού των κερδών με βάση τα αναφερόμενα στην **ΠΟΛ.1012/23.1.2017** εγκύκλιό μας.....»]



(21) [Κωδικός 2019] Δαπάνες απαλλασσομένων Ν.Π .

« iii) Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 [γ] τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,] διευκρινίζεται, ότι όσον αφορά στις δαπάνες που αυτά πραγματοποιούν, γίνεται διάκριση ανάλογα με το αν αυτές αφορούν στην επιχειρηματική τους δραστηριότητα ή στην επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους. Το μέρος εκείνων των δαπανών που αφορούν σε επιχειρηματική δραστηριότητα εκπίπτει προκειμένου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος αυτού, με την επιφύλαξη των **άρθρων 22 και 23**. Αντίθετα, δεν εκπίπτουν δαπάνες που αφορούν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου.

Σε περίπτωση που υπάρχουν δαπάνες που είναι κοινές, δηλαδή μπορούν να συμβάλλουν στη δημιουργία τόσο εισοδήματος υπαγόμενου σε φόρο όσο και εισοδήματος μη υπαγόμενου σε φόρο, τότε οι δαπάνες αυτές επιμερίζονται κατά την αναλογία των αντίστοιχων εσόδων.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και για αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες της παρ. ε' του **άρθρου 45** του ν. **4172/2013**. [ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,] » (**ΠΟΛ.1113/2.6.2015**)



(22) [Κωδικός 2021] Δαπάνες αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών που αφορούν έσοδα μη υποκείμενα στο φόρο.

[Δείτε και κατωτέρω **ΠΟΛ.1069/2018 (αναφέρεται στο έντυπο Ν)** : «**ια**) Στον κωδικό 471 αναγράφονται τα έσοδα των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών 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** εγκύκλιό 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.]



(23) [Κωδικός 2022] Δαπάνες Τοπικών Οργανισμών Εγγείων Βελτιώσεων (ΤΟΕΒ) που αφορούν έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας.

[Δείτε και κατωτέρω ΠΟΛ.1069/2018 (αναφέρεται στο έντυπο Ν) : «**ιβ**) Αναφορικά με τον κωδικό 472, ο οποίος καταργήθηκε για το φορολογικό έτος 2017 αναφέρουμε τα ακόλουθα:.....Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένης της διαφορετικής φορολογικής μεταχείριση, θα πρέπει οι Ο.Ε.Β. για το ίδιο φορολογικό έτος (2017) να υποβάλλουν υποχρεωτικά δύο δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκ των οποίων η πρώτη (ως συνεταιρισμός) για το χρονικό διάστημα 1.1.2017 – 28.2.2017 (συμπληρώνοντας τον κωδικό 472 για τα απαλλασσόμενα έσοδά τους), ενώ η δεύτερη για το χρονικό διάστημα από 1.3.2017 – 31.12.2017 ως νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (συμπληρώνοντας τον Πίνακα 2). Η υποβολή και των δύο δηλώσεων θα γίνει χειρόγραφα στην αρμόδια για τη φορολόγησή τους Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία.....]

[Επίσης σημειώνουμε ότι : ΠΟΛ.1047/2017 (αναφέρεται στο έντυπο Ν) : « **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.»



Νέοι κωδικοί (ΚΑ) 2024, 2025 και 2026

« Επισημαίνεται ότι στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης του φορολογικού έτους 2017 προστέθηκαν νέοι κωδικοί (ΚΑ) 2024, 2025 και 2026. Ειδικότερα, στον κωδικό 2025 αναγράφεται το ποσό της πολιτιστικής χορηγίας που υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) των καθαρών κερδών που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης, με βάση τις διατάξεις της [παρ.1](#) του [άρθρου 12](#) του ν.[3525/2007](#), ενώ για τα ποσά που καταχωρούνται στους κωδικούς 2024 και 2026 ισχύουν τα αναφερόμενα στους κωδικούς **059 και 076 αντίστοιχα.** » (ΠΟΛ.1069/2018 (Έντυπο Ν))

(24) [Κωδικός 2024] Ζημιά χρήσης εταιρειών που λειτουργούν με το σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης (ν. 2939/2001)

[Αφορά εταιρείες του Ν. 2939/2001 (ΦΕΚ Α 179/06-08-2001) Συσκευασίες και εναλλακτική διαχείριση των συσκευασιών και άλλων προϊόντων - Ίδρυση Εθνικού Οργανισμού Εναλλακτικής Διαχείρισης Συσκευασιών και άλλων προϊόντων (ΕΟΕΔΣΑΠ) και άλλες διατάξεις]

[Δείτε και κατωτέρω ΠΟΛ.1069/2018 (αναφέρεται στο έντυπο Ν) : 20. Οι εταιρείες ανακύκλωσης που λειτουργούν ως «Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης» προκειμένου να εκκαθαριστεί η δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5 του ν.3220/2004, με βάση τις οποίες τα κέρδη τους απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος εφόσον εμφανισθούν σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, θα πρέπει, εφόσον:

α) εμφανίζουν φορολογικά κέρδη (ΚΑ:016) ταυτόχρονα να καταχωρήσουν στον κωδικό 059 ισόποσο ποσό με αυτό του κωδικού 016,

β) εμφανίζουν φορολογικές ζημιές (ΚΑ:017) να καταχωρήσουν στον κωδικό 2024 της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης ισόποσο ποσό με αυτό του κωδικού 017.

Με τον ανωτέρω χειρισμό κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος καταρχήν θα εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.3220/2004 και περαιτέρω θα υπαχθεί σε φορολόγηση τυχόν ποσό μη εκπιπτόμενων δαπανών, καθόσον αυτές δεν πρέπει να επηρεάζουν το σχηματισθέν αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.3220/2004 και θα πρέπει να υπάγονται σε φορολόγηση στο φορολογικό έτος που αφορούν (αρ. Δ12Β 10301148 ΕΞ2011ΠΕ/23.2.2011 έγγραφό μας).

Επισημαίνεται ότι ο ανωτέρω χειρισμός αφορά τις εταιρείες ανακύκλωσης που είναι πιστοποιημένες ως συστήματα εναλλακτικής διαχείρισης και είναι ενταγμένες στο αντίστοιχο μητρώο των εταιρειών του Ελληνικού Οργανισμού Ανακύκλωσης (Ε.Ο.ΑΝ), το οποίο αποστέλλεται στη ΔΗΛΕΔ.

Επίσης, στον κωδικό 059 καταχωρείται το ποσό της τμηματικής έκπτωσης της έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης των ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ του ν.4093/2012, για την οποία παραμένει αναπόσβεστο υπόλοιπο (αρ. ΔΕΑΦΒ 1081702 ΕΞ2015/16.6.2015 έγγραφό μας), καθώς και τα κέρδη των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που λειτουργούν με τη μορφή του Ευρωπαϊκού Ομίλου Οικονομικού Σκοπού τα οποία φορολογούνται στο όνομα των μελών τους.»



