

Χρήστος Παύλου – Ιωάννης Γκούρλιας

Συμπλήρωμα «Φορολογική Δήλωση για Φυσικά πρόσωπα 2015»

Πρακτικός οδηγός συμπλήρωσης για
Φυσικά Πρόσωπα

Θεσσαλονίκη, Ιούνιος 2015

Πίνακας Περιεχομένων

1. Διαδικαστικά Θέματα	6
1.1 Ηλεκτρονική υποβολή εντύπου - Λειτουργικότητα κωδικών και χρωματισμού.....	6
1.2 Υποχρεωτική η συμπλήρωση όλων των εισοδημάτων ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους....	7
1.3 Τα ενήλικα τέκνα εφόσον αποκτούν εισόδημα υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης ανεξάρτητα αν αναγνωρίζονται ως εξαρτώμενα μέλη.....	7
1.4 Τροποποιητικές δηλώσεις υποβάλλονται ηλεκτρονικά μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία έναρξης υποβολής των δηλώσεων.....	7
1.5 Αρμόδια Φορολογική Αρχή υποβολής της δήλωσης	7
1.5.1 Φυσικό πρόσωπο χωρίς άσκηση ατομικής επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος.....	8
1.5.2 Φυσικό πρόσωπο που ασκεί ατομικά επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα	8
1.5.3 Φυσικό πρόσωπο που συμμετέχει σε νομικά πρόσωπα.....	8
1.5.4 Κάτοικοι αλλοδαπής - αρμόδια Φορολογική Αρχή (Δ.Ο.Υ.)	8
1.5.5 Υποβολή δηλώσεων από κληρονόμους θανόντος	9
1.5.6 Υποβολή δηλώσεων συζύγων που υπάγονται σε διαφορετική Δ.Ο.Υ.....	9
1.5.7 Προξενικοί υπάλληλοι του Κράτους που υπηρετούν στο εξωτερικό	9
1.5.8 Μη υποβολή δηλώσεων. Δικαιολογητικά απόδειξης της μη υποχρέωσης υποβολής δηλώσεων φόρου εισοδήματος.....	10
Υπεύθυνη Δήλωση (άρθρο 8 Ν.1599/1986 και άρθρο 3 παρ. 3 Ν.2690/1999) (Αφορά το Διαχ/κό έτος 2009)	11
Υπεύθυνη Δήλωση (άρθρο 8 Ν.1599/1986 και άρθρο 3 παρ. 3 Ν.2690/1999) (Αφορά το Διαχ/κό έτος 2010)	12
Υπεύθυνη Δήλωση (άρθρο 8 Ν.1599/1986 και άρθρο 3 παρ. 3 Ν.2690/1999) (Αφορά το Διαχ/κό έτος 2011)	13
Υπεύθυνη Δήλωση (άρθρο 8 Ν.1599/1986 και άρθρο 3 παρ. 3 Ν.2690/1999) (Αφορά το Διαχ/κό έτος 2012)	14
Υπεύθυνη Δήλωση (άρθρο 8 Ν.1599/1986 και άρθρο 3 παρ. 3 Ν.2690/1999) (Αφορά το Διαχ/κό έτος 2013)	15
Υπεύθυνη Δήλωση (άρθρο 8 Ν.1599/1986 και άρθρο 3 παρ. 3 Ν.2690/1999) (Αφορά το Διαχ/κό έτος 2014)	16
1.5.9 Έκπτωση εφάπαξ καταβολής φόρου	16
1.5.10 Επιδόματα που καλύπτουν δαπάνες (επίδομα θέρμανσης).....	17
2. Συμπλήρωση Πινάκων εντύπου Ε1.....	17
2.1 Συμπλήρωση Πίνακα 1 «Στοιχεία Φορολογουμένου».....	17
2.1.1 Επιβεβαίωση όταν ο γάμος δεν έχει δηλωθεί και στον πίνακα επιβεβαίωσης δεν εμφανίζεται η σύζυγος	17
2.1.2 Ενέργειες διαγραφής της συζύγου από συζύγους σε διάσταση, στον πίνακα της επιβεβαίωσης.....	17
2.1.3 Ενέργειες διαγραφής του συζύγου από συζύγους σε διάσταση, στον πίνακα της επιβεβαίωσης.....	17
2.1.4 Υποχρεωτική η συμπλήρωση του ΑΜΚΑ κατά την επιβεβαίωση των στοιχείων.....	17

2.2 Συμπλήρωση Πίνακα 4 «Φορολογούμενα Εισοδήματα και Μειώσεις»	18
2.2.1 Γενικά στοιχεία για το εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών.....	18
2.2.2 Πίνακα 4 ^A «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις – παρακρατηθέντες φόροι και μειώσεις»	23
2.2.3 Πίνακας 4B «Εισοδήματα Αξιωματικών και Κατώτερου Πληρώματος Εμπορικού Ναυτικού».....	24
2.2.4 Αγροτικό Εισόδημα - Πίνακας 4Γ1 «Εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα».....	25
2.2.5 Πίνακας 4Γ2 «Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα»	33
2.2.6 Πίνακας 4Δ2 «Εισόδημα από ακίνητη περιουσία»	35
2.2.7 Εισόδημα από Υπεραξία Μεταβίβασης Κεφαλαίου - Πίνακας 4E «Εισόδημα από Υπεραξία Μεταβίβασης Κεφαλαίου».....	40
2.3 Πίνακας 5 «Προσδιορισμός Ετήσιας Αντικειμενικής Δαπάνης».....	40
2.3.1 Αυτοκίνητα εταιριών	40
2.3.2 Συμπληρωματικές διευκρινίσεις για τη συμπλήρωση των κωδικών του πίνακα 5.....	41
2.4 Πίνακας 6 «Πρόσθετα Πληροφοριακά Στοιχεία – Ποσά που μειώνουν την ετήσια δαπάνη»	42
2.4.1 Συμπληρωματικές διευκρινίσεις για τη συμπλήρωση των κωδικών του πίνακα 6	42
2.5 Πίνακας 7 «Ποσά Δαπανών που αφαιρούνται από το Συνολικό Εισόδημα ή από το Φόρο»	43
2.5.1 Συμπληρωματικές διευκρινίσεις για τη συμπλήρωση των κωδικών του πίνακα 7	43
3. Δαπάνες Επιχειρήσεων	46
3.1 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	46
3.1.1 Προϋποθέσεις έκπτωσης επιχειρηματικών δαπανών	46
3.1.2 Δαπάνες Επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας	48
3.2 Μη Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	50
3.2.1 Τόκοι δανείων από τρίτους.....	50
3.2.2 Δαπάνες που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ	52
3.2.3 Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.....	52
3.2.4 Προβλέψεις πλην των προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων.....	54
3.2.5 Πρόστιμα και χρηματικές ποινές	55
3.2.6 Παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή σε είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα.	55
3.2.7 Φόροι – Τέλη.....	55
3.2.8 Τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιόχρηση	57
3.2.9 Δαπάνες ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων.....	57
3.2.10 Δαπάνες εορταστικών εκδηλώσεων, δαπάνες σίτισης, διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων (περίπτωση ι' άρθρου 23 ΚΦΕ).....	59
3.2.11 Δαπάνες ψυχαγωγίας.....	59
3.2.12 Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	60

3.2.13 Δαπάνες Διαφημίσεων.....	60
3.2.14 Προσδιορισμός κερδών ασφαλιστικών επιχειρήσεων	60
3.2.15 Δαπάνες νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.....	61
3.2.16 Φορείς γενικής κυβέρνησης.....	61
3.2.17 Οικοδομικές επιχειρήσεις	61
3.2.18 Προσωπικές εταιρίες ημεδαπής ή αλλοδαπής.....	62
3.2.19 Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες αλλοδαπής.....	62
3.2.20 Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων.....	62
3.2.21 Εκπτώσεις προς τον ΕΟΠΥΥ.....	62
3.3 Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων πρακτορείων ΟΠΑΠ	63
4. Τροποποιήσεις Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.....	64
4.1 Μη εφαρμογή τεκμηρίων διαβίωσης για φορολογικούς κατοίκους εξωτερικού	64
4.2 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων για φορολογικούς κατοίκους εξωτερικού.....	64
4.3 Φορολογία διαφοράς τεκμαρτού εισοδήματος και συνολικού εισοδήματος (Προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων)	65
4.3.1 Φορολογία με την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων	65
4.3.2 Φορολογία με την κλίμακα επιχειρηματικής δραστηριότητας (άρθρο 29§1 ΚΦΕ)	69
4.3.3 Φορολογία με συντελεστή 13% (άρθρο 29§3 ΚΦΕ)	69
4.4 Εισόδημα περιστασιακά απασχολούμενων – φορολογία ως εισόδημα από μισθούς/συντάξεις.....	70
4.5 Δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα στην αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	74
5. Συμπληρώσεις στα πεδία του εντύπου «Ν»	75
5.1 Κωδικός 059, του πίνακα «Αφαίρεση Αφορολόγητων Αποθεματικών, Αναπτυξιακών νόμων κλπ».....	75
5.2 Φορολογική αντιμετώπιση εσόδων από δίδακτρα που αποκτούν τα Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, με κύριο σκοπό την παροχή εκπαίδευσης	75
5.3 Χαρακτηρισμός του ανταλλάγματος (μίσθωμα) που αποκτούν οι ΟΤΑ από την παροχή του δικαιώματος απλής χρήσης αιγιαλού, παραλίας, όχθης και παρόχθιας ζώνης μεγάλων λιμνών και πλεύσιμων ποταμών	76
5.4 Φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που λαμβάνουν νομικά πρόσωπα από την κοινοπραξία στην οποία συμμετέχουν.....	76

Συμπλήρωμα Φορολογική Δήλωση 2015 Φυσικών Προσώπων

Μια «ανάσα» από την κανονική καταληκτική προθεσμία υποβολής των φορολογικών δηλώσεων, και ο συνεχής καταιγισμός των διευκρινιστικών οδηγιών, αλλά και οι νομοθετικές βελτιώσεις (όπως το πρόσφατο μίνι [φορολογικό νομοσχέδιο](#) που κατατέθηκε προς ψήφιση με τη διαδικασία του κατεπείγοντος και έγινε νόμος το κράτους (ν. 4330/2015, ΦΕΚ 59/16-6-2015)), καθιστούν σχεδόν βέβαιη τη διαίσθηση παράτασης των δηλώσεων.

Οι εξελίξεις αυτές μας κατεύθυναν στην επικαιροποίηση του Οδηγού Συμπλήρωσης των Φορολογικών Δηλώσεων, με την κατάρτιση του παρόντος συμπληρώματος, το οποίο διαιρείται σε τέσσερα μέρη.

Στο πρώτο μέρος περιλαμβάνονται πρόσθετες οδηγίες για την συμπλήρωση των κωδικών του εντύπου Ε1, μετά τη δημοσιοποίηση του βιβλιαρίου οδηγιών της ΓΓΔΕ. Επίσης, έχουν περιληφθεί όλες οι διοικητικές οδηγίες που εκδόθηκαν τελευταία και αφορούν:

α) Διαδικαστικά θέματα για την υποβολή των δηλώσεων, την χωρική αρμοδιότητα, τον τύπο των υπεύθυνων δηλώσεων για τους φορολογούμενους που δεν έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και απαιτείται η προσκόμιση υπεύθυνης δήλωσης μη υποχρέωσης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος,

β) Τη φορολογική αντιμετώπιση ως εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών:

αα. της αποζημίωσης εξόδων ή αποζημιώσεων των μετακινούμενων δημοσίων υπαλλήλων,

ββ. των αμοιβών που καταβάλλει γυναικείος συνεταιρισμός στα μέλη του για τις περιστασιακά παρεχόμενες υπηρεσίες τους σε αυτόν και

γγ. της παροχής σε είδος με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών της μητρικής εταιρίας προς τους υπαλλήλους της θυγατρικής της στην Ελλάδα (οι οποίες θεωρούνται ως παροχή σε είδος).

γ) Τις πρόσθετες διευκρινίσεις για τον τρόπο και τα δικαιολογητικά εκχώρησης των ανείσπρακτων μισθωμάτων στο Δημόσιο,

δ) Διευκρινίσεις για το εισόδημα από αγροτικές επιχειρήσεις, όπως τον προσδιορισμό του καθαρού αγροτικού εισοδήματος, τον συντελεστή φορολογίας, τον προσδιορισμό την έννοιας των μεταποιητικών δραστηριοτήτων για τις οποίες δεν έχει εφαρμογή ο συντελεστής φορολογίας 13%, την φορολογική αντιμετώπιση των αγροτικών επιδοτήσεων, αποζημιώσεων κλπ,

Στο Δεύτερο μέρος περιλαμβάνονται διευκρινίσεις για το εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας με ειδική αναφορά στην εγκύκλιο (ΠΟΛ 1113/2015) των εκπιπτόμενων και μη εκπιπτόμενων δαπανών.

Στο Τρίτο Μέρος γίνεται σύντομη παρουσίαση των τροποποιήσεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που περιλαμβάνονται στο νέο νόμο 4330/2015 (ΦΕΚ 59/16-6-2015).

Στο Τέταρτο Μέρος παρουσιάζονται συμπληρωματικές οδηγίες για τη Φορολογία των Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων σε συνέχεια του πρώτου Συμπληρώματος της 25/5/2015.

ΜΕΡΟΣ 1^ο

Θέματα που αφορούν το έντυπο Φορολογίας εισοδήματος Φυσικών Προσώπων

1. Διαδικαστικά Θέματα

1.1 Ηλεκτρονική υποβολή εντύπου - Λειτουργικότητα κωδικών και χρωματισμού

Στην ηλεκτρονική εφαρμογή υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων Ε1, η λειτουργικότητα ορισμένων πεδίων διακρίνεται σε τρεις χρωματισμούς ανάλογα με την προέλευση των πληροφοριών ή ποσών και τον τρόπο συμπλήρωσής τους.

Συγκεκριμένα, οι κωδικοί διακρίνονται σε:

α) κωδικούς με «πορτοκαλί χρώμα»: Οι κωδικοί αυτοί συμπληρώνονται από την Δ.ΗΛΕ.Δ σύμφωνα με τα στοιχεία που έχουν αποστείλει οι αρμόδιοι φορείς κατ' εφαρμογή νόμων ή αποφάσεων (όπως αποδοχές μισθών και συντάξεων) ή από στοιχεία που τηρούνται στα ηλεκτρονικά αρχεία της Δ.ΗΛΕ.Δ (όπως ο κωδικός 341 για τις δαπάνες της κάρτας αποδείξεων).

β) κωδικούς με «κίτρινο χρώμα»: Οι κωδικοί αυτοί παραπέμπουν σε πίνακα (ο οποίος μετά τη συμπλήρωσή τους μεταφέρεται στη δήλωση). Ο πίνακας αναδύεται με την επιλογή του κωδικού. Οι πληροφορίες καταχωρούνται στον πίνακα από το χρήστη, είτε επικαιροποιούνται (εισαγωγή – μεταβολή – διαγραφή). Τέτοιος είναι ο πίνακας ακινήτων 5.1 (προσδιορισμός ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης).

γ) κωδικούς με «ροζ χρώμα»: Οι κωδικοί αυτοί αφορούν πεδία του πίνακα 4Δ2, δηλαδή εισοδήματα από ακίνητη περιουσία. Προκύπτει από διαλειτουργικότητα των εντύπων Ε1, Ε2 και συμπληρώνονται αυτόματα με την προϋπόθεση ότι έχει ήδη συμπληρωθεί και αποθηκευτεί οριστικά το σχετικό έντυπο, εφόσον υπάρχει υποχρέωση υποβολής.

Σημείωση

Τα πεδία που εμφανίζονται με «κόκκινες» επισημάνσεις, προκύπτουν από «συντακτικά» λάθη στη δήλωση πριν την υποβολή, τα οποία πρέπει να επιλύονται με βάση τα μηνύματα που εμφανίζει η εφαρμογή.

1.2 Υποχρεωτική η συμπλήρωση όλων των εισοδημάτων ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους

Στη δήλωση συμπληρώνονται υποχρεωτικά όλα τα εισοδήματα ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους, καθώς και τα απαλλασσόμενα από το φόρο.

Σε κάθε περίπτωση παρακράτησης φόρου ακόμη και στην περίπτωση αυτοτελούς ή με ειδικό τρόπο φορολογούμενων εισοδημάτων, συμπληρώνεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς κατά περίπτωση φόρος.

Σημείωση

Εξαιρούνται (και δεν συμπληρώνονται στη δήλωση) οι περιπτώσεις χρηματικών ποσών αποζημιωτικού χαρακτήρα (επιδόματα κ.λπ.) που δεν θεωρούνται εισόδημα αλλά καταβάλλονται για κάλυψη δαπανών, όπως π.χ.

- επίδομα θέρμανσης,
- επίδομα βιβλιοθήκης και συμμετοχής σε επιστημονικά συνέδρια,
- επίδομα κυοφορίας και λοχείας που δίδεται από το ΙΚΑ
- συμπληρωματική Παροχή Μητρότητας που καταβάλλεται από τον ΟΑΕΔ,
- τα ποσά που καταβάλλονται σε υπαλλήλους ως αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης
- οι αγροτικές αποζημιώσεις κ.λπ.

1.3 Τα ενήλικα τέκνα εφόσον αποκτούν εισόδημα υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης ανεξάρτητα αν αναγνωρίζονται ως εξαρτώμενα μέλη

Δεν προβλέπεται, πλέον εξαίρεση από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης για τα ενήλικα τέκνα (π.χ. φοιτητές κ.λπ.), ακόμα και εάν αυτά αναγνωρίζονται ως εξαρτώμενα μέλη του φορολογούμενου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Κ.Φ.Ε., εφόσον αποκτούν εισόδημα (πραγματικό ή τεκμαρτό).

1.4 Τροποποιητικές δηλώσεις υποβάλλονται ηλεκτρονικά μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία έναρξης υποβολής των δηλώσεων

Οι τροποποιητικές δηλώσεις του φορολογικού έτους 2014 θα υποβάλλονται εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία έναρξης υποβολής των δηλώσεων.

1.5 Αρμόδια Φορολογική Αρχή υποβολής της δήλωσης

Όπως ήδη έχει αναφερθεί, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου. Σε ορισμένες περιπτώσεις που καθίσταται αναγκαία η χειρόγραφη υποβολή, αυτή υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ της χωρικής αρμοδιότητας της οποίας βρίσκεται η διεύθυνση κατοικίας ή ο τόπος εγκατάστασης άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

Γενικά, η αρμοδιότητα διακρίνεται:

1.5.1 Φυσικό πρόσωπο χωρίς άσκηση ατομικής επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος

Η δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. στην χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας ή κύριας διαμονής του φορολογουμένου κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης.

1.5.2 Φυσικό πρόσωπο που ασκεί ατομικά επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ασκεί ατομικά, επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα θα υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ. στην χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η τελευταία δηλωθείσα - στο Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. - διεύθυνση της έδρας της κύριας επιχείρησης ή του κύριου επαγγέλματός του κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης.

1.5.3 Φυσικό πρόσωπο που συμμετέχει σε νομικά πρόσωπα

Όσοι φορολογούμενοι συμμετέχουν σε προσωπικές εταιρείες, ΕΠΕ, κοινωνίες, κοινοπραξίες κλπ. τη δήλωσή τους θα την υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας που βρίσκεται η κατοικία τους και όχι στη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας που βρίσκεται η έδρα της εταιρίας, κοινωνίας, κοινοπραξίας κλπ.

1.5.4 Κάτοικοι αλλοδαπής - αρμόδια Φορολογική Αρχή (Δ.Ο.Υ.)

1.5.4.1 Αρμόδια Δ.Ο.Υ Κατοίκων αλλοδαπής με εισόδημα στην Ελλάδα ή συμμετοχή σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ημεδαπής

α. Δ.Ο.Υ Κατοίκων εξωτερικού. Ειδικά για τους φορολογούμενους που κατοικούν στο εξωτερικό και αποκτούν εισοδήματα στην Ελλάδα, καθώς και αυτοί που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες της ημεδαπής, η δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, εάν ο φορολογικός εκπρόσωπος που έχουν ορίσει υπάγεται ως προς τη φορολογία εισοδήματος σε οποιαδήποτε Δ.Ο.Υ. της περιοχής του νομού Αττικής.

