Σύλλογος Επαγγελματιών Λογιστών Κέρκυρας- Σ.Ε.Λ.ΚΕ

Σεμινάριο 6-2-2019

Φορολογία Νομικών Προσώπων - Οι κυριότερες αλλαγές

Σημειώσεις

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

Οι αλλαγές και οι προσθήκες στο νέο έντυπο Ε3 του φορ. έτους 2018

Παραθέτουμε τις βασικές αλλαγές και προσθήκες του εντύπου Ε3 του φορολογικού έτους 2018 σε σχέση με το αντίστοιχο του έτους 2017. *[Το νέο έντυπο Ε3 μπορείτε να το δείτε στην απόφαση Α.1034/2019]*

1) Προστέθηκε Κωδικός 011 (Αγρότες - μέλη συνεταιρισμών που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 8 του ν.4384/2018).

Αφορά τους αγρότες οι οποίοι είναι μέλη αγροτικών συνεταιρισμών και για τους οποίους δεν θα επιβάλλεται τέλος επιτηδεύματος.



ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ
Υποβάλλεται σε ένα αντίτυπο και συνοδεύει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Δ.Ο.Υ. ΥΠΟΒΟΛΗΣ
Φορολογικό έτ
002 Από
ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ (1) 003
ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 004
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 στις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.3986/2011	008													
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							
Αγρότες - Μέλη αγροτικών συνεταιρισμών που πληρούν τις προυποθέσεις του άρθρου 8 του ν.4384/2016	011	1												
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



Αγρότες - Μέλη αγροτικών συνεταιρισμών που πληρούν τις προυποθέσεις του άρθρου 8 του ν.4384/2016	011	1

2) Προστέθηκε ο κωδικός 023



ΠΙΝΑΚΑΣ Α΄. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

Α.Φ.Μ.	020		Κωδικός Αριθμός Κύριας Δραστηριότητας	021		Κ. Α. Δ. που αντιστοιχεί στα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα	022
Γράψτε τη δραστηριότητα με τα μεγαλύτερα έσοδα						Επιμερισμός Πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών ανά Κ.Α.Δ.	023
ΕΠΩΝΥΜΟ Α΄		ΕΠΩΝΥΜΟ Β΄		ΟΝΟΜΑ		ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡ	
ΕΠΩΝΥΜΙΑ (Μη Φυσικού Προσώπου)							

Ο κωδικός ενημερώνεται από τον **νέο αναλυτικό υποπίνακα** του εντύπου στον οποίο αναλύονται οι πωλήσεις ανά ΚΑΔ, αλλά και ανά δραστηριότητα.

023	Επιμερισμός Πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιων ανά Κ.Α.Δ. (έως 3ο Βαθμό)			Εμπορική δραστηριότητα		Παραγωγική δραστηριότητα		Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα		Παροχή Υπηρεσιών	
	Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών										
	Κ.Α.Δ 3ου Βαθμού	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	ΚΥΡΙΑ/ΔΕΥΤΕΡΕΥΟΥΣΑ	161		261		361		461	
			Κ	001		001		001		001	
			Δ	002		002		002		002	
			Δ	003		003		003		003	
			Δ	004		004		004		004	
			ΥΠΟΛΟΙΠΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	005		005		005		005	

3) Στον πίνακα Β προστέθηκε ο υποπίνακας 051 (Ελεγχόμενες αλλοδαπές επιχειρήσεις)

ΠΙΝΑΚΑΣ Β΄. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Απασχολούμενο Προσωπικό		
Αριθμός απασχολούμενων ατόμων	025	
Αριθμός μισθωτών	026	
Εποχιακά απασχολούμενο προσωπικό	027	

Κριτήρια Μεγέθους Οντοτήτων αρ.2 ν.4308/2014			
Φορολογικά Έτη	2016	2017	2018
Κύκλος Εργασιών			
Σύνολο Ενεργητικού			
Μέσος Όρος Προσωπικού			

051 Ελεγχόμενες αλλοδαπές επιχειρήσεις (ΕΑΕ) για την εφαρμογή του αρ.66 του ν.4172/2013

Κριτήρια περ.α΄ παρ.1 του άρθρου 66 του ν.4172/2013	Α.Φ.Μ.	Επωνυμία	Χώρα εγκατάστασης	Ποσοστό βάσει κριτηρίου περ. α΄ παραγράφου 1 άρθρ. 66 του ν.4172/2013

037 Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις (αρ.2 ν.4172/2013)ημεδαπής/αλλοδαπής

Χώρα	Α.Φ.Μ.	Επωνυμία	Ποσοστό

038 Στοιχεία Μετόχων Ανωνύμων Εταιριών Μη Εισηγμένων

Α.Φ.Μ.	Μέτοχοι	Αριθ. Μετοχών	%	Είδος Μετοχών
Σύνολο				

039 Ενεργές Ιστοσελίδες Επιχείρησης

040 Ενεργοί Επαγγελματικοί Λογαριασμοί Επιχείρησης

Επωνυμία Παρόχων Υπηρεσιών Πληρωμών	Αριθμός Λογαριασμού Πληρωμών ****4ψηφία	Μοναδικός Αριθμός Τερματικού (TID)

041 Ενεργά Τερματικά POS

Ημ/νία Υπογραφής/Ενεργοπ. Σύμβασης	Μοναδικός Αριθμός Τερματικού (TID)	Πάροχος Υπηρεσίας Αποδοχής Πράξεων Πληρωμής (acquirer)

042 Ενεργές Ηλεκτρονικές Δι

Διενέργεια Ηλεκτρονι

Πώληση αγαθών μέσω Διαδικτύου

Παροχή υπηρεσιών μέσω Διαδικτύο

045 Στοιχεία Συνεργαζόμενων Η

Χώρα	Α.Φ.Μ.

Υποχρέωση Απογραφ

046	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	2

Συνολικά Αποτελέσμ

Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	0
Καθαρά Αποτελέσματα	0

Ιδιότητες προσώπων

049	Ο δηλών είναι:	05
1	Επιχειρηματίας	1
2	Αντιπρόσωπος	2
3	Νόμιμος Εκπρόσωπος	3
4	Αντίκλητος	
5	Εκ/στής ή Συν. Πτώχευσης	
6	Δικ. Συμπαραστάτης	

051 Ελεγχόμενες αλλοδαπές επιχειρήσεις (ΕΑΕ) για την εφαρμογή του αρ.66 του ν.4172/2013

Κριτήρια περ.α΄ παρ.1 του άρθρου 66 του ν.4172/2013	Α.Φ.Μ.	Επωνυμία	Χώρα εγκατάστασης	Ποσοστό βάσει κριτηρίου περ. α΄ παραγράφου 1 άρθρ. 66 του ν.4172/2013

ΠΟΛ.1076/17.3.2014 Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του ν.4172/2013 αναφορικά με τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (ΕΑΕ) [*Όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1211/24.9.2014*.**]**

ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του ν.4172/2013.

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23.07.2013), αναφορικά με τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (ΕΑΕ) και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013) προσαρμόστηκε η εσωτερική φορολογική νομοθεσία στις υποδείξεις/οδηγίες του Ψηφίσματος του Συμβουλίου της 8ης Ιουνίου 2010 για το συντονισμό των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών (ΕΑΕ) και περί υποκεφαλαιοποίησης εντός της ΕΕ (2010/C 156/01) αλλά και της Ανακοίνωσης της Επιτροπής (COM(2007) 785), με την οποία συστήνεται η εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας εντός της ΕΕ και όσον αφορά τρίτες χώρες με Κανόνες για τις ΕΑΕ.

Συγκεκριμένα, εισήχθησαν για πρώτη φορά στο εσωτερικό μας δίκαιο κανόνες για την αποτροπή της φοροαποφυγής των ημεδαπών εταιρειών μέσω της μεταφοράς των εσόδων τους σε θυγατρικές που βρίσκονται σε χώρες με χαμηλή φορολογία.

Το πεδίο εφαρμογής των κανόνων αυτών ορίζεται γενικά με αναφορά σε κριτήρια που αφορούν στον έλεγχο της αλλοδαπής εταιρείας (ΕΑΕ), το ικανοποιητικό επίπεδο φορολόγησής της, στη δραστηριότητα και στον τύπο των εσόδων της.

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού εισήχθησαν διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών που αφορούν στη **συμπερίληψη στο φορολογητέο εισόδημα φορολογούμενου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, του μη διανεμηθέντος εισοδήματος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:**

α) ο φορολογούμενος, μόνος του ή από κοινού με τα συνδεδεμένα πρόσωπα, όπως αυτά ορίζονται στην περ. ζ' του άρθρου 2, κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, μετοχές, μερίδια, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

β) το παραπάνω αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα υπόκειται σε φορολογία σε μη συνεργάσιμο κράτος ή κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, ήτοι σε ειδικό καθεστώς που επιτρέπει ουσιωδώς χαμηλότερο επίπεδο φορολογίας από ό,τι το γενικό καθεστώς,

γ) άνω του τριάντα τοις εκατό (30%) του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις κατηγορίες που ορίζονται στην παράγραφο 3,

δ) το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα δεν είναι εταιρεία, της οποίας η κύρια κατηγορία μετοχών αποτελεί αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά.

Επισημαίνεται ότι το ως άνω φορολογητέο εισόδημα του μη διανεμηθέντος εισοδήματος του αλλοδαπού νομικού προσώπου υπολογίζεται με βάση το ποσοστό συμμετοχής του φορολογούμενου σε αυτό, όπως αυτό ορίζεται στην περ. α', το οποίο σε κάθε περίπτωση είναι μεγαλύτερο του 50%. Στην περίπτωση κατά την οποία η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής πληρείται από κοινού από συνδεδεμένα πρόσωπα, το φορολογητέο εισόδημα υπολογίζεται από κάθε

φορολογούμενο ξεχωριστά, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του.
3. Με την παράγραφο 2 προβλέπεται ότι σε περίπτωση που το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. ή κάτοικος χώρας που είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον Ε.Ο.Χ. **και υφίσταται και εφαρμόζεται συμφωνία ανταλλαγής πληροφοριών, ανάλογης με την ανταλλαγή πληροφοριών,** κατόπιν αιτήσεως που προβλέπεται στην Οδηγία 2011/16/ΕΕ, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 περί ελεγχόμενων εταιρειών, εκτός εάν η εγκατάσταση ή η οικονομική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας συνιστά επίπλαστη κατάσταση που δημιουργήθηκε με ουσιαστικό σκοπό την αποφυγή του αναλογούντος φόρου. Επομένως, προκειμένου να μην εφαρμοσθούν οι διατάξεις της παραγράφου 1, στην περίπτωση φορολογικού κατοίκου κράτους-μέλους της Ε.Ε. ή χώρας που είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον ΕΟΧ, απαιτείται η απόδειξη περί επιδίωξης από την ΕΑΕ πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας (π.χ. η αλλοδαπή εταιρία να πραγματοποιεί ουσιαστική επιχειρηματική δραστηριότητα στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένη, δηλαδή να έχει αποδεδειγμένα φυσική υπόσταση στη χώρα εγκατάστασής της, ήτοι έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, μόνιμα απασχολούμενο προσωπικό, κλπ., να είναι φορολογικός κάτοικος της αλλοδαπής χώρας στην οποία έχει την έδρα της και να φορολογείται εκεί, κλπ).
4. Με την παράγραφο 3 ορίζονται οι κατηγορίες εισοδήματος που λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή του στοιχείου γ' της παραγράφου 1 (καθαρό εισόδημα προ φόρων). Συγκεκριμένα, εφόσον άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) της αντίστοιχης κατηγορίας εισοδήματος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας προέρχεται από συναλλαγές με το φορολογούμενο ή με τα συνδεδεμένα με αυτό πρόσωπα, **λαμβάνονται υπόψη οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος:**
α) τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,
β) δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από πνευματική ιδιοκτησία,
γ) μερίσματα και εισόδημα από τη μεταβίβαση μετοχών,
δ) εισόδημα από κινητά περιουσιακά στοιχεία (π.χ. εμπορεύματα, κλπ),
ε) εισόδημα από ακίνητη περιουσία, εκτός εάν το κράτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν θα είχε δικαίωμα να φορολογήσει το εισόδημα βάσει συμφωνίας που έχει συναφθεί με τρίτη χώρα,
στ) εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.
Επισημαίνεται, ότι για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του ν. 4172/2013, ήτοι την προσαύξηση του φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου με το αδιανέμητο εισόδημα της αλλοδαπής εταιρείας, αρκεί έστω και μια κατηγορία εισοδήματος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας να προέρχεται από συναλλαγές με τον φορολογούμενο με βάση το οριζόμενο στις πιο πάνω διατάξεις ποσοστό, δηλαδή άνω του 50% της αντίστοιχης κατηγορίας εισοδήματος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας να προέρχεται από συναλλαγές με το φορολογούμενο ή με τα συνδεδεμένα με αυτό πρόσωπα.
5. Με την παράγραφο 4 καθορίζεται ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος που επιβάλλεται στις κατηγορίες εισοδήματος που αναφέρονται στην προηγούμενη

παράγραφο. Συγκεκριμένα, τα υπόψη εισοδήματα υπολογίζονται στη βάση του φορολογικού έτους και με το φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων σύμφωνα με το Δεύτερο Μέρος του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ή με το φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων σύμφωνα με το Τρίτο Μέρος, κατά περίπτωση.

6. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ως φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του μη διανεμηθέντος εισοδήματος της ΕΑΕ του οικείου φορολογικού έτους, όπως αυτό προκύπτει από τον επίσημο ισολογισμό του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας ή από οποιοδήποτε άλλο αντίστοιχο επίσημο στοιχείο που προβλέπεται από την νομοθεσία της αλλοδαπής του οικείου φορολογικού έτους, κατά το μέρος που αναλογεί στον φορολογούμενο - μέτοχο με βάση το ποσοστό συμμετοχής του και όχι μόνο το εισόδημα των περ. α' έως στ' της παρ. 3 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε. του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Στην περίπτωση κατά την οποία το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας λήγει σε διαφορετικό χρόνο από αυτό του ημεδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας - μετόχου, λαμβάνεται υπόψη το μη διανεμηθέν εισόδημα όπως προκύπτει από τον επίσημο ισολογισμό του τελευταίου φορολογικού έτους. Για παράδειγμα, ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, της οποίας το φορολογικό έτος λήγει στις 31.12.2014, η οποία συμμετέχει με ποσοστό μεγαλύτερο του 50% στο κεφάλαιο αλλοδαπού νομικού προσώπου, του οποίου το φορολογικό έτος λήγει στις 30 Ιουνίου κάθε έτους και πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 66 του ΚΦΕ (ν.4172/2013), θα λάβει υπόψη το μη διανεμηθέν εισόδημα του αλλοδαπού νομικού προσώπου όπως αυτό προκύπτει από τον ισολογισμό του φορολογικού έτους που έληξε την 30.06.2014, για τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Το υπόψη εισόδημα νοείται ότι έχει αποκτηθεί από το ημεδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, στο τέλος του οικείου φορολογικού έτους του εν λόγω προσώπου ή οντότητας. Ως εκ τούτου, στις περιπτώσεις που ημεδαπό πρόσωπο συμμετέχει σε αλλοδαπή εταιρεία φορολογικό κάτοικο κράτους που δεν εντάσσεται στη ζώνη του ευρώ, το φορολογητέο εισόδημά του, όπως υπολογίζεται με βάση τις κοινοποιούμενες διατάξεις, θα μετατραπεί σε ευρώ λαμβάνοντας υπόψη τη συναλλαγματική ισοτιμία της τελευταίας εργάσιμης ημέρας του φορολογικού έτους του ημεδαπού προσώπου ή οντότητας.

Επισημαίνεται ότι, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 9 του ν.4172/2013, ο φορολογούμενος δικαιούται να μειώσει το ποσό του καταβλητέου φόρου εισοδήματος κατά το ποσό του φόρου εισοδήματος νομικού προσώπου που τυχόν καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα αυτό.

Στο χρόνο κατά τον οποίο, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προβεί σε διανομή των κερδών, τα οποία έχουν υπαχθεί σε φορολογία σύμφωνα με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, τα ποσά αυτά απαλλάσσονται της φορολογίας, κατά το μέρος που έχουν φορολογηθεί, δεδομένου ότι σε διαφορετική περίπτωση θα υπήρχε διπλή φορολόγηση του υπόψη εισοδήματος.

Οι κοινοποιούμενες διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4172/2013 έχουν εφαρμογή για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1.1.2014 και μετά, ήτοι για τα μη διανεμηθέντα κέρδη αλλοδαπών ελεγχόμενων εταιρειών που προκύπτουν από την

ημερομηνία αυτή και μετά και ως εκ τούτου δεν καταλαμβάνουν τα μη διανεμηθέντα κέρδη παρελθουσών χρήσεων των εταιρειών αυτών.

7. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

Ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, της οποίας η χρήση λήγει στις 31.12.2014, κατέχει το 60% των μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο μετοχών αλλοδαπής εταιρείας η οποία είναι εγκατεστημένη σε κράτος μη συνεργάσιμο.

Με βάση τον τελευταίο επίσημο ισολογισμό της αλλοδαπής εταιρείας προκύπτουν τα ακόλουθα:

Το συνολικό καθαρό ποσό τόκων και δικαιωμάτων που έχει αποκτήσει η αλλοδαπή εταιρεία εντός του οικείου φορολογικού έτους ανέρχεται σε € 400.000 και 250.000, αντίστοιχα, ενώ τα καθαρά κέρδη προ φόρων ανέρχονται σε€ 1.000.000. Η υπόψη εταιρεία δεν έχει άλλα εισοδήματα που αναφέρονται στις κατηγορίες της παρ. 3 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε.

Επομένως, το καθαρό εισόδημα προ φόρων που πραγματοποιεί η αλλοδαπή εταιρεία και εμπίπτει στις ανωτέρω κατηγορίες ανέρχεται σε ποσοστό 65% ([(400.000+250.000)/1,000.0000)*100]=65%) του συνολικού καθαρού κέρδους αυτής, δηλαδή σε ποσοστό μεγαλύτερο του 30%.

Με βάση τα βιβλία της ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας διαπιστώνεται ότι έχει καταβάλλει στην υπόψη αλλοδαπή εταιρεία ποσά τόκων και δικαιωμάτων, ύψους €300.000 και €50.000, αντίστοιχα, δηλαδή καλύπτει ποσοστό μεγαλύτερο του 50% των εισοδημάτων της αλλοδαπής για μία εκ των δύο κατηγοριών εισοδήματος (75% και 20%, αντίστοιχα).

Επομένως, η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία θα υπολογίσει ως φορολογητέο εισόδημα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 το ποσό των €600.000 (€1.000.000*60%).

8. Τέλος, σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται για τις εταιρείες που έχουν συσταθεί και λειτουργούν σύμφωνα με το ν.27/1975 και το ν.δ.2687/1953, καθόσον στις διατάξεις της παρ. 15 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι, δεν εφαρμόζονται για τις εταιρείες αυτές οι διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 4 του ίδιου νόμου.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις εταιρίες, νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κατά το μέρος που τα κεφάλαιά τους είτε προέρχονται από ναυτιλιακή δραστηριότητα ή αποτελούν επενδύσεις από ναυτιλιακά κεφάλαια και εφόσον ανήκουν σε συνδεόμενα με τις εταιρίες που έχουν συσταθεί και λειτουργούν σύμφωνα με τον ν.27/1975 και το ν.δ. 2687/1953 φυσικά πρόσωπα, καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, οι διατάξεις που διέπουν τη φορολογία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και των συνδεόμενων φυσικών προσώπων, μόνο σε σχέση με το εισόδημα που απορρέει από τις επιχειρήσεις αυτές, δεν θίγονται από τις διατάξεις του ίδιου νόμου.