(25) [Κωδικός 2025] Υπερβάλον ποσό δαπανών πολιτιστικών χορηγιών (άρθρο 12, παρ. 1, του ν. 3525/2007)

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :

64.06 Δωρεές – Επιχορηγήσεις]

[Άρθρο 12. Έκπτωση πολιτιστικών χορηγιών από το εισόδημα : 1. Το χρηματικό ποσό ή η αξία της παροχής μετά από χρηματική αποτίμηση αυτής από ειδική εκτιμητική επιτροπή, που προσφέρεται ως πολιτιστική χορηγία, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, εκπίπτει εξ ολοκλήρου από το φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου ή τα ακαθάριστα εισοδήματα της επιχείρησης που προσέφεραν τη χορηγία. **Το αφαιρούμενο συνολικό ποσό δεν μπορεί να υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού φορολογούμενου εισοδήματος ή των καθαρών κερδών που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης που προσέφερε τη χορηγία..... Άρθρο 1. Ορισμοί :** Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου οι κατωτέρω όροι έχουν την εξής έννοια: Ως «**Πολιτιστική χορηγία**» νοείται η χρηματική ή άλλης μορφής οικονομική παροχή σε είδος, σε άυλα αγαθά ή υπηρεσίες από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά,

για την ενίσχυση συγκεκριμένων πολιτιστικών δραστηριοτήτων ή σκοπών του αποδέκτη της χορηγίας με αντιστάθμισμα την προβολή του κοινωνικού προσώπου και της ευποιίας του χορηγού. Ως «**Χορηγός**» νοείται το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό, του ιδιωτικού δικαίου που προβαίνει σε πολιτιστική χορηγία. Ως «**Αποδέκτης χορηγίας**» νοείται το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης α΄ και β΄ βαθμού, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα νομικά πρόσωπα του ευρύτερου δημόσιου τομέα, όπως αυτός κάθε φορά οριοθετείται, καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες του άρθρου 741 Α.Κ., που επιδιώκουν, κατά το καταστατικό τους, σκοπούς πολιτιστικούς. Ως «**Πολιτιστική δραστηριότητα**» νοείται η δραστηριότητα που αποσκοπεί στην προστασία, αξιοποίηση και προβολή της πολιτιστικής κληρονομιάς, όπως η τελευταία ορίζεται στο ν. 3028/2002 (ΦΕΚ 153 Α΄/28.6.2002), καθώς και στην ενίσχυση και προβολή του νεότερου και σύγχρονου πολιτισμού, ο οποίος περιλαμβάνει κάθε δράση που αποσκοπεί ιδίως στην παραγωγή, καλλιέργεια, προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της αρχιτεκτονικής, της ζωγραφικής, της γλυπτικής, των εικαστικών τεχνών. **Άρθρο 2. Διάκριση από συγγενείς έννοιες** : Η πολιτιστική χορηγία διακρίνεται από τις ακόλουθες έννοιες, που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος νόμου: από τη «**δωρεά**», η οποία αποτελεί παροχή στον δωρεοδόχο ενός περιουσιακού αντικειμένου, χωρίς οποιοδήποτε αντάλλαγμα ή αντιστάθμισμα, από την «**επιχορήγηση**», η οποία αποτελεί καταβολή από το Δημόσιο χρηματικής ενίσχυσης σε νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες κ.λπ., για την πραγματοποίηση συγκεκριμένου έργου ή προγράμματος, από τη «**διαφήμιση**», η οποία αποτελεί παρουσίαση στο κοινό προϊόντων ή υπηρεσιών και προβολή των πλεονεκτημάτων τους, με σκοπό την παρακίνηση του κοινού να αποκτήσει τα διαφημιζόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες, από την «**προώθηση πωλήσεων**», η οποία αποτελεί κάθε δραστηριότητα, στο πλαίσιο της εμπορικής επικοινωνίας, με στόχο την αύξηση της πώλησης προϊόντων ή υπηρεσιών, με τρόπους άλλους πλην της διαφήμισης, οι οποίοι κατά κανόνα βασίζονται στην προσωπική επαφή με τον καταναλωτή, όπως προσφορές, διαγωνισμοί, εκδηλώσεις.]



(26) [Κωδικός 2026] Δαπάνες επένδυσης Κινηματογραφικής παραγωγής (άρθρο 8, του ν. 3905/2010)

[Αφορά Παρόχους Υπηρεσιών Οπτικοακουστικών Μέσων (τηλεοπτικούς σταθμούς)]

[Δείτε και κατωτέρω ΠΟΛ.1069/2018 (αναφέρεται στο έντυπο Ν) : 16. 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](#).]



Στον **κωδικό 455 (έντυπο Ν)** 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.



Προσοχή

« Στην κατάσταση αυτή που συνοποβάλλεται με το έντυπο Ε3, κατά περίπτωση, ο πίνακας της «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΔΟΘΕΝΤΩΝ ΚΑΙ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ (ΦΠΑ κ.τ.λ)» δεν υπάρχει πλέον και έχει αντικατασταθεί από υπεύθυνη δήλωση του λογιστή φοροτεχνικού της επιχείρησης, ο οποίος βεβαιώνει την ορθή υποβολή των ως άνω δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων εισοδήματος και απόδοσης έμμεσων φόρων, στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 38 του ν. 2873/2000». (ΠΟΛ 1072/2018 (Έντυπο Ε3))



3. Παράδειγμα διαχωρισμού « μονίμων » και « προσωρινών » διαφορών

Βήμα πρώτο : Έλεγχος για τυχόν αντιστροφή των « προσωρινών διαφορών », που υπήρχαν την 31/12/2016.

	ΕΤΟΣ 2016	Ποσό αναμόρφωσης	Χρήση 2017	'Αντιστροφή ή όχι'
1	Μη Καταβληθείσες στο έτος 2016, Ασφαλιστικές εισφορές, που αφορούσαν το έτος 2016 ("Προσωρινή Λογιστική Διαφορά" του 2016).	-12.000,00	Πληρώθηκε	12.000,00
2	Συναλλαγματικές Διαφορές (ζημιές) από αποτίμηση του έτους 2016. ("Προσωρινή Λογιστική Διαφορά" του 2016).	-8.000,00	Εξοφλήθηκε	8.000,00
3	ΕΝ.Φ.Ι.Α [Ποσό δόσεων χρήσης 2016, που δεν πληρώθηκε το 2016]	-2.000,00	Πληρώθηκε	2.000,00
4	Πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις, η οποία είχε αναμορφωθεί φορολογικά το 2016].	-10.000,00	Έγιναν ενέργειες για την φορολογική αναγνώριση	10.000,00
5	Πρόβλεψη υποτίμησης Χρεογράφων	-20.000,00	Πωλήθηκαν	20.000,00
6	Απόσβεςεις ενσώματων παγίων κατά το ποσό που διαφοροποιείται από τις φορολογικές (λόγω χρήσης μικρότερων συντελεστών απόσβεσης)	-20.000,00		Δεν "αντιστρέφεται"
7	Απόσβεςεις άυλων στοιχείων κατά το ποσό που διαφοροποιείται από τις φορολογικές (λόγω χρήσης μεγαλύτερων συντελεστών απόσβεσης)	5.000,00		Δεν "αντιστρέφεται"

8	Πρόβλεψη υποτιμησης Μετοχών	50.000,00		Δεν "αντιστρέφεται"
	ΣΥΝΟΛΟ	-17.000,00		
	ΠΟΣΑ ΠΟΥ " ΑΝΤΙΣΤΡΕΦΟΝΤΑΙ" ΣΤΟ 2017			52.000,00
	ΠΟΣΑ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΟΥ ΜΕΤΑΦΕΡΟΝΤΑΙ ΣΤΟ 2018	35.000,00		

Βήμα δεύτερο : Διαχωρισμός των λογιστικών διαφορών του έτους 2017, σε «μόνιμες» και « προσωρινές ».