β. Δ.Ο.Υ πρωτεύουσας νομού. Σε περίπτωση που ο φορολογικός εκπρόσωπος υπάγεται ως προς τη φορολογία εισοδήματος σε Δ.Ο.Υ. εκτός της περιοχής του νομού Αττικής, η δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. της πρωτεύουσας του νομού. Αν λειτουργούν σε κάποια πρωτεύουσα νομού περισσότερες Δ.Ο.Υ. η δήλωση υποβάλλεται στην Α' Δ.Ο.Υ. της πρωτεύουσας αυτού του νομού, εκτός του νομού Θεσσαλονίκης, όπου η δήλωση υποβάλλεται στη Δ' Θεσσαλονίκης.

γ. Νομοί Δωδεκανήσου και Κυκλάδων. Σε περίπτωση που ο φορολογικός εκπρόσωπος υπάγεται ως προς τη φορολογία εισοδήματος σε Δ.Ο.Υ. των νομών Δωδεκανήσου και Κυκλάδων, η δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται.

1.5.4.2 Αρμόδια Δ.Ο.Υ Κατοίκων που διαθέτουν ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα

α. Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού. Για κατοίκους αλλοδαπής, που διαθέτουν ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα όπου διαμένουν προσωρινά και έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, η δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, εάν με βάση τη διεύθυνση το φυσικό πρόσωπο κάτοικος αλλοδαπής υπάγεται ως προς τη φορολογία εισοδήματος σε οποιαδήποτε Δ.Ο.Υ. της περιοχής του Νομού Αττικής.

β. Δ.Ο.Υ Πρωτεύουσας του νομού. Σε περίπτωση που με βάση τη διεύθυνση προσωρινής διαμονής, το φυσικό πρόσωπο υπάγεται σε οποιαδήποτε Δ.Ο.Υ. εκτός της περιοχής του Νομού Αττικής, η δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. της πρωτεύουσας του Νομού. Αν λειτουργούν σε κάποια πρωτεύουσα νομού περισσότερες Δ.Ο.Υ. η δήλωση υποβάλλεται στην Α' Δ.Ο.Υ. της πρωτεύουσας αυτού του νομού, εκτός του νομού Θεσσαλονίκης, όπου η δήλωση υποβάλλεται στη Δ' Θεσσαλονίκης.

γ. Νομοί Δωδεκανήσου και Κυκλάδων. Σε περίπτωση που με βάση τη διεύθυνση προσωρινής διαμονής, το φυσικό πρόσωπο υπάγεται σε Δ.Ο.Υ. των νομών Κυκλάδων και Δωδεκανήσου, η δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται.

1.5.5 Υποβολή δηλώσεων από κληρονόμους θανόντος

Σε περίπτωση υποβολής των δηλώσεων από κληρονόμους θανόντος ή από κηδεμόνα σχολάζουσας κληρονομίας, η δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. στην χωρική αρμοδιότητα της οποίας κατοικούσε ο κληρονομούμενος ή βρισκόταν η έδρα της επιχειρηματικής - επαγγελματικής του εγκατάστασης πριν από τον θάνατό του.

1.5.6 Υποβολή δηλώσεων συζύγων που υπάγονται σε διαφορετική Δ.Ο.Υ

Σε περίπτωση συζύγων που υπάγονται σε διαφορετική Δ.Ο.Υ., η δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ο σύζυγος.

1.5.7 Προξενικοί υπάλληλοι του Κράτους που υπηρετούν στο εξωτερικό

Κάτοικοι αλλοδαπής, που διαθέτουν ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα όπου διαμένουν προσωρινά και έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, καθώς και οι προξενικοί υπάλληλοι του Κράτους που υπηρετούν στο εξωτερικό, μπορούν να επιδώσουν τη δήλωσή τους στην προξενική αρχή του τόπου που διαμένουν, η οποία οφείλει να τη διαβιβάσει στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Προσοχή

Υπενθυμίζεται, ότι οι φορολογούμενοι έχουν υποχρέωση να ενημερώνουν την Δ.Ο.Υ της κατοικίας ή του τόπου άσκησης του επαγγέλματος τους εντός δέκα (10) ημερών για οποιαδήποτε μεταβολή στη Διεύθυνση κατοικίας ή επαγγέλματος, οικογενειακής κατάστασης κ.λπ. (παράγραφος 4 άρθρου 10 Ν 4174/2013).

1.5.8 Μη υποβολή δηλώσεων. Δικαιολογητικά απόδειξης της μη υποχρέωσης υποβολής δηλώσεων φόρου εισοδήματος

Με το από 3/6/2015 δελτίο τύπου, η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων γνωστοποίησε την έκδοση απόφασης, με την οποία ορίζεται ότι για την έκδοση Διοικητικών Πράξεων για τις οποίες ελέγχεται η εκπλήρωση της υποχρέωσης υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (όπως της έκδοσης Αποδεικτικού Φορολογικής Ενημερότητας που προϋποθέτει την υποβολή δηλώσεων φόρου εισοδήματος σε βάθος πενταετίας), για όσους φορολογούμενους δεν είναι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, απαιτείται μόνο η κατάθεση υπεύθυνης δήλωσης του ν.1599/1986 στο οικείο τμήμα της Δ.Ο.Υ., η οποία θα φέρει τη βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής του δηλούντος.

Η παραπάνω υπεύθυνη δήλωση, θα γίνεται υποχρεωτικά δεκτή και από τις λοιπές Δημόσιες Υπηρεσίες και Φορείς για τη διεκπεραίωση διαδικασιών τους, για τις οποίες απαιτείται ως δικαιολογητικό η βεβαίωση περί μη υποχρέωσης υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος. Οι υπηρεσίες αυτές, θα αποστέλλουν αντίγραφο της υπεύθυνης δήλωσης στο τμήμα συμμόρφωσης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για δειγματοληπτικό έλεγχο σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των παρ.4 του άρθρου 8 του Ν.1599/86 /ΦΕΚ Α'75 και παρ.3 του άρθρου 10 του Ν. 3230/2004 (ΦΕΚ Α' 44).

Στην περίπτωση εγγάμων η υπεύθυνη δήλωση υποβάλλεται στο όνομα του συζύγου (σχετικό και το έγγραφο 1077373/2-6-2015).

1.5.8.1 Υποδείγματα αιτήσεων – υπεύθυνων δηλώσεων για τα διαχειριστικά έτη 2009-2014

Παρακάτω παρουσιάζονται υποδείγματα αιτήσεων – υπεύθυνων δηλώσεων για τα διαχειριστικά έτη 2009 έως 2014, ανάλογα με το ισχύον νομικό πλαίσιο στα έτη αυτά.

α. Υπόδειγμα Αίτησης Υπεύθυνης Δήλωσης Μη υποχρέωσης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά το διαχειριστικό έτος 2009



ΑΙΤΗΣΗ – ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ

Υπεύθυνη Δήλωση (άρθρο 8 Ν.1599/1986 και άρθρο 3 παρ. 3 Ν.2690/1999) (Αφορά το Διαχ/κό έτος 2009)

Η ακρίβεια των στοιχείων που υποβάλλονται με αυτή τη δήλωση μπορεί να ελεγχθεί με βάση το αρχείο άλλων υπηρεσιών (άρθρο 8 παρ. 4 Ν. 1599/1986)

ΠΡΟΣ		ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ
-------------	--	-------------------

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΙΤΟΥΝΤΟΣ

Ο – Η Όνομα:		Επώνυμο:	
Όνομα Πατέρα:		Επώνυμο Πατέρα:	
Όνομα Μητέρας:		Επώνυμο Μητέρας:	
Αριθ. Δελτ. Ταυτότητας:		Α.Φ.Μ.:	
Ημερομηνία γέννησης ⁽²⁾ :		Τόπος Γέννησης:	
Τόπος Κατοικίας:		Οδός:	
		Αριθ:	
		Ηλεκτρ. Ταχυδρομείου (Email):	
Τηλ:		Fax:	
<p>ΟΡΙΣΜΟΣ / ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ⁽³⁾ (για κατάθεση αίτησης ή παραλαβή τελικής διοικητικής πράξης) : Σε περίπτωση που δε συντάσσεται η εξουσιοδότηση στο παρόν έντυπο απαιτείται προσκόμιση εξουσιοδότησης με επικύρωση του γνήσιου της υπογραφής από δημόσια υπηρεσία ή συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου.</p>			
ΟΝΟΜΑ:		ΕΠΩΝΥΜΟ:	
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΠΑΤΕΡΑ:		ΑΔΤ:	
ΟΔΟΣ:		ΑΡΙΘ:	
Τηλ:		Fax:	
		E – mail:	

Με ατομική μου ευθύνη και γνωρίζοντας τις κυρώσεις (4) , που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 22 του Ν.1599/1986 δηλώνω ότι : ¹

Δεν είμαι υπόχρεος σε υποβολή φορολογικής δήλωσης για το οικονομικό έτος 2010 διότι:

Κατά το διαχειριστικό έτος 2009 (ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010)

Το ετήσιο φορολογούμενο (πραγματικό ή τεκμαρτό) εισοδήμα μου δεν υπερέβη τα **3.000** ευρώ δικό μου ή της συζύγου μου και δεν είχα ζημιά από εμπορική ή γεωργική επιχείρηση.

Δεν είχα εισόδημα αποκλειστικά από μισθωτές υπηρεσίες ή συντάξεις άνω των **6000** ευρώ και δεν εμπίπτω στις περιπτώσεις α',ε',στ',θ',ί .

α) Δεν απέκτησα και δεν χρησιμοποίησα ούτε εγώ, ούτε η σύζυγός μου για ατομικές ή οικογενειακές ανάγκες αυτοκίνητα, δίτροχα ημιφορτηγά(εκτός αγροτικού) ΙΧ,αυτοκίνητα μικτής χρήσης κ.λ.π.σκάφη αναψυχής, αεροσκάφη (εκτός από αυτοκίνητα που απαλλάσσονταν τεκμ.δαπάνης διαβίωσης και ένα σκάφος έως 10 μέτρα) δικό μου ή της συζύγου μου,των τέκνων μου ή εταιρειών που συμμετείχα εγώ ή άτομα της οικογενείας μου.

β) Δεν ασκούσα ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα.

γ) Δεν μετείχα σε εταιρία ή κοινοπραξία ή κοινωνία ή αστική εταιρία.

δ) Δεν είχα ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητο πάνω από **600** ευρώ το χρόνο.

ε) Δεν είχα αποκτήσει ακίνητο και δεν είχα προβεί σε ανέγερση οικοδομής.

στ) Δεν διατηρούσα μία ή περισσότερες δευτερεύουσες κατοικίες με συνολική επιφάνεια πάνω από 150τ.μ.ούτε κατοικούσα σε οικοδομή με επιφάνεια πάνω από 200τ.μ.

ζ) Δεν ήμουν κατά κύριο επάγγελμα αγρότης που έλαβα επιδότηση άνω των **1.500** ευρώ για φυτική παραγωγή ή **2.250** ευρώ για ζωική παραγωγή, δεν είχα θερμοκήπιο μεγαλύτερο των 2.000τ.μ. δεν είχα λάβει καλλιεργητικά δάνεια άνω των **5.900** ευρώ, ούτε εισέπραξα επιστρεφόμενο ΦΠΑ αξίας άνω των **881** ευρώ.

η) Δεν είχα άδεια για πώληση πλανοδίως ή σε λαϊκές αγορές.

θ) Δεν προσκλήθηκα με έγγραφο Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ι) Δεν απέκτησα ακίνητα ούτε πλήρη δικαίωμα ιδιοκτησίας ή κατ'επικαρπία ή ψιλή κυριότητα ή είχα δικαίωμα οίκησης σε αυτό.

(1) Αναγράφεται από τον ενδιαφερόμενο πολίτη ή Αρχή ή Υπηρεσία του δημόσιου τομέα, που απευθύνεται η αίτηση

(2) Αναγράφεται ολογράφως.

(3) «Όποιος εν γνώσει του δηλώνει ψευδή γεγονότα ή αρνείται ή αποκρύπτει τα αληθινά με έγγραφη υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον τριών μηνών. Εάν ο υπαίτιος αυτών των πράξεων σκόπευε να προσπορίσει στον εαυτόν του ή σε άλλον περιουσιακό όφελος βλάπτοντας τρίτον ή σκόπευε να βλάψει άλλον, τιμωρείται με κάθειρξη μέχρι 10 ετών.

(4) Σε περίπτωση ανεπάρκειας χώρου η δήλωση συνεχίζεται στην πίσω όψη της και υπογράφεται από τον δηλούντα ή την δηλούσα.

β. Υπόδειγμα Αίτησης Υπεύθυνης Δήλωσης Μη υποχρέωσης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά το διαχειριστικό έτος 2010



ΑΙΤΗΣΗ – ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ

Υπεύθυνη Δήλωση (άρθρο 8 Ν.1599/1986 και άρθρο 3 παρ. 3 Ν.2690/1999) (Αφορά το Διαχ/κό έτος 2010)

Η ακρίβεια των στοιχείων που υποβάλλονται με αυτή τη δήλωση μπορεί να ελεγχθεί με βάση το αρχείο άλλων υπηρεσιών (άρθρο 8 παρ. 4 Ν. 1599/1986)

ΠΡΟΣ		<small>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</small>
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΙΤΟΥΝΤΟΣ		
Ο – Η Όνομα:	Επώνυμο:	
Όνομα Πατέρα:	Επώνυμο Πατέρα:	
Όνομα Μητέρας:	Επώνυμο Μητέρας:	
Αριθ. Δελτ. Ταυτότητας:	Α.Φ.Μ.:	
Ημερομηνία γέννησης ⁽²⁾ :	Τόπος Γέννησης:	
Τόπος Κατοικίας:	Οδός:	Αριθ: TK:
Τηλ:	Fax:	Δ/ση Ηλεκτρ. Ταχυδρομείου (Email):
<p>ΟΡΙΣΜΟΣ / ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ⁽³⁾ (για κατάθεση αίτησης ή παραλαβή τελικής διοικητικής πράξης) : Σε περίπτωση που δε συντάσσεται η εξουσιοδότηση στο παρόν έντυπο απαιτείται προσκόμιση εξουσιοδότησης με επικύρωση του γνήσιου της υπογραφής από δημόσια υπηρεσία ή συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου.</p>		
ΟΝΟΜΑ:	ΕΠΩΝΥΜΟ:	
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΠΑΤΕΡΑ:	ΑΔΤ:	
ΟΔΟΣ:	ΑΡΙΘ:	T.K.:
Τηλ:	Fax:	E – mail:

Με ατομική μου ευθύνη και γνωρίζοντας τις κυρώσεις (4) , που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ.6του άρθρου 22 του Ν.1599/1986 δηλώνω ότι : ²
Δεν είμαι υπόχρεος σε υποβολή Φορολογικής Δήλωσης για το οικονομικό έτος 2011 διότι

Κατά το διαχειριστικό έτος 2010 (ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011)

Το ετήσιο φορολογούμενο (πραγματικό ή τεκμαρτό) εισόδημά μου δεν υπερέβη τα **3.000** ευρώ δικό μου ή της συζύγου μου και δεν είχα ζημιά από εμπορική ή γεωργική επιχείρηση.

Δεν είχα εισόδημα αποκλειστικά από μισθωτές υπηρεσίες ή συντάξεις άνω των **6000** ευρώ και δεν εμπίπτω στις περιπτώσεις α', ε', στ', θ', ι.

α) Δεν απέκτησα και δεν χρησιμοποίησα ούτε εγώ, ούτε η σύζυγός μου για ατομικές ή οικογενειακές ανάγκες αυτοκίνητα, δίτροχα ημιφορτηγά(εκτός αγροτικού) ΙΧ, αυτοκίνητα μικτής χρήσης κ.λ.π. σκάφη αναψυχής, αεροσκάφη ή κότερο ή θαλαμηγό ή άκατο ή αεροσκάφος που ανήκουν σε μένα τη σύζυγό μου ,τα τέκνα ή εταιρεία στην οποία μετέχουν εγώ ή η σύζυγός μου ως εταίρος, διαχειριστής, πρόεδρος διευθύνων σύμβουλος ή εντεταγμένος σύμβουλος(εκτός από απόκτηση ΙΧ ειδικά διασκευασμένα για πρόσωπα με αναπηρία άνω των 67% και χρήση ή κατοχή ΕΙΧ αναπήρου που απαλλάσσεται των τελών κυκλοφορίας και σκάφους αναψυχής μονίμου κατοίκου εξωτερικού).

β) Δεν ασκούσα ατομική επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα.

γ) Δεν μετείχα σε εταιρία ή κοινοπραξία ή κοινωνία ή αστική εταιρία.

δ) Δεν είχα ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητο πάνω από **600** ευρώ το χρόνο.

ε) Δεν είχα αποκτήσει ακίνητο και δεν είχα προβεί σε ανέγερση οικοδομής.

στ) Δεν διατηρούσα μία ή περισσότερες δευτερεύουσες κατοικίες με συνολική επιφάνεια πάνω από 150τ.μ.ούτε κατοικούσα σε οικοδομή με επιφάνεια πάνω από 200τ.μ.

ζ) Δεν ήμουν κατά κύριο επάγγελμα αγρότης που έλαβα επιδότηση άνω των **1.500** ευρώ για φυτική παραγωγή ή **2.250** ευρώ για ζωική παραγωγή, δεν είχα θερμοκήπιο μεγαλύτερο των 2.000τ.μ. δεν είχα λάβει καλλιεργητικά δάνεια άνω των **5.900** ευρώ, ούτε εισέπραξα επιστρεφόμενο ΦΠΑ αξίας άνω των **881** ευρώ.

η) Δεν είχα άδεια για πώληση πλανοδίσω ή σε λαϊκές αγορές.

θ) Δεν προσκλήθηκα με έγγραφο Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

(1) Αναγράφεται από τον ενδιαφερόμενο πολίτη ή Αρχή ή Υπηρεσία του δημόσιου τομέα, που απευθύνεται η αίτηση

(2) Αναγράφεται ολογράφως.

(3) «Όποιος εν γνώσει του δηλώνει ψευδή γεγονότα ή αρνείται ή αποκρύπτει τα αληθινά με έγγραφη υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον τριών μηνών. Εάν ο υπαίτιος αυτών των πράξεων σκόπευε να προσπορίσει στον εαυτόν του ή σε άλλον περιουσιακό όφελος βλάπτοντας τρίτον ή σκόπευε να βλάψει άλλον, τιμωρείται με κάθειρξη μέχρι 10 ετών.

(4) Σε περίπτωση ανεπάρκειας χώρου η δήλωση συνεχίζεται στην πίσω όψη της και υπογράφεται από τον δηλούντα ή την δηλούσα.

ι) Δεν απέκτησα ακίνητα ούτε πλήρη δικαίωμα ιδιοκτησίας ή κατ'επικαρπία ή ψιλή κυριότητα ή είχα δικαίωμα οίκησης σε αυτό.