4) Διορθώθηκε το λεκτικό υπολογισμού του υποπίνακα Δ10 του πίνακα Δ



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 EBITDA (Δ΄12+Δ΄11)	124			224			324			424	
Δ11	Αποσβέσεις	125			225			325			425	
Δ12	Αποτελέσματα προ φόρων και τόκων EBIT	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	

5) Αντικαταστάθηκε η περίπτωση στ' του πίνακα ΣΤ

η νέα περίπτωση:

(στ) Μείον: Αφορολόγητο αποθεματικό άρ.71 Α ν.4172/2013	145			245	

Τα κέρδη της επιχείρησης από την πώληση προϊόντων παραγωγής της, για την οποία παραγωγή χρησιμοποιήθηκε ευρεσιτεχνία διεθνώς αναγνωρισμένη στο όνομα της ίδιας επιχείρησης που αναπτύχθηκε από την ίδια, απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος για τρεις συνεχόμενες χρήσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν για πρώτη φορά έσοδα από την πώληση των πιο πάνω προϊόντων. Η απαλλαγή χορηγείται και όταν τα προϊόντα παράγονται σε εγκαταστάσεις τρίτων. Επίσης, καταλαμβάνει και τα κέρδη που προέρχονται από παροχή υπηρεσιών, όταν αυτή αφορά σε εκμετάλλευση ευρεσιτεχνίας, επίσης διεθνώς αναγνωρισμένης.

Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε στο περσινό έντυπο.

(στ) Μείον: Το κέρδος του άρθρ. 71 του ν. 3842/2010	145			245	

6) Προστέθηκε στην περίπτωση θ' του πίνακα ΣΤ' [Αφορά Ατομικές επιχειρήσεις] η υπεραξία μεταβίβασης αυτοκινήτου (άρθρο 10 ν.2579/1998)

Νέο

(θ) Μείον: Υπεραξία μεταβίβασης αυτοκινήτου (άρθρο 10 ν. 2579/1998 & άρθρο 5 ν.δ.1146/1972)[13]	148			248	

Παλαιό

(θ) Μείον: Αξία πώλησης οχήματος Ι.Χ. (άρθρ. 5 του ν. 1146/1972)[13]	148			248	

7) Αντικαταστάθηκε η περίπτωση ιβ' του πίνακα ΣΤ'

Στους κωδικούς της περίπτωσης αυτής συμπληρώνονται τα ποσά επένδυσης για παραγωγή κινηματογραφικού έργου που ισχύουν με τις νέες διατάξεις του άρθρου 71Ε του ΚΦΕ μετά την κατάργηση των σχετικών παραγράφων του άρθρου 73 του ν.3842/2010. Οι κωδικοί όμως της περίπτωσης αυτής (151, 251, 351, 451, 551) μένουν ανενεργοί για το φορολογικό έτος 2018.

Νέο

(ιβ) Μείον: Ποσό επένδυσης για παραγωγή κινηματογραφικού έργου (άρθρο 71Ε ν. 4172/2013)	151		251		351		451	

Παλαιό

(ιβ) Μείον: Ποσό επένδυσης για παραγωγή κινηματογραφικού έργου (παρ. 9 - 13 άρθρο 73 ν. 3842/2010)	153	α	154	β	151		251		351		451	

8) Προστέθηκε η περίπτωση ιδ' στον πίνακα ΣΤ' που αφορά την έκπτωση εργοδοτικών εισφορών για την δημιουργία νέων θέσεων εργασίας (Σχετική διάταξη ΠΟΛ.1244/2018)

Συνοπτικά :

Οι εργοδοτικές εισφορές για τη δημιουργία νέων θέσεων εξαρτημένης εργασίας πλήρους απασχόλησης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσαυξημένες κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) και μέχρι το 14πλάσιο του κατώτατου μισθού άγαμου μισθωτού άνω των είκοσι πέντε (25) ετών ανά θέση εργασίας, εφόσον προκύπτουν αθροιστικά:
α) αύξηση του αριθμού των απασχολουμένων κατά το οικείο έτος πρόσληψης σε σχέση με το μέσο όρο του προηγούμενου έτους και
β) αύξηση της μισθολογικής δαπάνης κατά το οικείο έτος πρόσληψης σε σχέση με αυτήν του προηγούμενου έτους.

Αναλυτικά : ΠΟΛ.1244/2018)

Άρθρο 1

1. Προκειμένου για την πλήρωση των προϋποθέσεων της περίπτωσης α’ της παραγράφου 1 του άρθρου 71Δ του ν. 4172/2013 **συγκρίνεται ο μέσος όρος του αριθμού των απασχολουμένων κατά το έτος πρόσληψης με τον μέσο όρο των απασχολουμένων του προηγούμενου έτους.** Ως μέσος όρος λαμβάνεται υπόψη ο συνολικός αριθμός των απασχολούμενων στην επιχείρηση πλήρους απασχόλησης, την τελευταία εργάσιμη ημέρα κάθε μήνα, συμπεριλαμβανομένων και όσων προσλαμβάνονται για την κάλυψη έκτακτων ή εποχιακών αναγκών της επιχείρησης ή με σχέση δανεισμού με την προϋπόθεση ότι το κόστος μισθοδοσίας βαρύνει την δικαιούχο επιχείρηση.

2. Ειδικά σε περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων, ο μέσος όρος των εργαζομένων στην προερχόμενη από τη συγχώνευση εταιρεία θα προκύπτει από το άθροισμα των μέσων όρων των εργαζομένων που απασχολήθηκαν σε κάθε μία από τις συγχωνευόμενες επιχειρήσεις.
3. Για τον υπολογισμό τόσο του μέσου όρου της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 71Δ του ν. 4172/2013 όσο και της μισθολογικής δαπάνης της περίπτωσης β' της ίδιας παραγράφου δεν προσμετρώνται: α) η συνταξιοδότηση εργαζομένου, β) η καταγγελία σύμβασης κατόπιν υποβολής μήνυσης από τον εργοδότη σε εργαζόμενο της επιχείρησης για αξιόποινη πράξη που τέλεσε κατά την άσκηση της εργασίας του, γ) η φυλάκιση και ο θάνατος εργαζομένου και δ) η αδυναμία ανανέωσης της άδειας διαμονής και πρόσβασης στην αγορά εργασίας αλλοδαπού εργαζομένου.

Άρθρο 2

1. Η έκπτωση των προσαυξημένων κατά 50% εργοδοτικών εισφορών των απασχολουμένων μέχρι το ποσό του 14πλάσιου του κατώτατου μισθού άγαμου μισθωτού άνω των είκοσι πέντε (25) ετών δίδεται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 71Δ του ν. 4172/2013 σε νέους που κατά την ημερομηνία πρόσληψής τους η ηλικία τους δεν υπερβαίνει τα 30 έτη ή σε μακροχρόνια ανέργους που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα του ΟΑΕΔ ή των λοιπών ταμείων ανεργίας που εξομοιώνονται με τον ΟΑΕΔ μέχρι και τον χρόνο πρόσληψής τους.

2. Το φορολογικό κίνητρο της παραγράφου 1 του άρθρου 71Δ του ν. 4172/2013, εκτός από το έτος πρόσληψης ή μετατροπής της σύμβασης σε σύμβαση εξαρτημένης εργασίας πλήρους απασχόλησης, χορηγείται και για τέσσερα (4) επιπλέον συναπτά έτη, υπό την προϋπόθεση ότι ο μέσος όρος του αριθμού των απασχολουμένων και η μισθολογική δαπάνη εκάστου έτους δεν έχουν μειωθεί σε σχέση με εκείνα του προηγούμενου έτους, εφαρμοζόμενων των όσων ορίζονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι υπόψη προϋποθέσεις για οποιοδήποτε από τα παραπάνω έτη, το κίνητρο παύει να χορηγείται για το έτος αυτό και τα επόμενα αυτού.
3. Σε περίπτωση πρόσληψης υπαλλήλου που μέχρι πρότινος εργαζόταν σε συνδεδεμένη εταιρεία κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 με την εταιρεία που τον προσλαμβάνει και η πρώτη εταιρεία είχε κάνει χρήση του φορολογικού κινήτρου, το κίνητρο αυτό δεν μπορεί να χορηγηθεί και στη δεύτερη εταιρεία για τον υπάλληλο αυτό. Η εταιρεία στην οποία μετακινείται ο υπάλληλος μπορεί να εκπέσει τις προσαυξημένες εργοδοτικές εισφορές τα υπολειπόμενα έτη από το έτος μετακίνησης του υπαλλήλου με τις ως άνω προϋποθέσεις. Τα ανωτέρω ισχύουν και σε περίπτωση συγχώνευσης, για την προερχόμενη από τη συγχώνευση εταιρεία.
4. Τα ανωτέρω πρέπει να προκύπτουν από τις μισθοδοτικές καταστάσεις της επιχείρησης και τα λοιπά στοιχεία που τηρούνται βάσει της εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας, τα οποία θα προσκομίζονται σε περίπτωση ελέγχου προκειμένου να πιστοποιείται η τήρηση των προϋποθέσεων του άρθρου 71Δ.

Άρθρο 3

1. Το προσαυξημένο ποσό κατά 50% των εργοδοτικών εισφορών που καταβάλλουν τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες αφαιρείται από τα καθαρά φορολογητέα

αποτελέσματά τους, όπως αυτά προκύπτουν από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους που αφορούν.
2. Εάν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση των προσαυξημένων εισφορών, η ζημία αυτή μεταφέρεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4172/2013.
3. Οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος έκαστου φορολογικού έτους στο οποίο κάνουν χρήση του κινήτρου της φορολογικής απαλλαγής του άρθρου 71Δ του ν. 4172/2013 υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 στην οποία εμφανίζεται ο αριθμός των εργαζομένων με πλήρη απασχόληση για κάθε μήνα του έτους υπαγωγής καθώς και του προηγούμενου έτους αυτού, ο μέσος όρος των εργαζομένων με πλήρη απασχόληση για καθένα από τα έτη αυτά, καθώς και το σύνολο της μισθολογικής δαπάνης για τα ως άνω έτη. Σε περίπτωση υποβολής με χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, η ως άνω υπεύθυνη δήλωση δεν συνυποβάλλεται, αλλά φυλάσσεται για τον έλεγχο.
Άρθρο 4
Η απόφαση αυτή ισχύει από το φορολογικό έτος 2019 και εφεξής.

ΠΡΟΣΟΧΗ : Οι κωδικοί της περίπτωσης αυτής (157, 257,357, 457 και 557) μένουν ανενεργοί για το φορολογικό έτος 2018.

(ιδ) Μείον: Έκπτωση εργοδοτικών εισφορών για τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας (άρθρο 71Δ ν. 4172/2013) (εξωλογιστικά)	157		257		357		457	

Δείτε και σχετική αρθρογραφία του κόμβου σχετικά με το ζήτημα αυτό (Αυθαίρετη μετάθεση για ένα χρόνο της έναρξης ισχύος των φορολογικών κινήτρων απασχόλησης).

9) Στον υποπίνακα Ζ3 προστέθηκαν κωδικοί στους οποίους συμπληρώνονται οι πωλήσεις παγίων, οι πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων καθώς και οι αγορές παγίων (ενσώματων και μη ενσώματων).

Ζ'3	Λοιπά Πληφοριακά Στοιχεία								
	Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή	195		295		395		495	
	Επιδοτήσεις - Επιχορηγήσεις	196		296				496	
	Επιδοτήσεις - Επιχορηγήσεις για επενδυτικούς σκοπούς - κάλυψη δαπανών	197		297				497	
	Πωλήσεις Παγίων	800		820		840		860	
	Πωλήσεις για λογ/σμό Τρίτων	801		821		841		861	
	Αγορές ενσώματων παγίων χρήσης	802		822		842		862	
	Αγορές μη ενσώματων παγίων χρήσης	803		823		843		863	
	Λοιπά	198		298		398		498	

Οι ανωτέρω κωδικοί συμπληρώνονται με το άθροισμα των κωδικών των υποπινάκων του Ζ3.

Z3	Λοιπά Πληροφοριακά Στοιχεία												
	Πωλήσεις παγίων	**800**			**820**			**840**			**860**		
	Χονδρικές	**001**			**001**			**001**			**001**		
	Λιανικές	**002**			**002**			**002**			**002**		
	Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές	**003**			**003**			**003**			**003**		
	Εξωτερικού Τρίτες Χώρες	**004**			**004**			**004**			**004**		
	Πωλήσεις για λογαριασμό Τρίτων	**801**			**821**			**841**			**861**		
	Χονδρικές	**001**			**001**			**001**			**001**		
	Λιανικές	**002**			**002**			**002**			**002**		
	Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές	**003**			**003**			**003**			**003**		
	Εξωτερικού Τρίτες Χώρες	**004**			**004**			**004**			**004**		
	Αγορές ενσώματων παγίων χρήσης	**802**			**822**			**842**			**862**		
	Χονδρικές	**001**			**001**			**001**			**001**		
	Λιανικές	**002**			**002**			**002**			**002**		
	Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές	**003**			**003**			**003**			**003**		
	Εξωτερικού Τρίτες Χώρες	**004**			**004**			**004**			**004**		
	Αγορές μη ενσώματων παγίων χρήσης	**803**			**823**			**843**			**863**		
	Χονδρικές	**001**			**001**			**001**			**001**		
	Λιανικές	**002**			**002**			**002**			**002**		
	Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές	**003**			**003**			**003**			**003**		
	Εξωτερικού Τρίτες Χώρες	**004**			**004**			**004**			**004**		
	Λοιπά	**198**			**298**			**398**			**498**		
	Πωλήσεις αγαθών που υπάγονται σε ΕΦΚ	**001**			**001**			**001**			**001**		
	Αγορές αγαθών που υπάγονται σε ΕΦΚ	**002**			**002**			**002**			**002**		
	Πωλήσεις για λογαριασμό αγροτών μέσω αγροτικού συνεταιρισμού κ.λ.π.	**003**			**003**			**003**			**003**		

Z3	Λοιπά Πληροφοριακά Στοιχεία
	Πωλήσεις παγίων
	Χονδρικές
	Λιανικές
	Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές
	Εξωτερικού Τρίτες Χώρες
	Πωλήσεις για λογαριασμό Τρίτων
	Χονδρικές
	Λιανικές
	Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές
	Εξωτερικού Τρίτες Χώρες
	Αγορές ενσώματων παγίων χρήσης
	Χονδρικές
	Λιανικές
	Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές
	Εξωτερικού Τρίτες Χώρες
	Αγορές μη ενσώματων παγίων χρήσης
	Χονδρικές
	Λιανικές
	Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές
	Εξωτερικού Τρίτες Χώρες
	Λοιπά
	Πωλήσεις αγαθών που υπάγονται σε ΕΦΚ
	Αγορές αγαθών που υπάγονται σε ΕΦΚ
	Πωλήσεις για λογαριασμό αγροτών μέσω αγροτικού συνεταιρισμού κ.λ.π.

10. Προστέθηκαν δύο νέοι πίνακες (Θ' - Ι΄)

Ο πίνακας Θ συμπληρώνεται από νομικά πρόσωπα που ανήκουν σε ομίλους πολυεθνικών επιχειρήσεων για τα οποία υφίσταται υποχρέωση υποβολής έκθεσης ανά χώρα.

Κάθε Τελική Μητρική Οντότητα ενός Ομίλου ΠΕ, που έχει τη φορολογική της κατοικία στην Ελλάδα, υποβάλλει ενώπιον των ελληνικών φορολογικών αρχών την Έκθεση ανά Χώρα.

Η Έκθεση ανά Χώρα περιέχει τις ακόλουθες πληροφορίες σχετικά με τον Όμιλο ΠΕ:
α) συγκεντρωτικές πληροφορίες σχετικά με το ποσό των εσόδων, τα κέρδη (ζημίες) προ φόρου εισοδήματος, τον καταβληθέντα φόρο εισοδήματος, τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος, το μετοχικό κεφάλαιο, τα συσσωρευμένα κέρδη, τον αριθμό των εργαζομένων και τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία εκτός των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων, όσον αφορά σε κάθε περιοχή Δικαιοδοσίας, στην οποία δραστηριοποιείται ο Όμιλος ΠΕ,
β) έγγραφο ταυτοποίησης κάθε Συνιστώσας Οντότητας του Ομίλου ΠΕ, με το οποίο καθορίζεται η περιοχή Δικαιοδοσίας στην οποία έχει τη φορολογική της κατοικία η εν λόγω Συνιστώσα Οντότητα και, σε περίπτωση που διαφέρει από αυτήν την περιοχή Δικαιοδοσίας της φορολογικής κατοικίας, η περιοχή Δικαιοδοσίας δυνάμει της νομοθεσίας της οποίας οργανώνεται η εν λόγω Συνιστώσα Οντότητα, καθώς και η φύση της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας ή επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της εν λόγω Συνιστώσας Οντότητας.

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ΄. Νομικό πρόσωπο, που ανήκει σε Όμιλο Πολυεθνικών Επιχειρήσεων, για τον οποίο υφίσταται υποχρέωση υποβολής Έκθεσης ανά Χώρα (Ε.α.Χ.),με βάση τις διατάξεις των νόμων 4484/2017 ή 4490/2017 ή 4534/2018

Επωνυμία Ομίλου:

Υποβολή Ε.α.Χ. από το νομικό πρόσωπο/ νομική οντότητα	671	ΝΑΙ	Κράτος / Δικαιοδοσία φορολογικής κατοικίας της Μητρικής Οντότητας	
	672	ΟΧΙ	Κράτος / Δικαιοδοσία υποβολής της Ε.α.Χ.	

900 ΠΙΝΑΚΑΣ Γ΄. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ Ν.4557/2018 ΠΕΡΙ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ ΤΗΣ ΤΡΟΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

Δραστηριότητα	Είδος συναλλαγής (Για μεσίτες)	Πλήθος συναλλαγών Εκάστη ≥ 10.000,00€ (Για μεσίτες, εμπόρους και εκπληστηριαστές αγαθών μεγάλης αξίας)	Σύνολο αξίας συναλλαγών (Για μεσίτες, εμπόρους και εκπληστηριαστές αγαθών μεγάλης αξίας)	Σύνολο αξίας συναλλαγών σε μετρητά (Για μεσίτες, εμπόρους και εκπληστηριαστέ αγαθών μεγάλης αξίας)

Ως υπόχρεα νοούνται μεταξύ άλλων και τα εξής πρόσωπα: ***(Άρθρο 5. Υπόχρεα πρόσωπα (άρθρο 2 παρ. 1, άρθρο 4 παρ. 1 και άρθρο 46 παρ. 1 εδάφιο γ΄ της Οδηγίας 2015/849, καθώς και άρθρο 1 παρ. 1 περιπτώσεις β΄ και γ΄ της Οδηγίας 2018/843))***

η) οι μεσίτες ακινήτων του ν. 4093/2012 (Α΄ 222), για συναλλαγές των οποίων η αξία ανέρχεται σε τουλάχιστον δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, ανεξαρτήτως αν το ποσό αυτό αφορά αγορά, πώληση ή μηνιαίο μίσθωμα εκμίσθωσης ακινήτου, και **οι μεσίτες πιστώσεων του ν. 4438/2016** (Α΄ 220) για σύμβαση πίστωσης που ανέρχεται σε τουλάχιστον δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.
ι) οι έμποροι και οι εκπλειστηριαστές αγαθών μεγάλης αξίας, όταν η αξία της συναλλαγής ανέρχεται σε τουλάχιστον δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, ανεξάρτητα από το αν αυτή διενεργείται με μία μόνο πράξη ή με περισσότερες, μεταξύ των οποίων φαίνεται να υπάρχει κάποια σχέση. Ως έμποροι αγαθών μεγάλης αξίας νοούνται ιδίως:
αα) οι επιχειρήσεις εξόρυξης, παραγωγής, επεξεργασίας και εμπορίας πολύτιμων και ημιπολύτιμων λίθων, οι επιχειρήσεις παραγωγής, επεξεργασίας και εμπορίας πολύτιμων μετάλλων και παράγωγων προϊόντων, οι επιχειρήσεις εμπορίας μαργαριταριών και κοραλλιών και οι
επιχειρήσεις κατασκευής και εμπορίας κοσμημάτων και ρολογιών,
ββ) οι επιχειρήσεις εμπορίας παλαιών αντικειμένων αξίας (αντίκες),

αρχαιοτήτων, μεταλλίων, παλαιών γραμματοσήμων και νομισμάτων και λοιπών συλλεκτικών ειδών αξίας, καθώς και οι επιχειρήσεις ή επαγγελματίες παραγωγής ή κατασκευής και εμπορίας έργων και αντικειμένων τέχνης γενικά, καθώς και μουσικών οργάνων,
γγ) πρόσωπα που εμπορεύονται ή ενεργούν ως μεσάζοντες στο εμπόριο έργων τέχνης, συμπεριλαμβανομένου του εμπορίου που πραγματοποιείται σε αίθουσες έργων τέχνης και οίκους δημοπρασιών,
δδ) οι επιχειρήσεις παραγωγής και εμπορίας ταπήτων και χαλιών, ειδών γουνοποιίας, δερμάτινων ειδών και ενδυμάτων γενικά,
εε) οι επιχειρήσεις εμπορίας επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, ελικοπτέρων, αεροσκαφών και σκαφών αναψυχής γενικά,
ια) οι ενεχυροδανειστές και αργυραμοιβοί.

https://www.taxheaven.gr



Το νέο έντυπο «Ν» φορ. έτους 2018 - Οι νέοι κωδικοί και οι διαφορές σε σχέση με το έντυπο του 2017

Δημοσιεύθηκε στις 1.2.2019, η απόφαση Α.1037/2019 Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και καθορισμός δικαιολογητικών που υποβάλλονται με αυτές Υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013
Εν αναμονή των οδηγιών συμπλήρωσης του **εντύπου Ν έτους 2018**, παραθέτουμε τις αλλαγές που εντοπίσαμε προκειμένου να ενημερωθούν όλοι οι συνάδελφοι. Ας δούμε λοιπόν εν τάχει τις αλλαγές.