Α/Α	<u>ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ (ΜΟΝΙΜΕΣ και ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ Ε.Λ.Π)</u>	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	<u>ΕΙΔΟΣ</u> <u>"ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ</u> <u>ΔΙΑΦΟΡΑΣ"</u>	<u>ΜΟΝΙΜΗ - "</u> <u>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ</u> <u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ</u> <u>ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ"</u>
			<u>ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ</u> <u>- " ΠΙΝΑΚΑΣ</u> <u>Ε"</u>	
1	Δαπάνες άνω των 500 ευρώ, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό τρόπο.	8.000,00		8.000,00
2	Μη καταβληθείσες εμπρόθεσμα Ασφαλιστικές εισφορές, που αφορούν το έτος 2017.	20.000,00	20.000,00	
3	Πρόστιμα, ποινές προσαυξήσεις	12.000,00		12.000,00
4	"Έξοδα φιλοξενίας (το ποσό που δεν αναγνωρίζεται)	3.000,00		3.000,00
5	Φόροι - τέλη που δεν εκπίπτουν (π.χ. Τέλος επιτηδεύματος)	1.000,00		1.000,00
6	ΕΝ.Φ.Ι.Α [Σύνολο δαπάνης 5.000, πληρωμές στο 2017, 3.000 ευρώ]	2.000,00	2.000,00	
6	Δαπάνες ψυχαγωγίας	1.800,00		1.800,00
7	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.	4.000,00		4.000,00
8	Απόσβέσεις ενσώματων παγίων κατά το ποσό που διαφοροποιείται από τις φορολογικές (λόγω χρήσης μικρότερων συντελεστών απόσβεσης)	-20.000,00	-20.000,00	
9	Απόσβέσεις άυλων στοιχείων κατά το ποσό που διαφοροποιείται από τις φορολογικές (λόγω χρήσης μεγαλύτερων συντελεστών απόσβεσης)	5.000,00	5.000,00	
10	Συναλλαγματικές Διαφορές (ζημιές) από αποτίμηση [Δεν αναγνωρίζονται φορολογικά].	5.000,00	5.000,00	

11	Πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις (κατά το ποσό που υπερβαίνει τις φορολογικές) [Δεν αναγνωρίζεται φορολογικά].	30.000,00	30.000,00	
12	Ζημιά από αποτίμηση χρεογράφων [Δεν αναγνωρίζεται φορολογικά].	15.000,00	15.000,00	
	ΣΥΝΟΛΟ	86.800,00	57.000,00	29.800,00

Βήμα τρίτο : Άθροιση των «προσωρινών διαφορών » και σύνταξη του «Πίνακα Ε ».

ΣΥΝΟΛΟ "ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ"		
ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΤΟΥΣ 2017		57.000,00
ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΤΩΝ		-52.000,00
ΣΥΝΟΛΟ		5.000,00

Βήμα τέταρτο : Υπολογισμός του «Φορολογητέου αποτελέσματος» .

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	-
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ	200.000,00
ΠΛΕΟΝ : ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ ("ΠΙΝΑΚΑΣ Ε")	5.000,00
ΠΛΕΟΝ : ΜΟΝΙΜΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ("Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης")	29.800,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ	234.800,00

Βήμα πέμπτο : Υπολογισμός των σωρευμένων «Προσωρινών διαφορών» της 31/12/2017.

ΣΩΡΕΥΤΙΚΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΤΩΝ		ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ
ΕΤΟΣ 2017		
ΑΠΟ ΤΟ ΕΤΟΣ 2016		
1	Αποσβέσεις ενσώματων παγίων κατά το ποσό που διαφοροποιείται από τις φορολογικές (λόγω χρήσης μικρότερων συντελεστών απόσβεσης)	-20.000,00
2	Αποσβέσεις άυλων στοιχείων κατά το ποσό που διαφοροποιείται από τις φορολογικές (λόγω χρήσης μεγαλύτερων συντελεστών απόσβεσης)	5.000,00

3	Πρόβλεψη υποτίμησης Μετοχών	50.000,00
	Σύνολο έτους 2016 [Παραμένουν] (1)	35.000,00
		-
	ΑΠΟ ΤΟ ΕΤΟΣ 2017	
1	Μη καταβληθείσες εμπρόθεσμα Ασφαλιστικές εισφορές, που αφορούν το έτος 2017.	20.000,00
2	ΕΝ.Φ.Ι.Α [Σύνολο δαπάνης 5.000, πληρωμές στο 2017 3.000]	2.000,00
3	Αποσβέσεις ενσώματων παγίων κατά το ποσό που διαφοροποιείται από τις φορολογικές (λόγω χρήσης μικρότερων συντελεστών απόσβεσης)	-20.000,00
4	Αποσβέσεις άυλων στοιχείων κατά το ποσό που διαφοροποιείται από τις φορολογικές (λόγω χρήσης μεγαλύτερων συντελεστών απόσβεσης)	5.000,00
5	Συναλλαγματικές Διαφορές (ζημιές) από αποτίμηση [Δεν αναγνωρίζονται φορολογικά].	5.000,00
6	Πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις (κατά το ποσό που υπερβαίνει τις φορολογικές) [Δεν αναγνωρίζεται φορολογικά].	30.000,00
7	Ζημιά από αποτίμηση χρεογράφων [Δεν αναγνωρίζεται φορολογικά].	15.000,00
8	Σύνολο έτους 2017 (2)	57.000,00
	Γενικό σύνολο (1) + (2)	92.000,00

4. «Θετικές» Λογιστικές Διαφορές – «Έντυπο Ν»

ΠΡΟΣΟΧΗ : Οι περιπτώσεις θετικών (υπέρ της επιχείρησης) φορολογικών αναμορφώσεων, δεν καταγράφονται σ' αυτό το έντυπο αρνητικά , αλλά στη δήλωση (Έντυπο Ν) , στον πίνακα « Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημιάς προστίθενται »

Έντυπο Ν (Νομικών προσώπων και Νομικών Οντοτήτων)

ΠΟΛ.1069/2018 Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2017

I. ΓΕΝΙΚΑ

Το έντυπο φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 είναι ενιαίο για όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες του [άρθρου 45](#) του ν.4172/2013, ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης των βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή τον τρόπο σύνταξης των οικονομικών τους καταστάσεων (με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα). Παρόλα αυτά, κατά την υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου της δήλωσης δεν επιτρέπεται η συμπλήρωση όλων των κωδικών και πινάκων, αλλά

συμπληρώνονται μόνο αυτοί που αφορούν στα συγκεκριμένα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με βάση την εξής κατηγοριοποίηση:

- α) Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με απλογραφικά βιβλία
- β) Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με διπλογραφικά βιβλία
- γ) Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα
- δ) Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. ή με βάση τα Ε.Λ.Π.

Στην ηλεκτρονική εφαρμογή υποβολής των δηλώσεων έκαστου φορολογικού έτους, είναι ενεργοί και ισχύουν μόνο οι κωδικοί που ορίζονται στην αντίστοιχη Απόφαση για τον τύπο και το περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Πίνακας (1)

I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ « ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ »

Υποπίνακας (1Α)

« Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται »

I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"		
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	015	
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.	116	
Ή ζημία 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	
Φορολογικά κέρδη χρήσης	016	
Φορολογική ζημία χρήσης	017	
Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται		
1. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	455	
2. Υπόλοιπο Λογ/σμού "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (ν.2238/1994)"	453	
3. Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3 άρθ. 27 ν.4172/2013)	457	
4. Μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας (άρθρο 66 ν.4172/2013)	452	
5. Διαφορά κερδών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 ν.4172/2013	446	
6.	454	
Σύνολο κερδών	024	
Υπόλοιπο ζημιών	224	

II . ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ - ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

1. Οι κωδικοί 116, 117, 118 και 119 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 συμπληρώνονται μόνο από αυτούς που εμφανίζουν διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, καθόσον διαφορετικά συμπληρώνονται μόνο οι κωδικοί 116 και 117, αντίστοιχα.

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

2. Στον κωδικό 455 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.....

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 31.12.2016 και αφορά τις χρήσεις που

έληξαν στις 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 31.12.2016 το οποίο μεταφέρεται αυτούσιο στα φορολογητέα έσοδα του φορολογικού έτους 2017 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 30.6.2016 και αφορά τις χρήσεις που έληξαν στις 30.6.2013 και 30.6.2014, μεταφέρεται αυτούσιο στα φορολογητέα έσοδα του φορολογικού έτους που λήγει στις 30.6.2018 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 δηλώνονται 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 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, καταχωρούν 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) 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 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.1076/2014 εγκύκλιο.