γ. Υπόδειγμα Αίτησης Υπεύθυνης Δήλωσης Μη υποχρέωσης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά το διαχειριστικό έτος 2011



ΑΙΤΗΣΗ – ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ

Υπεύθυνη Δήλωση (άρθρο 8 Ν.1599/1986 και άρθρο 3 παρ. 3 Ν.2690/1999) (Αφορά το Διαχ/κό έτος 2011)

Η ακρίβεια των στοιχείων που υποβάλλονται με αυτή τη δήλωση μπορεί να ελεγχθεί με βάση το αρχείο άλλων υπηρεσιών (άρθρο 8 παρ. 4 Ν. 1599/1986)

ΠΡΟΣ		ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ
------	--	------------

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΙΤΟΥΝΤΟΣ

Ο – Η Όνομα:		Επώνυμο:	
Όνομα Πατέρα:		Επώνυμο Πατέρα:	
Όνομα Μητέρας:		Επώνυμο Μητέρας:	
Αριθ. Δελτ. Ταυτότητας:		Α.Φ.Μ.:	
Ημερομηνία γέννησης ⁽²⁾ :		Τόπος Γέννησης:	
Τόπος Κατοικίας:		Οδός:	
		Αριθ.:	
		Ηλεκτρ. ΤΚ:	
Τηλ:		Δ/ση Ταχυδρομείου (Email):	
Fax:			
ΟΡΙΣΜΟΣ / ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ⁽³⁾ (για κατάθεση αίτησης ή παραλαβή τελικής διοικητικής πράξης) : Σε περίπτωση που δε συντάσσεται η εξουσιοδότηση στο παρόν έντυπο απαιτείται προσκόμιση εξουσιοδότησης με επικύρωση του γνήσιου της υπογραφής από δημόσια υπηρεσία ή συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου.			
ΟΝΟΜΑ:		ΕΠΩΝΥΜΟ:	
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΠΑΤΕΡΑ:		ΑΔΤ:	
ΟΔΟΣ:		ΑΡΙΘ:	
		T.K.:	
Τηλ:		Fax:	
		E – mail:	

Με ατομική μου ευθύνη και γνωρίζοντας τις κυρώσεις (4) , που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ.6του άρθρου 22 του Ν.1599/1986 δηλώνω ότι : ³

Δεν είμαι υπόχρεος σε υποβολή Φορολογικής Δήλωσης για το οικονομικό έτος 2012 διότι

Κατά το διαχειριστικό έτος 2011(ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012)

Το ετήσιο φορολογούμενο (πραγματικό ή τεκμαρτό) εισόδημά μου δεν υπερέβη τα **3.000** ευρώ δικό μου ή της συζύγου μου και δεν είχα ζημιά από εμπορική ή γεωργική επιχείρηση. Είχα εισόδημα αποκλειστικά και μόνο με βάσει τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες μέχρι **5.000** ευρώ. Για τον υπολογισμό του ποσού λαμβάνεται υπ' όψιν η ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη ποσού 3.000 ευρώ για τον άγαμο και 5.000 ευρώ για συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση το οποίο υπολογίζεται κατά το ήμισυ για κάθε σύζυγο.

Δεν είχα εισόδημα αποκλειστικά από μισθωτές υπηρεσίες ή συντάξεις άνω των **600** ευρώ και δεν εμπίπτω στις περιπτώσεις α',ε',στ',θ',ι .

α) Δεν απέκτησα και δεν χρησιμοποίησα ούτε εγώ, ούτε η σύζυγός μου για ατομικές ή οικογενειακές ανάγκες αυτοκίνητα, δίτροχα ημφορτηγά(εκτός αγροτικού) ΙΧ,αυτοκίνητα μικτής χρήσης κ.λ.π.σκάφη αναψυχής, αεροσκάφη ή κότερο ή θαλαμηγό ή άκατο ή αεροσκάφος που ανήκουν σε μένα τη σύζυγό μου ,τα τέκνα ή εταιρεία στην οποία μετέχουν εγώ ή η σύζυγός μου. ως εταίρος, διαχειριστής, πρόεδρος διευθύνων σύμβουλος ή εντεταγμένος σύμβουλος(εκτός από απόκτηση ΙΧ ειδικά διασκευασμένα για πρόσωπα με αναπηρία άνω των 67% και χρήση ή κατοχή ΕΙΧ αναπηρού που απαλλάσσεται των τελών κυκλοφορίας και σκάφους αναψυχής μονίμου κατοίκου εξωτερικού).

β) (Δεν είχα απασχολήσει έμμοσθο προσωπικό) δεν ασκούσα ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα.

γ) Δεν μετείχα σε εταιρία ή κοινοπραξία ή κοινωνία ή αστική εταιρία.

δ) Δεν είχα ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητο πάνω από 600 ευρώ το χρόνο.

ε) Δεν είχα αποκτήσει ακίνητο και δεν είχα προβεί σε ανέγερση οικοδομής.

στ) Δεν διατηρούσα μία ή περισσότερες δευτερεύουσες κατοικίες με συνολική επιφάνεια πάνω από 150τ.μ.ούτε κατοικούσα σε οικοδομή με επιφάνεια πάνω από 200τ.μ.

ζ) Δεν ήμουν κατά κύριο επάγγελμα αγρότης που έλαβα επιδότηση άνω των **1.500** ευρώ για φυτική παραγωγή ή **2.250** ευρώ για ζωική παραγωγή, δεν είχα θερμοκήπιο μεγαλύτερο των 2.000τ.μ. δεν είχα λάβει καλλιεργητικά δάνεια άνω των 5.900 ευρώ, ούτε εισέπραξα επιστρεφόμενο ΦΠΑ αξίας άνω των **881** ευρώ.

η) Δεν είχα άδεια για πώληση πλανοδίσκων ή σε λαϊκές αγορές.

θ) Δεν προσκλήθηκα με έγγραφο Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ι) Δεν απέκτησα ακίνητα ούτε πλήρη δικαίωμα ιδιοκτησίας ή κατ'επικαρπία ή ψιλή κυριότητα ή είχα δικαίωμα οίκησης σε αυτό.

(1) Αναγράφεται από τον ενδιαφερόμενο πολίτη ή Αρχή ή η Υπηρεσία του δημόσιου τομέα, που απευθύνεται η αίτηση

(2) Αναγράφεται ολογράφως.

(3) «Όποιος εν γνώσει του δηλώνει ψευδή γεγονότα ή αρνείται ή αποκρύπτει τα αληθινά με έγγραφη υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον τριών μηνών. Εάν ο υπαίτιος αυτών των πράξεων σκόπευε να προσπαρήσει στον εαυτό του ή σε άλλον περιουσιακό όφελος βλάπτοντας τρίτον ή σκόπευε να βλάψει άλλον, τιμωρείται με κάθειρξη μέχρι 10 ετών.

(4) Σε περίπτωση ανεπάρκειας χώρου η δήλωση συνεχίζεται στην πίσω όψη της και υπογράφεται από τον δηλούντα ή την δηλούσα.

δ. Υπόδειγμα Αίτησης Υπεύθυνης Δήλωσης Μη υποχρέωσης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά το διαχειριστικό έτος 2012



ΑΙΤΗΣΗ – ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ

Υπεύθυνη Δήλωση (άρθρο 8 Ν.1599/1986 και άρθρο 3 παρ. 3 Ν.2690/1999) (Αφορά το Διαχ/κό έτος 2012)

Η ακρίβεια των στοιχείων που υποβάλλονται με αυτή τη δήλωση μπορεί να ελεγχθεί με βάση το αρχείο άλλων υπηρεσιών (άρθρο 8 παρ. 4 Ν. 1599/1986)

ΠΡΟΣ		ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ
-------------	--	-------------------

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΙΤΟΥΝΤΟΣ

Ο – Η Όνομα:		Επώνυμο:	
Όνομα Πατέρα:		Επώνυμο Πατέρα:	
Όνομα Μητέρας:		Επώνυμο Μητέρας:	
Αριθ. Δελτ. Ταυτότητας:		Α.Φ.Μ.:	
Ημερομηνία γέννησης ⁽²⁾ :		Τόπος Γέννησης:	
Τόπος Κατοικίας:		Οδός:	
		Αριθ:	ΤΚ:
Τηλ:		Fax:	
		Δ/ση Ηλεκτρ. Ταχυδρομείου (Email):	
ΟΡΙΣΜΟΣ / ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ⁽³⁾ (για κατάθεση αίτησης ή παραλαβή τελικής διοικητικής πράξης) : Σε περίπτωση που δε συντάσσεται η εξουσιοδότηση στο παρόν έντυπο απαιτείται προσκόμιση εξουσιοδότησης με επικύρωση του γνήσιου της υπογραφής από δημόσια υπηρεσία ή συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου.			
ΟΝΟΜΑ:		ΕΠΩΝΥΜΟ:	
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΠΑΤΕΡΑ:		ΑΔΤ:	
ΟΔΟΣ:		ΑΡΙΘ:	Τ.Κ.:
Τηλ:		Fax:	E – mail:

Με ατομική μου ευθύνη και γνωρίζοντας τις κυρώσεις (4) , που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ.6του άρθρου 22 του Ν.1599/1986 δηλώνω ότι :
Δεν είμαι υπόχρεος σε υποβολή Φορολογικής Δήλωσης για το οικονομικό έτος 2013 διότι
Κατά το διαχειριστικό έτος 2012 (ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013)

- Αποτελούσα ενήλικο προστατευόμενο μέλος.
- Δεν είχα συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας μου και αποτελούσα προστατευόμενο μέλος.
- Υπήρξα κάτοικος εξωτερικού χωρίς πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα και δεν είχα υπαχθεί στις διατάξεις περί τεκμηρίων ανεξάρτητα εάν απαλλάσσονταν ή όχι.

Ημερομηνία: 20

Ο – Η Δηλ.

Υπογραφή

(1) Αναγράφεται από τον ενδιαφερόμενο πολίτη ή Αρχή ή η Υπηρεσία του δημόσιου τομέα, που απευθύνεται η αίτηση.

(2) Αναγράφεται ολογράφως.

(3) «Όποιος εν γνώσει του δηλώνει ψευδή γεγονότα ή αρνείται ή αποκρύπτει τα αληθινά με έγγραφη υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον τριών μηνών. Εάν ο υπαίτιος αυτών των πράξεων σκόπευε να προσπορίσει στον εαυτόν του ή σε άλλον περιουσιακό όφελος βλάπτοντας τρίτον ή σκόπευε να βλάψει άλλον, τιμωρείται με κάθειρξη μέχρι 10 ετών.

(4) Σε περίπτωση ανεπάρκειας χώρου η δήλωση συνεχίζεται στην πίσω όψη της και υπογράφεται από τον δηλούντα ή την δηλούσα.

ε. Υπόδειγμα Αίτησης Υπεύθυνης Δήλωσης Μη υποχρέωσης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά το διαχειριστικό έτος 2013



ΑΙΤΗΣΗ – ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ

Υπεύθυνη Δήλωση (άρθρο 8 Ν.1599/1986 και άρθρο 3 παρ. 3 Ν.2690/1999) (Αφορά το Διαχ/κό έτος 2013)

Η ακρίβεια των στοιχείων που υποβάλλονται με αυτή τη δήλωση μπορεί να ελεγχθεί με βάση το αρχείο άλλων υπηρεσιών (άρθρο 8 παρ. 4 Ν. 1599/1986)

ΠΡΟΣ			ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ
-------------	--	--	------------

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΙΤΟΥΝΤΟΣ

Ο – Η Όνομα:		Επώνυμο:	
Όνομα Πατέρα:		Επώνυμο Πατέρα:	
Όνομα Μητέρας:		Επώνυμο Μητέρας:	
Αριθ. Δελτ. Ταυτότητας:		Α.Φ.Μ.:	
Ημερομηνία γέννησης ⁽²⁾ :		Τόπος Γέννησης:	
Τόπος Κατοικίας:		Οδός:	
		Αριθ:	
		TK:	
Τηλ:		Fax:	
		Δ/ση Ηλεκτρ. Ταχυδρομείου (Email):	
<p>ΟΡΙΣΜΟΣ / ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ⁽³⁾ (για κατάθεση αίτησης ή παραλαβή τελικής διοικητικής πράξης) : Σε περίπτωση που δε συντάσσεται η εξουσιοδότηση στο παρόν έντυπο απαιτείται προσκόμιση εξουσιοδότησης με επικύρωση του γνήσιου της υπογραφής από δημόσια υπηρεσία ή συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου.</p>			
ΟΝΟΜΑ:		ΕΠΩΝΥΜΟ:	
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΠΑΤΕΡΑ:		ΑΔΤ:	
ΟΔΟΣ:		ΑΡΙΘ:	
		T.K.:	
Τηλ:		Fax:	
		E – mail:	

Με ατομική μου ευθύνη και γνωρίζοντας τις κυρώσεις (4) , που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ.6του άρθρου 22 του Ν.1599/1986 δηλώνω ότι :

Δεν είμαι υπόχρεος σε υποβολή Φορολογικής Δήλωσης για το οικονομικό έτος 2014 διότι

Κατά το διαχειριστικό έτος 2013 (ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014)

- Αποτελούσα ενήλικο προστατευόμενο μέλος.
- Δεν είχα συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας μου και αποτελούσα προστατευόμενο μέλος.
- Υπήρξα κάτοικος εξωτερικού χωρίς πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα και δεν είχα υπαχθεί στις διατάξεις περί τεκμηρίων ανεξάρτητα εάν απαλλάσσονταν ή όχι.

Ημερομηνία: 20

Ο – Η Δηλ.

(1) Αναγράφεται από τον ενδιαφερόμενο πολίτη ή Αρχή ή η Υπηρεσία του δημόσιου τομέα, που απευθύνεται η αίτηση.

(2) Αναγράφεται ολογράφως.

(3) «Όποιος εν γνώσει του δηλώνει ψευδή γεγονότα ή αρνείται ή αποκρύπτει τα αληθινά με έγγραφη υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον τριών μηνών. Εάν ο υπαίτιος αυτών των πράξεων σκόπευε να προσπορίσει στον εαυτόν του ή σε άλλον περιουσιακό όφελος βλάπτοντας τρίτον ή σκόπευε να βλάψει άλλον, τιμωρείται με κάθειρξη μέχρι 10 ετών.

(4) Σε περίπτωση ανεπάρκειας χώρου η δήλωση συνεχίζεται στην πίσω όψη της και υπογράφεται από τον δηλούντα ή την δηλούσα.

στ. Υπόδειγμα Αίτησης Υπεύθυνης Δήλωσης Μη υποχρέωσης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά το διαχειριστικό έτος 2014



ΑΙΤΗΣΗ – ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ

Υπεύθυνη Δήλωση (άρθρο 8 Ν.1599/1986 και άρθρο 3 παρ. 3 Ν.2690/1999) (Αφορά το Διαχ/κό έτος 2014)

Η ακρίβεια των στοιχείων που υποβάλλονται με αυτή τη δήλωση μπορεί να ελεγχθεί με βάση το αρχείο άλλων υπηρεσιών (άρθρο 8 παρ. 4 Ν. 1599/1986)

ΠΡΟΣ		ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ
-------------	--	-------------------

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΙΤΟΥΝΤΟΣ

Ο – Η Όνομα:		Επώνυμο:	
Όνομα Πατέρα:		Επώνυμο Πατέρα:	
Όνομα Μητέρας:		Επώνυμο Μητέρας:	
Αριθ. Δελτ. Ταυτότητας:		Α.Φ.Μ.:	
Ημερομηνία γέννησης ⁽²⁾ :		Τόπος Γέννησης:	
Τόπος Κατοικίας:		Οδός:	
		Αριθ:	
		Ηλεκτρ. Ταχυδρομείου (Email):	
Τηλ:		Fax:	
<p>ΟΡΙΣΜΟΣ / ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ⁽³⁾ (για κατάθεση αίτησης ή παραλαβή τελικής διοικητικής πράξης) : Σε περίπτωση που δε συντάσσεται η εξουσιοδότηση στο παρόν έντυπο απαιτείται προσκόμιση εξουσιοδότησης με επικύρωση του γνήσιου της υπογραφής από δημόσια υπηρεσία ή συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου.</p>			
ΟΝΟΜΑ:		ΕΠΩΝΥΜΟ:	
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΠΑΤΕΡΑ:		ΑΔΤ:	
ΟΔΟΣ:		ΑΡΙΘ:	
Τηλ:		Fax:	
		E – mail:	

Με ατομική μου ευθύνη και γνωρίζοντας τις κυρώσεις (4) , που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ.6του άρθρου 22 του Ν.1599/1986 δηλώνω ότι :

Δεν είμαι υπόχρεος σε υποβολή Φορολογικής Δήλωσης για το οικονομικό έτος 2015 διότι Κατά το φορολογικό έτος 2014

- Δεν είχα ετήσιο πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο.
- Αποτελούσα εξαρτώμενο μέλος βάσει του άρθρου 11 του Ν.4172/2013 με ετήσιο φορολογητέο εισόδημα που δεν υπερέβη το ποσόν των **3.000** ευρώ .
- Υπήρξα κάτοικος εξωτερικού χωρίς πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα στην Ελλάδα.
- Ήμουν κεκαρμένοι μοναχός με εισόδημα που δεν υπερέβη το ποσόν των **9.500** ευρώ.

Ημερομηνία: 20
Ο – Η Δηλ.

(1) Αναγράφεται από τον ενδιαφερόμενο πολίτη ή Αρχή ή η Υπηρεσία του δημόσιου τομέα, που απευθύνεται η αίτηση.

(2) Αναγράφεται ολογράφως.

(3) «Όποιος εν γνώσει του δηλώνει ψευδή γεγονότα ή αρνείται ή αποκρύπτει τα αληθινά με έγγραφη υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον τριών μηνών. Εάν ο υπαίτιος αυτών των πράξεων σκόπευε να προσπορίσει στον εαυτόν του ή σε άλλον περιουσιακό όφελος βλάπτοντας τρίτον ή σκόπευε να βλάψει άλλον, τιμωρείται με κάθειρξη μέχρι 10 ετών.

(4) Σε περίπτωση ανεπάρκειας χώρου η δήλωση συνεχίζεται στην πίσω όψη της και υπογράφεται από τον δηλούντα ή την δηλούσα.

1.5.9 Έκπτωση εφόρου καταβολής φόρου

Για φυσικά πρόσωπα. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του νόμου 4328/2015, προστέθηκε νέο εδάφιο στην παρ. 6 του άρθρου 67 του Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013) με το οποίο παρέχεται έκπτωση ποσοστού δύο τοις εκατό (2%) σε περίπτωση καταβολής μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης, του συνολικού ποσού της οφειλής και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών που προκύπτει με βάση την εμπρόθεσμη αρχική ή τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος του υπόχρεου φυσικού προσώπου.

Για νομικά πρόσωπα

Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου και νόμου, προστέθηκε νέο εδάφιο στην παρ.3 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013), με το οποίο παρέχεται έκπτωση δύο τοις εκατό (2%) στο συνολικό ποσό του φόρου και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών, όταν ο φόρος που οφείλεται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης.

1.5.10 Επιδόματα που καλύπτουν δαπάνες (επίδομα θέρμανσης)

Τα επιδόματα που καλύπτουν δαπάνες π.χ. επίδομα θέρμανσης δεν γράφεται στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

2. Συμπλήρωση Πινάκων εντύπου Ε1

2.1 Συμπλήρωση Πίνακα 1 «Στοιχεία Φορολογουμένου»

2.1.1 Επιβεβαίωση όταν ο γάμος δεν έχει δηλωθεί και στον πίνακα επιβεβαίωσης δεν εμφανίζεται η σύζυγος

Πριν την επιβεβαίωση των στοιχείων της δήλωσης πρέπει να ενημερώνεται το Μητρώο «τμήμα Διοικητικής και Μηχανογραφικής υποστήριξης» της Δ.Ο.Υ. για την έγγαμη σχέση. Στην συνέχεια θα προχωρήσετε στην επιβεβαίωση αφού επιλέξετε την ένδειξη «ΕΓΓΑΜΟΣ» και πληκτρολογήσετε τον ΑΦΜ της συζύγου.

2.1.2 Ενέργειες διαγραφής της συζύγου από συζύγους σε διάσταση, στον πίνακα της επιβεβαίωσης

Πριν την επιβεβαίωση των στοιχείων της δήλωσης πρέπει να ενημερώσετε το Μητρώο της Δ.Ο.Υ. για την διακοπή της έγγαμης σχέσης. Στην συνέχεια θα διαγράψετε την ένδειξη «ΕΓΓΑΜΟΣ» και αυτόματα θα ακυρωθούν τα στοιχεία της συζύγου.

2.1.3 Ενέργειες διαγραφής του συζύγου από συζύγους σε διάσταση, στον πίνακα της επιβεβαίωσης

Πριν την επιβεβαίωση των στοιχείων της δήλωσης πρέπει να ενημερώσετε το Μητρώο της Δ.Ο.Υ. για την διακοπή της έγγαμης σχέσης. Στην συνέχεια θα διαγράψετε την ένδειξη «ΕΓΓΑΜΟΣ», στο πεδίο «ΥΠΟΧΡΕΟΣ» θα πληκτρολογήσετε τον δικό σας ΑΦΜ και θα πατήσετε «Επιβεβαίωση στοιχείων».