Ι. Κωδικοί που καταργήθηκαν:

650 (Εφαρμογή Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.) και
653 (Υπάγεστε στο άρθρο 73 ν.3842/2010)

Δείτε πιο κάτω το έντυπο Ν του φορολογικού έτους 2017 σε σχέση με αυτό του 2018

ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ
άρθρου 45 ν.4172/2013

Φορολογικό Έτος: .....
Αριθμός Δήλωσης: .....
Τύπος Δήλωσης: ΑΡΧΙΚΗ | ΤΡΟΠ/ΚΗ
ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ: ΝΑΙ 1
ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ: ΝΑΙ 1

Προς την Δ.Ο.Υ.: .....
Δ.Ο.Υ. προηγούμενης δήλωσης: .....

~~Εφαρμογή Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π.:~~ ~~650~~ ~~ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2~~
Έλεγχος υποχρεωτικός από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο: 649 ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2

Στοιχεία ΥΠΟΧΡΕΟΥ

ΕΠΩΝΥΜΙΑ | ΤΙΤΛΟΣ | Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
Δ/ΝΣΗ ΕΔΡΑΣ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.) | ΤΗΛΕΦΩΝΟ | ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ

Στοιχεία ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ | Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.) | ΤΗΛΕΦΩΝΟ

Φορολογητέα Αποτελέσματα:		
Φορολογητέα Κέρδη	001	
ή Ζημία	003	
Κέρδος που φορολογείται (παρ.1 άρθρ.47 ν.4172/2013)	079	
Φορολογική απαίτηση άρ. 27Α ν. 4172/2013	995	
Υπόλοιπο φορολογικής απαίτησης για επιστροφή	996	

Υπάγεστε:					
~~653~~	~~β) στο άρθρο 73 ν.3842/2010~~	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	2
652	γ) στην παρ. 2 άρθρου 58 ν.4172/2013 και είστε εγγεγραμμένοι στο Μητρώο του άρθρου 19 του ν.4384/2016	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	2
655	Υποβολή δήλωσης για εισπραττ. μερίσματα πριν τη συμπλήρωση 24 μηνών (παρ. 1 άρθρου 48 ν. 4172/2013)	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	2
656	Κατάθεση εγγυητικής επιστολής (παρ. 3 άρθρου 48 ν. 4172/2013)	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	2

ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ
άρθρου 45 ν.4172/2013

Φορολογικό Έτος: _____
Αριθμός Δήλωσης: _____
Τύπος Δήλωσης: ΑΡΧΙΚΗ | ΤΡΟΠ/ΚΗ
ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ: ΝΑΙ 1
ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ: ΝΑΙ 1

Προς την Δ.Ο.Υ.: _____
Δ.Ο.Υ. προηγούμενης δήλωσης: _____
Έλεγχος υποχρεωτικός από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο: 649 ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2

Στοιχεία ΥΠΟΧΡΕΟΥ

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΤΙΤΛΟΣ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
Δ/ΝΣΗ ΕΔΡΑΣ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ

Στοιχεία ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ

Φορολογητέα Αποτελέσματα:		
Φορολογητέα Κέρδη	001	
ή Ζημία	003	
Κέρδος που φορολογείται (παρ.1 άρθρ.47 ν.4172/2013)	079	
Φορολογική απαίτηση άρ. 27Α ν. 4172/2013	995	
Υπόλοιπο φορολογικής απαίτησης για επιστροφή	996	

Υπάγεστε:					
652	Στην παρ. 2 άρθρου 58 ν.4172/2013 και είστε εγγεγραμμένοι στο Μητρώο του άρθρου 19 του ν.4384/2016	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	2
655	Υποβολή δήλωσης για εισπραπτ. μερίσματα πριν τη συμπλήρωση 24 μηνών (παρ. 1 άρθρου 48 ν. 4172/2013)	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	2
656	Κατάθεση εγγυητικής επιστολής (παρ. 3 άρθρου 48 ν. 4172/2013)	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	2

II. Προστέθηκε κωδ. 574 [Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.4399/2016 (λόγω πραγματοποίησης επενδύσεων)]

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		
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.4399/2016 (λόγω πραγματοποίησης επενδύσεων)		574		
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθ. 43 και παρ. Β2 άρθ. 44 ν.4030/2011)		575		
Άθροισμα: [(004) + (080) - (579) - (574) - (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 εισπραπτ. 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)

III. Προστέθηκε κωδ. 478 [Διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, το οποίο έχει υπαχθεί σε φορολογία τα προηγούμενα φορολογικά έτη (άρθ.66 ν.4172/2013)]

Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημιάς προστίθενται		
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. Διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, το οποίο έχει υπαχθεί σε φορολογία τα προηγούμενα φορολογικά έτη (άρθ. 66 ν.4172/2013)	478	
21.	461	
Κέρδη φορολογικού έτους	029	
Ζημιά φορολογικού έτους	030	

IV. Προστέθηκαν κωδ.:

057: Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 9 ν.4171/1961,

Ἄρθρον 9.

1. Ἀλλοδαπαὶ τεχνικαὶ ἐπιχειρήσεις, ἐγκαθιστάμεναι ἐν Ἑλλάδι κατόπιν ἐγκρίσεως παρεχομένης δι' ἀποφάσεως τῶν Ὑπουργῶν Συντονισμοῦ καὶ Οἰκονομικῶν ἀπολαύουν τῶν κάτωθι δασμολογικῶν καὶ φορολογικῶν διευκολύνσεων, ὑπὸ τὸν ὅρον ὅτι τὸ προσωπικὸν τῶν ἐν λόγῳ ἐπιχειρήσεων ἀποτελεῖται κατὰ τὰ 4)5 τοὐλάχιστον τοῦ συνόλου τοῦ προσωπικοῦ καὶ κατὰ τὰ 3)5 τοὐλάχιστον κατὰ κατηγορίαν προσωπικοῦ ἐξ Ἑλλήνων ὑπηκόων :

α) Ἀπαλλάσσονται τῆς καταβολῆς δασμῶν καὶ παρεμπιπτόντων τούτοις φόρων, τέλους χαρτοσήμου, εἰσφορᾶς, φόρου κύκλου ἐργασιῶν, φόρου πολυτελείας καὶ παντὸς ἐν γένει δικαιώματος ἢ κρατήσεως ὑπὲρ τοῦ Δημοσίου ἢ οἱωνδήποτε ὑφισταμένων ἢ ἐπιβληθησομένων ἐν τῷ μέλλοντι, διὰ τὰ ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ εἰσαγόμενα καὶ διὰ τὰς ὑπηρεσιακὰς ἀνάγκας τούτων ἀποκλειστικῶς προοριζόμενα μηχανήματα, ἐργαλεῖα, χάρτην (φωτογραφικόν, φωτοτυπικὸν κλπ.) σχεδιαγράμματα, ὄργανα, ἐξαρτήματα, ἀνταλλακτικά, ὑλικά, ἐφόδια, ἠλεκτρικὰς συσκευὰς καὶ ἐξοπλισμὸν τῶν ἐν Ἑλλάδι γραφείων των, ἐξαιρέσει καυσίμων, λιπαντικῶν καὶ ἐπιβατικῶν αὐτοκινήτων, ἐφ' ὅσον ἀσχολοῦνται ἀποκλειστικῶς εἰς ἐκτέλεσιν ἐργασιῶν τὸ ἀντικείμενον τῶν ὁποίων εὑρίσκεται ἐκτὸς τῆς Ἑλληνικῆς Ἐπικρατείας.

β) Ἀπαλλάσσονται ἀπὸ τοῦ φόρου εἰσοδήματος ὡς καὶ παντὸς ἐν γένει τέλους, φόρου, εἰσφορᾶς ἢ κρατήσεως ὑπὲρ τοῦ Δημοσίου ἢ οἱουδήποτε τρίτου, ὑφισταμένων ἢ ἐπιβληθησομένων εἰς τὸ μέλλον διὰ τὸ εἰσόδημα τούτων τὸ κτώμενον ἐξ ἐργασιῶν, ὧν τὸ ἀντικείμενον εὑρίσκεται ἐκτὸς τῶν ὁρίων τῆς Ἑλληνικῆς Ἐπικρατείας. Τῆς αὐτῆς ἀπαλλαγῆς τυγχάνει καὶ τὸ ἀλλοδαπὸν προσωπικὸν τῆς ἐπιχειρήσεως, τὸ μὴ μονίμως διαμένον ἐν Ἑλλάδι διὰ τὰς κτωμένας παρ' αὐτοῦ ἀποδοχὰς ἐκ τῆς παροχῆς ὑπηρεσιῶν ἀφορωσῶν εἰς τὴν ἐκτέλεσιν τῶν αὐτῶν ὡς ἄνω ἐργασιῶν.

2. Εἴδη ἐκ τῶν ἀτελῶς εἰσαχθέντων κατὰ τὰς διατάξεις τῆς προηγουμένης παραγράφου δύνανται νὰ ἐπανεξαχθῶσιν ἢ μεταβιβασθῶσιν, ἐγκρίσει τοῦ Ὑπουργοῦ τῶν Οἰκονομικῶν, εἰς ἕτερα πρόσωπα δικαιοῦχα τῆς αὐτῆς ἀτελείας. Ἐξαιρέσει τῶν περιπτώσεων τούτων τοιαῦτα εἴδη διατιθέμενα τυχὸν ἐν Ἑλλάδι κατὰ τὸν χρόνον τῆς ἀποχωρήσεως τῆς ἐπιχειρήσεως ἐξ Ἑλλάδος, ὑπόκεινται εἰς τὴν καταβολὴν τῶν κεκανονισμένων δασμῶν κλπ.

---

3. Ἐπιτρέπεται ἡ ὑπερωριακὴ ἀπασχόλησις τοῦ ὑπαλληλικοῦ προσωπικοῦ τῶν ἀνωτέρω ἐπιχειρήσεων ἀπεριορίστως, ἐφ' ὅσον ἤθελον ἀπαιτήσει τοῦτο αἱ ἀνάγκαι αὐτῶν, ὑπὸ τὸν ὅρον τῆς καταβολῆς εἰς τὸ οὕτως ἀπασχοληθησόμενον προσωπικὸν τῆς νομίμου ἀποζημιώσεως.

4. Συμβάσεις καταρτισθεῖσαι μεταξὺ τοῦ Ἑλληνικοῦ Δημοσίου καὶ ἀλλοδαπῶν τεχνικῶν ἐπιχειρήσεων, παρέχουσαι εἰς ταύτας περισσότερα τυχὸν πλεονεκτήματα τῶν διὰ τοῦ παρόντος καθοριζομένων, παραμένουσιν ἐν ἰσχύϊ μέχρι τῆς λήξεώς των.

5. Ἐπιτρέπεται ἡ μεταξὺ Δημοσίου, ἐκπροσωπουμένου ὑπὸ τῶν Ὑπουργῶν Συντονισμοῦ καὶ Οἰκονομικῶν καὶ τῆς ἐνδιαφερομένης ἀλλοδαπῆς τεχνικῆς ἐπιχειρήσεως, σύναψις συμβάσεως παγιοποιήσεως τῶν διατάξεων τοῦ παρόντος ἐπὶ ὡρισμένον χρονικὸν διάστημα.

6. Τῶν διευκολύνσεων, ἀπαλλαγῶν καὶ πλεονεκτημάτων τῶν παραγράφων 1 ἕως 3 τοῦ παρόντος ἄρθρου, τυγχάνουν καὶ αἱ ἑλληνικαὶ τεχνικαὶ ἐπιχειρήσεις, ἐν σχέσει ὅμως μόνον μὲ ἐργασίας αὐτῶν τῶν ὁποίων τὸ ἀντικείμενον εὑρίσκεται ἐκτὸς τῶν ὁρίων τῆς Ἑλληνικῆς Ἐπικρατείας, ἔστω καὶ ἂν αὗται ἐκτελοῦνται ἐν ὅλῳ ἢ ἐν μέρει διὰ τῶν ἐν Ἑλλάδι γραφείων των.

054: Έκπτωση εργοδοτικών εισφορών για τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας (άρθρο 71Δ ν.4172/2013) (εξωλογιστικά)
[Δείτε ανωτέρω Έντυπο Ε3 – σημείο 8]
και
056: Προσαυξημένες αποσβέσεις για κόστος ενεργειακής απόδοσης (παρ. 10 άρθρο 24 ν. 4172/2013) (εξωλογιστικά)
Σχετική διάταξη : ΑΡΘΡΟ 117 Ν. 4549/2018
Σχετική απόφαση : **ΠΟΛ.1221/2018**
Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 117 του νόμου αυτού, με τις οποίες προστέθηκε νέα παράγραφος 10 στο άρθρο 24 του ν.4172/2013, θεσπίζονται οικονομικά κίνητρα για την εξοικονόμηση νερού και τη βελτίωση της ενεργειακής απόδοσης, προκειμένου να ενισχυθούν οι επενδύσεις στα πεδία αυτά, προωθώντας ουσιαστικά την κυκλική οικονομία και τη μείωση των εκπομπών αερίων του θερμοκηπίου στο πλαίσιο της αντιμετώπισης της κλιματικής αλλαγής.
Ειδικότερα, με τις εν λόγω διατάξεις **ορίζεται ότι το συναφές με την ενεργειακή απόδοση ή εξοικονόμηση νερού κόστος αποσβένυται** με τους συντελεστές του πίνακα της παραγράφου 4 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Ε. προσαυξημένους κατά ποσοστό 100%.
Σε περίπτωση που ο αρχικός συντελεστής απόσβεσης είναι ανώτερος του 10%, ο προσαυξημένος συντελεστής δεν δύναται να υπερβαίνει τις 10 ποσοστιαίες μονάδες.
Επισημαίνεται ότι οι ως άνω διατάξεις δεν καταλαμβάνουν τις κατηγορίες ενεργητικού επιχείρησης τις σχετικές με: «Αεροσκάφη, σιδηροδρομικούς συρμούς, πλοία και σκάφη», «Μέσα μεταφοράς ατόμων» και «Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων».
Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 10 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 τα ποσά των προσαυξημένων αποσβέσεων αφαιρούνται από τα καθαρά φορολογητέα αποτελέσματα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων και των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους εντός του οποίου αφορούν. Ειδικότερα, ο υπολογισμός τους άρχεται από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χαρακτηρίζονται ως υπαγόμενες στις διατάξεις αυτές οι συναφείς με την ενεργειακή απόδοση ή εξοικονόμηση νερού δαπάνες.
3. Σε περίπτωση που μετά την αφαίρεση των ως άνω αποσβέσεων προκύψουν ζημίες, αυτές μεταφέρονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4172/2013.
Το άρθρο 2 της εγκυκλίου **προβλέπει επίσης :**
Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 10 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013, τα συναφή με τη βελτίωση της ενεργειακής απόδοσης στοιχεία ενεργητικού είναι:
α. από την κατηγορία «Κτίρια κατασκευές εγκαταστάσεις...» του Πίνακα του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 τα εξής:
- θερμομόνωση
- αεροστεγάνωση
- κουφώματα
- υαλοπίνακες

β. από την κατηγορία «Μηχανήματα εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού» του Πίνακα του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 τα εξής:
- αντικατάσταση συστήματος θέρμανσης/ ψύξης/κλιματισμού/μηχανικού αερισμού
- θερμοστατικές κεφαλές
- λέβητας συμπύκνωσης φυσικού αερίου (Φ.Α.)
- Συμπαραγωγή Ηλεκτρικής ενέργειας και Θερμότητας Υψηλής Απόδοσης (ΣΗΘΥΑ)
- συστήματα παραγωγής ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές ενέργειας για κάλυψη των αναγκών ενέργειας της επιχείρησης:
• αντλίες θερμότητας υψηλής απόδοσης
• ενεργειακά αποδοτικοί λέβητες βιομάζας
• ηλιοθερμικά συστήματα
• φωτοβολταϊκά και λοιπά συστήματα ανανεώσιμων πηγών ενέργειας για ηλεκτροπαραγωγή, υπό σχήμα ενεργειακού συμψηφισμού ή αυτοπαραγωγής.
- φωτισμός (αναβάθμιση φωτισμού με αντικατάσταση λαμπτήρων υψηλής ενεργειακής απόδοσης (πχ. LED))
- Συστήματα και Αυτοματισμοί Διαχείρισης Ενέργειας (BEMS)
γ. λοιπές παρεμβάσεις που αφορούν εξοικονόμηση ενέργειας στις διεργασίες παραγωγής.
Τα τεχνολογικά χαρακτηριστικά των συστημάτων που εγκαθίστανται ή αναβαθμίζονται καθώς και η τεκμηρίωση της εξοικονόμησης ενέργειας γίνεται με έκθεση μηχανικού, από την ημερομηνία υπογραφής της οποίας οι σχετικές δαπάνες χαρακτηρίζονται ως υπαγόμενες στις διατάξεις της παρούσας απόφασης. Η επιχείρηση οφείλει να αποστείλει την έκθεση μηχανικού στη Διεύθυνση Ενεργειακών Πολιτικών και Ενεργειακής Αποδοτικότητας του ΥΠΕΝ και να τηρεί τα παραστατικά των σχετικών δαπανών, την έκθεση μηχανικού και αποδεικτικό αποστολής αυτής.
Το άρθρο 2 της εγκυκλίου **προβλέπει επίσης :**
Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 10 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 117 του ν. 4549/2018, τα συναφή με την εξοικονόμηση νερού στοιχεία ενεργητικού είναι:
α. από την κατηγορία «Κτίρια κατασκευές εγκαταστάσεις...» του Πίνακα του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 τα εξής:
- εγκαταστάσεις συστημάτων συλλογής και χρήσης όμβριων υδάτων
- εγκαταστάσεις συστημάτων διαχείρισης υγρών αποβλήτων με σκοπό την επαναχρησιμοποίηση/ανακύκλωσή τους
- εγκαταστάσεις συστημάτων ποιοτικής αναβάθμισης νερού με σκοπό την εξοικονόμηση
- κατασκευή / αντικατάσταση δικτύων μεταφοράς νερού με σκοπό τη μείωση διαρροών (ή την εξοικονόμηση) νερού
- οποιαδήποτε άλλη εγκατάσταση εξυπηρετεί το σκοπό της εξοικονόμησης νερού
β. από την κατηγορία «Μηχανήματα εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού»
- μηχανολογικός ή άλλος εξοπλισμός ο οποίος συμβάλλει στην εξοικονόμηση νερού ή συνδέεται με τις εγκαταστάσεις της παραγράφου 1α.
- συστήματα ελέγχου και μείωσης των διαρροών.
γ. από την κατηγορία «Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό» του Πίνακα του άρθρου 24 του ν. 4172/2013, εξοπλισμός ο οποίος συμβάλλει στην εξοικονόμηση νερού ή συνδέεται με τις παραγράφους 1α και 1β.