6. Στον κωδικό 446 αναγράφεται η διαφορά κερδών που πρέπει να συμπεριληφθεί στα αποτελέσματα του νομικού προσώπου με βάση τις διατάξεις

του [άρθρου 50](#) του ν.4172/2013, προκειμένου να τηρηθεί η αρχή των ίσων αποστάσεων. (ΠΟΛ.1069/2018 (Έντυπο Ν))



Υποπίνακας (1B)

« Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημιάς προστίθενται »

Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημιάς προστίθενται	Ποσό	Σημείωση
1. Έσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. (άρθ. 48 ν.4172/2013)	495	
2. Έσοδα που φορολογήθηκαν κατ'εφαρμογή των παρ.12 &13 του άρθρου 72 ν.4172/2013	474	
3. Υπεραξία από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου	458	
4. Υπεραξία από μεταβίβαση ημεδαπών εταιρικών ομολόγων (ν.3156/2003) και εταιρικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί από εταιρείες Ε.Ε., ΕΟΧ / ΕΖΕΣ	465	
5. Υπεραξία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, Ε.Ε., ΕΟΧ / ΕΖΕΣ)	466	
6. Υπεραξία από μεταβίβαση αυτοκινήτου	470	
7. Υπεραξία λόγω συγχώνευσης (άρθ. 52, 53 και 54 ν.4172/2013)	463	
8. Τόκοι ομολόγων που εκδίδονται από ΕΤΧΣ κατ'εφαρμογή του προγράμματος P.S.I.	467	
9. Κέρδη από διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας (παρ. 5 άρθ. 58 ν.4172/2013)	459	
10. Απαλλασσόμενα έσοδα φορέων γενικής κυβέρνησης (άρθ. 46 ν.4172/2013)	468	
11. Έσοδα αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών μη υποκείμενα σε φόρο	471	
12. Έσοδα απαλλασσόμενων Ν.Π. (άρθ. 46 ν.4172/2013) κ.λ.π	469	
13. Έσοδα απαλλασσόμενων Ν.Π. (παρ. 14 και 15 άρθρου 72 ν.4172/2013)	559	
14. Χρεωστική διαφορά λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI) των νομικών προσώπων των περιπτώσεων α' και δ' άρθ. 45 ν.4172/2013	752	
15. Ωφέλεια από τη διαγραφή χρέους στο πλαίσιο εξωδικαστικού συμβιβασμού ή σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης (άρθρο 62 ν.4389/2016)	475	
16. Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3 άρθ. 27 ν.4172/2013)	473	
17. Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων	462	
18. Κεφαλαιακά κέρδη από ανταλλαγή ομολόγων (παρ.5 άρθρου 47 ν.4172/2013)	476	
19. Ποσό που φορολογήθηκε στις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης δαπανών-τόκων (άρθρο 49 ν.4172/2013)	477	
20.	461	
Κέρδη φορολογικού έτους	029	
Ζημιά φορολογικού έτους	030	

II . ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ - ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

.....

7. Στους κωδικούς 495, 474, 458, 465, 466, 470, 463, 467, 459, 468, 471, 469, 559, 752, 475, 473, 462, 476 και 477 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 προσauxάνονται οι ζημίες του κωδικού 224 λόγω της αφαίρεσης των πιο πάνω κωδικών.

Ειδικότερα:

α) 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 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. 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.

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.

Πίνακας 4: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 Ν.4172/2013											
Πίνακας 4Α: ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 Ν.4172/2013 ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ											
α/α	Χώρα	Α.Φ.Μ.	Επωνυμία	Πλήρης Διεύθυνση	% Συμ-μετοχής	Ημ/νία κτήσης της συμμετοχής	Ποσό				
1.											
2.											
3.											
4.											
5.											
Σ Υ Ν Ο Λ Α											
Πίνακας 4Β: ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 Ν.4172/2013											
1. Ο δικαιούχος (νομικό πρόσωπο) κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 10%, επί τουλάχιστον δύο (2) έτη, της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που προβαίνει στη διανομή.							<table border="1"> <tr> <td>ΝΑΙ</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td>ΟΧΙ</td> <td>1</td> </tr> </table>	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	1
ΝΑΙ	1										
ΟΧΙ	1										
2. Ο καταβάλλων τα διανεμόμενα κέρδη (νομικό πρόσωπο) περιλαμβάνεται στους τύπους των εταιρειών που απαριθμούνται στο Μέρος Α του Παραρτήματος Ι της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ.							<table border="1"> <tr> <td>ΝΑΙ</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td>ΟΧΙ</td> <td>1</td> </tr> </table>	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	1
ΝΑΙ	1										
ΟΧΙ	1										
3. Ο καταβάλλων τα διανεμόμενα κέρδη (νομικό πρόσωπο) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό τρίτο κράτος.							<table border="1"> <tr> <td>ΝΑΙ</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td>ΟΧΙ</td> <td>1</td> </tr> </table>	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	1
ΝΑΙ	1										
ΟΧΙ	1										
4. Ο καταβάλλων τα διανεμόμενα κέρδη (νομικό πρόσωπο) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Μέρος Β του Παραρτήματος Ι της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.							<table border="1"> <tr> <td>ΝΑΙ</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td>ΟΧΙ</td> <td>1</td> </tr> </table>	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	1
ΝΑΙ	1										
ΟΧΙ	1										
<p>ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ / ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ</p> <p>Δηλώνω ότι πληρείται η ως άνω προϋπόθεση 1 του Πίνακα 4Β και ότι θα προσκομίσω στην ελεγκτική αρχή, όταν μου ζητηθεί τα σχετικά έγγραφα που βεβαιώνουν τις προϋποθέσεις 2, 3 και 4 του Πίνακα 4Β.</p> <p style="text-align: right;"><table border="1"><tr><td>ΝΑΙ</td><td>1</td></tr></table></p>								ΝΑΙ	1		
ΝΑΙ	1										

β) 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 εταίρων που τα απέκτησαν.

Επιπλέον, στον κωδικό αυτό **αναγράφονται και τα ποσά των πλεονασμάτων των αγροτικών συνεταιρισμών** του ν. [4384/2016](#) που διανέμονται στα μέλη τους, ανεξάρτητα από την καταβολή των υπόψη ποσών, προκειμένου οι εν λόγω συνεταιρισμοί να τύχουν απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος, καθόσον τα ποσά αυτά δεν φορολογούνται στο όνομά τους αλλά στο όνομα των μελών τους, σύμφωνα με τις

διατάξεις του [άρθρου 29](#) του ν.4384/2016 (σχετ. το αριθ. πρωτ. [ΔΕΑΦ Β 1068288 ΕΞ 2016/26.4.2016](#) έγγραφό μας).

γ) 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.

δ) 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.

ε) 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.1042/2015 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 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.

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), στους οποίους παρουσιάζονται τέτοια έσοδα :

81.03 Έκτακτα κέρδη

03 Κέρδη από εκποίηση μεταφορικών μέσων

04 Κέρδη από εκποίηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

05 Κέρδη από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών

ασώματων ακινητοποιήσεων]

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](#).

[Ως πολύ μικρή επιχείρηση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 2 του Παραρτήματος της Σύστασης 2003/361/ΕΚ της Επιτροπής της 6ης Μαΐου 2003, θεωρείται η επιχείρηση η οποία απασχολεί λιγότερους από δέκα εργαζομένους και της οποίας ο ετήσιος κύκλος εργασιών ή το σύνολο του ετήσιου ισολογισμού δεν υπερβαίνει τα 2 εκατομμύρια ευρώ.]

[Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), στους οποίους παρουσιάζονται τέτοια έσοδα : Ομάδα 7 Έσοδα – Υπολογαριασμός κέρδη από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας, μείον Έξοδα παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας = κέρδη από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας.]