2.1.4 Υποχρεωτική η συμπλήρωση του ΑΜΚΑ κατά την επιβεβαίωση των στοιχείων

Για την επιβεβαίωση των στοιχείων σας θα πρέπει να συμπληρώσετε τον ΑΜΚΑ. Εξαιρούνται οι κάτοικοι αλλοδαπής οι οποίοι θα επιλέξουν την ένδειξη «μη υπόχρεος απόκτησης ΑΜΚΑ». Παρέχεται δυνατότητα διόρθωσης του ΑΜΚΑ, όταν αυτός αναγραφεί λάθος.

2.2 Συμπλήρωση Πίνακα 4 «Φορολογούμενα Εισοδήματα και Μειώσεις»

2.2.1 Γενικά στοιχεία για το εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών

2.2.1.1 Εισόδημα από μισθούς και συντάξεις

Το εισόδημα από μισθωτή εργασία περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης και είναι αυτό που προκύπτει από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα κ.λπ. και γενικά από κάθε παροχή που καταβάλλεται περιοδικά ως αντάλλαγμα εξαρτημένης εργασίας, καθώς και το εισόδημα που προκύπτει από συντάξεις (κύριες ή επικουρικές), μερίσματα ή βοηθήματα και κάθε άλλου είδους παροχές που καταβάλλουν οι ασφαλιστικοί φορείς στους συνταξιούχους τους, καθώς και το εισόδημα από συντάξεις που χορηγούνται από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο.

2.2.1.2 Πάγια αντιμισθία δικηγόρων

Ομοίως, εισόδημα από μισθωτή εργασία θεωρείται και το εισόδημα που αποκτούν οι δικηγόροι ως πάγια αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών, καθώς και το εισόδημα που αποκτούν οι ξεναγοί οι οποίοι υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 1545/1985.

2.2.1.3 Παροχές σε είδος

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, εισόδημα από μισθωτή εργασία θεωρούνται και οι παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό του πρόσωπο ή κατά περίπτωση όπου ρητά προβλέπεται στο νόμο ένας εταίρος ή μέτοχος και οι οποίες σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό συνυπολογίζονται και προσαυξάνουν το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία του δικαιούχου. Ως εισόδημα από μισθωτή εργασία θεωρείται επίσης, για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., το εισόδημα διευθυντών ή μελών του ΔΣ εταιρειών, νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων καθώς και το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 (κωδικοί 325-326, 307-308).

Καθαρό εισόδημα από μισθωτή εργασία είναι αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση των εισφορών στα Ασφαλιστικά Ταμεία, που βαρύνουν πραγματικά το μισθωτό ή συνταξιούχο.

Προσοχή

Για τον υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος δεν πρέπει να αφαιρείται το ποσό του φόρου και το ποσό έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του νόμου ν. 3986/2011 που παρακρατήθηκε στις αποδοχές, ούτε τις κρατήσεις που έγιναν από το μισθό για την εξόφληση στεγαστικού ή άλλου δανείου.

2.2.1.4 Παροχή σε είδος με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών της μητρικής προς τους υπαλλήλους της θυγατρικής

Με το υπ' αριθμό 1061179/11-5-2015 έγγραφο, διευκρινίσθηκε από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, ότι η παροχή σε είδος με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών της μητρικής εταιρίας προς τους υπαλλήλους της θυγατρικής της στην Ελλάδα θεωρούνται παροχή σε είδος σύμφωνα με το [άρθρο 13, παράγραφος 4 του Ν.4172/13](#) συμπεριλαμβάνονται στην βεβαίωση αποδοχών που θα χορηγήσει η θυγατρική στους υπαλλήλους της.

2.2.1.5 Αναδρομικές αμοιβές, συντάξεις

Οι κάθε είδους καθαρές αποδοχές, πρόσθετες αμοιβές, αποζημιώσεις, συντάξεις που καταβλήθηκαν αναδρομικά μέσα στο 2014 σε μισθωτούς και συνταξιούχους βάσει νόμου, δικαστηρίου ή συλλογικής σύμβασης, καθώς και οι περιπτώσεις που χορηγούνται καθυστερημένα είτε συντάξεις είτε αναδρομικά από ασφαλιστικούς οργανισμούς, φορολογούνται στα έτη που ανάγονται, καθόσον χρόνος απόκτησης των αναδρομικών αυτών αποδοχών θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απόκτησε δικαίωμα είσπραξης και θα δηλωθούν με συμπληρωματική δήλωση στο χρόνο που αφορούν.

2.2.1.6 Αμοιβές ή αποζημίωση εξόδων που καταβάλλονται σε υπαλλήλους που μετακινούνται σε άλλες υπηρεσίες κατ' εντολή του Δημοσίου

Με την εγκύκλιο 1071858/25-5-2015, διευκρινίσθηκε ότι οι αποζημιώσεις εκτός έδρας ή αποζημιώσεις εξόδων που λαμβάνουν οι Δημόσιοι Υπάλληλοι ή γενικά οι μισθωτοί που αποσπώνται από τις υπηρεσίες τους σε άλλες δημόσιες υπηρεσίες ή από τρίτους (π.χ. από τον ΟΠΕΚΕΠΕ), ως ειδικοί για την παρακολούθηση και τον έλεγχο έργων (εκτιμήσεις, πιστοποιήσεις κτλ.), αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (σύμφωνα με τις διατάξεις του [αρ.12 του Ν.4172/2013](#)), χωρίς να εξετάζεται εάν καταβάλλονται από την υπηρεσία τους ή από άλλη υπηρεσία και κατά την καταβολή τους ενεργείται παρακράτηση 20% σύμφωνα με τις διατάξεις του [αρ. 60 του Ν.4172/2013](#).

2.2.1.7 Αμοιβές που καταβάλλονται από γυναικείο συνεταιρισμό. Εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών

Με το έγγραφο 1075426/2-6-2015, διευκρινίσθηκε ότι οι αμοιβές αυτές που καταβάλλονται με απόδειξη δαπάνης από τους γυναικείους συνεταιρισμούς σε γυναίκες, που συμμετέχουν σε αυτούς, για την περιστασιακή τους απασχόληση, εντάσσονται για τη φορολόγησή τους στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και ως εκ τούτου το ευκαιριακό αυτό εισόδημα φορολογείται με την κλίμακα της [παρ.1 του άρθρου 15 του Ν.4172/2013](#).

2.2.1.8 Επίδομα βιβλιοθήκης και συμμετοχής σε επιστημονικά συνέδρια – Δεν θεωρείται εισόδημα, δεν καλύπτει τεκμήρια

Με την εγκύκλιο 1078315/5-6-2015 διευκρινίσθηκε ότι η αντιμετώπιση του επιδόματος βιβλιοθήκης και συμμετοχής σε επιστημονικά συνέδρια, όπως κρίθηκε με την Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ 29/2014, εξακολουθεί να ισχύει και για τα ποσά αυτά που καταβάλλονται μετά την 1/1/2014. Συγκεκριμένα, όπως έγινε δεκτό (σχετ. και το έγγραφο 1064795 ΕΞ 2015/11.5.2015) η οικονομική παροχή για δημιουργία και διαρκή ενημέρωση βιβλιοθήκης, καθώς και για τη συμμετοχή σε επιστημονικά συνέδρια, που καταβάλλεται από 1.1.2014 και μετά σε δικαιούχους δημόσιους υπαλλήλους - λειτουργούς καθώς και σε υπαλλήλους που καθ' ον χρόνο μισθοδοτούνταν από φορείς του Δημοσίου βάσει του [Ν.3205/2003](#), δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ.1 του Συντάγματος.

Τα ποσά αυτά, λόγω του αποζημιωτικού χαρακτήρα δεν μπορεί να χρησιμοποιηθούν για την κάλυψη αντικειμενικών δαπανών και συνεπώς δεν αναγράφονται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος των δικαιούχων. Η παροχές αυτές δεν συμπεριλαμβάνονται στις αμοιβές για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση υποβολής αρχείου βεβαιώσεων με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου ([ΠΟΛ.1051/19.2.2015](#)). Σε περίπτωση που οι παροχές αυτές έχουν συμπεριληφθεί στο αρχείο βεβαιώσεων, θα πρέπει να υποβληθεί νέου διορθωτικό αρχείο βεβαιώσεων, προκειμένου να αφαιρεθούν από τις αμοιβές που φορολογούνται ως εισόδημα μισθωτής εργασίας.

2.2.1.9 Εισφορά αλληλεγγύης στελεχών πολιτικού προσωπικού του ΝΑΤΟ

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1105/11-5-2015, έγινε δεκτή η υπ' αριθμό 361/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ σύμφωνα με την οποία τα στελέχη του πολιτικού προσωπικού του Ν.Α.Τ.Ο., τα οποία είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν την ελληνική υπηκοότητα, **υπόκεινται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης** του [άρθρου 29 του Ν.3986/2011](#) (ΦΕΚ Α' 152) για τους μισθούς και τις εν γένει αποδοχές που λαμβάνουν από το Ν.Α.Τ.Ο.

2.2.1.10 Μη υποχρέωση δήλωσης ανείσπρακτων δεδουλευμένων αποδοχών

Οι μισθωτοί που δεν εισέπραξαν δεδουλευμένες αποδοχές του έτους 2014 λόγω οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη τους, ακόμα και αν δεν έχει γίνει επίσχεση εργασίας ή πτώχευση, και στους οποίους χορηγείται βεβαίωση αποδοχών στην οποία οι ανωτέρω ανείσπρακτες

δεδουλευμένες αποδοχές αναγράφονται σε διακεκριμένη σειρά, υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος χωρίς να δηλώσουν τις ανείσπρακτες αυτές δεδουλευμένες αποδοχές.

Υπενθυμίζεται ότι η δυνατότητα αυτή υπήρχε και με το προϊσχύον καθεστώς του άρθρου 45§3 του νόμου 2238/1994 και την [περίπτωση 8 της υποπαραγράφου Β.2 της παρ. Β του άρθρου τρίτου του Ν.4254/2014 \(ΦΕΚ Α' 85/07-04-2014\)](#) για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013.

2.2.1.11 Φορολογική μεταχείριση Επιδομάτων

α. Επιδόματα ανεργίας

Τα επιδόματα ανεργίας που καταβάλλονται στους δικαιούχους, εφόσον το άθροισμα των λοιπών εισοδημάτων του άνεργου δεν υπερβαίνει ετησίως τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, είναι εισόδημα που απαλλάσσεται από το φόρο και δηλώνεται στους κωδικούς 661-662 του εντύπου Ε1.

Με την εγκύκλιο 1079650/1062015, τα επιδόματα - βοηθήματα ανεργίας είναι:

αα. Επίδομα τακτικής ανεργίας

ββ. Επίδομα μακροχρόνια ανέργων

γγ. Ειδικό εποχικό βοήθημα

δδ. Ειδικό βοήθημα μετά τη λήξη επιδόματος ανεργίας

εε. Ειδικό βοήθημα μετά από τρίμηνη παραμονή στο μητρώο του ΟΑΕΔ, που λαμβάνουν οι επί τρεις μήνες άνεργοι, όταν δεν συγκεντρώνουν τις προϋποθέσεις τακτικής επιδότησης.

στστ. Ειδικό βοήθημα αποφυλακισμένων, το οποίο λαμβάνουν όσοι εξέτισαν ποινή στερητική της ελευθερίας τους.

ζζ. Επιδότηση νεοεισερχόμενων στην αγορά εργασίας - ΕΣΠΑ.

ηη. Βοήθημα αυτοτελώς και ανεξαρτήτως απασχολούμενων, το οποίο λαμβάνουν οι αυτοαπασχολούμενοι που αποδεδειγμένα διέκοψαν το επάγγελμά τους.

β. Ποσά που καταβάλλονται αντί μισθού λόγω απώλειας του εισοδήματος

Τα ποσά που καταβάλλονται στους δικαιούχους λόγω απώλειας του εισοδήματός τους και αντί του μισθού που θα κατέβαλαν οι εργοδότες τους ή τους δίδονται ως αμοιβή για παροχή εργασίας, χαρακτηρίζονται ως κανονικές αποδοχές και θα εμφανίζονται προσυμπληρωμένα στους κωδ.301-302, αν ο φορέας έχει αποστείλει ηλεκτρονικό αρχείο βάσει της Απόφασης ΓΓΔΕ - [ΠΟΛ. 1051/2015](#) , ή θα συμπληρώνεται από τους υπόχρεους στους κωδικούς 343-344 αν δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση.

Με την εγκύκλιο 1079650/1052015, τέτοια ποσά είναι:

αα. Παροχές λόγω αφερεγγυότητας του εργοδότη, που είναι η πληρωμή μέρους ανεξόφλητων αποδοχών, όταν οι εργοδότες περιέλθουν σε κατάσταση παύσεως εργασιών ή αναστολής πληρωμών, ή έχουν κηρυχτεί σε πτώχευση, ή έχουν τεθεί σε εκκαθάριση.

ββ. Επίδομα διαθεσιμότητας, το οποίο είναι το 10% του μέσου όρου των τακτικών αποδοχών των δύο τελευταίων μηνών υπό καθεστώς πλήρους απασχόλησης, όταν ο εργοδότης θέσει τους εργαζόμενους σε διαθεσιμότητα.

γγ. οι Αποδοχές ωφελούμενων Προγραμμάτων Κοινωφελούς εργασίας, οι οποίες δίδονται έναντι παρασχεθείσας εργασίας.

γ. Επίδομα Μητρότητας Απαλλάσσεται του Φόρου

Η Ειδική Παροχή Προστασίας της Μητρότητας, η οποία καταβάλλεται από τον ΟΑΕΔ κατά το διάστημα που οι ασφαλισμένες στο ΙΚΑ μητέρες έχουν λάβει 6 μήνες άδεια μετά από συμφωνία με τον εργοδότη τους, βάσει της γνωμοδότησης [ΝΣΚ 278/2012](#) , αποτελεί εισόδημα απαλλασσόμενο από το φόρο.

Τα ποσά αυτά εμφανίζονται προσυμπληρωμένα στους κωδ.619-620 αν ο φορέας έχει αποστείλει ηλεκτρονικό αρχείο βάσει της Απόφασης ΓΓΔΕ- [ΠΟΛ. 1051/2015](#), ή θα συμπληρώνονται στους κωδικούς 659-660 αν δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση.

δ. Συμπληρωματική παροχή Μητρότητας που καταβάλλεται από τον ΟΑΕΔ (δεν αποτελεί εισόδημα, δεν καλύπτει αντικειμενικές δαπάνες)

Η Συμπληρωματική Παροχή Μητρότητας, καταβάλλεται από τον ΟΑΕΔ σε ασφαλισμένες του ΙΚΑ αντί της μαιευτικής περίθαλψης, ως συμπληρωματική παροχή αυτής που χορηγείται από το ΙΚΑ ως επίδομα κυοφορίας και λοχείας.

Με βάση την γνωμοδότηση του ΝΣΚ 375/2009 το επίδομα που δίδεται από το ΙΚΑ δυνάμει του άρθρου 39 του Ν. 1846/1951 , χορηγείται για κάλυψη δαπανών και δεν είναι εισόδημα.

Κατ' ανάλογη εφαρμογή, η παροχή που καταβάλλεται από τον ΟΑΕΔ ως συμπλήρωμα της περίπτωσης αυτής, δεν αποτελεί εισόδημα, δεν καλύπτει αντικειμενικές δαπάνες και συνεπώς δεν συμπληρώνεται στη δήλωση, επειδή καταβάλλεται εφάπαξ και η πηγή προέλευσής της εξαντλείται με τον τοκετό (εγκ. 1079650/10-6-2015).

Η παροχή αυτή δεν συμπεριλαμβάνεται στις αμοιβές για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση υποβολής αρχείου βεβαιώσεων με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου ([ΠΟΛ. 1051/19.02.2015](#)).

2.2.1.12 Άνεργοι ΕΤΑΠ – ΜΜΕ και ΓΕΝΕ

Σύμφωνα με την περίπτωση Θδ' του [άρθρου 138 του Ν. 4052/2012](#) (ΦΕΚ 41 Α'/01-03-2012), οι άνεργοι του ΕΤΑΠ – ΜΜΕ και του ΓΕΝΕ εξομοιώνονται φορολογικά με τους άνεργους του ΟΑΕΔ.

2.2.1.13 Αποζημίωση πρόωρης παύσης γεωργικής δραστηριότητας

Η πρόωρη παύση της γεωργικής τους δραστηριότητας, αντιμετωπίζεται φορολογικά ως εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών (σχετ. εγκ. 1081788/16-6-2015).

2.2.1.14 Ποσά που καταβάλλονται σε υπαλλήλους ως αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης δεν αποτελούν εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών

Με το έγγραφο 13280/26.5.2015, το ΚΕΜΕΕΠ διευκρίνισε ότι τα ποσά που καταβάλλονται σε υπαλλήλους ως αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης εξαιρούνται από τον υπολογισμό του

εισοδήματος από μισθωτή εργασία, με μόνη προϋπόθεση να έχουν καταβληθεί από τον υπάλληλο για του σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας, η πλήρωση της οποίας θα πρέπει να αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο. Για τις αποζημιώσεις εξόδων κίνησης, τίθεται από το νόμο η πρόσθετη προϋπόθεση της αποδείξεως από νόμιμα παραστατικά.

2.2.2 Πίνακα 4^A «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις – παρακρατηθέντες φόροι και μειώσεις»

2.2.2.1 Προσυμπλήρωση Κωδικών. Δυνατότητα τροποποίησής τους

Η προσυμπλήρωση των κωδικών του πίνακα 4A έγινε με βάση τα αρχεία των βεβαιώσεων αποδοχών ή συντάξεων ή αμοιβών από εργοδότες και φορείς, που υποβλήθηκαν σύμφωνα με την ΠΟΛ 1051/2015.

Σε περίπτωση διαπίστωσης από τον φορολογούμενο λανθασμένων στοιχείων, θα πρέπει να επικοινωνεί με τον εργοδότη ή τον αντίστοιχο φορέα, ώστε να υποβληθεί ηλεκτρονικά εκ νέου το αρχείο με τα σωστά στοιχεία βεβαίωσης. Επισημαίνεται ότι έως την 31/12/2015, η υποβολή των τροποποιητικών αρχείων γίνεται χωρίς την επιβολή προστίμων.

2.2.2.2 Κωδικοί 301-302 « Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια, κ.λπ. (εκτός περιπτ. 2, 3)»

Συμπληρώνετε το καθαρό εισόδημα, αθροίζοντας όλα τα καθαρά ποσά που πήρατε ως μισθωτός από μισθούς, ημερομίσθια, επιδόματα, κ.λπ. καθώς και το ποσό που προκύπτει από την αποτίμηση τυχόν χορηγούμενης παροχής σε είδος που σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. [4172/2013](#) προσαυξάνει το φορολογητέο εισόδημά σας.

Στους κωδικούς αυτούς θα συμπληρωθούν και οι καθαρές **αποδοχές συντακτών ή δημοσιογράφων** που αποκτούν εισόδημα από μισθωτή εργασία.

2.2.2.3 Κωδικοί 393-394 «"Αποδοχές για υπηρεσίες που παρέχονται στην αλλοδαπή από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας και καταβάλλονται από ημεδαπές εταιρίες"»

Οι κωδικοί αυτοί συμπληρώνονται με το ποσό των αποδοχών που καταβάλλονται από ημεδαπές εταιρείες για μισθωτές υπηρεσίες που παρέχονται στην αλλοδαπή από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας και οι οποίες δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην Ελλάδα.

Στις περιπτώσεις αυτές που τυχόν παρακρατήθηκε φόρος στην Ελλάδα, αυτός συμπληρώνεται στους κωδικούς 313-314, 315-316, ενώ ο φόρος που παρακρατήθηκε και καταβλήθηκε στην αλλοδαπή στους κωδικούς 651-652.

2.2.2.4 Κωδικοί 325-326 «Αμοιβές μελών ΔΣ της περ. δ' παρ. 2 άρθ 12 ΚΦΕ»

α. Οι κωδικοί 325-326 αφορούν το ποσό των αμοιβών που εισπράξατε ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που προβλέπεται από το καταστατικό ή εγκρίνεται από τη Γενική Συνέλευση μετόχων.