δ. λοιπές παρεμβάσεις εξοικονόμησης νερού σε αντικατάσταση υφιστάμενων συστημάτων που βεβαιώνονται μέσω της τεχνικής έκθεσης εργασιών της παραγράφου 2.
Η υλοποίηση των έργων / παρεμβάσεων εξοικονόμησης του νερού βεβαιώνεται μέσω τεχνικής έκθεσης εργασιών που υπογράφεται από μηχανικό, γεωτεχνικό ή περιβαλλοντολόγο και το νόμιμο εκπρόσωπο της δραστηριότητας, η οποία περιγράφει τα τεχνολογικά χαρακτηριστικά των συστημάτων που εγκαθίστανται ή αναβαθμίζονται και τεκμηριώνει την εξοικονόμηση νερού. Η τεχνική έκθεση εργασιών τηρείται με τα παραστατικά των σχετικών δαπανών. Από την ημερομηνία υπογραφής της τεχνικής έκθεσης εργασιών, οι σχετικές δαπάνες χαρακτηρίζονται ως υπαγόμενες στις διατάξεις της παρούσα απόφασης.
Ισχύς από τη δημοσίευση του ν. 4549/2018 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από τις 14.6.2018 και εφεξής.

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 άρθρου 71Α ν.4172/2013	041	
5. Αφορολόγητο αποθεματικό για την μετεγκατάσταση επιχ/σεων σε επιχειρηματικά πάρκα (παρ. 3 άρθ. 62 ν.3982/2011)	099	
6. Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 9 ν. 4171/1961	057	
7. Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας (άρθ. 22Α ν.4172/2013) (Εξωλογιστικά)	060	
8. Ποσό επένδυσης για παραγωγή κινηματ/κού έργου άρθρου 71Ε ν. 4172/2013	076	
9. Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία (παρ. 10 άρθ. 4 ν.3522/2006) (Εξωλογιστ.)	071	
10. Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 8 ν.3905/2010	072	
11. Κέρδη Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας που φορολογούνται στο όνομα των εργαζομένων (παρ.2 άρθρ. 72 ν.4430/2016)	053	
12. Έκπτωση εργοδοτικών εισφορών για τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας (άρθρο 71Δ ν. 4172/2013) (εξωλογιστικά)	054	
13. Προσαυξημένες αποσβέσεις για κόστος ενεργειακής απόδοσης (παρ. 10 άρθρο 24 ν. 4172/2013) (εξωλογιστικά)	056	
14.	059	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	048	.....
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΑΣ	448	.....
ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΚΕΡΔΗ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	100	

Σημείωση: Οι κωδικοί **076** και **054** μένουν ανενεργοί για το φορολογικό έτος 2018.

V. Προστέθηκαν κωδ.:

571: Συνολική δικαιούμενη απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει της εκδοθείσας απόφασης ολοκλήρωσης
572: Απαλλαγή καταβολής φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος
και
573: Υπόλοιπο απαλλαγής καταβολής φόρου

V. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ (ν.4399/2016)		
Συνολική δικαιούμενη απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει της εκδοθείσας απόφασης ολοκλήρωσης	571	
Απαλλαγή καταβολής φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος	572	
Υπόλοιπο απαλλαγής καταβολής φόρου	573	

https://www.taxheaven.gr

Διάφορα Φορολογικά Θέματα

Συγκεντρωτικές καταστάσεις

Η υποβολή των συναλλαγών (ΜΥΦ) στο εξής θα γίνεται με μια κατάσταση σε ετήσια βάση και όχι με 4 καταστάσεις (μια ανά τρίμηνο) στις περιπτώσεις αυτές. Αντίστοιχα, εφόσον θα υπάρχει μια κατάσταση (ετήσια) αναπροσαρμόζεται και το πρόστιμο της εκπρόθεσμης υποβολής το οποίο πλέον θα είναι 100,00 ευρώ για την ετήσια κατάσταση και όχι 400,00 ευρώ για τέσσερις τριμηνιαίες καταστάσεις.
Σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1217/2018,** οι συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ θα υποβάλλονται σε ετήσια βάση, ο αργότερο μέχρι το τέλος Μαρτίου του επόμενου έτους από το ημερολογιακό έτος που αφορούν,.
Καταληκτική ημερομηνία για τις διορθώσεις αποκλίσεων στις καταστάσεις προμηθευτών είναι η 15/05/2019.

Φορολογική αντιμετώπιση της έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο από πλευράς φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων - Συμμόρφωση με ΣτΕ 1774/2018

Σχετική απόφαση : ΠΟΛ.1238/2018
Με την υπ΄ αριθ. 3015/2009 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι σε περίπτωση έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο, ο εισφέρων περιουσιακά στοιχεία δεν αποκτά κατά την στιγμή της καταβολής, δικαιώματα ίδιας φύσης με εκείνα που έχουν οι εταίροι (δικαιώματα στα κέρδη, δικαιώματα ψήφου, κλπ) και επομένως δεν πληρούνται, **κατά την στιγμή της καταβολής**, οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 1676/1986 για την επιβολή φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου.
Επομένως, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται την στιγμή της καταβολής μόνο για την ονομαστική αξία των μετοχών, **ενώ για το μέρος που αφορά την υπέρ το άρτιο διαφορά, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την στιγμή της κεφαλαιοποίησης της διαφοράς αυτής.** Η πρόσφατη ΣτΕ 1774/2018 με την οποία η ασκηθείσα αναίρεση απορρίφθηκε ως απαράδεκτη, επικύρωσε την ανωτέρω κρίση της υπ΄ αριθ. ΣτΕ 3015/2009.

Χωρίς ΦΣΚ η αύξηση κεφαλαίου για δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας

Σχετική διάταξη : *Το άρθρο 68 του ν. 4583/2018 (ΦΕΚ Α' 212/18-12-2018) το οποίο ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 18/12/2018, σύμφωνα με το άρθρο 109 του ιδίου νόμου.*
Σχετική απόφαση : Ε.2004/2019
Εξαιρείται από τον ΦΣΚ η αύξηση του κεφαλαίου που γίνεται με μετρητά, όταν το προϊόν της αύξησης πρόκειται να διατεθεί αποκλειστικά για δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας, όπως αυτές ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 22Α του ν. 4172/2013, όπως ισχύει.

Επισημαίνεται ότι τα κριτήρια χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας των επιχειρήσεων καθορίζονται από την αριθμ. 109343/Ι2/29.6.2017 (Β' 2351/11.7.2017) κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργών Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων, Οικονομικών και της Υφυπουργού Οικονομικών.

Αναστολή φόρου υπεραξίας για το 2019

΄Σχετική διάταξη : Το άρθρο 101 του ν. 4583/2018, με το οποίο τροποποιήθηκε εκ νέου η παράγραφος 34α του άρθρου 72 του ΚΦΕ και η αναστολή της ισχύος του άρθρου επεκτάθηκε μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2019.

Δόσεις φόρου φυσικών προσώπων που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα

Σχετική διάταξη : ΑΡΘΡΟ 115 Ν. 4549/2018

Με την παράγραφο 15β του άρθρου 115 του νόμου αυτού προστέθηκε νέο εδάφιο στο τέλος της παραγράφου 6 του άρθρου 67 του ν.4172/2013. Με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζεται η καταβολή των δόσεων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Με τις νέες διατάξεις οι ως άνω φορολογούμενοι οι οποίοι υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων ακόμα και μετά την τυχόν παράταση της προθεσμίας αυτής, **καταβάλλουν τον φόρο εισοδήματος σε δύο (2) ισόποσες διμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Σεπτεμβρίου και η δεύτερη μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Νοεμβρίου κάθε έτους**. Η διάταξη αυτή έχει εφαρμογή αν οποιοσδήποτε εκ των δύο συζύγων της κοινής δήλωσης συμμετέχει σε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Επίσης, οι δύο (2) δόσεις καταβολής του φόρου εφαρμόζονται και όταν τα πρόσωπα αυτά δεν κάνουν χρήση της 15ήμερης παράτασης στην υποβολή της δήλωσης που ισχύει ειδικά για τα πρόσωπα αυτά.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με το άρθρο 131 του κοινοποιούμενου νόμου, από τη δημοσίευσή τους στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 14.6.2018 και μετά και επομένως, η ρύθμιση αυτή καταλαμβάνει και τις δηλώσεις φορολογικού έτους 2017.

Αποσβέσεις μέσων μεταφοράς

Σχετική διάταξη : ΑΡΘΡΟ 115 Ν. 4549/2018

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5.γ του άρθρου 115 του πιο πάνω νόμου τροποποιείται ο πίνακας της παρ. 4 του άρθρου 24 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, με το πιο πάνω άρθρο:

i. διαγράφονται οι λέξεις «(εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές)» και

ii. η περίπτωση «Μέσα Μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών,

σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών» αντικαθίστανται από τις λέξεις «αεροσκάφη, σιδηροδρομικοί συρμοί, πλοία και σκάφη».
Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση, με τις πιο πάνω διατάξεις τροποποιείται ο πίνακας της παραγράφου 4 του άρθρου 24 και ορίζεται ότι αφενός **αποσβένονται τόσο οι εσωτερικές όσο και οι διασυνοριακές εμπορευματικές μεταφορές με συντελεστή 12%** και αφετέρου, προκειμένου για την αντιμετώπιση πληθώρας πρακτικών και ερμηνευτικών ζητημάτων που είχαν προκύψει από την ερμηνεία των μέσων μαζικής μεταφοράς (ΚΤΕΛ) και των μέσων μεταφοράς ατόμων, **όλα τα μέσα μεταφοράς ατόμων εξαιρουμένων των τρένων, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών αντιμετωπίζονται ενιαία και αποσβένονται με συντελεστή 16%**.
Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με την παράγραφο 18α του άρθρου 115 του ν. 4549/2018, προκειμένου για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των συγκεκριμένων κατηγοριών παγίων από το φορολογικό **έτος 2018 και επόμενα.**

Τύχη των μη διανεμηθέντων κερδών όταν νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα αλλάζει κατηγορία βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά

Σχετική διάταξη : ΑΡΘΡΟ 115 Ν. 4549/2018
Με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 115 του ν.4549/2018 προστίθεται νέα παράγραφος στο άρθρο 64 του ν. 4172/2013, σύμφωνα με την οποία όταν νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα **αλλάζει κατηγορία βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά,** τα μη διανεμηθέντα κέρδη του νομικού πρόσωπου ή της νομικής οντότητας, κατά περίπτωση, όπως αυτά εμφανίζονται κατά τον χρόνο αλλαγής της κατηγορίας βιβλίων, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με τον συντελεστή της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ήτοι 15%). Ο φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη του φορολογικού έτους μέχρι το οποίο τα βιβλία τηρούνταν με τη διπλογραφική μέθοδο. Τα πιο πάνω αναφερόμενα ισχύουν και σε περίπτωση μετατροπής ΑΕ, ΕΠΕ ή ΙΚΕ σε προσωπική εταιρεία, με αποτέλεσμα να αλλάζει η κατηγορία βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά. Ο φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ολοκλήρωση της μετατροπής.

Φορολογικά κίνητρα ευρεσιτεχνίας και κίνητρα κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών

Σχετική διάταξη : *Άρθρα 71Α, 71Β και 71Γ ν.4172/2013*
Σχετική απόφαση : ΠΟΛ.1145/2018
Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 353 του ν.4512/2018 εισάγεται στο ν.4172/2013 (ΚΦΕ) μετά το άρθρο 71, Μέρος έβδομο – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΙΝΗΤΡΑ στο οποίο εντάσσονται νέα άρθρα 71Α, 71Β και 71Γ. Με την παρ. 2 του άρθρου 353 του ν.4512/2018 ενσωματώνεται σε Μέρος όγδοο με τίτλο «Μεταβατικές διατάξεις» το υφιστάμενο άρθρο 72 του ν.4172/2013. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, με την τροποποίηση αυτή οι υφιστάμενες διατάξεις που αφορούν φορολογικά κίνητρα ευρεσιτεχνίας και κίνητρα κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων

αποθεματικών εντάσσονται στον ΚΦΕ για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας με ταυτόχρονη κατάργηση των άρθρων 71 του ν.3842/2010, 101 του ν.1892/1990 και 13 του ν.1473/1984. Συνεπώς δεν πρόκειται για νέα ρυθμίσεις αλλά για συστηματική ένταξη ήδη υφιστάμενων ρυθμίσεων στον ΚΦΕ, γεγονός που δεν διαταράσσει την κατά χρόνο εφαρμογή τους.

Άρθρο 71Α Κίνητρα ευρεσιτεχνίας

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του νέου άρθρου 71Α του ν.4172/2013, με το οποίο ενσωματώθηκαν στον ΚΦΕ οι διατάξεις του άρθρου 71 του ν.3842/2010, ορίζεται ότι τα κέρδη της επιχείρησης από την πώληση προϊόντων παραγωγής της, για την οποία παραγωγή χρησιμοποιήθηκε ευρεσιτεχνία διεθνώς αναγνωρισμένη στο όνομα της ίδιας επιχείρησης που αναπτύχθηκε από την ίδια, απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος για τρεις συνεχόμενες χρήσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν για πρώτη φορά έσοδα από την πώληση των πιο πάνω προϊόντων. Η απαλλαγή χορηγείται και όταν τα προϊόντα παράγονται σε εγκαταστάσεις τρίτων. Επίσης, καταλαμβάνει και τα κέρδη που προέρχονται από παροχή υπηρεσιών, όταν αυτή αφορά σε εκμετάλλευση ευρεσιτεχνίας, επίσης διεθνώς αναγνωρισμένης.

Οι παραπάνω διατάξεις καταλαμβάνουν τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι υπουργικές αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 71 του ν.3842/2010 εξακολουθούν να ισχύουν έως την τυχόν έκδοση νέων αποφάσεων των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου αυτού. Ωστόσο στις 16.5.2018 εκδόθηκε κατ΄ εξουσιοδότηση της παρ. 5 του άρθρου 71Α, η Κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Ανάπτυξης, Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ (αριθμ. πρωτ.: οικ. 52738/ΔΕΚΝΤ55/2018 ΦΕΚ Β΄ 1843/2018) με την οποία καθορίσθηκαν οι όροι, προϋποθέσεις και οι διαδικασίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

Κατά συνέπεια οι όποιες επιχειρήσεις προς ένταξη πρέπει να επικαλούνται την υπόψη ΚΥΑ και όχι την προγενέστερή της με αριθμ. πρωτ. 11970/2010 (ΦΕΚ Β΄ 58/2010).

Η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος χορηγείται για τρεις συνεχόμενες χρήσεις, αρχής γενομένης από αυτήν μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν για πρώτη φορά έσοδα από την πώληση προϊόντων για τα οποία η επιχείρηση έχει τύχει έγκρισης, με βάση τις σχετικές Υπουργικές Αποφάσεις.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο χρόνος έναρξης του κινήτρου απαλλαγής συνδέεται με το φορολογικό έτος εντός του οποίου πραγματοποιήθηκαν για πρώτη φορά έσοδα από την πώληση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών που παράγονται με ή αφορούν τη χρήση διεθνώς αναγνωρισμένης ευρεσιτεχνίας με βάση τις προϋποθέσεις υπαγωγής της σχετικής Υπουργικής Απόφασης, υπό την προϋπόθεση ότι έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία διεθνούς αναγνώρισης της ευρεσιτεχνίας. Συνεπώς, τα έσοδα που έχουν πραγματοποιηθεί σε φορολογικά έτη πριν την ολοκλήρωση της διαδικασίας διεθνούς αναγνώρισης της ευρεσιτεχνίας δεν λαμβάνονται υπόψη για την έναρξη της τριετίας. Σε περίπτωση ζημιογόνων αποτελεσμάτων, η υπόψη εταιρεία, εφόσον δεν μπορεί να σχηματίσει ειδικό

αποθεματικό, δεν μπορεί κατ' επέκταση να τύχει των ευεργετημάτων του νόμου αυτού και περαιτέρω δεν μπορεί να μεταθέσει σε επόμενα φορολογικά έτη τον χρόνο έναρξης εφαρμογής των σχετικών διατάξεων.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ότι τα απαλλασσόμενα κέρδη εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού και υπολογίζονται με βάση τα καθαρά κέρδη που δηλώνονται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και εμφανίζονται στον ισολογισμό και τα οποία προέρχονται από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μετά την αφαίρεση των κερδών που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος και των κερδών από συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις, των κρατήσεων για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και των κερδών της χρήσης που διανέμονται πραγματικά ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους ή τον επιχειρηματία, καθώς και των αφορολόγητων εκπτώσεων επενδύσεων αναπτυξιακών νόμων.
Προκειμένου για ανώνυμη εταιρεία και εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, το τακτικό αποθεματικό και τα διανεμόμενα κέρδη ανάγονται σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου.
Για τις επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά βιβλία, το αποθεματικό σχηματίζεται από τα καθαρά κέρδη που δηλώνονται με την αρχική δήλωση, αφού αφαιρεθούν οι απολήψεις.
Το ποσό του αποθεματικού καταχωρείται στον κωδικό 041 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν) και περαιτέρω για την καταχώρησή του, ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθμ.πρωτ. ΔΕΑΦ Β'1110127 ΕΞ 2016/18.7.2016 έγγραφό μας. Δηλαδή, προϋπόθεση καταχώρησης ποσού είναι να εμφανίζεται αντίστοιχο ποσό στον κωδικό 016 «Φορολογικά κέρδη χρήσης».
Όταν η επιχείρηση πραγματοποιεί και έσοδα που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος τότε ως κέρδη που απαλλάσσονται της φορολογίας λαμβάνεται το μέρος των πιο πάνω κερδών που αντιστοιχεί στα έσοδα από την πώληση των προϊόντων ή από την παροχή υπηρεσιών της παραγράφου 1 όπως αυτό προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία.
Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 ορίζεται ότι το ειδικό αποθεματικό που σχηματίζεται σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε., κατά το μέρος που διανέμεται, κεφαλαιοποιείται ή αναλαμβάνεται κάθε φορά.
Για τη φορολόγηση του αποθεματικού έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1059/18.3.2015 εγκύκλιό μας προκειμένου για διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη τα οποία δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, δηλαδή σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης τα ποσά αυτά περιλαμβάνονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των προσώπων αυτών, με την επιφύλαξη των αναφερομένων στην ΠΟΛ.1014/2018 εγκύκλιό μας.
Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή μόνο για τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθόσον κατ' ανάλογη εφαρμογή όσων έχουν διευκρινισθεί και με την ΠΟΛ.1039/26.1.2015 εγκύκλιο για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, το απαλλασσόμενο ποσό αφαιρείται κατευθείαν από τα καθαρά κέρδη της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που έχουν προκύψει αφού δεν μπορεί να εμφανισθεί σε λογαριασμό αποθεματικού και ως εκ τούτου η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος είναι κατ'

ανάγκη οριστική. Όσον αφορά τις ατομικές επιχειρήσεις και δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 47 του ν.4172/2013 δεν έχουν εφαρμογή για τις επιχειρήσεις αυτές, και στην περίπτωση αυτή η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος είναι οριστική.

Τέλος, με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 5 ορίζονται οι σχετικές αποφάσεις με βάση τις οποίες καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής των σχετικών διατάξεων του άρθρου αυτού. Επισημαίνεται ότι το περιεχόμενο των σχετικών παραγράφων θα πρέπει να εξετάζεται συνδυαστικά με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του ίδιου άρθρου.

Άρθρο 71Β Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών εισηγμένων εταιρειών

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του νέου άρθρου 71Β του ν.4172/2013, με το οποίο ενσωματώθηκαν στον ΚΦΕ οι διατάξεις του άρθρου 101 του ν.1892/1990, ορίζεται ότι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν, ολικώς ή μερικώς, τα αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση τα αποθεματικά του άρθρου 18 του α.ν. 942/1949.