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 εταιρειών 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](#) εγκύκλιό 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) Αναφορικά με τον κωδικό 472, ο οποίος **καταργήθηκε** για το φορολογικό έτος 2017 αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Με τις διατάξεις της υποπερ.α' της περ.β' της παραγράφου 1 του άρθρου 46 του ν. [4456/2017](#) τροποποιήθηκε το τελευταίο εδάφιο της παρ.1 του άρθρου 12 του ν.δ.3881/1958, όπως αυτό είχε προστεθεί με την παρ.1 του άρθρου 6 του ν.414/1976. Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις ορίζεται πλέον ότι οι Ο.Ε.Β. (Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων) αποτελούν οργανισμούς κοινής ωφέλειας, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, με βάση την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, από την 1η Μαρτίου 2017 και μετά, ενώ με τις προϊσχύουσες διατάξεις οι Ο.Ε.Β. φορολογούντο ως αγροτικοί συνεταιρισμοί (σχετ. [ΠΟΛ.1075/2017](#) εγκύκλιός μας).

Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένης της διαφορετικής φορολογικής μεταχείριση, θα πρέπει οι Ο.Ε.Β. για το ίδιο φορολογικό έτος (2017) να υποβάλλουν υποχρεωτικά δύο δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκ των οποίων η πρώτη (ως συνεταιρισμός) για το χρονικό διάστημα 1.1.2017 – 28.2.2017 (συμπληρώνοντας τον κωδικό 472 για τα απαλλασσόμενα έσοδά τους), ενώ η δεύτερη για το χρονικό διάστημα από

1.3.2017 – 31.12.2017 ως νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (συμπληρώνοντας τον Πίνακα 2). Η υποβολή και των δύο δηλώσεων θα γίνει χειρόγραφα στην αρμόδια για τη φορολόγησή τους Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία, μέχρι την προθεσμία που προβλέπεται από τις διατάξεις της [παρ.2](#) του [άρθρου 68](#) του ν.[4172/2013](#).

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. 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 εταίρων όσον αφορά τα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση πλοίων. Σε περίπτωση που οι ως άνω επιχειρήσεις έχουν εισόδημα και από άλλους κλάδους δραστηριότητας, συμπληρώνουν τον κωδικό 559 μόνο με τα έσοδα του ναυτιλιακού κλάδου. Εάν διανείμουν κέρδη, γίνεται επιμερισμός του ποσού των κερδών με βάση 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 αναδιάρθρωση 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.

V. ΧΡΕΩΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΤΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΟΜΟΛΟΓΩΝ - P.S.I. (v.4046/2012)	
Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς	746
Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς που αποσβέσθηκε στις προηγούμενες χρήσεις	747
Ποσό απόσβεσης χρεωστικής διαφοράς τρέχοντος φορολογικού έτους	753
Υπολειπόμενο ποσό χρεωστικής διαφοράς προς απόσβεση	748

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.

ιζ) Ο κωδικός 550, ο οποίος υπήρχε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, **καταργήθηκε** για το τρέχον φορολογικό έτος καθόσον τα ποσά της αξίας των αδειών Φ.Δ.Χ. μπορούσαν να αποσβεσθούν μέχρι και το φορολογικό έτος 2016, με βάση τις διατάξεις του ν.3888/2010.

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) και τα οποία δεν έχουν αντιμετωπισθεί ως προσωρινές διαφορές.

[Κανονικά τα ποσά αυτά, πρέπει να καταχωρηθούν στον «Πίνακα Ε » (πρώην Κ), του εντύπου Ε3, ως προσωρινή διαφορά μεταξύ «Λογιστικής » και « Φορολογικής » βάσης]

ιθ) Στον κωδικό 476 αναγράφονται τα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου με άλλους τίτλους κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παρ.5](#) του [άρθρου 47](#) του ν.4172/2013. Στον ίδιο κωδικό καταχωρούνται τα κεφαλαιακά κέρδη που έχουν προκύψει στο πλαίσιο του προγράμματος ανταλλαγής τίτλων βάσει της αριθμ. 1332/2017 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, καθόσον, όπως διευκρινίσθηκε με την [ΠΟΛ.1174/2017](#) εγκύκλιο, αποτελούν μέρος του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού δημόσιου χρέους.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση διανομής των ως άνω ποσών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της [παρ.1](#) του [άρθρου 47](#) του ν.4172/2013.

ιι) Στον κωδικό 477 αναγράφεται η δαπάνη τόκων που είχε μεταφερθεί για έκπτωση στα επόμενα φορολογικά έτη, με βάση τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθρου 49](#) του ν.4172/2013 (υποκεφαλαιοδότηση).

Επισημαίνεται ότι το προς μεταφορά ποσό που είχε μείνει ακάλυπτο για μεταφορά, μεταφέρεται στο πρώτο φορολογικό έτος στο οποίο οι πλεονάζουσες δαπάνες

τόκων του υπόψη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας υπολείπονται του οριζόμενου ποσοστού επί του EBITDA (σχετ. η [ΠΟΛ.1037/2.2.2015](#) εγκύκλιό μας).



Υποπίνακας (1Γ)

« ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ »

II . ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ - ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

.....

ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ			
α)	Διανεμόμενα κέρδη τρέχοντος φορ/κού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα	379	
β)	Διανεμόμενα κέρδη τρέχοντος φορ/κού έτους για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήμ.	380	
γ)	Διανεμόμενα κέρδη τρέχοντος φορ/κού έτους φορέων γενικής κυβέρνησης για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος	381	
	Συνολικό ποσό διανεμόμενων κερδών	430	
1.	Ποσό διανεμηθέντων κερδών του φορολογικού έτους που έληξε για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (παρ. 1 άρθ. 47 ν.4172/2013)	382	
2.	Πλέον φόρος που αναλογεί	383	
3.	Ποσό διανεμηθέντων κερδών του φορολογικού έτους που έληξε για τα οποία δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 άρθρου 47 ν.4172/2013	384	
4.	Ποσό διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων κερδών (αποθεματικών) για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (παρ. 1 άρθ. 47 ν.4172/2013)	385	
5.	Πλέον φόρος που αναλογεί	386	
6.	Αθροισμα: (382) + (383) + (385) + (386)	387	
	Κέρδη	038	
	Ζημία	338	
	Ζημία παρελθουσών χρήσεων	039	
	Ποσό διανεμηθέντων κερδών τρέχοντος φορολογικού έτους που φορολογήθηκε με την παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, το οποίο προστίθεται στις μεταφερόμενες ζημίες	078	
	ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	040	
	ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	400	

8. 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 με την προϋπόθεση ότι αυτά δεν υπερκαλύπτονται από μεταφερόμενες ζημίες παρελθουσών χρήσεων. Στην περίπτωση που συμβαίνει το αντίθετο, το αντίστοιχο ποσό αναγράφεται στον κωδικό 380 για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 47 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.

9. 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.

10. 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](#).

11. 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.

12. Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που τα αποτελέσματα του τρέχοντος φορολογικού έτους είναι ζημιογόνα (είτε λόγω ύπαρξης φορολογικών ζημιών παρελθόντων χρήσεων είτε για άλλο λόγο) και ταυτόχρονα πραγματοποιηθεί διανομή κερδών, έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1014/2018](#)

εγκύκλιο.

Ειδικότερα, το ποσό των κερδών που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται θα μεταφερθεί από τον κωδικό 387 στον κωδικό 079 προκειμένου να υπαχθεί ξεχωριστά (αυτοτελώς) σε φορολόγηση κατά την εκκαθάριση του φόρου (μετά την αναγωγή του σε μικό) και ο σχετικός φόρος υπολογίζεται στον κωδικό 080.

Σε περίπτωση που το διανεμηθέν ή κεφαλαιοποιηθέν ποσό προέρχεται από κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους (ΚΑ: 382

& 383) προστίθεται στις μεταφερόμενες ζημίες και ειδικότερα στον κωδικό 078, ενώ εάν αφορά κέρδη παρελθουσών χρήσεων (αποθεματικών) (ΚΑ: 385 & 386) τα ποσά αυτά δεν μεταφέρονται στο κωδικό 078 καθόσον δεν προστίθενται στις φορολογικές αναγνωρίσιμες ζημίες, με βάση τα αναφερόμενα στην ίδια εγκύκλιο (ΠΟΛ.1014/2018 εγκύκλιος).