Η πληροφόρηση παρέχεται κατόπιν της υποβολής των σχετικών βεβαιώσεων στη ΓΓΠΣ με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας σύμφωνα με την ΠΟΛ 1051/2015 και κωδικούς καταχώρησης:

- Αμοιβές μελών ΔΣ. Δηλώνονται οι ακαθάριστες αμοιβές πριν την αφαίρεση τυχόν καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών (κωδ. 5)

β. Με το έγγραφο 1064780/11-5-2015, είχε γνωστοποιηθεί ότι οι αμοιβές των μελών και διαχειριστών ΕΠΕ, καθώς και οι αμοιβές εκπροσώπων και εταίρων ΟΕ και ΕΕ για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση την ιδιότητά τους εξομοιώνονται με τις αμοιβές των διευθυντών ή μελών Δ.Σ εταιρίας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας και χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Εν συνεχεία, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1113/2-6-2015 διευκρινίσθηκε ότι οι αμοιβές φυσικού προσώπου μέλους προσωπικής (ΟΕ, ΕΕ) ή αστικής εταιρίας το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες που απορρέουν από τη συμμετοχή του στην εταιρεία (που δεν προέρχονται από τα κέρδη) δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας και συνεπώς τυχόν τέτοιου είδους αμοιβές δεν εμφανίζονται στους παραπάνω κωδικούς.

γ. Με την ίδια εγκύκλιο ΠΟΛ 1113/2015 διευκρινίσθηκε ότι οι αμοιβές των εταίρων των ΕΠΕ ή ΙΚΕ που δεν ασκούν επιχειρηματική θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1, κωδικοί 351-352).

Επίσης, ως εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών θεωρούνται και οι αμοιβές των διαχειριστών ΕΠΕ η ΙΚΕ που δεν είναι εταίροι και δεν ασκούν ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1, κωδικοί 351-352).

2.2.3 Πίνακας 4B «Εισοδήματα Αξιωματικών και Κατώτερου Πληρώματος Εμπορικού Ναυτικού»

2.2.3.1 Κωδικοί 263-264 «Καθαρό ποσό αποδοχών για τις οποίες ο φόρος καταβλήθηκε στην αλλοδαπή (σε ευρώ)»

Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται από τα προαναφερόμενα πρόσωπα που υπηρετούν σε πλοίο με ξένη σημαία και ο φόρος εισοδήματος για τις αποδοχές από τις υπηρεσίες αυτές έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή.

2.2.4 Αγροτικό Εισόδημα - Πίνακας 4Γ1 «Εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα»

2.2.4.1 Κωδικοί 461-462 «Καθαρό εισόδημα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας»

Στους κωδικούς 461-462 μεταφέρεται και το μέρος των αγροτικών επιδοτήσεων/ενισχύσεων που υπερβαίνει τα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ και λαμβάνεται υπόψη κατά την διαδικασία προσδιορισμού του κέρδους από την άσκηση αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας που διενεργείται στο έντυπο Ε3.

Όπως ήδη είναι γνωστό, ειδικά για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, οι αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις που χορηγούνται στα πλαίσια της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα μόνο κατά το μέρος των επιδοτήσεων και ενισχύσεων που υπερβαίνει τα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι δε αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολό τους, δεν συνυπολογίζονται. Επομένως, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν θα λαμβάνεται υπόψη κανένα ποσό αποζημιώσεων και από το σύνολο των επιδοτήσεων/ενισχύσεων θα λαμβάνεται το υπόλοιπο μετά την αφαίρεση του ποσού των 12.000 ευρώ (ΠΟΛ 1116/2015). Ειδικότερα θέματα για τις αγροτικές επιδοτήσεις θα δείτε στην πιο κάτω παράγραφο 2.2.4.3.

2.2.4.2 Παραγωγή του έτους 2013 που διατέθηκε το 2014

Η παραγωγή του έτους 2013, που έχει φορολογηθεί με τον αντικειμενικό προσδιορισμό του [αρ.42 του Ν.2238/1994](#) (κατ' εφαρμογή της έννοιας του γεωργικού έτους, [αρ.40 του Ν.2238/1994](#)), εφόσον πωληθεί και τα σχετικά φορολογικά παραστατικά έχουν εκδοθεί μετά την 01.01.2014, δεν λαμβάνεται υπόψη στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014 (ΠΟΛ 1116/2015). Το θέμα ως πραγματικό υπόκειται σε ελεγκτικές διαδικασίες.

2.2.4.3 Αγροτικές επιδοτήσεις/ενισχύσεις και αγροτικές αποζημιώσεις

Ειδικότερα, οι αγροτικές επιδοτήσεις/ενισχύσεις, για φορολογικούς σκοπούς, διαχωρίζονται σε δυο κατηγορίες. Η πρώτη περιλαμβάνει τις «Επιδοτήσεις Παγίων -Κάλυψης Δαπανών» και η άλλη τις «Λοιπές Επιδοτήσεις» (προσθετικές των εσόδων).

α. Λοιπές αγροτικές επιδοτήσεις

Η φορολογική αντιμετώπιση των λοιπών αγροτικών επιδοτήσεων, αναφέρθηκε στην προηγούμενη παράγραφο (2.2.4.1), σύμφωνα με την οποία οι αγροτικές επιδοτήσεις/ενισχύσεις λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα μόνο κατά το μέρος των επιδοτήσεων και ενισχύσεων που υπερβαίνει τα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι δε αγροτικές αποζημιώσεις απαλλάσσονται στο σύνολό τους.

β. Επιχορηγήσεις για αγορά παγίων,

Πάγια θέση τη Διοίκησης (1033066/002/A0012/ 29.03.2007, 053838/1065/A0012/2005 έγγραφα, καθώς και έγγραφο 35494/20.03.2015 ΟΠΕΚΕΠΕ), σύμφωνα με τους εκάστοτε νόμους περί ιδιωτικών επενδύσεων, είναι ότι τα εισπραττόμενα ποσά των επιχορηγήσεων για αγορά παγίων δεν θεωρούνται προσθετικά στοιχεία των ακαθάριστων εσόδων, δηλαδή δεν προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο των πραγματοποιηθεισών νέων επενδύσεων. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην αξία κτήσης των παγίων αφού αφαιρεθούν τα ποσά των επιχορηγήσεων (σχετική η 1040321/10238/B0012/ [ΠΟΛ. 1093/5.5.1992](#) εγκύκλιος που έδινε οδηγίες εφαρμογής του Ν. 1892/1990).

Συνεπώς, οι Αγροτικές Επιδοτήσεις Παγίων - Κάλυψης Δαπανών μειώνουν το κόστος κτήσης τους. Ειδικότερα, με την [ΠΟΛ 1059/18.03.2015](#) εγκύκλιο, διευκρινίσθηκε ότι όσον αφορά στις επιχορηγήσεις που εισπράττονται στα πλαίσια αναπτυξιακών νόμων (π.χ. Ν. 1892/1990, Ν. 3299/2004) συνεχίζουν να ισχύουν όσα ειδικότερα ορίζονται στις σχετικές διατάξεις καθώς και τις οδηγίες που έχουν δοθεί για την εφαρμογή τους, ενώ για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, αυτές δεν προσαυξάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε (π.χ. οι επιχορηγήσεις από τον ΟΑΕΔ για την καταπολέμηση της ανεργίας αποτελούν μειωτικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού – σχετ. εγκ. 1080132/2-6-2015 και ΠΟΛ 1116/2015).

γ. Λήψη αγροτικών επιδοτήσεων και από τις δυο κατηγορίες (επιδοτήσεις παγίων/κάλυψης δαπανών και λοιπές αγροτικές επιδοτήσεις)

Στην περίπτωση που φορολογούμενος λαμβάνει ταυτόχρονα και τις δύο κατηγορίες αγροτικών επιδοτήσεων (επιδοτήσεις παγίων - κάλυψης δαπανών και λοιπές -εισοδηματικές- επιδοτήσεις) με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1116/2015 διευκρινίσθηκε ότι το ποσό των 12.000 ευρώ θα αφαιρείται κατ' αρχάς από το ποσό των λοιπών εισοδηματικών επιδοτήσεων που λαμβάνει συνολικά ο φορολογούμενος και εφόσον αυτό δεν επαρκεί, το υπόλοιπο ποσό θα αφαιρείται από τα ποσά των «επιδοτήσεων παγίων - κάλυψης δαπανών». Το μειωμένο αυτό ποσό επιδοτήσεων παγίου θα αφαιρεθεί πλέον από το κόστος κτήσης παγίων ώστε επί υπολοίπου αυτού να υπολογιστούν οι αποσβέσεις.

Παραδείγματα

Παράδειγμα 1

Φορολογούμενος λαμβάνει αγροτική εισοδηματική επιδότηση ύψους εννέα χιλιάδων (9.000) ευρώ και επιδότηση παγίων/κάλυψης δαπανών του ύψους των έξι χιλιάδων (20.000) ευρώ. Συνολικά έχει επιδοτήσεις του ύψους των εικοσιεννέα χιλιάδων (29.000) ευρώ εκ των οποίων τα 12.000 ευρώ δεν προσμετρούνται κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από ατομική αγροτική δραστηριότητα. Η συνολική αξία κτήσης του παγίου ανήλθε στα 50.000 ευρώ.

Στην περίπτωση αυτή από το ποσό των 12.000 ευρώ που δεν συνυπολογίζονται κατά τον προσδιορισμό των κερδών, το ποσό των 9.000 ευρώ θα αφαιρεθεί από την εισοδηματική επιδότηση και το υπόλοιπο ποσό των 3.000 ευρώ θα αφαιρεθεί από τις επιδοτήσεις παγίων - κάλυψης δαπανών κι έτσι το εναπομένον ποσό των 17.000 ευρώ, θα αφαιρεθεί από το κόστος των πραγματοποιηθεισών νέων επενδύσεων, επί του οποίου θα υπολογίζονται οι αποσβέσεις.

Παράδειγμα 2

Φορολογούμενος λαμβάνει αγροτική εισοδηματική επιδότηση ύψους πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ και επιδότηση παγίων/κάλυψης δαπανών του ύψους των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Συνολικά έχει επιδοτήσεις του ύψους των εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ εκ των οποίων τα 12.000 ευρώ δεν προσμετρούνται κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από ατομική αγροτική δραστηριότητα. Η συνολική αξία κτήσης του παγίου ανήλθε στα 50.000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή θα είναι αφορολόγητο το ποσό των 12.000 ευρώ (από την εισοδηματική επιδότηση) και το υπόλοιπο ποσό των 38.000 (της εισοδηματικής επιδότησης) θα προστεθεί ως έσοδο, ενώ τα 10.000 ευρώ (της επιδότησης παγίων/κάλυψης δαπανών) θα μειώσουν το κόστος των πραγματοποιηθεισών νέων επενδύσεων, ούτως ώστε να αφήσουν ως αποσβεστικά αξία του παγίου, τα 40.000 (50.000-10.000 ευρώ).

δ. Χρόνος δήλωσης των αγροτικών επιδοτήσεων/ενισχύσεων και αποζημιώσεων

Οι αγροτικές επιδοτήσεις λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από ατομική αγροτική δραστηριότητα και κατά το μέρος που υπερβαίνουν το όριο των 12.000 ευρώ, στο έτος που αφορούν. Στην περίπτωση όμως που καθίσταται αδύνατο να προσδιοριστεί το φορολογικό έτος που αφορούν, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1116/2015 έγινε δεκτό ότι συμπεριλαμβάνονται στο εισόδημα του έτους που εισπράχθηκαν.

ε. Αγροτικές επιδοτήσεις/ενισχύσεις και αποζημιώσεις χρήσεων πριν το 2014

Οι επιδοτήσεις/ενισχύσεις και αποζημιώσεις που αφορούν χρήσεις πριν το 2014 (όπου είχε ισχύ ο αντικειμενικός προσδιορισμός του Ν.2238/1994) και εισπράχθηκαν μετά την 01.01.2014, θα πρέπει να συνοδεύονται με σχετικές βεβαιώσεις που πιστοποιούν σε ποια χρήση αντιστοιχούν και θα

δηλωθούν με συμπληρωματικές δηλώσεις στα έτη που δημιουργήθηκε το δικαίωμα για αυτές τις επιδοτήσεις. Η καταχώρηση των αγροτικών αυτών επιδοτήσεων/ενισχύσεων στις συμπληρωματικές δηλώσεις, θα γίνεται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες οδηγίες της Διοίκησης (ΠΟΛ 1116/2015).

στ. Αγροτικές επιδοτήσεις/ενισχύσεις και κάλυψη τεκμηρίων

i. Αγροτικές επιδοτήσεις. Με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1116/2015, διευκρινίσθηκε ότι το μέρος των εισοδηματικών («λοιπών») αγροτικών επιδοτήσεων/ενισχύσεων που δεν λήφθηκε υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να καλύπτει τεκμήρια. Για αυτό το λόγο, το ποσό αυτό, αναγράφεται στους κωδ. 659/660 του Εντύπου Ε1 της δήλωσης φόρου εισοδήματος.

ii. Αγροτικές αποζημιώσεις. Οι αγροτικές αποζημιώσεις δεν δύνανται να καλύπτουν τεκμήριο.

ζ. Αναγραφή των αγροτικών επιδοτήσεων/ενισχύσεων και αποζημιώσεων στο έντυπο Ε3

Το σύνολο των επιδοτήσεων αναγράφεται στον Πίνακα Ε' του εντύπου Ε3 (για πληροφοριακούς λόγους).

Στον πίνακα ΣΤ' μεταφέρεται μόνο το μέρος που υπερβαίνει το όριο των 12.000 ευρώ ώστε να προσμετρηθεί στην διαδικασία προσδιορισμού του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική.

Ειδικότερα στον κωδ. 907 (Πίνακας Ε του εντύπου Ε3) αναγράφονται οι αγροτικές επιδοτήσεις παγίων και λοιπών δαπανών.

Στον κωδ. 908 αναγράφονται οι λοιπές αγροτικές επιδοτήσεις.

Στον κωδ. 909 αναγράφονται οι αποζημιώσεις αντίστοιχα.

2.2.4.4 Κέρδος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα. Φορολογικός συντελεστής. Προϊόντα μεταποίησης

α. Φορολογία με συντελεστή 13%

Με την [παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013](#) (Φ.Ε.Κ. 167 Α'), ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

Σύμφωνα με την [παρ. 3 του άρθρου 29 του ν.4172/2013](#), τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται με **συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%)**.

Όπως ήδη έχει γνωστοποιηθεί (εγκ. 1109216/24-7-2014), ο φορολογικός συντελεστής 13% εφαρμόζεται επί των κερδών από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα ανεξάρτητα από τον τόπο και τον τρόπο (λιανικώς ή χονδρικώς) πώλησης των παραγόμενων αγροτικών προϊόντων. Επομένως, τα έσοδα των παραγωγών γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών,

υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων, που προέρχονται είτε από την πώληση των προϊόντων που παράγουν είτε από την εξαγωγή τους, φορολογούνται με φορολογικό συντελεστή 13%.

β. Προϊόντα που προέρχονται από μεταποίηση

Οι παραγωγοί φορολογούνται με συντελεστή 13% μόνο στην περίπτωση πώλησης (χονδρικής ή λιανικής) των δικών τους προϊόντων, δηλαδή των προϊόντων που έχουν παράγει οι ίδιοι (και μόνο για αυτά) είτε από δικό τους κατάστημα είτε σε λαϊκές αγορές. Επομένως, προϋπόθεση για την εφαρμογή του συντελεστή 13%, είναι τα πωλούμενα προϊόντα να παράγονται αποκλειστικά από τον πωλητή τους-παραγωγό και να μην έχουν υποστεί μεταποίηση.

Στην έννοια της μεταποίησης δε συμπεριλαμβάνεται η απλή συσκευασία. Για την ερμηνεία του όρου της απλής συσκευασίας, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1116/2015 έγινε δεκτός ο όρος της πρώτης μεταποίησης που έχει υιοθετήσει το Υπουργείο Ανάπτυξης και Γεωργίας με την υπ' αριθμό Β332/26-3-2003 Απόφαση των Υπουργών Ανάπτυξης και Γεωργίας (ΦΕΚ τ.β' 386/2-4-2003). Σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 2 της απόφασης, «ως πρώτη μεταποίηση πρωτογενών προϊόντων» θεωρείται η φάση που περιλαμβάνει όλες τις αναγκαίες διεργασίες που πραγματοποιούνται μετά την πρωτογενή παραγωγή και δεν συνιστούν ενέργειες επεξεργασίας που καθιστούν τα πρωτογενή προϊόντα μεταποιημένα.

Πρώτη μεταποίηση. Διεργασίες πρώτης μεταποίησης θεωρούνται:

A) Για μεν τα ζωικά, οι διαδικασίες σφαγής μέχρι τον τεμαχισμό, ο τεμαχισμός και η τυποποίηση του κρέατος, η αποστέωση, η ψύξη και κατάψυξη, η αφαίρεση του κελύφους δίθυρων μαλακίων και σαλιγκαριών, ο αποκεφαλισμός και εκσπλαχνισμός των αλιευμάτων, η ωσοκόπηση των αυγών, η πρόψυξη του γάλακτος και η παραλαβή του μελιού.

B) Για δε τα φυτικά, ο καθαρισμός, ο καλλωπισμός, η διαλογή, η αποξήρανση, η ψύξη, η τυποποίηση και η συσκευασία.

Για φορολογικούς σκοπούς η πρώτη μεταποίηση πρέπει να γίνεται σε ίδια παραγωγή, να μην συνιστά βιομηχανική επεξεργασία και να μην προσδίδει προστιθέμενη αξία στο πρωτογενές προϊόν αλλά μόνο να διευκολύνει την έξοδο του προϊόντος από την αγροτική εκμετάλλευση. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι η αποξήρανση της σταφίδας, η εκκόκκιση του καλαμποκιού, η αποφλοιώση ρυζιού, η αποξήρανση των σύκων, ο αλωνισμός των δημητριακών, ο τεμαχισμός κατεψυγμένων και νωπών ζώων, η φυσική ζύμωση κρασιού, η παραγωγή και εμφιάλωσή του, η κονσερβοποίηση από τον παραγωγό ελαίων της δικής του παραγωγής και η πώληση τους στον τόπο της παραγωγής, δεν συνιστούν βιομηχανική επεξεργασία.

γ. Μικτή δραστηριότητα (παραγωγή και μεταποίηση)

Όταν μια αγροτική εκμετάλλευση δραστηριοποιείται τόσο με την παραγωγή αγροτικών προϊόντων όσο και τη μεταποίηση (ή παροχή υπηρεσιών), θα εφαρμοστεί διαφορετικός

φορολογικός συντελεστής. Ο συντελεστής 13% εφαρμόζεται μόνο για την αγροτική δραστηριότητα. Σε μια τέτοια περίπτωση πρέπει να γίνει επιμεριστικά διαχωρισμός στην καταχώρηση των εσόδων και των εξόδων.

δ. Πώληση προϊόντων ίδιας παραγωγής και προϊόντα τρίτων

Επίσης, στην περίπτωση που ο παραγωγός των παραπάνω προϊόντων πωλεί (λιανικώς ή χονδρικώς), παράλληλα με τα δικά του, και προϊόντα που έχει προμηθευτεί από άλλους παραγωγούς, τότε θεωρείται ότι ασκείται παράλληλα επιχειρηματική εμπορική δραστηριότητα και για τα έσοδα αυτά (δηλαδή για τα έσοδα που προέρχονται από την πώληση προϊόντων τρίτων, και μόνο για αυτά) εφαρμόζεται ο φορολογικός συντελεστής της [παρ. 1 του άρθρου 29 του ν.4172/2013](#) (26% ή 33%).