Με τις υπόψη διατάξεις δεν ορίζεται πλέον εξαίρεση των αποθεματικών της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του α.ν.148/1967 από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 71Β καθόσον οι υπόψη διατάξεις κωδικοποιήθηκαν ως άρθρο 38 του ν.2238/1994 (πρώην ΚΦΕ), ωστόσο τα υπόψη αποθεματικά εξαλείφθηκαν από τα βιβλία των επιχειρήσεων μετά την υποχρεωτική εφαρμογή των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του ν.4172/2013. Περαιτέρω, η εξαίρεση των αποθεματικών του άρθρου 18 του α.ν. 942/1949, περί ειδικής κράτησης μέχρι 15% επί τμήματος των καθαρών αυτών κερδών βιομηχανικών επιχειρήσεων εκτός περιφέρειας Αθηνών, διατηρείται καθόσον ενδεχομένως υπάρχουν εταιρείες που διατηρούν τα υπόψη αποθεματικά στα βιβλία τους. Τα αποθεματικά που καταλαμβάνονται από τις διατάξεις αυτές έχουν σχηματισθεί βάσει αναπτυξιακών νόμων όπως ενδεικτικά οι ν.3299/2004, ν.2601/1998 και ν.1262/1982 και δεν καταλαμβάνουν τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων που έχουν σχηματισθεί ενδεικτικά με διατάξεις όπως αυτές του άρθρου 22 του ν.1828/1989, με βάση τις οποίες τα ποσά αυτά μεταφέρονται σε αύξηση του κεφαλαίου της επιχείρησης και απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, δίχως ο νόμος να ορίζει προθεσμία για την κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού (σχετ. τα αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1109583 ΕΞ 2017, Δ12Β 1140939 ΕΞ 2010/25.10.2010 και 1057054/10866/Β0012/3.8.2004 έγγραφά μας). Ειδικότεροι νόμοι όπως εκείνοι που αφορούν σε συμβάσεις παραχώρησης για την κατασκευή οδικών δικτύων (ν.3605/2007, ν.3555/2007, ν.3597/2007, κ.λπ.) δεν καταλαμβάνονται από τις διατάξεις του άρθρου αυτού περί κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών εισηγμένων εταιρειών.

Επισημαίνεται ότι η ανωτέρω μερική ή ολική κεφαλαιοποίηση πραγματοποιείται χωρίς ισόποση πραγματική αύξηση μετοχικού κεφαλαίου (σε μετρητά) από τους μετόχους (σχετ. ΠΟΛ.1093/5.5.1992 εγκύκλιός μας).

Κατά την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών εκδίδονται μετοχές ίσης αξίας που διανέμονται κατ΄ αναλογία στους δικαιούχους μετόχους. Σε περίπτωση που δεν τηρηθεί η αναλογία αυτή , θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα μεταβίβαση μετοχών μεταξύ των μετόχων, εφαρμοζομένων όσων αναφέρονται στην ΠΟΛ.1032/26.1.2015

εγκύκλιό.
Με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%), χωρίς καμιά άλλη επιβάρυνση. Ο φόρος που οφείλεται αποδίδεται στο Δημόσιο με δήλωση, η οποία πρέπει να υποβληθεί μέσα σ΄ έναν μήνα από την καταχώρηση στο ΓΕ.Μ.Η. της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου και καταβάλλεται σε τέσσερις (4) ίσες τριμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Ο φόρος αυτός βαρύνει την εταιρεία και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους μετόχους.
Οι διατάξεις του ν.4174/2013 εφαρμόζονται ανάλογα και στον φόρο που οφείλεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου αυτού.
Ο φόρος αποδίδεται με ιδιαίτερη χειρόγραφη δήλωση στην αρμόδια για την υποβολή της ετήσιας φορολογικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογική αρχή και η καταχώριση του φόρου θα γίνεται από το υποσύστημα των εσόδων του TAXIS στο είδος φόρου 1275 με ΚΑΕ 0121.
Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι με την καταβολή του φόρου που οφείλεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από τον φόρο εισοδήματος της εταιρείας και των μετόχων της για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν. Ωστόσο, οι μέτοχοι (φυσικά πρόσωπα) είναι υπόχρεοι για καταβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για το εισόδημα της περίπτωσης αυτής, καθόσον η τελευταία δεν αποτελεί φόρο επί του εισοδήματος (σχετ. 130/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. Α΄ Τακτικής Ολομέλειας).
Ωστόσο, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 71Β ορίζεται ότι σε περίπτωση που πριν από την πάροδο δέκα (10) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η ανώνυμη εταιρεία ή μειωθεί το μετοχικό της κεφάλαιο με σκοπό επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δε λογίζονται φορολογικώς ως μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος κατά τον χρόνο της διάλυσης της εταιρείας ή μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου. Σε περίπτωση, δηλαδή διάλυσης της ανώνυμης εταιρείας πριν από την πάροδο δέκα (10) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών θα έχουν εφαρμογή οι υφιστάμενες κατά τον χρόνο εκείνο γενικές διατάξεις, ήτοι φορολόγηση με τις διατάξεις του άρθρου 47 εφαρμόζοντας τον ισχύοντα συντελεστή φορολογίας εισοδήματος με συμψηφισμό του φόρου με συντελεστή 5% που ήδη καταβλήθηκε με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 71Β. Περαιτέρω και δεδομένου ότι οι υπόψη διατάξεις αποτελούν κανόνα αποφυγής πιθανών καταστρατηγήσεων και στην περίπτωση της μείωσης μετοχικού κεφαλαίου πριν από την πάροδο δέκα (10) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών, συνάγεται ότι για φορολογικούς σκοπούς θεωρείται ότι δεν πραγματοποιήθηκε κεφαλαιοποίηση κατά τον χρόνο εφαρμογής της παραγράφου 2 του παρόντος και κατά συνέπεια το όποιο ποσό θα υπαχθεί σε φορολογία με τις διατάξεις του άρθρου 47 κατά τον χρόνο μείωσης του κεφαλαίου συμψηφιζομένου του φόρου

που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου. Περαιτέρω, στις περιπτώσεις αυτές έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013 (σχετ. η ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκύκλιός μας). Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 14 του ν.3943/2011, όπως αυτές ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ.1 του άρθρου 10 του ν.4110/2013 δεν έχουν εφαρμογή για τα πιο πάνω αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται κατ΄ εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 71Β και 71Γ του ν.4172/2013. Τέλος, με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 71Β ορίζεται ότι η παράγραφος αυτή δεν εφαρμόζεται αν η εταιρεία διαλυθεί με σκοπό τη συγχώνευσή της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρείας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησής της από άλλη ανώνυμη εταιρεία.

Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι ανώνυμες εταιρείες, με μετοχές εισηγμένες ή μη, που έχουν σχηματίσει αποθεματικά είτε από υπεραξία μετοχών που προέρχεται από απόσχιση κλάδου ή από συγχώνευση εταιρειών στις οποίες συμμετέχει είτε από την αύξηση της αξίας των συμμετοχών της εταιρείας ή από διανομή μετοχών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 του α.ν. 148/1967, του ν. 542/1977, του ν. 1249/1982 και του ν. 1839/1989 κατόπιν κεφαλαιοποιήσεως της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή πάγιων περιουσιακών στοιχείων θυγατρικής εταιρείας ή άλλης εταιρείας στην οποία συμμετέχουν, μπορούν να προβούν σε κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών αυτών με σκοπό διανομής νέων μετοχών στους μετόχους τους. Η κεφαλαιοποίηση αυτή δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Ειδικότερα, στην πρώτη περίπτωση, ανώνυμη εταιρεία που σχημάτισε αποθεματικά από υπεραξία των συμμετοχών της λόγω συγχώνευσης ή απόσχισης κλάδου εταιρείας στην οποία συμμετέχει είτε με τις γενικές διατάξεις του εταιρικού δικαίου, είτε με τις διατάξεις του αναπτυξιακού νόμου ν.δ.1297/1972, είτε με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), με τις οποίες ενδεχομένως προκύπτει υπεραξία λόγω αποτίμησης των εισφερομένων στοιχείων, κεφαλαιοποιεί τα υπόψη αποθεματικά με διανομή νέων μετοχών στους υφιστάμενους μετόχους κατά τον χρόνο ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού χωρίς την καταβολή φόρου εισοδήματος.

Στη δεύτερη περίπτωση, ανώνυμη εταιρεία που σχημάτισε αποθεματικά είτε με ανάλογη αύξηση της αξίας των υφιστάμενων συμμετοχών της είτε/και με έκδοση νέων μετοχών προς τους υφιστάμενους μετόχους, κατ' αναλογία των μετοχών που κατέχουν, λόγω κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή πάγιων περιουσιακών στοιχείων θυγατρικής εταιρείας ή άλλης εταιρείας στην οποία συμμετέχει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 του α.ν. 148/1967, του ν. 542/1977, του ν. 1249/1982 και του ν. 1839/1989, αυτά κεφαλαιοποιούνται χωρίς την καταβολή φόρου εισοδήματος. Είναι προφανές ότι η περίπτωση αυτή καταλαμβάνει τις περιπτώσεις αναπροσαρμογής (σχετ. ΠΟΛ.1154/7.6.2001) και κατά συνέπεια και τις διατάξεις των άρθρων 20 - 27 του ν.2065/1992.

Ωστόσο, στις ανωτέρω δυο περιπτώσεις θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013 καθόσον με τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 71 Β δεν ορίζεται το αντίθετο (σχετ. η ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκύκλιός μας).

Με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου στην περίπτωση διάλυσης ή μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας πριν από

την πάροδο δέκα (10) ετών από την κεφαλαιοποίηση των ανωτέρω αποθεματικών θα έχουν εφαρμογή οι υφιστάμενες κατά τον χρόνο εκείνο γενικές διατάξεις, ήτοι φορολόγηση με τις διατάξεις του άρθρου 47, με βάση τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 της παρούσας.
Η κεφαλαιοποίηση των ανωτέρω αποθεματικών πρέπει να γίνεται κατά ρητή επιταγή του νόμου, μόνο με την έκδοση νέων μετοχών και όχι με την αύξηση της ονομαστικής αξίας των υφιστάμενων μετοχών. Οι νέες μετοχές διανέμονται κατ΄ αναλογία στους δικαιούχους μετόχους. Σε περίπτωση που δεν τηρηθεί η αναλογία αυτή , θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα μεταβίβαση μετοχών μεταξύ των μετόχων, εφαρμοζομένων όσων αναφέρονται στην ΠΟΛ.1032/26.1.2015 εγκύκλιό μας.
Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 8 ορίζεται ότι οι υπόψη διατάξεις ισχύουν για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται μέχρι και τις 31.12.2020.
Ειδικά, για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2019 μέχρι και 31.12.2019 ο συντελεστής της παραγράφου 2 ορίζεται σε δέκα τοις εκατό (10%) και **για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2020 μέχρι και τις 31.12.2020 σε είκοσι τοις εκατό (20%).**

Άρθρο 71Γ Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών μη εισηγμένων εταιρειών και Ε.Π.Ε.
Με την παράγραφο 1 του άρθρου 71Γ του ν.4172/2013, με το οποίο ενσωματώθηκαν στον ΚΦΕ οι διατάξεις του άρθρου 13 του ν.1473/1984, ορίζεται ότι οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, καθώς και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν ολικά ή μερικά, τα αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση το αποθεματικό του άρθρου 18 του α.ν. 942/1949 και με την προϋπόθεση ότι κατά τη διαχειριστική χρήση στην οποία συντελείται η κεφαλαιοποίηση θα αυξηθεί το μετοχικό ή εταιρικό τους κεφάλαιο κατά το ίδιο ποσό σε μετρητά από τους παλαιούς ή νέους μετόχους ή εταίρους. Στην περίπτωση αυτή εκδίδονται νέες μετοχές ή εταιρικά μερίδια, για τους δικαιούχους μετόχους ή εταίρους.
Οι ανωτέρω διατάξεις αφορούν στην κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών μη εισηγμένων εταιρειών και ΕΠΕ και σε αντίθεση με το 71Β απαιτείται η αύξηση του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου κατά το ίδιο ποσό σε μετρητά από τους παλαιούς ή νέους μετόχους ή εταίρους. Κατά τα λοιπά ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 71Β της παρούσης.
Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 71Γ ορίζεται ότι τα αποθεματικά της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) (αντί πέντε τοις εκατό (5%) για τις εισηγμένες Α.Ε.), χωρίς καμιά άλλη επιβάρυνση. Ο φόρος που οφείλεται αποδίδεται στο Δημόσιο με δήλωση, η οποία πρέπει να υποβληθεί σ΄έναν μήνα από την καταχώρηση στο ΓΕ.Μ.Η. της αύξησης του μετοχικού/εταιρικού κεφαλαίου και καταβάλλεται σε τέσσερις (4) ίσες εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Ο φόρος αυτός δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους μετόχους ή εταίρους της.
Οι διατάξεις του ν.4174/2013 εφαρμόζονται ανάλογα και στον φόρο που οφείλεται

με βάση τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.
Ο φόρος αποδίδεται με ιδιαίτερη χειρόγραφη δήλωση στην αρμόδια για την υποβολή της ετήσιας φορολογικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογική αρχή και η καταχώριση του φόρου θα γίνεται από το υποσύστημα των εσόδων του TAXIS στο είδος φόρου 1275 με ΚΑΕ 0121.
Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ότι με την καταβολή του φόρου που οφείλεται εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από τον φόρο εισοδήματος της εταιρείας, των μετόχων ή εταίρων της για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν, εφαρμοζομένων όσων αναφέρθηκαν πιο πάνω στο άρθρο 71Β σχετικά με την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στους μετόχους-εταίρους (φυσικά πρόσωπα) για το εισόδημα αυτό. Κατά συνέπεια δεν τίθεται ζήτημα παρακράτησης σε περίπτωση μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου του νομικού προσώπου, καθόσον ρητά με τις υπόψη διατάξεις ορίζεται η εξάντληση κάθε φορολογικής υποχρέωσης των μετόχων αυτού.
Ωστόσο, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι σε περίπτωση που πριν από την πάροδο δέκα (10) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η ανώνυμη εταιρεία ή μειωθεί το μετοχικό κεφάλαιό της με σκοπό επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δε λογίζονται φορολογικώς ως μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος κατά τον χρόνο της διάλυσης ή μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου. Στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4 του κεφαλαίου «άρθρο 71Β» της παρούσης.
Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας με σκοπό συγχώνευσής της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρείας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησής της από άλλη ανώνυμη εταιρεία.
Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στην περίπτωση εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου.
Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 6 ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται μέχρι και τις 31.12.2020. Ειδικά για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2020 μέχρι και τις 31.12.2020 ο συντελεστής της παραγράφου 2 ορίζεται σε είκοσι τοις εκατό (20%).
Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης αποθεματικών στα οποία εμφανίζονται επιχορηγήσεις που έχουν εισπράξει επιχειρήσεις με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις του ν.3299/2004, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 71Β και 71Γ αλλά οι ειδικότερες διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 8 του ν.3299/2004.

Σημείωση : Για τα άρθρα 71β και 71γ ΠΟΛ.1168/2018 Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης φόρου σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις των άρθρων 71Β και 71Γ του ν. 4172/2013

Παρακράτηση φόρου κατά την κεφαλαιοποίηση κερδών παρελθουσών χρήσεων.

Σχετική απόφαση : **ΠΟΛ 1092/2018**
Δεδομένου ότι στην έννοια διανομής κερδών περιλαμβάνεται και η κεφαλαιοποίηση κερδών παρελθουσών χρήσεων, συνάγεται ότι κατά την κεφαλαιοποίηση κερδών παρελθουσών χρήσεων από υπόχρεους του άρθρου 61 του ν.4172/2013 προς νομικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 63 του ν.4172/2013, δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου 15%, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 64 του ίδιου νόμου.

Εκπιπτόμενες δαπάνες

α) Έκπτωση δαπανών με ψηφιοποιημένα παραστατικά
[Σχετική απόφαση : 1188383 ΕΞ 2018]
Για την έκπτωση των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, αυτές μπορούν να αποδεικνύονται, μεταξύ άλλων, με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 στοιχεία, ανεξαρτήτως του τρόπου τήρησης (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά) ή διαφύλαξης (έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή) αυτών, εφόσον βέβαια πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε..

β) Έκπτωση εισφορών υπέρ Ταμείων Επαγγελματικής Ασφάλισης
Αναφορικά με την έκπτωση των εισφορών υπέρ Τ.Ε.Α. που καταβάλλονται από το ίδιο το φυσικό πρόσωπο, κρίσιμη είναι η ιδιότητα με βάση την οποία αυτό συμμετέχει στο εν λόγω ταμείο. Συνεπώς:
ι) Εάν το φυσικό πρόσωπο είναι μισθωτός και συμμετέχει σε Τ.Ε.Α. λόγω της ιδιότητάς του αυτής, τότε οι εισφορές υπέρ Τ.Ε.Α. που καταβάλλονται από το πρόσωπο αυτό και δεν παρακρατούνται μέσω της μισθοδοσίας του, εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημά του από μισθωτή εργασία (κωδ.351- 352 εντύπου Ε1).
ιι) Εάν το φυσικό πρόσωπο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και συμμετέχει σε Τ.Ε.Α. λόγω της ιδιότητάς του αυτής, τότε οι εισφορές υπέρ Τ.Ε.Α. που καταβάλλονται από το ίδιο το φυσικό πρόσωπο, εκπίπτουν, ως επιχειρηματική δαπάνη, από τα ακαθάριστα έσοδά του από επιχειρηματική δραστηριότητα.
Τέλος, επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο έχει και τις δύο ως άνω ιδιότητες μέσα στο ίδιο φορολογικό έτος, τότε η σχετική δαπάνη των καταβαλλόμενων εισφορών υπέρ Τ.Ε.Α., εκπίπτει αντίστοιχα από το ακαθάριστο εισόδημα του από μισθωτή εργασία ή από τα ακαθάριστα έσοδά του από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανάλογα με το αν το πρόσωπο αυτό συμμετέχει στο εν λόγω ταμείο λόγω της ιδιότητάς του ως μισθωτός ή ως πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. **[Σχετική απόφαση :** ΠΟΛ.1227/2018]

γ) Έκπτωση ασφαλιστικών εισφορών μη μισθωτών από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής.
[Σχετική απόφαση : ΠΟΛ.1219/2018]
Η έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών από το ακαθάριστο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ρυθμίζεται με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23

του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013). Ως προς την ερμηνεία των άρθρων αυτών εκδόθηκε η εγκύκλιος ΠΟΛ.1113/2015, καθώς και το έγγραφο Δ12 1006031 ΕΞ 2015/19.1.2015 της φορολογικής διοίκησης. Με τις δύο αυτές εγκυκλίους δόθηκαν διευκρινίσεις αναφορικά με το πλαίσιο της έκπτωσης των ασφαλιστικών εισφορών από το ακαθάριστο εισόδημα φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά και από τη συμμετοχή τους σε νομικά πρόσωπα.
Ακολούθησε τέλος η ΠΟΛ.1219/2018 με την οποία εξιδεικεύτηκε το πλαίσιο σχετικά με την έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών από τα ακαθάριστα έσοδα για την φορολογία εισοδήματος, αν και στην πραγματικότητα άλλαξε η θέση η διοίκησης σε σχέση με ορισμένα σημεία της ΠΟΛ.1113/2015.
Με βάση λοιπόν τα όσα ισχύουν από τα άρθρα 22 και 23 του ΚΦΕ αλλά και την τελική ερμηνευτική προσέγγιση της ΑΑΔΕ που αποτυπώνεται στην ΠΟΛ.1219/2018, **προκύπτει ότι οι ασφαλιστικές εισφορές (κύριας, επικουρικής ασφάλισης και πρόνοιας)** εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 εφόσον καταβληθούν, **δηλαδή κατά τον χρόνο που επιβαρύνουν ταμειακά την επιχείρηση.**
Ως εκ τούτου, οποιοδήποτε ποσό καταβάλλεται ταμειακά ως ασφαλιστική εισφορά από 1.1 μέχρι 31.12 του τρέχοντος φορολογικού έτους, εκτός από τα ποσά προσαυξήσεων, προστίμων, κλπ. που τυχόν καταβλήθηκαν στο έτος αυτό, **εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του έτους αυτού.**
Η καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών αφορά εισφορές τρέχοντος ή παλαιοτέρων ετών, περιλαμβανομένων και αυτών που έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση. **Επιπρόσθετα, δεν εξετάζεται αν η πληρωμή των ως άνω ασφαλιστικών εισφορών είναι εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, με βάση τις προθεσμίες της ασφαλιστικής νομοθεσίας.**
Επισημαίνεται, ότι μπορεί να λάβει χώρα εξόφληση οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών μέσω παρακράτησης για λογαριασμό του Ε.Φ.Κ.Α από πάσης φύσεως καταβολές, πληρωμές, επιδοτήσεις, αποζημιώσεις, επιχορηγήσεις και δανειοδοτήσεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο, τους φορείς του Δημοσίου, Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ. και Α.Ε του δημοσίου τομέα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4254/2014. Στις περιπτώσεις αυτές η εξόφληση ασφαλιστικών εισφορών μέσω παρακράτησης, για λογαριασμό του ΕΦΚΑ, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4254/2014, εξισώνεται με την ταμειακή καταβολή, δηλαδή την άμεση καταβολή χρηματικών ποσών για την κάλυψη ασφαλιστικής δαπάνης. Επίσης, η παρακράτηση αυτή για εξόφληση ασφαλιστικών υποχρεώσεων δεν επηρεάζει την εν γένει φορολογική μεταχείριση των ποσών αυτών.
Επίσης η ταμειακή καταβολή ασφαλιστικών εισφορών σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο από το έτος που αφορούν, συνεπεία της εκκαθάρισης, επηρεάζει τα φορολογικά αποτελέσματα του έτους **μέσα στο οποίο λαμβάνει χώρα η καταβολή.**
Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και στις περιπτώσεις συμψηφισμού πιστωτικού υπόλοιπου με ασφαλιστικές εισφορές επόμενου έτους καθόσον ο συμψηφισμός αυτός εξομοιώνεται με καταβολή, κατά το μέρος που εξοφλεί ασφαλιστικές εισφορές του έτους αυτού.