13. Στην περίπτωση ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας που εντάσσεται κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους στο καθεστώς του α.ν.89/1967 και έχει ζημίες προηγούμενων φορολογικών ετών οι οποίες υπερβαίνουν τα φορολογητέα κέρδη του διαστήματος από την έναρξη του φορολογικού έτους μέχρι τον χρόνο ένταξης στις διατάξεις του α.ν.89/1967, στον κωδικό 039 συμπληρώνεται ποσό μέχρι του ύψους των φορολογητέων κερδών του διαστήματος αυτού, καθόσον για το χρονικό διάστημα από τον χρόνο ένταξης στις διατάξεις του α.ν.89/1967 και μετά εφαρμόζονται οι ειδικότερες διατάξεις του α.ν.89/1967. Όσον αφορά τυχόν ζημία που προκύπτει το διάστημα από την έναρξη του φορολογικού έτους μέχρι τον χρόνο ένταξης στις ως άνω διατάξεις, η οποία δεν καλύπτεται από τα κέρδη



Υποπίνακας (1Δ)

« ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΩΝ ΝΟΜΩΝ κ.λπ »

ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΩΝ ΝΟΜΩΝ, κ.λπ.		
1. Αφορολόγητο αποθεματικό ν.1892/1990	046	
2. Αφορολόγητο αποθεματικό ν.2601/1998	044	
3. Αφορολόγητο αποθεματικό ν.3299/2004	045	
4. Αφορολόγητο αποθεματικό άρθ. 71 ν.3842/2010	041	
5. Αφορολόγητο αποθεματικό για την μετεγκατάσταση επιχ/σεων σε επιχειρηματικά πάρκα (παρ. 3 άρθ. 62 ν.3982/2011)	099	
6. Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας (άρθ. 22Α ν.4172/2013) (Εξωλογιστικά)	060	
7. Ποσό επένδυσης για παραγωγή κινηματ/κού έργου (παρ. 9-12 άρθ.73 ν.3842/2010)	076	
8. Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία (παρ. 10 άρθ. 4 ν.3522/2010) (Εξωλογιστ.)	071	
9. Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 8 ν.3905/2010	072	
10. Κέρδη Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας που φορολογούνται στο όνομα των εργαζομένων (παρ.2 άρθρ. 72 ν.4430/2016)	053	
11.	059	
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	048
	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΑΣ	448
	ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΚΕΡΔΗ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	100

II . ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ - ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

14. 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.

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.

15. 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.

16. 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](#).

17. 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.**

18. Ο κωδικός 072 συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες τα οποία είναι υπόχρεα να εγγράφουν σε ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό το ποσό που οφείλουν να **επενδύσουν για την παραγωγή κινηματογραφικών έργων**, με βάση τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 8 του ν.3905/2010. Επίσης, κατά το φορολογικό έτος πραγματοποίησης των δαπανών για την παραγωγή κινηματογραφικών έργων, θα πρέπει να συμπληρωθεί ο κωδικός 2026 της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης», μέχρι του ποσού του αποθεματικού που έτυχε απαλλαγής, προκειμένου να μην διενεργείται διπλή έκπτωση των σχετικών ποσών που πραγματοποιούνται κατά το έτος διάθεσης του σχετικού αποθεματικού, για την επένδυση της κινηματογραφικής παραγωγής, με βάση τις ίδιες διατάξεις.

19. 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 για όσους φορείς μέσα στο έτος 2017 είναι εγγεγραμμένοι στο Γενικό Μητρώο Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας του ν. [4430/2016](#).

Από τα ποσά που καταχωρούνται στους κωδικούς 060, 076, 071, 072 και 053 μόνο το ποσό των κωδικών 060 και 072 συναθροιζόμενο με τα αποτελέσματα (κέρδη ή

ζημίες) από επιχειρηματική δραστηριότητα του ίδιου φορολογικού έτους, δημιουργεί αναγνωρίσιμη φορολογικά ζημία.

20. Οι εταιρείες ανακύκλωσης που λειτουργούν ως «Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης» προκειμένου να εκκαθαριστεί η δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 5](#) του ν.3220/2004, με βάση τις οποίες τα κέρδη τους απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος εφόσον εμφανισθούν σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, θα πρέπει, εφόσον:

α) εμφανίζουν φορολογικά κέρδη (ΚΑ:016) ταυτόχρονα να καταχωρήσουν στον κωδικό 059 ισόποσο ποσό με αυτό του κωδικού 016,

β) εμφανίζουν φορολογικές ζημίες (ΚΑ:017) να καταχωρήσουν στον κωδικό 2024 της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης ισόποσο ποσό με αυτό του κωδικού 017.

Με τον ανωτέρω χειρισμό κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος καταρχήν θα εφαρμοστούν οι διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν.3220/2004 και περαιτέρω θα υπαχθεί σε φορολόγηση τυχόν ποσό μη εκπιπτόμενων δαπανών, καθόσον αυτές δεν πρέπει να επηρεάζουν το σχηματισθέν αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν.3220/2004 και θα πρέπει να υπάγονται σε φορολόγηση στο φορολογικό έτος που αφορούν (αρ. Δ12Β 10301148 ΕΞ2011ΠΕ/23.2.2011 έγγραφό μας).

Επισημαίνεται ότι ο ανωτέρω χειρισμός αφορά τις εταιρείες ανακύκλωσης που είναι πιστοποιημένες ως συστήματα εναλλακτικής διαχείρισης και είναι ενταγμένες στο αντίστοιχο μητρώο των εταιρειών του Ελληνικού Οργανισμού Ανακύκλωσης (Ε.Ο.ΑΝ), το οποίο αποστέλλεται στη ΔΗΛΕΔ.

Επίσης, στον κωδικό 059 καταχωρείται το ποσό της τμηματικής έκπτωσης της έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης των ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ του ν.4093/2012, για την οποία παραμένει αναπόσβεστο υπόλοιπο (αρ. ΔΕΑΦΒ 1081702 ΕΞ2015/16.6.2015 έγγραφό μας), καθώς και τα κέρδη των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που λειτουργούν με τη μορφή του Ευρωπαϊκού Ομίλου Οικονομικού Σκοπού τα οποία φορολογούνται στο όνομα των μελών τους.

21. Ο κωδικός 100 συμπληρώνεται από τις οικοδομικές επιχειρήσεις, προκειμένου να προσδιορισθούν τα κέρδη τους τεκμαρτά. Για τη συμπλήρωσή του ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την [ΠΟΛ.1047/2017](#) εγκύκλιό μας.

5. « ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ (περ. β΄, ε΄ και στ΄ , άρθρου 45, Ν. 4172/2013 » – «Έντυπο Ν ».

«Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

α) ...β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,...

ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στ) κοινοπραξίες,....»

Πίνακας 1: ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ περ. β', ε' και στ' ΑΡΘΡΟΥ 45 Ν.4172/2013							
Στοιχεία Εταίρων / Μελών - Κατανομή Κερδών στους Εταίρους / Μέλη Ν.Π. που τηρούν Απλογραφικά Βιβλία							
α/α	Α.Φ.Μ. Μελών	Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία	% Συμμετοχής	Ιδιότητα	Κέρδη Φορολογούμενα στο όνομα της εταιρείας, κ.λπ. (προ φόρου) (α)	Κύριος Φόρος Εταιρείας, κ.λπ. (β)	Καθαρό Ποσό Κερδών Εταίρων/Μελών (γ) = (α) - (β)
1.							
2.							
3.							
4.							
5.							
6.							
7.							
8.							
9.							
10.							
Σ Υ Ν Ο Λ Α							

25. 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 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 ζημιά (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 εταίρων/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 νόμιμα δημοσιευμένο καταστατικό να προβλέπονται ρητά διαφορετικά ποσοστά συμμετοχής των εταίρων - 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. ([ΠΟΛ.1069/2018](#) (Έντυπο Ν))

6. « ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ (περ. γ', άρθρου 45, Ν. 4172/2013 » – «Έντυπο Ν ».

« Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

α) γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή

ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα **κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα**, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, ...»

Πίνακας 3Α4: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ (άρθ. 39 ν.4172/2013)		
Είδος Εισοδήματος	Κωδ	Ακαθάριστο Εισόδημα
Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση (εκτός του ποσού κωδ. αριθμ. 215)	200	
Δωρεάν Παραχώρηση	209	
Ιδιοχρησιμοποίηση	210	
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία που υπάγεται σε Φ.Π.Α.	211	
Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση κατοικιών	215	
Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση (άρθ. 4 ν.2234/1994 και παρ. 3 άρθ. 22 ν.4283/2014)	199	
	ΣΥΝΟΛΑ	198

Πίνακας 2: ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ περ. γ' ΑΡΘΡΟΥ 45 Ν.4172/2013					
Πίνακας 2Α: Εισόδημα από Ακίνητη Περιουσία					
Συνολικό Εισόδημα από Ακίνητα	Δαπάνες που εκπίπτουν και αφορούν τα ακίνητα (πλην ιδιοχρησιμοποίησης) (παρ. 3β και 3γ άρθ. 39 ν.4172/2013)		Δαπάνη Ιδιοχρησιμοποίησης	Κέρδος	Ζημία
	75%	100%			
Πίνακας 2Β: Λοιπά Έσοδα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα					
Έσοδα	Ακαθάριστο Ποσό	Δαπάνες που εκπίπτουν (άρθ. 22 και 23 ν.4172/2013)	Καθαρό Εισόδημα		
Εισόδ. από κεφάλαιο (πλην ακίνητ. περιουσίας)			Κέρδος	Ζημία	
Εισόδημα από υπεραξία μεταβιβ. κεφαλαίου		Χρεωστική διαφορά λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI)			
Ζημία από μεταβίβαση κεφαλαίου					
Εισόδημα από επιχειρηματικές συναλλαγές					
ΣΥΝΟΛΟ					
Λοιπά έσοδα μη φορολογούμενα					
Πίνακας 2Γ: Φορολογητέο Εισόδημα	Φορολογητέα Κέρδη:			Ζημία:	
Πίνακας 2Δ: Κατάσταση Εσόδων - Εξόδων					
A.	Εκμίσθωση Ακινήτων:		B.	Ενοίκια:	
	Μερίσματα:			Μισθοί:	
E	Κινητές Αξίες	Τόκοι:	E	Εργοδοτικές Εισφορές:	
:			Αμοιβές Τρίτων:	
Σ	Διαφημίσεις:		Ξ	Φόροι, Τέλη Χαρτοσήμου:	
O	Συνδρομές:		O	Ανέγερση Ακινήτων:	
	Χορηγίες:			Δαπάνες Ακινήτων:	
Δ	Επιδότησεις Δημοσίου:		Δ	Για πραγματοποίηση σκοπού:	
A	Λοιπά Έσοδα:		:	
	Σύνολο ΕΣΟΔΩΝ:			Σύνολο ΕΞΟΔΩΝ:	

26. 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 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.

Οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων

πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης, οι οποίες με τις διατάξεις της περιπτ. στ' του [άρθρου 46](#) του ν. [4172/2013](#), όπως αυτή προστέθηκε με την [παρ.1](#) του [άρθρου 61](#) του ν. [4465/2017](#), απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος και δεδομένου ότι υποχρεούνται στην υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, σε περίπτωση που αποκτούν εισοδήματα συμπληρώνουν ποσό δαπανών ίσο με τα δηλούμενα έσοδα κατά την συμπλήρωση του Πίνακα 2, προκειμένου κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να μην υπάγονται σε φορολόγηση ([ΠΟΛ.1148/2017](#)).

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και για τους ΟΤΑ, οι οποίοι με βάση τις διατάξεις της [παραγράφου 7](#) του [άρθρου 47](#) του ν. [4172/2013](#), όπως αυτή προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. [4483/2017](#), απαλλάσσονται της φορολόγησης για το τεκμαρτό εισόδημα που αποκτούν από την δωρεάν παραχώρηση των ακινήτων τους, σε Ν.Π.Δ.Δ. και σε φορείς του Δημοσίου, και για την εξυπηρέτηση αναγκών που ρητά αναφέρονται στις διατάξεις αυτές. Επομένως, και στην περίπτωση αυτή τα υπόψη νομικά πρόσωπα συμπληρώνουν ποσό δαπανών ίσο με τα δηλούμενα έσοδα κατά την συμπλήρωση του Πίνακα 2, προκειμένου κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να μην υπάγονται σε φορολόγηση για το σχετικό εισόδημα που απαλλάσσονται της φορολογίας ([ΠΟΛ.1157/2017](#)).

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](#) έγγραφό μας).

Στον **πίνακα 2B** 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 θα διαμορφώσει το φορολογητέο εισόδημα και θα μεταφερθεί στους κωδικούς 029 ή 030 κατά περίπτωση.

Ειδικά, οι **Φορείς Γενικής Κυβέρνησης** που είναι είτε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, είτε νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου δεν 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.

Επιπλέον, 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 αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους.

Επίσης, στην περίπτωση αυτή 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.

Επίσης, στον **πίνακα 2B** και στο πεδίο «Λοιπά έσοδα μη φορολογούμενα» καταχωρούνται τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ.γ' του [άρθρου 45](#) του ν.4172/2013 κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου εισοδήματος, **όπως οι εισφορές (συνδρομές) και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, τα έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων, δωρεές τρίτων, λαχειοφόρους κληρώσεις, κλπ.** (σχετ. η [ΠΟΛ.1044/10.2.2015](#) εγκύκλιος). Στον ίδιο πεδίο αναγράφονται και τα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου με άλλους τίτλους κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παρ.5](#) του [άρθρου 47](#) του ν.4172/2013.

Τέλος, στον πίνακα 2Δ έχει ενσωματωθεί η κατάσταση Εσόδων-Εξόδων, προκειμένου να αναγράφονται τα συνολικά έσοδα και έξοδα των υπόψη νομικών προσώπων. (ΠΟΛ.1069/2018 (Έντυπο Ν))

7. Εισοδημα από Κεφάλαιο – «Έντυπο Ν »

Πίνακας 3: ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΗΓΕΣ					
3Α: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ					
Πίνακας 3Α1: ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ (άρθ. 36 ν.4172/2013)					
Πίνακας 3Α1α: Μερίσματα ημεδαπής πλην αυτών που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013					
α/α	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π.	Παρακρατηθείς Φόρος	
1.					
2.					
3.					
ΣΥΝΟΛΑ					
Πίνακας 3Α1β: Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής κ.μ. της Ε.Ε. πλην αυτών που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013					
α/α	Χώρα	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π.	Παρακρατηθείς Φόρος
1.					
2.					
3.					
ΣΥΝΟΛΑ					
Πίνακας 3Α1γ: Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής τρίτων χωρών					
α/α	Χώρα	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π. (βάσει Σ.Α.Δ.Φ.)	Παρακρατηθείς Φόρος
1.					
2.					
3.					
ΣΥΝΟΛΑ					
Πίνακας 3Α1δ: Μερίσματα ημεδαπής από κέρδη παρελθουσών χρήσεων που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013					
α/α	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π.	Παρακρατηθείς Φόρος	
1.					
2.					
3.					
ΣΥΝΟΛΑ					
Πίνακας 3Α1ε: Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής κ.μ. της Ε.Ε. από κέρδη παρελθουσών χρήσεων που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013					
α/α	Χώρα	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π.	Παρακρατηθείς Φόρος
1.					
2.					
3.					
ΣΥΝΟΛΑ					