ε. Μίσθωση μηχανημάτων, παροχή υπηρεσιών

Με την με αρ. πρωτ. 1109216 ΕΞ2014/ 24.07.2014 εγκύκλιο έχει διευκρινιστεί ότι, ο φορολογικός συντελεστής 13% δεν εφαρμόζεται για δραστηριότητες εκμετάλλευσης του εξοπλισμού των αγροτών (π.χ. μίσθωση αγροτικών μηχανημάτων κλπ) καθώς η δραστηριότητα αυτή συνιστά παροχή υπηρεσιών σε τρίτους και όχι αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα. Παρομοίως, η αμοιβή που τυχόν λαμβάνει παραγωγός αγροτικών προϊόντων ή τρίτος για υπηρεσίες που παρέχει ο ίδιος σε άλλες αγροτικές εκμεταλλεύσεις δεν αποτελεί αγροτικό εισόδημα, με εξαίρεση την εκτροφή πτηνών (φασόν πτηνοτροφικών).

στ. Υπηρεσίες εθελοντική εργασίας μελών αγροτικού συνεταιρισμού

Επίσης, οι υπηρεσίες που προσφέρουν ως εθελοντική εργασία τα μέλη των Αγροτικών Συνεταιρισμών προς τους συνεταιρισμούς, δεν εμπίπτουν στη φορολόγηση με συντελεστή 13%. Τα έσοδα αυτά των μελών προκύπτουν από τις παρεχόμενες υπηρεσίες τους προς τον συνεταιρισμό και όχι ως έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων που στοιχειοθετούν την αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα του [αρ. 21 Ν.4172/2013](#) (σχετικό και το υπ' αριθ. ΔΕΑΦΑ/1075426 ΕΞ2015/02.06.2015 έγγραφο).

ζ. Συντελεστής φορολογίας επί εναλλακτικού υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας (τεκμήρια)

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013, (όπως τροποποιήθηκε με το [άρθρο 48 παρ.2β του Ν. 4305/2014](#)), η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο

φορολογητέο εισόδημα, φορολογείται σύμφωνα με την [παρ. 3 του άρθρου 29 του Ν.4172/2013](#) με συντελεστή 13%, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.

η. Φορολογική αντιμετώπιση του εισοδήματος από τη διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας έως 100kw (συντελεστής 13%)

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1116/2015, διευκρινίσθηκε ότι το κέρδος από τη διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας έως 100 KW των χρήσεων που λήγουν από 24.12.2014 και στο εξής φορολογείται με συντελεστή 13%.

2.2.4.5 Ζημία Αγροτικής Επιχειρηματικής δραστηριότητας

Η ζημία από την αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, αναγράφεται στους κωδικούς 465-466.

α. Επί εφαρμογής των τεκμηρίων δεν μεταφέρεται η ζημία

Η μεταφορά ζημιών, όπως ορίζεται με τις διατάξεις του [άρ. 27 του Ν. 4172/2013](#), ισχύει και για την άσκηση αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3, του άρθρου 34 «διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής» του ίδιου νόμου, όταν ο προσδιορισμός των κερδών γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (τα γνωστά τεκμήρια), η ζημιά του ίδιου ή των προηγούμενων φορολογικών ετών δεν εκπίπτει και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη.

β. Μη συμψηφισμός ζημίας από αγροτική δραστηριότητα με κέρδη εμπορικής δραστηριότητας

Η ζημία από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να συμψηφιστεί μόνο με κέρδη από αγροτική επιχ/κη δραστηριότητα (σχετική και η ΠΟΛ. 1041/2015 εγκύκλιος). Η διαδικασία της μεταφοράς ζημίας, όπως ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρ. 27 του ν. 4172/2013, ισχύει και για την άσκηση αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας.

2.2.4.6 Έκπτωση δαπανών

Με τις εγκυκλίους [ΠΟΛ. 1041/2015](#) και [ΠΟΛ. 1113/2015](#) δόθηκαν οδηγίες για τις εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες. Συγκεκριμένα, αναφέρεται ότι για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, οι ασκούντες αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα εκτός των άλλων και τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών, εφόσον αποδεικνύονται με τα κατάλληλα παραστατικά:

- α)** αγορές σπόρων ή νεογνών, λιπασμάτων και φαρμάκων,
- β)** καλλιεργητικές δαπάνες,
- γ)** δαπάνες άρδευσης,
- δ)** δαπάνες για ημερομίσθια εργατών,

- ε) το κόστος καυσίμων και συντήρησης των αγροτικών μηχανημάτων,
- στ) τους τόκους και τα έξοδα των δανείων που σχετίζονται με την αγροτική εκμετάλλευση,
- ζ) τις αποσβέσεις παγίου εξοπλισμού,
- η) ασφαλιστικές εισφορές κλπ.

Σημειώνεται ότι, για να αναγνωρισθεί το κόστος των εργατικών ως εκπιπτόμενη δαπάνη θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι γενικές διατάξεις της εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας. Συνεπώς το εργόσημο κρίνεται απαραίτητο για την φορολογική αναγνώριση της δαπάνης των εργατικών (ΠΟΛ 1116/2015).

Κοινές Δαπάνες. Στην περίπτωση που μια αγροτική εκμετάλλευση δραστηριοποιείται και σε μη αγροτικές δραστηριότητες (π.χ. μεταποίηση), και υπάρχουν κοινές δαπάνες και για τις δυο δραστηριότητες, θα πρέπει να γίνει επιμερισμός των κοινών δαπανών.

2.2.4.7 Αποσβέσεις

Με την [ΠΟΛ. 1073/31.03.2015](#) (παρ. 5.β.) έγινε δεκτό, εάν κάποιος πάγιος δεν μπορεί να ενταχθεί σε μια από τις κατηγορίες της [παρ. 4 του αρθ.24 του Ν.4172/13](#), ο συντελεστής απόσβεσης αυτού θα είναι εκείνος των «λοιπών πάγιων στοιχείων» δηλαδή δέκα τοις εκατό (10%) και όχι εκείνος που τυχόν προκύπτει από την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου αυτού. Συνεπώς, για την απόσβεση του ζωικού κεφαλαίου καθώς και του φυτικού κεφαλαίου πολυετούς καλλιέργειας θα εφαρμόζεται ο συντελεστής απόσβεσης 10%.

2.2.4.8 Απογραφή

Ως προς την απογραφή έναρξης και λήξης, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1116/2015 γνωστοποιήθηκε ότι τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του [αρ. 89 του Ν.4316/2014](#), με τις οποίες προστέθηκε νέα [παράγραφος 32 στο άρθρο 72 του Ν. 4172/2013](#) (Α' 167). Βάσει των διατάξεων αυτών οι αγρότες που τηρούσαν απλογραφικά βιβλία και για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων τους του οικ. έτους 2014 (χρήση 2013) εφάρμοζαν την περ. γ της [παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν.2238/94](#) μπορούν αποκλειστικά για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 να λάβουν ως απογραφή έναρξης ποσοστό 10% των αγορών της διαχειριστικής χρήσης 2013 και ως απογραφή λήξης το 10% των αγορών του φορολογικού έτους 2014 όπως και οι λοιπές επιχειρήσεις που τήρησαν απλογραφικά στοιχεία. Οι αγρότες και λοιποί επιτηδευματίες που δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων, δύνανται να εξάγουν το λογιστικό αποτέλεσμα του φορολογικού έτους 2014, είτε χωρίς απογραφές έναρξης και λήξης είτε να προβούν σε αποτίμηση των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων τους της 1.1.2014 με οποιονδήποτε αξιόπιστο τρόπο και να συντάξουν απογραφή λήξης της 31.12.2014 με τον ίδιο τρόπο, όπως και της απογραφής έναρξης σε καταστάσεις τις οποίες διαφυλάσσουν έως το χρόνο παραγραφής.

2.2.4.9 Συμπλήρωση εντύπου Ε3

α. Κατά την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 για όσους δηλώσουν εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, είναι απαραίτητη η συμπλήρωση του εντύπου Ε3 (Πίνακας ΣΤ), ανεξάρτητα από το αν υπάρχει απαλλαγή ή όχι από την τήρηση βιβλίων του ΚΦΑΣ και την ένταξη τους ή όχι στο ειδικό ή στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014. Το αποτέλεσμα του καθαρού εισοδήματος από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας, όπως αυτό προκύπτει στο έντυπο Ε3, μεταφέρεται στο έντυπο Ε1 στον Πίνακα Γ1 Εισόδημα από Αγροτική Επιχειρηματική Δραστηριότητα.

β. Κωδικοί 595-596 εντύπου Ε3

Οι κωδ. 595-596 του εντύπου Ε3, συμπληρώνονται για τις αγροτικές επιχειρήσεις υπαγόμενες στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. ([αρ.41 του Ν.2859/2000](#)). Όσοι δεν υπάγονται ούτε στο κανονικό καθεστώς, ούτε στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., θα μπορούν αν δηλώνουν εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα εφόσον συμπληρώνουν στο Ε3, ως αριθμό ΚΑΔ να αναγράφουν τον οκταψήφιο κωδικό 99999998 (αφανές καθεστώς αγροτών).

2.2.4.10 Προκαταβολή φόρου αγροτών

Με τις διατάξεις της παραγράφου 34 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, όπως προστέθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 2 του Ν 4328/2015, ειδικά κατά το φορολογικό έτος 2014 σε όσους αποκτούν εισόδημα από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα το ποσό της προκαταβολής περιορίζεται στο μισό, έστω και αν δεν υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά.

Συνεπώς όπως γνωστοποιήθηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1120/2015, σε όσους υποβάλλουν φορολογική δήλωση για πρώτη φορά και ασκούν ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, η προκαταβολή του φόρου περιορίζεται στο 1/4, δηλαδή περιορίζεται κατά 1/2 επειδή υποβάλλουν δήλωση για πρώτη φορά βάσει της παρ.1 του άρθρου 69 και επιπλέον κατά 1/2 επειδή ασκούν αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

2.2.5 Πίνακας 4Γ2 «Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα»

2.2.5.1 Κωδικοί 403-404 «Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες»

Τα εισοδήματα που αναγράφονται στους κωδικούς 403-404, φορολογούνται εξολοκλήρου, χωρίς την αφαίρεση επιχειρηματικών δαπανών και κράτησης τελών χαρτοσήμου.

Υπενθυμίζεται ότι στους κωδικούς αυτούς εμφανίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για πρόσωπα που δεν είναι επιτηδευματίες, για τα οποία υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση. Πρόκειται για αμοιβές ελεγκτών ΑΕ, εισηγητών σεμιναρίων, συγγραφείς δημόσιοι υπάλληλοι κλπ, που δεν έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία (κωδ. 6).

Επίσης, γράφεται η ατομική εφάπαξ καταβολή σε δικαιούχους εργαζομένους τον ΟΤΕ (κωδ. 11).

2.2.5.2 Φορολογική αντιμετώπιση επιδοτήσεων – επιχορηγήσεων

Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013](#), ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους (εγκ. 1080132/2-6-2015).

Οι επιδοτήσεις δεν εξαιρούνται από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές αλλά προσμετρώνται στον υπολογισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με την ανωτέρω διαδικασία (λογιστικός τρόπος προσδιορισμού). Ωστόσο, όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη Διοίκηση (1033066/002/Α0012/ 29.03.2007 και 1053838/1065/Α0012/2005 έγγραφα) και σύμφωνα με τους εκάστοτε νόμους περί ιδιωτικών επενδύσεων, τα εισπραττόμενα ποσά των επιχορηγήσεων για αγορά παγίων δεν θεωρούνται προσθετικά στοιχεία των ακαθάριστων εσόδων, δηλαδή δεν προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο των πραγματοποιηθεισών νέων επενδύσεων. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην αξία κτήσης των παγίων αφού αφαιρεθούν τα ποσά των επιχορηγήσεων (σχετική η 1040321/10238/Β0012/ [ΠΟΛ. 1093/5.5.1992](#) εγκύκλιος που έδινε οδηγίες εφαρμογής του Ν. 1892/1990).

Με την [ΠΟΛ. 1059/18.03.2015](#) διευκρινίσθηκε ότι όσον αφορά στις επιχορηγήσεις που εισπραττονται στα πλαίσια αναπτυξιακών νόμων (π.χ. Ν. 1892/1990, Ν. 3299/2004) συνεχίζουν να ισχύουν όσα ειδικότερα ορίζονται στις σχετικές διατάξεις καθώς και τις οδηγίες που έχουν δοθεί για την εφαρμογή τους, ενώ για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, αυτές δεν προσαυξάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε (π.χ. οι επιχορηγήσεις από τον ΟΑΕΔ για την καταπολέμηση της ανεργίας αποτελούν μειωτικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού).

Σημείωση

Τα παραπάνω, αφορούν στον γενικό κανόνα αντιμετώπισης των επιδοτήσεων / επιχορηγήσεων και δεν αναφέρονται σε οποιαδήποτε ειδική αντιμετώπιση συγκεκριμένων κατηγοριών επιδοτήσεων / επιχορηγήσεων με ειδικότερες νομοθετικές ρυθμίσεις.

2.2.6 Πίνακας 4Δ2 «Εισόδημα από ακίνητη περιουσία»

2.2.6.1 Συμπλήρωση εντύπου Ε2

Πριν συμπληρώσετε τις ενδείξεις αυτού του πίνακα 4Δ2 του εντύπου Ε1, πρέπει να συμπληρώσετε και να συνυποβάλετε την Αναλυτική Κατάσταση για τα Μισθώματα από Ακίνητη Περιουσία (Ε2).

Το έντυπο Ε2 **δεν συμπληρώνεται** σε περίπτωση:

α) Καταβολής αποζημίωσης για την πρόωγη λύση της μίσθωσης από τον μισθωτή καθώς και της άυλης αξίας στις περιπτώσεις μικτών συμβάσεων ήτοι συμβάσεων όπου πέραν του δικαιώματος μίσθωσης περιλαμβάνεται και το δικαίωμα εμπορικής εκμετάλλευσης του ακινήτου. Τα ποσά αυτά αναγράφονται στους κωδικούς αριθμούς 121-122 του πίνακα 4Δ2 του εντύπου Ε1. Σημειώνεται ότι δεν βεβαιώνεται με την εκκαθάριση της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου των περιπτώσεων αυτών, αλλά η καταβολή τους ρυθμίζεται από τις διατάξεις του χαρτοσήμου.

β) Ιδιοκατοίκηση κύριας ή δευτερεύουσας κατοικίας (εξοχικής ή μη εξοχικής) ή χρήσης για τις ανάγκες του φορολογούμενου χώρου στάθμευσης-αποθήκης με διαφορετική διεύθυνση από αυτή της κύριας κατοικίας ή δευτερεύουσας. Στη περίπτωση αυτή δε θα συμπληρώνεται ο πίνακας αυτός, αλλά θα συμπληρώνονται μόνο οι ενδείξεις του πίνακα 5 (υποπίνακας 1^α).

γ) Στο έντυπο Ε2, δεν συμπεριλαμβάνονται τα μισθώματα που εκχωρούνται στο Δημόσιο. Για αυτά υποβάλλεται αίτηση εκχώρησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την υποβολή της δήλωσης.

2.2.6.2 Κωδικοί 121-122 «Εισόδημα από αποζημίωση καταβληθείσα με νόμο από μισθωτή στον εκμισθωτή»

Στους κωδικούς αυτούς συμπληρώνεται το ποσό της αποζημίωσης που καταβλήθηκε από το μισθωτή στον εκμισθωτή λόγω πρόωρης λύσης της μίσθωσης (άρθρο 43 του Π.Δ. 34/1995). Επίσης συμπληρώνονται και τα ποσά της άυλης εμπορικής αξίας που καταβλήθηκαν από τον μισθωτή πέρα από τα ενοίκια, κατά την μίσθωση γης ή ακινήτου.

2.2.6.3 Κωδικοί 741-742 «Ακαθάριστο εισόδημα για το οποίο δεν βεβαιώνεται χαρτόσημο εκτός από τη περ. 1γ»

Συμπληρώνεται το ακαθάριστο εισόδημα γης ή ακινήτων που έχει συμπληρωθεί κατά περίπτωση στους κωδικούς 101-102, 105-106, 107-108, 111-112, 131-132 και κατά την εκκαθάριση της δήλωσης εισοδήματος δεν πρέπει να βεβαιωθεί τέλος χαρτοσήμου για ειδικές περιπτώσεις πχ εισόδημα από επίταξη ακινήτου κλπ. Επισημαίνεται ότι τα ποσά της αποζημίωσης για την πρόωγη λύση της μίσθωσης που καταβλήθηκαν από τον μισθωτή και τα ποσά της άυλης εμπορικής αξίας

που καταβλήθηκαν από τον μισθωτή πέρα από τα ενοίκια κατά την μίσθωση του ακινήτου συμπληρώνονται μόνο στους κωδικούς 121-122 και δεν μεταφέρονται στους κωδικούς 741-742.

2.2.6.4 Κωδικοί 175-176 «Φόρος της περ. 9 που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή και έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα»

Συμπληρώνεται το ποσό του φόρου εισοδήματος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα ακίνητης περιουσίας που έχει γραφτεί στους κωδικούς 171-172.

2.2.6.5 Εκχώρηση ανείσπρακτων μισθωμάτων

Η εκχώρηση των ανείσπρακτων μισθωμάτων γίνεται με την υποβολή του συμπληρωμένου εντύπου δήλωσης εκχώρησης από τον εκχωρητή στον αρμόδιο για τη παραλαβή της φορολογικής του δήλωσης Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας μετά το πέρας του φορολογικού έτους στο οποίο αφορούν και πριν την εμπρόθεσμη υποβολή της ετήσιας δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος.

Στην περίπτωση των συζύγων όπου η σύζυγος ανήκει σε διαφορετική ΔΟΥ (λόγω επιχειρηματικής δραστηριότητας) από τη ΔΟΥ του συζύγου, η δήλωση εκχώρησης μισθωμάτων και για τη σύζυγο θα υποβάλλεται στην αρμόδια ΔΟΥ φορολογίας του συζύγου όπου και υποβάλλεται η κοινή τους δήλωση Ε1.

Για φορολογικά έτη από 01/01/2014 και μετά, δεν γίνεται δεκτή εκχώρηση μισθωμάτων από υπόχρεο - ιδιοκτήτη Ν.Π ενώ ως μισθωτής δύναται να ορισθεί Ν.Π (1076773/5-6-2015).

Η εκχώρηση μη εισπραχθέντων μισθωμάτων διενεργείται και στην περίπτωση που ο οφειλέτης-μισθωτής έχει πτωχεύσει.

Η προϋπόθεση που απαιτείται για την αποδοχή της εκχώρησης είναι η μη είσπραξη των εκχωρούμενων μισθωμάτων και όχι το εκκαθαρισμένο ή μη της απαίτησης, καθώς και η φερεγγυότητα ή μη του οφειλέτη.

α. Περιεχόμενο Δήλωσης εκχώρησης μισθωμάτων

Στη δήλωση αναγράφονται υποχρεωτικά οι Α.Φ.Μ. του εκμισθωτή (εκχωρητή) και του μισθωτή (οφειλέτη) και ο αριθμός δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων ακίνητης περιουσίας, εφόσον η σύμβαση μίσθωσης έγινε μετά την 1/1/2014 ή ο αριθμός καταχώρησης μισθωτηρίου.

β. Δικαιολογητικά

Με το από 3/6/2015 Δελτίο τύπου και εν' συνεχεία με την αριθμό 1076773/5-6-2015 και την ΠΟΛ 1112/5-6-2015, η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, γνωστοποίησε ότι η εκχώρηση γίνεται με την υποβολή συμπληρωμένου του σχετικού εντύπου δήλωσης εκχώρησης από τον εκχωρητή στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., συνοδευόμενο υποχρεωτικά από:

αα) Το συμφωνητικό μίσθωσης ακίνητης περιουσίας (σε περίπτωση που υφίσταται έγγραφη σύμβαση μίσθωσης).

ββ) Εξώδικη καταγγελία της μίσθωσης ή πρόσκληση καταβολής μισθωμάτων.

γγ) Αγωγή απόδοσης του μισθίου και καταβολής μισθωμάτων.

δδ) Δικαστική απόφαση απόδοσης του μισθίου και καταβολής μισθωμάτων.

Τα ανωτέρω δικαιολογητικά δεν απαιτείται να υποβάλλονται πρωτότυπα, αλλά αρκεί να υποβάλλονται ευκρινή φωτοαντίγραφα αυτών κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 1 του Κεφαλαίου Α΄ του Ν. 4250/2014 (Α΄74).