Παραδείγματα

1. Επιχειρηματίας (ατομική επιχείρηση) καταβάλλει ασφαλιστικές εισφορές με

βάση τα ειδοποιητήρια 300,00 ανά μήνα. Το 2018 έχει καταβάλλει 3.300 ευρώ (300,00 Χ 11), ενώ τις εισφορές του μηνός Δεκεμβρίου θα τις καταβάλλει τον Ιανουάριο του 2019.
Η εν λόγω ατομική επιχείρηση θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της (φορολογικά) το έτος 2018 το ποσό των 3.300,00 ευρώ και δεν θα εκπέσει τα 300,00 ευρώ του μηνός Δεκεμβρίου που κατέβαλε έστω και εμπρόθεσμα τον Ιανουάριο του 2019. Το ποσό αυτό των 300 ευρώ θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της (φορολογικά) στο φορολογικό έτος 2019.
Εάν ο ίδιος επιχειρηματίας κατέβαλε μέσα στο 2018 και 2.000,00 ευρώ που αφορούσαν σε ρύθμιση του έτους 2016, θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του (φορολογικά) και αυτό το ποσό, ήτοι 5.300,00 ευρώ (3.300,00 + 2.000,00).

2. Ελεύθερος επαγγελματίας με ειδοποιητήριο για ασφαλιστικές εισφορές ύψους 280,00 ευρώ μηνιαίως, κατέβαλε μέσα στο έτος 2018 μόνο 6 μήνες (280,00 Χ 6 = 1.680,00).
Ο εν λόγω φορολογούμενος θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του (φορολογικά) το ποσό των 1.680,00 ευρώ.

3. Ελεύθερος επαγγελματίας κατέβαλε μέσα στο έτος 2018 όλες τις ασφαλιστικές εισφορές για το έτος 2018 ύψους 2.400 ευρώ (200,00 Χ12). Τις εισφορές του μηνός Δεκεμβρίου τις κατέβαλε στις 31.12.2018.
Ο εν λόγω φορολογούμενος θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του (φορολογικά) το ποσό των 2.400 ευρώ.

4. Επιχειρηματίας (ατομική επιχείρηση) κατέβαλε μέσα στο έτος 2018 ασφαλιστικές εισφορές ύψους 2.750,00 ευρώ (250,00 Χ 11), ενώ τις εισφορές του μηνός Δεκεμβρίου 2018 τις κατέβαλε τον Φεβρουάριο του 2019.
Ταυτόχρονα, τον Μάιο του 2018 κατέβαλε και διαφορά επί των εισφορών του έτους 2017 με βάση την εκκαθάριση του ΕΦΚΑ ύψους 950,00 ευρώ (και τις 5 δόσεις).
Τις εισφορές αυτές τις είχε ήδη συμπεριλάβει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του στο φορολογικό έτος 2017 με βάση το προϊσχύον καθεστώς.
Ο συγκεκριμένος επιχειρηματίας θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2018 (φορολογικά) το ποσό των 2.750,00 ευρώ που κατέβαλε μέσα το έτος 2018, ενώ δεν θα εκπέσει (φορολογικά) το ποσό των 950,00 ευρώ που αφορούσε στο έτος 2017, παρότι αυτό κατεβλήθη εντός του 2018, καθώς αυτό το ποσό το έχει ήδη εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του 2017.
Ο εν λόγω επιχειρηματίας, βάσει όσων αναφέρθηκαν και ανωτέρω δεν χρειάζεται να προβεί —λόγω αυτού του γεγονότος— σε υποβολή τροποποιητικής δήλωσης του έτους 2017.

5. Επιχειρηματίας (ατομική επιχείρηση) κατέβαλε μέσα στο έτος 2018 ασφαλιστικές εισφορές ύψους 2.200,00 ευρώ (200,00 Χ 11), ενώ τις εισφορές του μηνός Δεκεμβρίου 2018 τις κατέβαλε τον Ιανουάριο του 2019. Ταυτόχρονα, τον Μάιο του 2018 κατέβαλε και δύο από τις πέντε δόσεις επί της διαφορά των εισφορών του έτους 2017 με βάση την εκκαθάριση του ΕΦΚΑ, ύψους 100,00 ευρώ (50,00 Χ 2).
Τις εισφορές αυτές (των δύο δόσεων) τις είχε συμπεριλάβει ήδη προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του στο φορολογικό έτος 2017 με βάση το προϊσχύων

καθεστώς, ενώ τις υπόλοιπες τρεις (50,00 Χ 3 = 150,00) τις κατέβαλε **μετά** την υποβολή της φορολογικής δήλωσης και δεν τις συμπεριέλαβε προς έκπτωση για το φορολογικό έτος 2017.
Ο συγκεκριμένος επιχειρηματίας θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του (φορολογικά) το ποσό των 2.200,00 ευρώ που κατέβαλε το 2018 για ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν το 2018, επίσης θα εκπέσει και το ποσό των 150,00 ευρώ το οποίο αφορά σε εισφορές του 2017 οι οποίες καταβλήθηκαν το 2018 και δεν ελήφθησαν υπόψιν προς έκπτωση από τα βιβλία του επιχειρηματία στο έτος 2017, ενώ δεν θα εκπέσει (φορολογικά) το ποσό των 100,00 ευρώ που αφορούσε στις δύο πρώτες δόσεις από την διαφορά των εισφορών του 2017 τις οποίες, όπως ήδη αναφέραμε, τις εξέπεσε στο φορολογικό έτος 2017.

6. Επιχειρηματίας (ατομική επιχείρηση) κατέβαλε μέσω ειδοποιητηρίων στο έτος 2018 για ασφαλιστικές εισφορές το ποσό των 8.800,00 ευρώ (800,00 Χ 11) και 800,00 ευρώ τον Ιανουάριο του 2019. Το σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών με βάση τα ειδοποιητήρια του 2018 είναι 9.600 ευρώ (800,00 Χ 12). Με την εκκαθάριση του Ε.Φ.Κ.Α. (π.χ. τον Μάιο του 2019) προκύπτει ποσό για επιστροφή ή συμψηφισμό εισφορών στον εν λόγω επιχειρηματία (λόγω μείωσης κερδών στο έτος 2017) ύψους 4.800 ευρώ, καθώς οι εισφορές που θα έπρεπε να καταβάλλει με βάση τα κέρδη του 2017 ήταν 400,00 ευρώ ανά μήνα (400,00 * 12 = 4.800,00) αντί των 800,00 (800*12 = 9.600,00) που αναγραφόταν στο ειδοποιητήριο.
Ο επιχειρηματίας επιλέγει το συμψηφισμό του υπερβάλλοντος ποσού με ασφαλιστικές εισφορές του έτους 2019. Στην περίπτωση αυτή ο επιχειρηματίας, εφόσον επιλέξει το συμψηφισμό του υπερβάλλοντος ποσού, θα εκπέσει για το 2018 από τα ακαθάριστα έσοδά του (φορολογικά), το ποσό των 8.800,00 ευρώ που κατέβαλε. Το υπόλοιπο ποσό που θα επιλέξει για συμψηφισμό στο έτος 2019 (4.800,00), θα εκπέσει (φορολογικά) από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2019.

δ) Έκπτωση ασφαλιστικών εισφορών εταίρου προσωπικής εταιρείας που δεν ασκεί ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες διαχειριστή ή αμοιβές ως μέλος Δ.Σ. Α.Ε.
[Σχετική απόφαση : ΔΕΑΦ 1077946 ΕΞ 2018]
Μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4172/2013, σε περίπτωση εταίρου προσωπικής εταιρείας που δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και παράλληλα λαμβάνει αμοιβές ως διαχειριστής σε άλλη εταιρεία (ΕΠΕ ή ΙΚΕ) ή αμοιβές ως μέλος Δ.Σ. Α.Ε., οι οποίες φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία**, προκύπτει ότι οι καταβαλλόμενες ασφαλιστικές εισφορές του εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής εταιρείας που είναι μέλος.**
Στην περίπτωση εταίρου προσωπικής εταιρείας που δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και παράλληλα λαμβάνει αμοιβές ως διαχειριστής σε άλλη προσωπική εταιρεία (Ο.Ε. ή Ε.Ε.), οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από την εταιρεία από την οποία λαμβάνει το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα (σχετ. η ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιός μας).

ε) Φορολογική μεταχείριση μη εκπιπτόμενων δαπανών των ΚΤΕΛ ΑΕ της περ. β'

της παρ. 2 του άρθρου 3 του ν. 2963/2001
[Σχετική απόφαση : ΔΕΑΦ Β 1073111 ΕΞ 2018]
Σε περίπτωση που κατά την εκκαθάριση της υπ' αριθμ. Β-οικ.60195/5172/13/19.11.2013 Απόφασης έχουν περιληφθεί μη εκπιπτόμενες δαπάνες με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013, οι υπόψη δαπάνες, είτε πρόκειται για προσωρινές είτε για οριστικές διαφορές, θα πρέπει να αναμορφωθούν στη δεύτερη σελίδα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της ΚΤΕΛ ΑΕ στους κατάλληλους κωδικούς και ως εκ τούτου, θα προκύπτει φόρος για την υπόψη εταιρεία.

στ) Έκπτωση ασφαλιστικών εισφορών εταίρου προσωπικής εταιρείας που δεν ασκεί ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες διαχειριστή ή αμοιβές ως μέλος Δ.Σ. Α.Ε.
[Σχετική απόφαση : ΔΕΑΦ 1077946 ΕΞ 2018]
Μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4172/2013, σε περίπτωση εταίρου προσωπικής εταιρείας που δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και παράλληλα λαμβάνει αμοιβές ως διαχειριστής σε άλλη εταιρεία (ΕΠΕ ή ΙΚΕ) ή αμοιβές ως μέλος Δ.Σ. Α.Ε., οι οποίες φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, προκύπτει ότι οι καταβαλλόμενες ασφαλιστικές εισφορές του εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής εταιρείας που είναι μέλος.
Στην περίπτωση εταίρου προσωπικής εταιρείας που δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και παράλληλα λαμβάνει αμοιβές ως διαχειριστής σε άλλη προσωπική εταιρεία (Ο.Ε. ή Ε.Ε.), οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από την εταιρεία από την οποία λαμβάνει το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα (σχετ. η ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιός μας).

ζ) Φορολογικές αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων επιχείρησης που έχουν αποκτηθεί συνεπεία μεταβίβασης αυτής στο πλαίσιο εξυγίανσής της
[Σχετική απόφαση : ΠΟΛ.1023/2018]
Ως αξία κτήσης των παγίων για τον υπολογισμό των φορολογικών αποσβέσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 στην περίπτωση απόκτησης αυτών συνεπεία μεταβίβασης επιχείρησης στο πλαίσιο εξυγίανσής της με βάση τις διατάξεις του Πτωχευτικού Κώδικα, όπως ίσχυαν πριν τη κατάργησή τους, λαμβάνεται υπόψη η αξία των παγίων όπως αυτή αποτυπώνεται στη συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώνεται από το Πτωχευτικό Δικαστήριο. Ως προς τον φορολογικό χειρισμό των μισθωμάτων που καταβάλλονται δυνάμει συμβάσεων χρηματοοικονομικής μίσθωσης του ν.1665/1986 που είχαν συναφθεί πριν την 1.1.2014 και μεταβιβάζονται στην αποκτώσα εταιρεία με την συναίνεση του εκμισθωτή, ισχύουν τα όσα έχουν ειδικότερα διευκρινιστεί με το αριθ. ΔΕΑΦ Β 1087176 ΕΞ 2015/25.6.2015 έγγραφο, καθόσον στην περίπτωση αυτή η αποκτώσα εταιρεία υπεισέρχεται διά σωρευτικής αναδοχής σ' όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του αρχικού.

Φορολογική μεταχείριση χρηματικού βραβείου που λαμβάνει νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο πλαίσιο επιχειρηματικής δραστηριότητας

[Σχετική απόφαση : 1171568 ΕΞ 2018]

Δεδομένου ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες αποτελούν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, το ποσό των χρηματικών βραβείων που λαμβάνουν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητάς τους, όπως για παράδειγμα για τις καινοτόμες επιχειρηματικές ιδέες τους, **αποτελεί έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58 του ίδιου ως άνω νόμου στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το δικαίωμα είσπραξής του,** σύμφωνα με όσα αναφέρονται στις παρ. 3 και 4 του παρόντος.

Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος από πώληση αδιάθετων ακινήτων ατομικής επιχείρησης ανέγερσης και πώλησης οικοδομών μετά τη διακοπή των εργασιών της, καθώς και από την πώληση ακινήτων που είχαν ανεγερθεί με σκοπό την ιδιοχρησιμοποίηση ή ιδιοκατοίκηση

[Σχετική απόφαση : ΔΕΑΦ Α 1136043 ΕΞ 2018]

Στην περίπτωση κατά την οποία ένας κατασκευαστής πολυκατοικιών, που ασκεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την πώληση ανεγειρόμενων διαμερισμάτων, αποφασίσει να κρατήσει ένα από τα διαμερίσματα που ανέγειρε προς πώληση (εμπορεύσιμα αγαθά της επιχείρησης) με σκοπό την επαγγελματική του εγκατάσταση (ιδιοχρησιμοποίηση) ή την ικανοποίηση στεγαστικών αναγκών του (ιδιοκατοίκηση) ή την εκμίσθωση η αξία της οικοδομής αυτής, δεν προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, καθότι ελλείπει το στοιχείο του κέρδους. Το κέρδος που τυχόν θα προκύψει από την πώληση μελλοντικά του πιο πάνω διαμερίσματος αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 του ν.4172/2013, για τον προσδιορισμό του οποίου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013, καθώς και τα όσα έχουν ειδικότερα διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας.

Φορολογική μεταχείριση των δημοτικών επιχειρήσεων ύδρευσης και αποχέτευσης (Δ.Ε.Υ.Α.), μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4483/2017

[Σχετική απόφαση : ΔΕΑΦ 1106959 ΕΞ 2018]

Δεδομένου ότι από τις διατάξεις του ν. 1069/1980, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τον ν. 4483/2017, προκύπτει σαφώς ο μη κερδοσκοπικός

χαρακτήρας των Δ.Ε.Υ.Α., οι εν λόγω επιχειρήσεις αντιμετωπίζονται φορολογικά ως μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και τις οδηγίες που έχουν δοθεί για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών (ΠΟΛ.1044/10.2.2015 εγκύκλιος).
Για τον σκοπό αυτό, οι Δ.Ε.Υ.Α υποχρεούνται να ενημερώσουν τη Φορολογική Διοίκηση, για τη μεταβολή της νομικής μορφής σε «ΝΠΙΔ μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα», υποβάλλοντας το έντυπο Μ3.
Όσον αφορά στην υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, οι Δ.Ε.Υ.Α. θα πρέπει να υποβάλουν δύο δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκ των οποίων η πρώτη για το χρονικό διάστημα 1.1.2017 - 30.7.2017 ως νομικές οντότητες, σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν δοθεί με το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1004412 ΕΞ 2016/8.1.2016 έγγραφό μας, ενώ η δεύτερη για το χρονικό διάστημα 31.7.2017 - 31.12.2017 ως νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (συμπληρώνοντας τον Πίνακα 2 του εντύπου Ν).
Η υποβολή του εντύπου Μ3 και των δύο δηλώσεων ΦΕΝΠ θα γίνει χειρόγραφα στην αρμόδια για τη φορολόγησή τους Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία, μέχρι 10 Αυγούστου, χωρίς την επιβολή κυρώσεων.
Τέλος, επισημαίνεται ότι μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4483/2017 δεν επιβάλλεται στις Δ.Ε.Υ.Α. το τέλος επιτηδεύματος που επιβάλλεται με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, λόγω της νομική μορφής τους ως νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Φορολογική μεταχείριση αποζημίωσης ατομικού ασφαλιστηρίου ζωής που λαμβάνουν νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, ως δωρεοδόχοι υπαλλήλων τους, μετόχων ή εταίρων τους, καθώς και μελών του διοικητικού συμβουλίου τους

[Σχετική απόφαση : ΔΕΑΦ Β 1087649 ΕΞ 2018]
Το ποσό της αποζημίωσης που εισπράττουν νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, λόγω του ορισμού τους ως δωρεοδόχων ατομικών ασφαλιστηρίων ζωής υπαλλήλων τους, μετόχων ή εταίρων τους, καθώς και μελών των διοικητικών συμβουλίων τους, δεν αποτελεί έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 και 47 του ν.4172/2013 και όσα έχουν διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1059/18.3.2015 εγκύκλιό μας και κατά συνέπεια, δεν φορολογείται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58 του ίδιου νόμου, καθόσον το εν λόγω ποσό δεν αποκτάται ως έσοδο από επιχειρηματική συναλλαγή αυτών των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος που προκύπτει κατά τη λήξη ομολόγων χωρίς τοκομερίδια (zero coupon) ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης

[Σχετική απόφαση : ΔΕΑΦ Β 1065393 ΕΞ 2018]

Η απόδοση που προκύπτει κατά τη λήξη των πιο πάνω τίτλων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013 και όσα ειδικότερα έχουν ορισθεί στην ΠΟΛ.1011/2.1.2014 απόφαση ΓΓΔΕ και διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκύκλιό μας, με την επιφύλαξη των όσων ισχύουν ειδικά για τους τόκους που προκύπτουν κατά τη λήξη των ομολόγων χωρίς τοκομερίδια που εκδίδονται από το Ελληνικό Δημόσιο, για την απόδοση του φόρου επί των οποίων εφαρμόζεται η διαδικασία που ειδικότερα ορίζεται στην ΠΟΛ.1011/2.1.2014 Απόφαση.

Φορολογική μεταχείριση των αποζημιώσεων για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται κατά την παροχή μισθωτής εργασίας στην αλλοδαπή2018 Φορολογική μεταχείριση των αποζημιώσεων για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται κατά την παροχή μισθωτής εργασίας στην αλλοδαπή

[Σχετική απόφαση : ΔΕΑΦ 1021217 ΕΞ 2018]

Στην αποζημίωση για έξοδα κίνησης, ανεξαρτήτως εάν αυτή καταβλήθηκε από ημεδαπό ή αλλοδαπό εργοδότη, οι αποζημιώσεις εξόδων κίνησης για παροχή μισθωτής εργασίας στην αλλοδαπή δεν προσαυξάνουν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα ημεδαπής υπό την προϋπόθεση ότι τα έξοδα αυτά αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά και δεν συμπεριλαμβάνονται στις ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών της αλλοδαπής.