Πίνακας 3Α2: ΤΟΚΟΙ (άρθ. 37 ν.4172/2013)					
α/α	Τόκοι Απαλλασσόμενοι		Τόκοι Υποκείμενοι σε Παρακράτηση		
			Ακαθάριστο Ποσό	Παρακρατηθείς Φόρος	
1.					
2.					
3.					
ΣΥΝΟΛΑ					
Πίνακας 3Α3: ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ (άρθ. 38 ν.4172/2013)					
α/α	Χώρα	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Παρακρατηθείς Φόρος	
1.					
2.					
3.					
ΣΥΝΟΛΑ					
Πίνακας 3Α4: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ (άρθ. 39 ν.4172/2013)					
Είδος Εισοδήματος				Κωδ	Ακαθάριστο Εισόδημα
Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση (εκτός του ποσού κωδ. αριθμ. 215)				200	
Δωρεάν Παραχώρηση				209	
Ιδιοχρησιμοποίηση				210	
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία που υπάγεται σε Φ.Π.Α.				211	
Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση κατοικιών				215	
Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση (άρθ. 4 ν.2234/1994 και παρ. 3 άρθ. 22 ν.4283/2014)				199	
ΣΥΝΟΛΑ				198	

3B: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ				
Πίνακας 3B1: ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ				
α/α	Α.Φ.Μ. Συμβολαιογράφου	Αριθμός Συμβολαίου	Υπεραξία	Ζημία
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				
ΣΥΝΟΛΑ				
Πίνακας 3B2: ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΤΙΤΛΩΝ (άρθ. 42 ν.4172/2013)				
α/α	Είδος Τίτλου		Υπεραξία	Ζημία
1.	Μετοχές μη εισηγμένες			
2.	Μετοχές και άλλες κινήτες αξίες εισηγμένες			
3.	Μεριδία ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες			
4.	Κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια			
5.	Εταιρικά ομόλογα			
6.	Παράγωγα			
ΣΥΝΟΛΑ				

27. 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, συμψηφισμένου 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 συμπληρώνουν τους πίνακες 3 Α1α, 3 Α1β, 3 Α1γ, 3 Α1δ και 3 Α1ε, κατά περίπτωση, ως ακαθάριστο ποσό 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 θυγατρικής τρίτων χωρών»** αναγράφεται το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε για τα εισπραττόμενα μερίσματα που αποκτώνται από αλλοδαπή θυγατρική εταιρεία με έδρα σε τρίτη χώρα. Στο ίδιο πίνακα αναγράφεται και το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος στις περιπτώσεις που υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), με βάση την οποία επιτρέπεται ο συμψηφισμός του ([ΠΟΛ.1232/21.10.2015](#) εγκύκλιος).

Στον **πίνακα 3Α4 και στον κωδικό 209** καταχωρείται 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. ([ΠΟΛ.1069/2018](#) (Έντυπο Ν))

Υπολογισμός Φόρων – «Έντυπο Ν »

Πίνακας (2)

II. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ

II. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ					
ΝΕΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ (μειωμένη προκαταβολή)	950	ΝΑΙ	1	Χρόνος έναρξης εργασιών (νέας επιχ.):	
1. Φόρος κερδών _____ x 100%					049
2. Μείον παρακρατηθείς φόρος από πηγή Ελλάδος					050
3. Προκαταβολή τρέχοντος φορολογικού έτους					051

II . ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ - ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

22. Στους **κωδικούς 049, 050 και 051** υπολογίζεται η προκαταβολή του τρέχοντος φορολογικού έτους. Επισημαίνεται ότι για τον φόρο επί των κερδών που υπολογίζεται στον κωδικό 080 δεν υπολογίζεται προκαταβολή φόρου ([ΠΟΛ.1014/2018](#)). (ΠΟΛ.1069/2018 (Έντυπο Ν))

Πίνακας (3)

III. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ

III. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ	
Εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή	610
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή	620

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

(ΠΟΛ.1069/2018 (Έντυπο Ν))

Πίνακας (4)

IV. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ (ν. 3908/2011)

IV. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ (ν.3908/2011)	
Συνολική δικαιούμενη απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει της εκδοθείσας απόφασης ολοκλήρωσης	576
Απαλλαγή καταβολής φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος	577
Υπόλοιπο απαλλαγής καταβολής φόρου	578

24. 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. (ΠΟΛ.1069/2018 (Έντυπο Ν))

VI. ΧΡΕΩΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΚΙΝΔΥΝΟΥ (παρ. 3 άρθ. 27 ν.4172/2013)	
Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς	811
Ποσό απόσβεσης χρεωστικής διαφοράς τρέχοντος φορολογικού έτους	812
Υπολειπόμενο ποσό χρεωστικής διαφοράς προς απόσβεση	813

III. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.λπ.		
Φόρος που αναλογεί: [521] _____ x 29% x 13%	004	
Φόρος που αναλογεί με βάση τις διατάξεις της παρ.1 άρθρ.47 ν.4172/2013: _____ x 29% x 13%	080	
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγματοποίησης επενδύσεων)	579	
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθ. 43 και παρ. Β2 άρθ. 44 ν.4030/2011)	575	
Άθροισμα: [(004) + (080) - (579) - (575)]	700	(α)
(-) Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση	009	
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε	090	
Φόρος που προκαταβλήθηκε	008	
Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (παρ.3 άρθρ.68 ν.4172/2013)	052	
Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών	111	
Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012)	751	
Φόρος αλλοδαπής	600	
Άθροισμα: (009) + (090) + (008) + (052) + (111) + (751) + (600)	701	(β)
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό	012	(β) - (α) = (δ)
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	011	(α) - (β) = (γ)
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	014	
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	006	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	007	
Τέλος επιτηδεύματος (άρθ. 31 ν.3986/2011)	911	
Άθροισμα: (011) + (014) + (006) + (007) + (911)	702	(ε)
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	704	(ε) - (δ)
Πιστωτικό ποσό	703	(δ) - (ε)
Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012	749	(στ)
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	750	(δ) - (ε) - (στ)

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 του άρθρου 19 του ν.4384/2016.**

2. Στον **κωδικό 080** υπολογίζεται ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη, όπως προκύπτουν από τον **κωδικό 079**. Ο φόρος που προκύπτει από τη φορολόγηση του ποσού αυτού, δεδομένου ότι αποτελεί φόρο επί κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμψηφίζεται με τους αναφερόμενους στην [παρ. 3](#) του [άρθρου 68](#) του ν. [4172/2013](#), εφαρμοζομένων όσων έχουν διευκρινισθεί από τη Διοίκηση αναφορικά με την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος, χωρίς όμως να βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 71](#) του ίδιου νόμου ([ΠΟΛ.1014/2018](#)).

3. 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).

4. 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 τυχόν 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.

5. 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.1045/2018](#) Απόφαση Α.Α.Δ.Ε.).

6. 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.

7. Στον **κωδικό 052** αναγράφεται το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από η με δαπή 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](#) εγκύκλιος). 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.

8. 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 2017 και των οποίων η οικοδομική άδεια εκδόθηκε μετά την 1.1.2006.

9. 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).

10. Ο **κωδικός 751** συμπληρώνεται από τις **τραπεζικές επιχειρήσεις** και αναγράφεται το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενων χρήσεων (οικονομικών ετών 2013, 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016) που συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, 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 2017 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).

11. 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 αποδίδονται από τον μισθωτή όχι με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος αλλά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ του χειρόγραφα με καταληκτική ημερομηνία τη λήξη υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους που αφορούν.

12. 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.

Συνεπώς, για τις εγκαταστάσεις που δεν νοούνται ως υποκαταστήματα για τις ανάγκες επιβολής του τέλους επιτηδεύματος και οι οποίες δηλώνονται στον κωδικό 008 του εντύπου Ε3, δεν υπολογίζεται τέλος επιτηδεύματος.

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

14. 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.