εε) Υπεύθυνη Δήλωση του ν. 1599/1986, όπου ο εκχωρητής βεβαιώνει τη μη είσπραξη των οφειλόμενων μισθωμάτων, το ακριβές ποσό αυτών, την ακρίβεια των κατατεθειμένων εγγράφων και τη μη κατοχή άλλων εγγράφων και αποδεικτικών στοιχείων πλην των κατατεθειμένων

στστ) Αν ο μισθωτής εγκατέλειψε το μίσθιο εκουσίως, πριν ασκηθεί κατ' αυτού κάποια δικαστική ενέργεια και δεν είναι δυνατή η προσκόμιση της αγωγής έξωσης, η εκχώρηση θα διενεργηθεί με την προσκόμιση του συμφωνητικού μίσθωσης εφόσον έχει συναφθεί έγγραφη σύμβαση μίσθωσης και σχετικής υπεύθυνης δήλωσης του ιδιοκτήτη στην οποία θα αναφέρεται η ημερομηνία εγκατάλειψης του μισθίου από τον μισθωτή.

ζζ) Στην περίπτωση προφορικής μίσθωσης που έχει συναφθεί μετά την 1/1/2014 αρκεί η καταχώρηση των πληροφοριακών στοιχείων ακίνητης περιουσίας.

γ. Χρόνος εκχώρησης μισθωμάτων

Η υποβολή όλων των ανωτέρω λαμβάνει χώρα υποχρεωτικά μετά το πέρας του φορολογικού έτους στο οποίο αφορά και **πριν την εμπρόθεσμη υποβολή** της ετήσιας δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής αυτών, η δήλωση εκχώρησης δεν γίνεται δεκτή. Η εκχώρηση ολοκληρώνεται με μόνη τη μονομερή δήλωση του εκχωρητή, χωρίς να απαιτείται προηγούμενη ρητή αποδοχή της εκχώρησης από το Δημόσιο και αναγγελία της εκχώρησης των μισθωμάτων στον οφειλέτη.

δ. Δεν ανακαλείται η εκχώρηση

Η εκχώρηση ολοκληρώνεται με μόνη τη μονομερή δήλωση του εκχωρητή, χωρίς να απαιτείται προηγούμενη ρητή αποδοχή της εκχώρησης από το Δημόσιο και αναγγελία της εκχώρησης των μισθωμάτων στον οφειλέτη.

Το Δημόσιο υποκαθίσταται στα δικαιώματα του εκχωρητή και **δεν είναι δυνατή η ανάκληση** της δήλωσης εκχώρησης (ΠΟΛ 1112/2015).

ε. Βεβαίωση εκχωρούμενων ανείσπρακτων μισθωμάτων

Η φορολογική αρχή προβαίνει στον έλεγχο των στοιχείων που υποβλήθηκαν, προκειμένου να εξακριβώσει εάν πραγματικά προκύπτει από αυτά ότι δεν έχουν εισπραχθεί από τον εκχωρητή τα μισθώματα που εκχωρούνται.

Αν διαπιστωθεί η μη είσπραξη των μισθωμάτων, η χρηματική απαίτηση από εκχωρηθέντα ανείσπρακτα μισθώματα ακίνητης περιουσίας καταχωρείται στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων της Φορολογικής Διοίκησης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την παραλαβή της ετήσιας δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του μισθωτή (οφειλέτη) ως δημόσιο έσοδο στον ΚΑΕ 3919 και εισπράττεται κατά τις διατάξεις του Ν.Δ. 356/1974 (Α' 90).

Αν μεταγενέστερα διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι οι εκχωρούμενες απαιτήσεις δεν υπήρχαν, η εκχώρηση ματαιώνεται. Στην περίπτωση αυτή τα μη συνυπολογισθέντα - εκχωρηθέντα μισθώματα προστίθενται στο συνολικό εισόδημα του εκχωρητή κατά το χρόνο φορολογίας του, προκειμένου να προσδιορισθεί ο συνολικός φόρος με την έκδοση σχετικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατά τις διατάξεις του Ν. 4174/2013 (Α' 170).

στ. Έντυπο Δήλωσης Εκχώρησης Μισθωμάτων

Το έντυπο της Δήλωσης Εκχώρησης Μισθωμάτων έχει ως εξής:

ΔΗΛΩΣΗ ΕΚΧΩΡΗΣΗΣ
ΜΗ ΕΙΣΠΡΑΧΘΕΝΤΩΝ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ
για την αφαίρεσή τους από το συνολικό εισόδημα του φορολογικού έτους 20.....
(παράγραφος 4 άρθρου 39 ν.4172/2013)

Προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.....

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ - ΕΚΧΩΡΗΤΗ	Επώνυμο	Όνομα	Όνομα πατέρα
	Διεύθυνση: οδός	αριθμ.	TAX.ΚΩΔ. Δήμος
	A.Φ.Μ.	A.Δ.Τ. ή Διαβατηρίου	A/A δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας ή A/A καταχώρησης μισθωτηρίου

Δηλώνω ότι έχω/έχει εκμισθώσει με το από συμφωνητικό μίσθωσης (εφόσον έχει συναφθεί έγγραφη σύμβαση μίσθωσης) στον/στην

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΙΣΘΩΤΗ - ΟΦΕΙΛΕΤΗ	Επώνυμο/Επωνυμία	Όνομα	Όνομα πατέρα
	Διεύθυνση: οδός	αριθμ.	TAX.ΚΩΔ. Δήμος
	A.Φ.Μ.	A.Δ.Τ. ή Διαβατηρίου	Δ.Ο.Υ.

Η ακίνητη περιουσία μου¹, που βρίσκεται στη Διεύθυνση: οδός αριθ.....
TAX.ΚΩΔ. Δήμος..... θέση² με επιφάνεια τ.μ και μου ανήκει κατά ποσοστό
συνιδιοκτησίας..... είδος κυριότητας³

Με τη δήλωσή μου αυτή, κατ' εφαρμογή όσων ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 39 του ν.
4172/2013, επειδή ο/η πιο πάνω μισθωτής δεν μου κατέβαλε νομίμως και προσηκόντως τα μισθώματα της περιόδου από
..... έως μηνιαίου ποσού Ευρώ και συνολικού ποσού Ευρώ,
που μου οφείλει, από την ανεμπόδιστη χρήση της υπόψη ακίνητης περιουσίας μου, εκχωρώ, χωρίς αντάλλαγμα, στο
Δημόσιο τα δικαιώματά μου για την είσπραξη αυτών των μισθωμάτων.

Επίσης, δηλώνω υπεύθυνα ότι ο/η υπόψη οφειλέτης δεν έχει προβάλει, νομίμως ένσταση συμψηφισμού ή άλλες
παρόμοιες ενστάσεις σε βάρος μου.

Σας επισυνάπτω τα στοιχεία που αποδεικνύουν τη νομιμότητα αυτής της απαίτησής μου, και σας βεβαιώνω ότι,
εκτός από αυτά τα έγγραφα δεν έχω στην κατοχή μου άλλα αποδεικτικά στοιχεία, που να θεμελιώνουν την εκχωρούμενη
απαίτησή μου.

Παρακαλώ να ενεργήσετε εκκαθάριση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 20..... χωρίς να περιλάβετε στο
συνολικό εισόδημά μου, το ποσό των πιο πάνω μισθωμάτων που εκχωρώ, χωρίς αντάλλαγμα στο Δημόσιο.

ΕΓΓΡΑΦΑ ΠΟΥ ΕΠΙΣΥΝΑΠΤΩ⁴

1. Το από συμφωνητικό μίσθωσης (εφόσον έχει συναφθεί έγγραφη σύμβαση μίσθωσης).
2. Η από εξώδικη καταγγελία μίσθωσης ή πρόσκληση καταβολής μισθωμάτων
3. Η από αγωγή απόδοσης του μισθίου και καταβολής μισθωμάτων
4. Η αριθμ. από δικαστική απόφαση του.....
5. Υπεύθυνη Δήλωση του ν. 1599/1986
6.

.....20....

Ο Εκχωρών Δικαιούχος

¹ Κατοικία, Κατάστημα, Γραφεία, Αποθήκη, Γαία, κτλ

² Ισόγειο, 1^{ος} όροφος κτλ

³ Πλήρη κυριότητα, επικρατία

⁴ Όλα τα έγγραφα που υπάρχουν, κατά περίπτωση

2.2.7 Εισόδημα από Υπεραξία Μεταβίβασης Κεφαλαίου - Πίνακας 4E «Εισόδημα από Υπεραξία Μεταβίβασης Κεφαλαίου»

Στο πίνακα E δηλώνονται οι μεταβιβάσεις ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 41 του Κ.Φ.Ε. που πραγματοποιούνται με επαχθή αιτία, ο φόρος που παρακρατήθηκε καθώς και το εισόδημα από ανέγερση ακινήτου σε οικοπέδο του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή εφόσον η λήξη ή διακοπή της μισθωτικής σχέσης έγινε το έτος 2014.

Στον ίδιο πίνακα δηλώνονται και οι μεταβιβάσεις τίτλων του άρθρου 42 του Κ.Φ.Ε., όπως μετοχές, μερίδια, μερίδες, ομόλογα, παράγωγα κλπ, που πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία. Τονίζεται ότι οι μεταβιβάσεις από χαριστική αιτία δεν αποτελούν αντικείμενο του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.).

2.3 Πίνακας 5 «Προσδιορισμός Ετήσιας Αντικειμενικής Δαπάνης»

2.3.1 Αυτοκίνητα εταιριών

Οι υπόχρεοι πρέπει να συμπληρώσουν όλα τα στοιχεία των Ε.Ι.Χ., Μ.Χ. και τύπου JEEP αυτοκινήτων της εταιρίας στον πίνακα 5 (ένδειξη 1γ).

Εάν ο χώρος δεν επαρκεί για να συμπληρωθούν όλα τα στοιχεία όλων των αυτοκινήτων που λαμβάνονται υπόψη, προκειμένου να υπολογιστεί η οικεία δαπάνη που βαρύνει το φορολογούμενο και τη σύζυγό του, θα συμπληρωθούν, κατά την εξής σειρά :

α) Τα στοιχεία που απαιτούνται για κάθε αυτοκίνητο που ανήκει στο φορολογούμενο, στη σύζυγό του και στα πρόσωπα που τους βαρύνουν και των οποίων η αντίστοιχη δαπάνη βαρύνει το φορολογούμενο και τη σύζυγό του, καθώς και το ποσό της δαπάνης αυτής.

β) Τα ίδια στοιχεία και ποσά δαπάνης, για κάθε Ε.Ι.Χ. ή Μ.Χ. αυτοκίνητο ή αυτοκίνητο τύπου JEEP, που χρησιμοποιείται για τις ανάγκες ατομικής επιχείρησης του φορολογουμένου ή της συζύγου του.

γ) Τα στοιχεία των αυτοκινήτων κάθε εταιρίας ή κοινοπραξίας κ.λπ. με τη δαπάνη των οποίων βαρύνεται και ο φορολογούμενος ή η σύζυγός του και το ποσό της δαπάνης που αντιστοιχεί στο φορολογούμενο ή τη σύζυγό του.

Επίσης, πρέπει να συνταχθεί κατάσταση με τα αυτοκίνητα της κάθε εταιρίας και πλέον των στοιχείων που αναφέρονται στην ένδειξη 1γ του πίνακα 5, θα συμπεριληφθούν:

α) Το ποσοστό συμμετοχής του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, στην εταιρία, καθώς και το συνολικό ποσοστό συμμετοχής στην ίδια εταιρία όλων των φυσικών προσώπων που είναι ομόρρυθμοι εταίροι προκειμένου για ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρία ή απλοί εταίροι προκειμένου για αστική εταιρία ή εταίροι που είναι ταυτόχρονα διαχειριστές προκειμένου για Ε.Π.Ε. ή εταίροι Ε.Π.Ε. στην περίπτωση που κανείς από τους εταίρους της δεν είναι και διαχειριστής αυτής.

β) Ο αριθμός των προσώπων που είναι εντεταλμένοι σύμβουλοι, διευθύνοντες σύμβουλοι, διοικητές Α.Ε. και πρόεδροι των διοικητικών συμβουλίων τους.

Αν όλα τα μέλη Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή αστικής εταιρίας, καθώς και κοινωνίας ή κοινοπραξίας, που προαναφέρθηκαν, είναι νομικά πρόσωπα, τότε η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει με βάση τα αυτοκίνητα (Ε.Ι.Χ. ή τύπου JEEP ή μεικτής χρήσης) της υπόψη εταιρίας κ.λπ. μερίζεται μεταξύ των νομικών προσώπων που είναι μέλη αυτής (εκτός των ετερόρρυθμων εταιριών) σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν. Στη συνέχεια η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί στο κάθε μέλος (ΝΠ) επιμερίζεται στα φυσικά πρόσωπα μέλη αυτού του ΝΠ.

2.3.2 Συμπληρωματικές διευκρινίσεις για τη συμπλήρωση των κωδικών του πίνακα 5

2.3.2.1 Κωδικοί 212-219-226

Συμπληρώνεται αθροιστικά η επιφάνεια των ιδιόκτητων ή μισθωμένων βοηθητικών χώρων (αποθήκη και χώρος στάθμευσης) που είναι ανεξάρτητοι π.χ. στο υπόγειο ή στον ακάλυπτο χώρο της ίδιας οικοδομής.

Επίσης, στους κωδικούς αυτούς συμπληρώνεται και η επιφάνεια των ιδιόκτητων ή μισθωμένων βοηθητικών χώρων που είναι ανεξάρτητοι (αποθήκη και χώρος στάθμευσης) και η δ/νση αυτών διαφέρει από την δ/νση της κατοικίας, αλλά η χρήση τους γίνεται για τις ανάγκες των φορολογουμένων ή των εξαρτωμένων μελών.

ΕΠΙΣΗΜΑΙΝΕΤΑΙ: ότι η διαφορετική διεύθυνση των βοηθητικών χώρων αναγράφεται στο ίδιο πεδίο με τη διεύθυνση κατοικίας.

2.3.2.2 Κωδικοί 723-724 «αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση κινητών πραγμάτων αξίας πάνω από 10.000 €»

Στους κωδικούς αυτούς αναγράφεται το συνολικό ποσό που καταβάλλεται για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας, είτε η αγορά των περιουσιακών στοιχείων γίνεται στην Ελλάδα είτε στο εξωτερικό (περ. α' άρθρου 32 Ν. 4172/2013).

Εξαιρούνται αυτά που αποτελούν αρδευτικό εξοπλισμό γεωργικής εκμετάλλευσης, καθώς και όσα αποτελούν το άμεσο αντικείμενο της ασκούμενης εμπορικής δραστηριότητας. Εξαιρούνται επίσης αυτά που αποτελούν πάγιο εξοπλισμό επαγγελματικής χρήσης και αποκτώνται από πρόσωπα που ασκούν εμπορική ή γεωργική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα.

Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας νοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των 10.000 ευρώ. Αν η αξία κάθε πράγματος είναι μικρότερη του ποσού αυτού, τα αγορασθέντα όμως πράγματα αποτελούν, κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις, ενιαίο σύνολο, τότε για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η αξία όλων αυτών των πραγμάτων, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των 10.000 ευρώ.

2.3.2.3 Κωδικοί 735-736 «για την αγορά ή για τη χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης»

Συμπληρώνεται το ποσό που καταβλήθηκε (σε μετρητά) το 2014 για την αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης.

Οι κωδικοί 735-736 συμπληρώνονται μόνο όταν τις οικείες δαπάνες πραγματοποιούν φυσικά πρόσωπα ως ιδιώτες και όχι στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας όπου οι σχετικές αγορές έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά τους αρχεία.

ΕΠΙΣΗΜΑΙΝΕΤΑΙ ότι, στα ποσά των κωδικών αυτών θα συμπεριληφθεί το άθροισμα του τιμήματος, του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, των συμβολαιογραφικών εξόδων καθώς και λοιπών εξόδων και φόρων, που καταβλήθηκαν το 2014 για την αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων. Στην αγορά ακινήτων ως ποσό τεκμαρτής δαπάνης λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό (άρθρο 48, Ν. 4305/2014).

Σημείωση

Οι διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 4173/2013 «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων» εφαρμόζονται μόνο όταν τις οικείες δαπάνες πραγματοποιούν φυσικά πρόσωπα, ως ιδιώτες και όχι στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας όπου οι σχετικές αγορές έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά τους αρχεία (ΠΟΛ 1076/2015).

2.4 Πίνακας 6 «Πρόσθετα Πληροφοριακά Στοιχεία – Ποσά που μειώνουν την ετήσια δαπάνη»

2.4.1 Συμπληρωματικές διευκρινίσεις για τη συμπλήρωση των κωδικών του πίνακα 6

2.4.1.1 Κωδικοί 431-432 «Καθαρά κέρδη από συμμετοχή σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία»

Αναγράφονται τα συνολικά καθαρά κέρδη που αναλογούν από συμμετοχή του φυσικού προσώπου σε ημεδαπές Ο.Ε., Ε.Ε., κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές εταιρίες, κοινοπραξίες κ.λπ. οι οποίες φορολογούνται στο επίπεδο του νομικού προσώπου με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013, όταν τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα τηρούν απλογραφικά βιβλία. (Συμπληρώνεται αναλόγως ειδική κατάσταση ως εξής):

Επωνυμία Νομική Μορφή	Φορολογικό έτος	Α.Φ.Μ.	Αρμόδια Δ.Ο.Υ.	Καθαρά κέρδη Υπόχρεου	Καθαρά κέρδη της συζύγου

ΠΡΟΣΟΧΗ: Τα κέρδη αυτά θα συμπληρωθούν μετά την αφαίρεση του κύριου φόρου της εταιρίας κ.λπ. που αναλογεί σ' αυτά.

2.5 Πίνακας 7 «Ποσά Δαπανών που αφαιρούνται από το Συνολικό Εισόδημα ή από το Φόρο»

2.5.1 Συμπληρωματικές διευκρινίσεις για τη συμπλήρωση των κωδικών του πίνακα 7

2.5.1.1 Κωδικός 049 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής Υπηρεσιών (άρθρο 72 ΚΦΕ)»

Στον κωδικό 049, γράφεται το συνολικό ποσό των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στην Ελλάδα, καθώς και σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης μέσα στο έτος, από τον υπόχρεο, τη σύζυγο και τα εξαρτώμενα τέκνα για την αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών, με εξαίρεση τα ποσά των αποδείξεων που συλλέχθηκαν μέσω της «Κάρτας Αποδείξεων». Τα ποσά δαπανών που έχουν συλλεχθεί μέσω της κάρτας, θα προεκτυπώνονται από τη ΓΓΠΣ στον κωδικό 341 του πίνακα 10, τα οποία κατά την εκκαθάριση της δήλωσης θα συναθροιστούν με το ποσό που δηλώθηκε στον κωδικό 049.

Στην έντυπη έκδοση του βιβλίου (σελ 334 και 337), από παραδρομή αναφέρεται ως ελάχιστο ποσοστό αποδείξεων το 25% αντί του ορθού 10%. Επισημαίνεται ότι στο κεφάλαιο των συγκεντρωτικών χρηστικών πληροφοριών «Χρήσιμα» και ειδικότερα στην παρ. 1.12.3, σημειώνεται η ορθή αναφορά στο ελάχιστο απαιτούμενο ποσοστό αποδείξεων 10% επί του φορολογητέου εισοδήματος.

Επομένως, η παράγραφος «Ελάχιστο ποσό αποδείξεων» της σελίδας 334, διορθώνεται ως εξής:
«Ελάχιστο ποσό αποδείξεων

Το ποσό των αποδείξεων δαπανών, που απαιτείται να προσκομισθούν ορίζεται σε 10% του δηλούμενου και φορολογούμενου ατομικού εισοδήματος και μέχρι του ποσού των 10.500 ευρώ, ήτοι για ποσό εισοδήματος μέχρι 42.000 ευρώ. Το ποσό των αποδείξεων που προσκομίζονται δεν απαιτείται να υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων πεντακοσίων (10.500) ευρώ».