Φορολογική μεταχείριση μισθωμάτων που καταβάλλονται για τη χρήση δικαιωμάτων (franchising)

[Σχετική απόφαση : ΔΕΑΦ Β 1017519 ΕΞ 2018]

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.**

Το ασφάλισμα που καταβλήθηκε στους εργαζομένους επιχειρήσεων στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστικών

συμβάσεων αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

[Σχετική απόφαση : ΠΟΛ.1020/2018]

Το ασφάλισμα που καταβλήθηκε στους εργαζομένους επιχειρήσεων, πριν από την ισχύ του ν. 4110/2013, στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστικών συμβάσεων που είχαν συνάψει οι επιχειρήσεις αυτές με ασφαλιστικές επιχειρήσεις, κατά το μέρος που αντιστοιχεί στα καταβληθέντα από τον εργοδότη ασφάλιστρα, αποτελεί εισόδημα των εργαζομένων από μισθωτές υπηρεσίες, κατά το άρθρο 45 Κ. Φ. Ε, το οποίο υπόκειται σε φορολόγηση κατά τον χρόνο που οι δικαιούχοι της ασφαλιστικής παροχής (ασφαλίσματος) απέκτησαν το δικαίωμα είσπραξης αυτής, όχι μόνον όταν η ασφάλιση επιβάλλεται από τον νόμο ή έχει αποτελέσει όρο μεταξύ του εργοδότη και των μισθωτών της εργασιακής σύμβασης ή δεσμευτικής για τον εργοδότη ΣΣΕ ή διαιτητικής απόφασης, αλλά και στην περίπτωση της καταβολής των ασφαλίστρων για τον μισθωτό εξ ελευθεριότητος του εργοδότη, εξ αφορμής, πάντως, της σχέσεως εργασίας, ακόμα και αν ο εργοδότης είχε επιφυλαχθεί του δικαιώματος της μονομερούς διακοπής της καταβολής των ασφαλίστρων.

Στην περίπτωση της μερικής καταβολής του ασφαλίστρου από τον εργαζόμενο, η παροχή-ασφάλισμα κατά το μέρος που προέρχεται από ασφάλιστρα καταβληθέντα από τον εργαζόμενο, ακόμη και πριν την έναρξη ισχύος του ν.4110/2013, δεν φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εκτός εάν τα ασφάλιστρα εξέπεσαν από το ακαθάριστο εισόδημά του και δεν φορολογήθηκαν, οπότε φορολογείται.

Χωρίς πρόστιμο οι τροποποιητικές δηλώσεις όταν δεν αλλάζει ο φόρος

[Σχετική απόφαση : ΠΟΛ.1215/2018]

Τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται για τη συμπλήρωση ή μεταβολή αμιγώς πληροφοριακών στοιχείων, δηλαδή στοιχείων που δεν επηρεάζουν το αποτέλεσμα της φορολογικής δήλωσης, σκοπό έχουν τη διόρθωση υποβληθειισών ελλιπών δηλώσεων.

Ενδεικτικά παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων είναι η εισαγωγή ή η διόρθωση του αριθμού παροχής της ΔΕΗ, του ΑΜΚΑ του υπόχρεου ή κάποιου εξαρτώμενου μέλους του, του ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου στις περιπτώσεις που ζητείται από την ηλεκτρονική εφαρμογή, η τροποποίηση του αριθμού του τραπεζικού λογαριασμού (IBAN), η εισαγωγή κενού ή ημιτελούς ακινήτου ή των στοιχείων των συνιδιοκτητών ακινήτων στο Ε2, η μεταβολή κάποιου πληροφοριακού στοιχείου του Πίνακα Β΄ της πρώτης σελίδας του Ε3, η τροποποίηση στοιχείων του υπόχρεου νομικού προσώπου/οντότητας ή του εκπροσώπου αυτού, κλπ. Αντίθετα, δεν αποτελεί διόρθωση ελλιπούς δήλωσης η προσθήκη εξαρτώμενων μελών, η συμπλήρωση του κωδικού που αφορά στη φορολόγηση σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ΄ της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, στην αναπηρία, στην ηλικία προκειμένου να υπολογιστούν μειώσεις ή απαλλαγές που προβλέπονται (τεκμήρια, τέλος επιτηδεύματος), στον χαρακτηρισμό του κατ΄ επάγγελμα αγρότη, καθώς και στην υπαγωγή στην παρ. 2 του άρθρου 58 του ΚΦΕ για νομικά πρόσωπα που είναι εγγεγραμμένα στο Μητρώο του άρθρου 19 του ν.4384/2016 κ.λπ., καθόσον τα

στοιχεία αυτά επηρεάζουν τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης.
Από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω και δεδομένου ότι στη φορολογία εισοδήματος δεν επιβάλλεται πρόστιμο στην περίπτωση υποβολής ελλιπούς δήλωσης, συνάγεται ότι η διόρθωση πληροφοριακών στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (έντυπα Ε1 και Ν) ή των συνυποβαλλόμενων με αυτές εντύπων (Ε2, Ε3, κλπ), σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, εμπίπτει στην έννοια της διόρθωσης ελλιπούς δήλωσης και συνεπώς, κατά την υποβολή τέτοιων τροποποιητικών δηλώσεων δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ακόμη κι αν αυτές υποβληθούν εκπρόθεσμα.
Ομοίως, πρόστιμο δεν επιβάλλεται και για την υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, με τις οποίες συμπληρώνονται προαιρετικοί κωδικοί, πχ. κωδικοί 781-782 του Πίνακα 6 του έντυπου Ε1, υπό την προϋπόθεση ότι η συμπλήρωση των κωδικών αυτών δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του συγκεκριμένου φορολογικού έτους.

Η έννοια της ανωτέρας βίας στον ΚΦΔ για την μη επιβολή προστίμων

Ανωτέρα βία συνιστά κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο δεν μπορούσε να αποτραπεί ακόμη και με επίδειξη μέτρων εξαιρετικής επιμελείας και σύνεσης λόγω του οποίου καθίσταται ανέφικτο στον υπόχρεο να προβεί ο ίδιος ή με άλλο πρόσωπο στην (δια Νόμου) επιβαλλόμενη σε αυτόν ενέργεια.
Με άλλα λόγια, πρόκειται για μία αδυναμία του φορολογούμενου να επιμεληθεί των υποθέσεων του υπό τον όρο ότι η αδυναμία αυτή υπάρχει τόσο κατά την ημέρα λήξης της προθεσμίας όσο και από την ημέρα αυτή συνεχώς ως την ημέρα εκπληρώσεως της υποχρέωσης.
Τέτοια γεγονότα στα πλαίσια του ν. 4174/2013 μπορούν να θεωρηθούν κυρίως η βαριά ασθένεια, φυσικά φαινόμενα όπως καταστρεπτικοί σεισμοί, πυρκαγιές ή πλημμύρες, καθώς και η απώλεια λόγω κλοπής[6].
Έτσι λοιπόν η αποδεικνυόμενη επίκληση νοσηλείας του λογιστή της επιχείρησης (εφόσον η εργασιακή σχέση οποιασδήποτε μορφής αποδεικνύεται από έγγραφα) σε νοσοκομείο (συνοδευόμενη ή όχι από σχετική αναρρωτική άδεια η οποία υποχρεώνει την αποχή από την εργασία για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα) η οποία συμπίπτει χρονικά με τη λήξη της προθεσμίας υποβολής δήλωσης και διαρκεί ως την παραμονή της υποβολής της **μπορεί να θεωρηθεί ως λόγος ανωτέρας βίας.**
Ως προς την απώλεια ζητηθέντων προς επίδειξη βιβλίων, στοιχείων ή ακόμα και ΦΤΜ, αφενός η αποδεικνυόμενη από απόσπασμα του βιβλίου συμβάντων της Αστυνομίας ή της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας[7], ή του αρμοδίου κλιμακίου που κατέγραψε τις ζημιές ή/και η μηνυτήρια αναφορά κλοπής κι αφετέρου η δικαστική απόφαση τέλεσης του αδικήματος υπεξαίρεσης[8] αυτών αποδεικνύουν την συνδρομή λόγων ανωτέρας βίας.
Από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία πριν την ισχύ του ΚΦΔ έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένου του φορολογικού μηχανισμού - φ.τ.μ., ταξιμέτρου κ.λπ) που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν

μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμελείας και σύνεσης (πχ, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος **πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών**.
Η ΔΕΔ υιοθετεί σε πολλές περιπτώσεις το σκεπτικό παλαιοτέρων αποφάσεων όπως η ΣτΕ 1664/1971: Δεν υπόκειται σε πρόστιμο ο επιτηδευματίας που εκλυθεί στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων ή την κανονική τήρησή τους λόγω ανωτέρας βίας, δηλαδή από γεγονός απρόβλεπτο που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης. ΣτΕ 935/1977: Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον επιτηδευματία που δεν διαφύλαξε τα βιβλία και τα στοιχεία συνεπεία κλοπής, εφόσον αποδείξει ότι έδειξε την δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους.»(Εγκ. Γ.Γ.Δ.Ε. 1076635/16/0015/14.7.2008).

Χρόνος απόδοσης οφειλόμενων τελών χαρτοσήμου επί δανείων κινούμενων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών.

[Σχετική απόφαση :ΠΟΛ.1035/2017]
Τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου επί δανείων κινούμενων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών, καταβάλλονται εμπρόθεσμα έως την λήξη του πρώτου δεκαπενθημέρου που έπεται της λήξης της προθεσμίας που προβλέπεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 (και της τυχόν χορηγηθείσας παρατάσεως αυτής), ανεξάρτητα από το εάν ο υπόχρεος εξαντλήσει ή όχι την προθεσμία αυτή για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου (σχετ. η ΠΟΛ 117/1966).

Αλλαγές και προσθήκες στα πρόστιμα του ΚΦΔ - Διάφορες περιπτώσεις προστίμων

[Σχετική απόφαση : ΠΟΛ.1026/2018]
Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017 (ΦΕΚ 80Α) «Προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2015/2376 και άλλες διατάξεις», τροποποιήθηκε το άρθρο 54 του ν. 4174/2013 και πλέον ενσωματώθηκαν στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) παραβάσεις και αντίστοιχα πρόστιμα για τη μη έκδοση, ή την ανακριβή έκδοση ή λήψη παραστατικών που αφορούν πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., για τη διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη συνοδευτικών στοιχείων διακίνησης, καθώς και για τη μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010. Για την ομοιόμορφη εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις:

Α. Χρόνος έναρξης εφαρμογής
Οι υπόψη διατάξεις εφαρμόζονται στις κατωτέρω περιπτώσεις παραβάσεων που διαπράττονται από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου αυτού, ήτοι από 7.6.2017 και εφεξής.

Β. Μη έκδοση, ανακριβής έκδοση ή λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, για

πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιε' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017)
Για παραβάσεις που αφορούν τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, την ανακριβή έκδοση στοιχείων ή τη λήψη ανακριβών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017, ήτοι 500 ή 1000 ευρώ ανάλογα εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία αντίστοιχα, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους και της αξίας των στοιχείων.
Ως πράξεις για τις οποίες τα στοιχεία που εκδίδονται δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ ενδεικτικά νοούνται οι πράξεις του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), δηλαδή πράξεις που διενεργούν οι υποκείμενοι στο εσωτερικό της χώρας χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους (π.χ. γιατροί, ασφαλιστικοί πράκτορες, φροντιστήρια, κλπ), οι πράξεις που διενεργούν οι υποκείμενοι που έχουν ενταχθεί στο καθεστώς του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ (μικρές επιχειρήσεις), καθώς και οι πράξεις που διενεργούν κατηγορίες επαγγελματιών που εντάσσονται στα ειδικά καθεστώτα καταβολής του φόρου όπως του άρθρου 40 (Κατ' αποκοπή καταβολής φόρου αλιείς, ιππήλατα οχήματα) του άρθρου 43 (Πρακτορείων ταξιδιών), του άρθρου 45 (Μεταχειρισμένων αγαθών).
Επιπλέον, πράξεις για τις οποίες τα στοιχεία που εκδίδονται δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ νοούνται ενδεικτικά και όχι περιοριστικά και οι περιπτώσεις που απαριθμούνται στις απαλλαγές των άρθρων 24, 25 και 26 του Κώδικα ΦΠΑ, στις ειδικές απαλλαγές του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ, στις απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος (άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ).
Τέλος διευκρινίζεται ότι στις υπόψη πράξεις περιλαμβάνονται και αυτές, για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (τιμολόγια αγοράς, τίτλοι κτήσης, κλπ).

Γ. Διακίνηση αποθεμάτων χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιστ' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017)
Για παραβάσεις που αφορούν τη διακίνηση αποθεμάτων χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης (δελτίο αποστολής, συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης αποθεμάτων, έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης, κλπ), οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017. Ήτοι 500 ή 1000 ευρώ ανάλογα με το εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους αυτών.
Διακίνηση αποθεμάτων χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης, συνιστά ακόμη και η μη αναγραφή στο στοιχείο διακίνησης του συνόλου των διακινούμενων ειδών αποθεμάτων καθώς και η μη αναγραφή της συνολικής ποσότητας για κάθε είδος.
Σημειώνεται ότι οι περιπτώσεις αποστολής ή παραλαβής αποθεμάτων, για τις

οποίες είναι απαραίτητη η ύπαρξη παραστατικών διακίνησης, καθορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014, όπως αυτές έχουν ήδη διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1003/31.12.2014. Στην ίδια εγκύκλιο, συγκεκριμένα στην παράγραφο 5.8.4 του άρθρου 5 αυτής, αναφέρονται οι περιπτώσεις διακίνησης αποθεμάτων για τις οποίες δεν απαιτείται η έκδοση παραστατικού διακίνησης. Αυτονόητο είναι ότι οι εξαιρέσεις αυτές πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από τα ελεγκτικά όργανα πριν τον καταλογισμό των τυχόν παραβάσεων.
Ακόμη, σημειώνεται ότι παρέλκει η έκδοση παραστατικού διακίνησης στην περίπτωση κατά την οποία εκδίδεται άμεσα το παραστατικό πώλησης (τιμολόγιο, ΑΛΣ), το οποίο και αποτελεί το έγγραφο διακίνησης και συνοδεύει τα αποθέματα κατά τη διακίνηση αυτών.

Δ. Μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α58) υποχρεώσεις (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιζ' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017)
Για παραβάσεις που αφορούν τη μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58Α) υποχρεώσεις, οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά, επιβάλλεται, στον εκδότη (πωλητή αγαθών ή υπηρεσιών), το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν.4474/2017, ήτοι 100 ευρώ για κάθε παράβαση.
Για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, ως μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 υποχρεώσεις, θεωρείται η μη εξόφληση, από τον λήπτη (ιδιώτη- αγοραστή) των αγαθών ή των υπηρεσιών, φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 500 ευρώ και άνω, με τη χρήση «μέσων πληρωμής με κάρτα» (όπως πιστωτικής, χρεωστικής, προπληρωμένης, κλπ) ή άλλων «ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής» (όπως τραπεζικό έμβασμα, μέσω λογαριασμού πληρωμών, κλπ).

Ε. Επανάληψη της ίδιας παράβασης και διαπίστωσή της σε νέο φορολογικό έλεγχο
Σημειώνεται ότι σε περίπτωση υποτροπής, δηλαδή διάπραξης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου της ίδιας ως άνω παράβασης, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., οι οποίες διευκρινίστηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015.

Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι ως πρώτη παράβαση για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 54, στις νέες αυτές περιπτώσεις παραβάσεων που προστέθηκαν με τις διατάξεις του ν. 4474/2017, λαμβάνεται η διαπραχθείσα από 7.6.2017 και μετά παράβαση.
Επισημαίνεται ως προς τις παραβάσεις της περίπτωσης ιε', που αφορούν τη μη έκδοση, ανακριβή έκδοση ή λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, ότι αυτές, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και νοείται επανάληψη παράβασης, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο.

ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 14 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 40 ΤΟΥ Ν.4410/2016

Με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ141Α) τροποποιήθηκε το άρθρο 54 του ν. 4174/2013 και ενσωματώθηκαν στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) παραβάσεις και αντίστοιχα πρόστιμα για τη με οποιονδήποτε τρόπο επέμβαση στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), για την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση ή με τη χρήση μη εγκεκριμένου ΦΗΜ, καθώς και για την έκδοση δελτίων και αποδείξεων από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών - Εκροών, χωρίς τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης. Για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων αυτών, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις:

Α. Χρόνος εφαρμογής

Οι υπόψη διατάξεις εφαρμόζονται για τις κατωτέρω παραβάσεις που διαπιστώνονται από 1.1.2016 και εφεξής, ανεξαρτήτως του χρόνου διάπραξης αυτών. Εφαρμόζονται δε για τις υποθέσεις εκείνες, για τις οποίες μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4410/2016, δηλαδή μέχρι τις 3.8.2016, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου.

Β. Παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση στη λειτουργία των ΦΗΜ (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ι' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν.4410/2016)

Για παραβάσεις που αφορούν την παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στην λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών καθώς και τις σχετικές αποφάσεις της αρμόδιας Επιτροπής καταλληλότητας ΦΗΜ, οι οποίες διαπιστώνονται από 1.1.2016 και εφεξής, ανεξαρτήτως του χρόνου διάπραξης αυτών, επιβάλλεται, για κάθε παράβαση, το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν.4410/2016, ως ακολούθως:

α) πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι ο χρήστης ή ο κάτοχος ΦΗΜ

β) δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση μεταπώλησης ή τεχνικής υποστήριξης που έχει εξουσιοδοτηθεί για την παροχή υπηρεσιών συντήρησης και επισκευής ΦΗΜ

γ) είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει, από την αρμόδια Επιτροπή, έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware).

Γ. Έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση ή με τη χρήση μη εγκεκριμένου ΦΗΜ (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ια' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν.4410/2016)

Για παραβάσεις που αφορούν την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρησιμοποίηση εγκεκριμένου φορολογικού μηχανισμού, σύμφωνα με τις εκάστοτε

ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών ΦΗΜ, καθώς και την έκδοση από μη εγκεκριμένο φορολογικό μηχανισμό, οι οποίες διαπιστώνονται από 1.1.2016 και εφεξής, ανεξαρτήτως του χρόνου διάπραξης αυτών, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν.4410/2016, δηλαδή 500 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως πλήθους αυτών.
Επιπρόσθετα και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα, διευκρινίζεται ότι η έκδοση στοιχείων από εγκεκριμένο αλλά μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό δεν εμπίπτει στην εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων. Η περίπτωση αυτή δεν κατονομάζεται στις περιπτώσεις των παραβάσεων, που ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, για την επιβολή των σχετικών κυρώσεων.

Δ. Έκδοση δελτίων και αποδείξεων από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών - Εκροών, χωρίς τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιβ' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν.4410/2016)
Για παραβάσεις που αφορούν την έκδοση δελτίων και αποδείξεων από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών - Εκροών, χωρίς τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης, οι οποίες διαπιστώνονται από 1.1.2016 και εφεξής, ανεξαρτήτως του χρόνου διάπραξης αυτών, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν.4410/2016, δηλαδή 500 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως πλήθους αυτών.

ΙΙΙ.ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ (ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΠΕΛΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ, ΔΗΛΩΣΕΙΣ Φ.Η.Μ.)
Αναφορικά με τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών προμηθευτών, που αφορούν περιόδους από 1.1.2014 και μετά, σε συνέχεια της εγκυκλίου ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1252/2015 διευκρινίζεται ότι για οποιαδήποτε μεταβολή στις καταστάσεις αυτές, που επέρχεται μετά την εκπνοή της προθεσμίας υποβολής τους, το πρόστιμο των 100 ευρώ, που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), επιβάλλεται για κάθε εκπρόθεσμη δήλωση, ανεξάρτητα από το πλήθος των μεταβαλλόμενων στοιχείων.

Ακόμη, διευκρινίζεται, δεδομένου ότι η υποχρέωση υποβολής των υπόψη καταστάσεων, που αφορούν περιόδους από 1.1.2014 και μετά είναι τριμηνιαία, ότι επιβάλλεται ξεχωριστό πρόστιμο για κάθε εκπρόθεσμη υποβολή εκάστου τριμήνου, έστω και εάν συμπίπτει η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής τους.

IV. ΜΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΩΝ ΘΕΩΡΗΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
Αναφορικά με την επιβολή ή μη κυρώσεων στις περιπτώσεις μη διαφύλαξης των αχρησιμοποίητων θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις:

-Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1β' του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύουν, ορίζουν το χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συγκεκριμένα, οι διατάξεις αυτές ορίζουν ότι τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.
Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 7 του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι το σύνολο των τηρούμενων λογιστικών αρχείων διαφυλάσσεται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου και β) το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.
-Από τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει σαφώς ότι η εν λόγω υποχρέωση καταλαμβάνει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), δηλαδή αυτά που έχουν χρησιμοποιηθεί και όχι αυτά που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί, δεδομένου ότι ο χρόνος διαφύλαξης αυτών συναρτάται με τις περιόδους που αυτά αφορούν. Ανάλογα δηλαδή με το φορολογικό έτος (περίοδο) που αυτά αφορούν, καθορίζεται και ο χρόνος διαφύλαξής τους. Συνεπώς, τόσο τα χρησιμοποιηθέντα στοιχεία, τα οποία τεκμηριώνουν τις συναλλαγές, όσο και τα χρησιμοποιηθέντα βιβλία, στα οποία απεικονίζονται οι συναλλαγές, πρέπει να διαφυλάσσονται στον οριζόμενο, από τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4174/2013, χρόνο, προκειμένου να είναι εφικτός ο έλεγχος και η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων.
-Η μη συμμόρφωση του φορολογούμενου με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013, δηλαδή η μη διαφύλαξη των χρησιμοποιηθέντων βιβλίων και στοιχείων στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις αυτές, συνιστά παράβαση της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., η οποία και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι πρόστιμο 2.500 ευρώ.
-Η απώλεια ή η μη διαφύλαξη των μη χρησιμοποιηθέντων θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων δεν αποτελεί παράβαση των εν λόγω διατάξεων του ΚΦΔ, ούτε κάποια άλλη παράβαση. Επομένως, για την απώλεια ή τη μη διαφύλαξη αυτών δεν επιβάλλονται κυρώσεις, εκτός εάν αποδειχθεί ότι αυτά έχουν χρησιμοποιηθεί. Επισημαίνεται ότι ο τρόπος απόδειξης ότι τα θεωρημένα βιβλία και στοιχεία έχουν χρησιμοποιηθεί (εξαντληθεί) ή όχι, είναι σε κάθε περίπτωση θέμα πραγματικό, η εξέταση του οποίου ανάγεται στην αρμοδιότητα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και των αρμοδίων ελεγκτικών οργάνων, οι οποίοι δύνανται να το εξετάζουν με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (όπως από τις καταχωρήσεις στα βιβλία, τις καταστάσεις πελατών, προμηθευτών, στοιχεία που θα προσκομίσει ο υπόχρεος, κλπ).
Τέλος, τονίζεται ότι κατά τη διακοπή των εργασιών επιχειρηματικής δραστηριότητας

(είτε πρόκειται για εμπρόθεσμη είτε για εκπρόθεσμη διακοπή) δεν υπάρχει υποχρέωση προσκόμισης για επίδειξη στη Δ.Ο.Υ. των αχρησιμοποίητων θεωρημένων στοιχείων, δεδομένου ότι δεν υφίσταται πλέον υποχρέωση ακύρωσης των στοιχείων αυτών κατά τη διακοπή των εργασιών επιχείρησης κατ' εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1163/2016.
Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.
Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο.
Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι για λοιπές περιπτώσεις παρατυπιών στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων (όπως η εκπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, η μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, η εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων, η μη καταχώρηση στα βιβλία στοιχείου ή στοιχείων, η μη παρακολούθηση της λογιστικής ή της φορολογικής βάσης κάποιου στοιχείου εσόδου, εξόδου, κλπ.), δεν θεμελιώνεται παράβαση και δεν επιβάλλονται πρόστιμα. Το θέμα αυτό επίσης έχει διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015.

V. ΜΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟΥ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ

Σύμφωνα με το άρθρο 8.2 της ΠΟΛ.1068/24.3.2015 ο κάτοχος/χρήστης Φ.Η.Μ. είναι υπεύθυνος για τη φύλαξη του Βιβλίου Συντήρησης του Φ.Η.Μ. τη σφράγιση και ενημέρωσή του από κάθε τεχνικό (πιστοποιημένο ή μη) που επεμβαίνει στο Hardware ή το Software του Φ.Η.Μ. καθώς και την άμεση παράδοσή του στα ελεγκτικά όργανα αν και όταν αυτό ζητηθεί.
-Σημειώνεται ότι η μη διαφύλαξη του βιβλιαρίου Συντήρησης και Επισκευών, το οποίο δεν αποτελεί λογιστικό αρχείο, ούτε αρχείο που δημιουργούν οι ΦΗΜ, ούτε βέβαια δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν κατονομάζεται στις περιπτώσεις των παραβάσεων, που ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, για την επιβολή των σχετικών κυρώσεων. Επομένως, δεν επιβάλλονται κυρώσεις για τη μη διαφύλαξη αυτού, όταν η διάπραξη (διαπίστωση απώλειας ή δήλωση απώλειας) ανάγεται σε περιόδους από 1.1.2016 και μετά.
-Διευκρινίζεται ότι η μη ανταπόκριση του φορολογούμενου σε αίτημα/πρόσκληση της φορολογικής αρχής για προσκόμιση του βιβλιαρίου Συντήρησης και Επισκευών, συνιστά παράβαση της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων) και επιβάλλονται, κατά περίπτωση, οι κυρώσεις που προβλέπονται με τις διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του νόμου αυτού.

Τα πρόστιμα για την υποβολή δηλώσεων (Αρχικών ή τροποποιητικών), η περαίωση, και το κούρεμα

Δημοσιεύθηκε στις 25.6.2018 η ΠΟΛ.1119/2018 με την οποία δίνονται οδηγίες και αναλυτικά παραδείγματα για τον τρόπο με τον οποίο θα εφαρμοστούν οι διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του ν.4509/2017, σχετικά με το κούρεμα τους προστίμου μετά από έλεγχο, αλλά και για το πως θα γίνεται η εφαρμογή της ευνοϊκότερης ρύθμισης για πρόστιμα που αφορούν δηλώσεις προ της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ.

Για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αρχικής ή τροποποιητικής, χρεωστικής, πιστωτικής ή μηδενικής που αφορά φορολογικά έτη μετά την **1.1.2014, και μετά την 1.1.2015 για υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια)**			
Εφόσον η υποβολή γίνει :	Επιβαλλόμενη κύρωση	Περιορισμός προστίμου (εκτός δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών) για δηλώσεις που υποβάλλονται από 17.1.2018 και μετά	Τόκος άρθρου 53
Πριν την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου	Διαδικαστικές κυρώσεις άρθρο 54 του ΚΦΔ	Όχι	Ναι
Μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου	Επί του ποσού του φόρου που προκύπτει προς καταβολή πρόστιμα των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1 του ΚΦΔ	Το πρόστιμο περιορίζεται στο 60% εφόσον εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό αυτού.	Ναι
Μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου για δηλώσεις, σε περίπτωση που **η διαφορά του φόρου**	Διαδικαστικές κυρώσεις άρθρο 54 του ΚΦΔ	Το πρόστιμο περιορίζεται στο 60% εφόσον εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό αυτού.	Ναι

με βάση τις προηγουμένως υποβληθείσες δηλώσεις είναι μικρότερη του 5%			
Μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου για δηλώσεις από τις οποίες **δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις).**	Διαδικαστικές κυρώσεις άρθρο 54 του ΚΦΔ	Το πρόστιμο περιορίζεται στο 60% εφόσον εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό αυτού.	-
Σημείωση 1 : Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δεν θίγεται μεν το δικαίωμα του φορολογούμενου να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις (π.χ. για την τροποποίηση των περιγραφικών στοιχείων ακινήτων), εντούτοις, προσδιορισθέντες φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.			
Σημείωση 2 : Ειδικά, εφόσον πρόκειται για **τροποποιητικές δηλώσεις,** για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί.			
Σημείωση 3 : Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις κατά την καταβολή υπολογίζονται οι αναλογούντες τόκοι του άρθρου 53 ΚΦΔ.			
Σημείωση 4 : Υπενθυμίζεται ότι δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή παρακρατούμενων φόρων, εφόσον η αρχική δήλωση είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα.			

Για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, αρχικές ή τροποποιητικές, που αφορούν χρήσεις μέχρι την 31.12.2013 και υποβάλλονται μετά την 1.1.2018 και			
Εφόσον η υποβολή γίνει :	Επιεικέστερη υποβολή κύρωσης	Περιορισμός προστίμου (εκτός δηλώσεων παρακρατούμενο	Επιβάλλεται **επιπλέον** τόκος του άρθρου 53 επί της

		υ φόρου μισθωτών υπηρεσιών)	συνολικής οφειλής **μετά** την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου σε περίπτωση καθυστερημένης εξόφλησης;
μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου	**Το μικρότερο πρόστιμο μεταξύ :** Του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/1997,** ΚΑΙ του προστίμου που ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 πλέον του τόκου του άρθρου 53 ο οποίος **υπολογίζεται από την 1.1.2014** (και από 1.1.2015 για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια) μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου.	όχι	Ναι
μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14	Επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση για τον φορολογούμενο μεταξύ του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης δήλωσης της περ.	Το πρόστιμο ή ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή (ήτοι το τελικό ποσό της βάσει της δήλωσης φορολογικής υποχρέωσης,	Ναι

του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου	α' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 (ήτοι 1% ή 1,5%, κατά περίπτωση, επί του προσδιορισθέντος φόρου ανά μήνα και μέχρι 60% του φόρου) και του προστίμου που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53, υπολογιζόμενου από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης του εκτελεστού τίτλου	όπως διαμορφώνεται μετά τη μείωση κατά 40% του σχετικού προστίμου ή του πρόσθετου φόρου),πλέον των αναλογούντων τόκων, εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου.	

Σημείωση 1 : Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιονδήποτε τρόπο καταβληθεί μέχρι την 1.1.2018 δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017.

Σημείωση 2 : Σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις) επιβάλλεται πρόστιμο έως εκατό (100) ευρώ, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 19 του άρθρου 72 του ΚΦΔ.

Σημείωση 3 : Στις περιπτώσεις που υποβάλλονται στις Δ.Ο.Υ. δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, οι οποίες ενώ παραλαμβάνονται δεν εκκαθαρίζονται αμέσως, δηλαδή η έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου (ο εκτελεστός τίτλος) δεν συμπίπτει χρονικά με την υποβολή της δήλωσης, ο τόκος υπολογίζεται μέχρι την ημερομηνία της παραλαβής της δήλωσης.

**(ΦΠΑ, παρακρατούμενοι - επιρριπτόμενοι φόροι,τέλη , εισφορές) - 1,5% του οφειλόμενου φόρου ανά μήνα καθυστέρησης και όχι πλέον του 60%)
(Εισόδημα,ΦΑΠ, ΕΤΑΚ, και λοιποί φόροι) - 1% του οφειλόμενου φόρου ανά μήνα καθυστέρησης και όχι πλέον του 60%)

Οι προθεσμίες που προβλέπονται στην παράγραφο 50 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αυτή προστέθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 398 του ν.4512/2018 και καθορίζονται με την Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1012/2018 (Β'126), ώστε να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις για την μείωση του προστίμου ή του πρόσθετου φόρου στο 60%, διακρίνονται, με κριτήριο τον χρόνο έκδοσης της πράξης και το χρόνο κοινοποίησης της πράξης ή της εκκαθάρισης με βάση την ΠΟΛ.1214/2017, στις εξής περιπτώσεις :

<table>
<tr><th>ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΗΣ ΠΡΑΞΗΣ</th><th>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΗΣ ΠΡΑΞΗΣ</th><th>ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΓΙΑ ΤΗ ΜΕΙΩΣΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ/ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΦΟΡΩΝ</th><th>ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ/ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ</th><th>ΣΧΕΤΙΚΗ ΔΙΑΤΑΞΗ</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Από 17.1.2018 & μετά</td><td>Έως 31.12.2017</td><td>Εντός 30 ημερών από την κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης</td><td>Η εκκαθάριση για τον υπολογισμό της επιεικέστερης κύρωσης διενεργείται εντός της προθεσμίας καταβολής</td><td rowspan="2">παρ.2 άρθρου 398 ν.4152/2018 (παρ. 50 του άρθρου 72 ΚΦΔ)</td></tr>
<tr><td>Από 1.1.2018</td><td>Εντός 30 ημερών από την κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης</td><td>Ο υπολογισμός της επιεικέστερης κύρωσης έχει γίνει κατά την έκδοση της πράξης</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Πριν την 17.1.2018 (εκκρεμείς υποθέσεις της παρ. 50 του άρθρ. 72 του ΚΦΔ)</td><td rowspan="2">Έως 31.12.2017 (και αφορούν χρήσεις προ ΚΦΔ)</td><td>Εντός 30 ημερών από την κοινοποίηση της εκκαθάρισης της ΠΟΛ.1214/2017, εφόσον αυτή κοινοποιείται από 17.1.2018 & μετά</td><td rowspan="2">Γίνεται υποχρεωτικά εκκαθάριση για υπολογισμό της επιεικέστερης κύρωσης, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 49 του ν.4509/2017</td><td rowspan="2">παρ. 3,4 του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1012/20 18</td></tr>
<tr><td>Έως 16.2.2018 (30 ημέρες από τη δημοσίευση του ν.4152/2018) εφόσον η εκκαθάριση της ΠΟΛ.1214/2017 έρει κοινοποιηθεί μέρρι 16.1.2018</td></tr>
</table>

	Από 1.1.2018 έως 16.1.2018 (και αφορούν χρήσεις προ ΚΦΔ)	Εντός 30 ημερών από την υποβολή της ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής	Ο υπολογισμός της επιεικέστερης κύρωσης έρει γίνει κατά την έκδοση της πράξης	παρ. 5 του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1012/2018
	Οποτεδήποτε, έως 16.1.2018 (και αφορούν χρήσεις του ΚΦΔ)	Εντός 30 ημερών από την υποβολή της ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής	Έρουν επιβληθεί τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α παρ. 2 ή 59 του ΚΦΔ	

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε ενδεικτικά παραδείγματα (οι επιβαρύνσεις εκπρόθεσμης καταβολής που αναλογούν στην προκύπτουσα οφειλή δεν απεικονίζονται).

Παράδειγμα 1ο

Έστω ότι ύστερα από έλεγχο εκδίδεται στις 20.12.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2014, με την οποία βεβαιώθηκε διαφορά φόρου πάνω από 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη δήλωση, η οποία κοινοποιήθηκε στον φορολογούμενο 10.1.2018. Ο φορολογούμενος υποβάλλει 25.1.2018 δήλωση ανέκκλητης αποδοχής της πράξης. Εφόσον καταβάλλει μέχρι 24.2.2017 την προκύπτουσα οφειλή, το πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ μειώνεται στο 60% και το υπόλοιπο διαγράφεται, ως εξής:

	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΠΑΡ. 50 ΑΡΘ. 72 ΚΦΔ
Κύριος φόρος	20.000 €	20.000 €
Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	10.000 €	6.000€ (=10.000*60%)
ΣΥΝΟΛΟ	30.000 €	26.000

Παράδειγμα 2ο

Έστω ότι ύστερα από έλεγχο εκδίδεται στις 29.12.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τη χρήση 2012, η οποία κοινοποιήθηκε στον φορολογούμενο 16.1.2018.

Ο φορολογούμενος υποβάλλει στις 30.1.2018 δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης και καταβάλει την προκύπτουσα οφειλή εντός της ορισθείσας προθεσμίας, ώστε να επωφεληθεί της μείωσης του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 50 του άρθρου 72 του ΚΦΔ.

Στην περίπτωση αυτή, εφαρμόζονται υποχρεωτικά καταρχάς οι διατάξεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και κατόπιν αυτές της παραγράφου 50 του άρθρου 72 του ΚΦΔ, ως ακολούθως:

	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΑΡΘ. 49 Ν.4509/2017 (ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ)	ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΠΑΡ. 50 ΑΡΘ. 72 Ν. 4512/2018(ΜΕΙΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΣΤΟ 60%)
Κύριος φόρος	10.000 €		10.000 €	10.000 €
Πρόσθετος φόρος ν.2523/97	12.000 €			5146€ (8577Χ60%)
Πρόστιμο παρ. 17 άρ. 72 ΚΦΔ		8.577€ (=10.000*50% +(0,73%*49* 10.000))	8.577 €	
ΣΥΝΟΛΟ	22.000 €		18.577 €	15.146 €

Ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων για την επιεικέστερη κύρωση αντί του αρχικώς επιβληθέντος πρόσθετου φόρου 12.000€ επιβάλλεται πρόστιμο 8577€, το οποίο ισούται με το 50% του προσδιορισθέντος φόρου πλέον τόκου υπολογιζόμενου από 1.1.2014 έως 30.1.2018, ήτοι την ημερομηνία υποβολής της ανέκκλητης δήλωσης. Κατόπιν εφαρμογής δηλαδή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017 ο αρχικώς επιβληθείς πρόσθετος φόρος μειώνεται κατά 3.423€ (ήτοι 12.000-8577= 3423).
Στη συνέχεια, εφόσον η συνολική προκύπτουσα οφειλή των 15.146€ εξοφληθεί εντός της οριζόμενης προθεσμίας, το επιβληθέν με τις επιεικέστερες διατάξεις πρόστιμο 8577€ μειώνεται περαιτέρω κατά 40%, ήτοι κατά 8577Χ40%= 3431€, και συντάσσεται Α.Φ.ΕΚ για τη διαγραφή του ποσού αυτού.
Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει συνολικό όφελος για τον φορολογούμενο 3423+3431 = 6854€ , και αντί του αρχικώς επιβληθέντος πρόσθετου φόρου 12.000€ τελικά καταβάλλεται πρόστιμο 5146€ (=12.000-6854).
Επισημαίνεται ότι θέματα που αφορούν επιστροφή, συμψηφισμό, διαγραφή ποσών που καταβλήθηκαν πριν την 1/1/2018, ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4509/2017, και πριν την 17/1/2018, ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4512/2018, θα διευκρινιστούν με νεότερο έγγραφο. Ποσά που καταβλήθηκαν από τις ως άνω ημερομηνίες και μετά, κατά περίπτωση, διαγράφονται, επιστρέφονται ή συμψηφίζονται.

Ορισμένες σημαντικές αποφάσεις ΔΕΔ

- Η κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 18 του ΚΦΔ
- Ανάλωση κεφαλαίου για ζευγάρι φορολογουμένων με εισοδήματα που αποκτήθηκαν πριν από τον έγγαμο βίο τους
- Πότε η άρνηση για έλεγχο φορτίου κρίνεται αιτιολογημένη

- Η κατάθεση χρηματικών ποσών από πελάτες της εταιρείας στους λογαριασμούς των εταίρων δεν μπορεί να αποτελέσει απόληψη των ποσών αυτών από την εταιρεία
- Εμπρόθεσμη θεωρείται η καταβολή ΦΠΑ στην τράπεζα έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα της περιόδου, ασχέτως της ημερομηνίας εκτέλεσης εντολής της τράπεζας
- Δαπάνες συνεδρίων και εκδηλώσεων που αφορούν σε προϊόντα αρμοδιότητας ΕΟΦ, εκπίπτουν εφόσον το συνέδριο έχει την έγκριση του ΕΟΦ
- Υποχρέωση επίδειξης βιβλίων γενικών συνελεύσεων μετόχων κ.λπ. μέχρι το 2012
- Κλειστή αποθήκη σε μπαρ με ποτά πως υπολογίζονται οι μερίδες ποτών σε φιάλες
- Χρόνος απόδοσης χαρτοσήμου πώλησης παγίων λυθείσας εταιρείας