Επίσης, το παράδειγμα της σελίδας 337, διαμορφώνεται ως εξής:

Εισόδημα από μισθούς και συντάξεις	Συντελεστής φόρου κλίμακας μισθωτών-συνταξιούχων	Φόρος που αναλογεί	Ελάχιστο ποσό αποδείξεων	Μείωση του φόρου	Ποσό αποδείξεων που προσκόμισε	Φόρος για καταβολή
(1)	(2)	(3) =(1) X (2)	(4)	(5)	(6)	(7) = (3)-(5)+[(4)-(6)]X 22%
15.000	22%	3.300	15.000 X 10% = 1.500	2.100	1.400	3.300-2.100 = 1.200 (+) (1.500-1.400) X 22% = <u>22</u> Σύνολο 1.222
30.000	25.000 X 22% <u>5.000 X 32%</u> 30.000	5.500 <u>1.600</u> 7.100	30.000 X 10% = 3.000	(2.100-900) = 1.200	1.000	7.100-1.200 = 5.900 (+) (3.000-1.000) X 22%= <u>440</u> Σύνολο 6.340
48.000	25.000 X 22% 17.000 X 32% <u>6.000 X 42%</u> 48.000	5.500 5.440 <u>2.520</u> 13.460	48.000 X 10% = 4.800	(2.100-2.100)= 0	0	13.460 (+) (4.800 - 0) X 22% = <u>1.056</u> Σύνολο 14.516

2.5.1.2 Πίνακας υπολογισμού τελικού φόρου μετά τη μείωση φόρου εισοδήματος κατά 2.100 ευρώ σύμφωνα με το άρθρο 16 του Κ.Φ.Ε

Ενδεικτικός πίνακας με τον υπολογισμό του τελικού φόρου (μετά τις μειώσεις του άρθρου 16) που αντιστοιχεί σε ετήσιο φορολογητέο εισόδημα (βάσει αναγωγής) μέχρι 43.000 ευρώ (ΠΟΛ. 1072/31-3-2015).

Ετήσιο φορολογητέο εισόδημα (βάσει αναγωγής)	Φόρος (βάσει κλίμακας παρ.1 άρθρου 15)	Τελικός φόρος (μετά τις μειώσεις του άρθρου 16)
9.545,45	2.100	0 (2.100-2.100)
18.000	3.960	1.860 (3.960-2.100)
18.500	4.070	1.970 (4.070-2.100)
21.000	4.620	2.520 (4.620-2.100)
21.200	4.664	2.584 (4.664-2.080)
21.500	4.730	2.680 (4.730-2.050)
21.900	4.818	2.808 (4.818-2.010)
22.000	4.840	2.840 (4.840-2.000)
22.600	4.972	3.032 (4.972-1.940)
23.000	5.060	3.160 (5.060-1.900)
24.000	5.280	3.480 (5.280-1.800)
25.000	5.500	3.800 (5.500-1.700)
25.300	5.596	3.926 (5.596-1.670)
26.000	5.820	4.220 (5.820-1.600)
27.000	6.140	4.640 (6.140-1.500)
28.000	6.460	5.060 (6.460-1.400)
29.000	6.780	5.480 (6.780-1.300)

30.000	7.100	5.900 (7.100-1.200)
31.000	7.420	6.320 (7.420-1.100)
32.000	7.740	6.740 (7.740-1.000)
32.499	7.899,68	6.949,58(7.899,68-950,10)
32.500	7.900	6.950 (7.900-950)
32.999	8.059,68	7.159.58(8.059,68-900,10)
33.000	8.060	7.160 (8.060-900)
34.000	8.380	7.580 (8.380-800)
35.000	8.700	8.000 (8.700-700)
36.000	9.020	8.420 (9.020-600)
37.000	9.340	8.840 (9.340-500)
38.000	9.660	9.260 (9.660-400)
39.000	9.980	9.680 (9.980-300)
40.000	10.300	10.100 (10.300-200)
41.000	10.620	10.520 (10.620-100)
41.300	10.716	10.646 (10.716-70)
41.500	10.780	10.730 (10.780-50)
41.900	10.908	10.898 (10.908-10)
42.000	10.940	10.940 (10.940-0)
42.700	11.234	11.234 (11.234-0)
43.000	11.360	11.360 (11.360-0)

Μέρος 2°

Δαπάνες Επιχειρήσεων

3. Δαπάνες Επιχειρήσεων

Με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό (ΠΟΛ 1113/2-6-2015).

Όπως αναφέρεται στην παραπάνω εγκύκλιο, το άρθρο 22 πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Ο γενικός κανόνας είναι ότι **όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει** κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: **α)** σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και **β)** σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο 23 αριθμητικό όριο.

3.1 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

3.1.1 Προϋποθέσεις έκπτωσης επιχειρηματικών δαπανών

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν 4172/2013, οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούνται οι εξής προϋποθέσεις:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται πιο κάτω.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίσθηκε ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ. 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

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

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία. Εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

Χρόνος έκπτωσης δαπανών. Οι δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ.

χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

3.1.2 Δαπάνες Επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας

3.1.2.1 Γενικά στοιχεία ποσοστό έκπτωσης δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας

Με το άρθρο 22^α του ΚΦΕ, ορίζονται οι προϋποθέσεις έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Συγκεκριμένα, με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%). Ειδικά οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, προκειμένου να προσαυξηθούν κατανέμονται ισόποσα στα επόμενα τρία (3) έτη. Η έκπτωση του 30% επί των υπόψη δαπανών διενεργείται από τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα μετά από πρόταση των Υπουργών Οικονομικών, Παιδείας και Θρησκευμάτων και Πολιτισμού και Αθλητισμού (νυν Υπουργός Πολιτισμού, Παιδείας και Θρησκευμάτων). Αν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού **μεταφέρονται** για συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη με βάση τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4172/2013.

3.1.2.2 Δικαιούχα πρόσωπα

Την πιο πάνω έκπτωση δικαιούνται όλα τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, που πραγματοποιούν δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά).

3.2.2.3 Είδος δαπανών

Ως δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας νοούνται τα ποσά που πράγματι επιβαρύνθηκε η επιχείρηση, δηλαδή η δαπάνη που προκύπτει μετά την αφαίρεση των επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων που έχει λάβει η επιχείρηση με σκοπό την εκτέλεση - υλοποίηση ερευνητικών προγραμμάτων.

Επειδή μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί το σχετικό προεδρικό διάταγμα, προκειμένου για τον καθορισμό των κριτηρίων για τον χαρακτηρισμό των δαπανών ως δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1113/2015 έγινε δεκτό ότι, μέχρι την έκδοσή του και προκειμένου για την αναγνώριση των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, θα

λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στην αριθ. 12962 (ΠΟΛ) 2029/3.11.1987 (ΦΕΚ 743B') Απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας, η οποία δεν έχει καταργηθεί.

Ειδικά οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό ο οποίος χρησιμοποιείται για τους σκοπούς της επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, προκειμένου να προσαυξηθούν κατά 30%, θα αποσβεστούν ισόποσα στα επόμενα 3 έτη από την πραγματοποίηση των υπόψη δαπανών, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 24 του ν. 4172/2013. Η έκπτωση του 30% των δαπανών για την αγορά πάγιου εξοπλισμού θα διενεργείται εξωλογιστικά από τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης τα επόμενα τρία έτη.

Παράδειγμα

Για παράδειγμα, ανώνυμη εταιρεία προβαίνει, εντός του φορολογικού έτους 2014, στην αγορά πάγιου εξοπλισμού, ο οποίος χρησιμοποιείται για σκοπούς της επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, αξίας 900.000 ευρώ.

Το ποσό αυτό θα κατανεμηθεί ισόποσα στα επόμενα τρία έτη, δηλαδή ποσό 300.000 ευρώ θα εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα και επιπλέον, το ποσό των 300.000 ευρώ θα προσαυξηθεί σε κάθε έτος κατά 30%, ήτοι κατά 90.000 ευρώ.

Επομένως, η επιχείρηση σε κάθε ένα από τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017, θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της το ποσό των 300.000 ευρώ και επιπλέον από τα καθαρά της κέρδη για κάθε ένα από τα πιο πάνω φορολογικά έτη θα εκπέσει εξωλογιστικά το ποσό των 90.000 ευρώ.

3.2.2.4 Υποβολή δικαιολογητικών

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 22^α, ορίζεται ότι συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε.

Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται εντός χρονικού διαστήματος έξι (6) μηνών. Μετά την άπρακτη παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας θεωρείται ότι οι σχετικές δαπάνες έχουν εγκριθεί. Σε κάθε περίπτωση, το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στο κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης προεδρικό διάταγμα.

Στην ΠΟΛ.1074/201 ορίζεται, ότι οι εταιρείες που πραγματοποίησαν μέσα στο φορολογικό έτος 2014 δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, υποχρεούνται να συνυποβάλουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους, σε περίπτωση χειρόγραφης υποβολής αυτής, υπεύθυνη δήλωση ότι υποβλήθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Πολιτισμού, Παιδείας και Θρησκευμάτων. Σε περίπτωση ηλεκτρονικής

υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, η πιο πάνω υπεύθυνη δήλωση δεν συνυποβάλλεται, αλλά φυλάσσεται για τον έλεγχο μαζί με τα λοιπά δικαιολογητικά της δήλωσης.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι οι υπόψη δαπάνες καταρχήν εκπίπτουν φορολογικά κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης (μη αναμορφούμενες δαπάνες). Ωστόσο, σε περίπτωση ρητής μη έγκρισης του συνόλου ή μέρους των υπόψη δαπανών από τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Πολιτισμού, Παιδείας και Θρησκευμάτων εντός εξαμήνου από την υποβολή των σχετικών δικαιολογητικών, η επιχείρηση οφείλει να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος εντός μηνός από την επίδοση της απορριπτικής απόφασης χωρίς την επιβολή τόκων και προσαυξήσεων ή προστίμων.

3.2 Μη Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές **ρητά ορίζεται** ότι δεν εκπίπτουν οι ακόλουθες δαπάνες:

3.2.1 Τόκοι δανείων από τρίτους

Οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει μία επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά, διατραπεζικά και ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν, εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις. Το σχετικό επιτόκιο που λαμβάνεται υπόψη είναι το τελευταίο επίσημα δημοσιευμένο επιτόκιο της πλησιέστερης χρονικής περιόδου πριν την ημερομηνία δανεισμού, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος.

Επομένως, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων το υπερβάλλον ποσό των τόκων που προκύπτει για την επιχείρηση, όταν το επιτόκιο δανεισμού είναι μεγαλύτερο από το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις και ως εκ τούτου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι τόκοι που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους μέχρι το ποσό των τόκων που θα προέκυπτε εάν το δάνειο αφορούσε αλληλόχρεο λογαριασμό προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις.

Επισημαίνεται ότι στην έννοια των δανείων που λαμβάνει μία επιχείρηση από τρίτους περιλαμβάνονται όλα τα δάνεια, εκτός των δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και των ομολογιακών δανείων που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες, που λαμβάνει μία επιχείρηση από οποιοδήποτε πρόσωπο κατά την έννοια των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013.

Επομένως, οι τόκοι από τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν οι ανώνυμες εταιρείες, εκπίπτουν στο σύνολό τους με την επιφύλαξη του

άρθρου 49 του νόμου αυτού (Υποκεφαλαιοδότηση). Στην έννοια των τόκων εμπίπτουν και οι τόκοι υπερημερίας από δανειακή σύμβαση, καθόσον ακολουθούν τη σύμβαση αυτή.

Επισημαίνεται ότι προκειμένου για τόκους δανείων που καταβάλλονται προς μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις μετά την εφαρμογή της υπόψη περ. α' θα έχουν εφαρμογή στη συνέχεια οι διατάξεις του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε περί υποκεφαλαιοδότησης.

Ειδικά στην περίπτωση δανείων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων κατά την έννοια των διατάξεων της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, και με την προϋπόθεση ότι αθροιστικά πληρούνται τα κριτήρια του άρθρου 22, εφαρμόζονται αποκλειστικά οι ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε., περί εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων και των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και όχι οι διατάξεις της περ. α' του άρθρου 23 του ΚΦΕ. Επιπλέον, όπως έχει ήδη διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1037/2015, στην περίπτωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων μετά την εφαρμογή του άρθρου 50 εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 49 περί υποκεφαλαιοδότησης.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Τον Μάιο του 2015 η επιχείρηση Α λαμβάνει δάνειο 200.000.000 ευρώ από μη συνδεδεμένη επιχείρηση με επιτόκιο 12%.

Επίσης, λαμβάνει δάνειο 100.000.000 ευρώ από συνδεδεμένη επιχείρηση με επιτόκιο 10% και τραπεζικό δάνειο 300.000.000 ευρώ με επιτόκιο 11%.

Το επιτόκιο δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις της το Μάρτιο του 2015, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος, είναι 6,25%.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης α' του άρθρου 23 θα υπολογιστούν μόνο οι τόκοι του δανείου από τη μη συνδεδεμένη επιχείρηση.

Ειδικότερα, οι πληρωτέοι τόκοι υπολογίζονται σε 24.000.000 ευρώ ($200.000.000 \times 12\%$).

Αν ληφθεί υπόψη το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, οι πληρωτέοι τόκοι υπολογίζονται σε 12.500.000 ευρώ ($200.000.000 \times 6,25\%$).

Η διαφορά των 11.500.000 ευρώ δεν εκπίπτει.

Για τους τόκους του δανείου από τράπεζα 33.000.000 ευρώ ($300.000.000 \times 11\%$), οι οποίοι εκπίπτουν στο σύνολό τους, καθώς και για το ποσό των 12.500.000 ευρώ, ήτοι συνολικά 45.500.000 ευρώ, θα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στο άρθρο 49 του Κ.Φ.Ε.

Για τους τόκους του δανείου από συνδεδεμένες επιχειρήσεις θα έχουν εφαρμογή καταρχήν οι διατάξεις του άρθρου 50 και στη συνέχεια εκείνες του άρθρου 49 (υποκεφαλαιοδότηση).

Στην έννοια των τόκων δανείων δεν εμπίπτει η ζημία, η οποία προκύπτει σε βάρος επιχείρησης λόγω εκχώρησης απαιτήσεων της σε εταιρεία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) του ν. 1905/1990 (τράπεζα ή ανώνυμη εταιρεία) ή σε αλλοδαπή εταιρεία factoring, η οποία λειτουργεί νόμιμα στην αλλοδαπή ή στην περίπτωση εκχώρησης απαιτήσεων σε ημεδαπή ή αλλοδαπή εταιρεία, αλλά η ζημία αυτή εξετάζεται υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

3.2.2 Δαπάνες που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ

Σύμφωνα με την περίπτωση β' του άρθρου 23 του ΚΦΕ, κάθε είδους **δαπάνη** που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας **άνω των 500 ευρώ**, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Αναλυτική παρουσίαση γίνεται στην έντυπη έκδοση του βιβλίου. Σχετικές οδηγίες έχουν δοθεί με τις εγκυκλίους ΠΟΛ 1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015.

3.2.3 Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές

Οι μη καταβληθείσες **ασφαλιστικές εισφορές**. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν. Αντίθετα, όπως προκύπτει από την περίπτωση γ' του άρθρου 23 του ΚΦΕ, δεν εκπίπτουν οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη.

Εισφορές σε ρύθμιση. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση.

Ειδικά για το φορολογικό έτος 2014 και όσον αφορά στις υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές που αποδίδονται στα ασφαλιστικά ταμεία από τους ίδιους τους ασφαλισμένους (ΟΑΕΕ, ΤΕΒΕ, κ.λπ.), εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ. Δ12 1006031 ΕΞ2015/19.01.2015 έγγραφό, δηλαδή για φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών τους που αφορούν στην περίοδο 01.01.2014 έως 31.12.2014 και τα οποία καταβάλλονται μέσα στο 2015 και μέχρι τη νόμιμη προθεσμία που ορίζει ο οικείος ασφαλιστικός φορέας ή μέχρι την τυχόν παράτασή της, μπορούν να τα εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014.

Από 01.01.2015 θα ισχύει ο γενικός κανόνας που περιγράφεται στην παράγραφο αυτή, ανακαλούμενων του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 7 του αριθ. Δ12Α 1054299 ΕΞ2014/26.03.2014 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 6 του αριθ. Δ12Α 1170320 ΕΞ2014/30.12.2014. Οι διατάξεις αυτές, ανέφεραν ότι από την 1.1.2014 και μετά θα εκπίπτουν μόνο οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί έως το τέλος του οικείου έτους.

Ειδικά ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών και αμοιβών διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

3.2.3.1 Φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών:

i) Οι ασφαλιστικές εισφορές φυσικού προσώπου, το οποίο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (μέσω ατομικής επιχείρησης) και είναι παράλληλα μέλος προσωπικής ή αστικής εταιρείας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης. Αν η ατομική επιχείρηση έχει τεθεί σε αδράνεια, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

ii) Οι ασφαλιστικές εισφορές φυσικού προσώπου, το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και είναι μέλος προσωπικής ή αστικής εταιρείας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας, ανακαλούμενων των όσων αναφέρονται για το θέμα αυτό στο αριθ. ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015 έγγραφο.

Συμμετοχή σε περισσότερες εταιρίες. Σε περίπτωση συμμετοχής εταίρου σε περισσότερες προσωπικές εταιρείες, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από την εταιρεία από την οποία λαμβάνει το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα.

3.2.3.2 Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. και των μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε.:

i) Οι ασφαλιστικές εισφορές των εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών, αλλά, σε περίπτωση που οι εταίροι λαμβάνουν αμοιβή και ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, οι ασφαλιστικές τους εισφορές θα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής τους επιχείρησης. Αν δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν από την Ε.Π.Ε. ή την Ι.Κ.Ε. θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1).

ii) Οι ασφαλιστικές εισφορές μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν συμμετέχουν στο κεφάλαιο των υπόψη εταιρειών και

επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν λόγω της ιδιότητάς τους αυτής θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1).

3.2.3.3 Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών που δεν προέρχονται από τα κέρδη:

i) Αμοιβές φυσικού προσώπου μέλους προσωπικής ή αστικής εταιρείας, το οποίο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (μέσω ατομικής επιχείρησης) και λαμβάνει αμοιβή από την εταιρεία για την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου που αυτή του ανέθεσε στα πλαίσια της άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

ii) Οι αμοιβές φυσικού προσώπου μέλους προσωπικής ή αστικής εταιρείας το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες που απορρέουν από τη συμμετοχή του στην εταιρεία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

3.2.3.4 Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. και των μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. που δεν προέρχονται από τα κέρδη:

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

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

3.2.4 Προβλέψεις πλην των προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων

Οι κάθε είδους **προβλέψεις**, με εξαίρεση τις οριζόμενες στο άρθρο 26 του ίδιου νόμου, αναφορικά με την πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

3.2.5 Πρόστιμα και χρηματικές ποινές

Σύμφωνα με την περίπτωση ε' του άρθρου 23 του ΚΦΕ, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, τα **πρόστιμα** και οι χρηματικές ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων (πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής), που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ή παραβάσεων διατάξεων νόμου, κ.λπ.

Όπως έχει διευκρινισθεί, στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες δαπάνες:

i) κάθε είδους χρηματική κύρωση για παραβάσεις της φορολογικής (π.χ. τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής κατά ΚΦΔ ή ΚΕΔΕ) ή ασφαλιστικής (περιλαμβανομένου του ποσού των προσαυξήσεων που κατέβαλε η επιχείρηση για την εκπρόθεσμη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών προς ασφαλιστικά ταμεία), κ.λπ. νομοθεσίας,

ii) οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων της επιχείρησης, κ.λπ.,

iii) το ποσό της εξαγοράς ποινών που επιβάλλονται από δικαστήρια,

iv) οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών, κ.λπ.

v) οι τόκοι που καταλογίζονται, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 169 του ν. 4099/2012, σε βάρος επιχείρησης κατά την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων τις οποίες έλαβαν λόγω του σχηματισμού ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού με βάση τα άρθρα 2 και 3 του ν. 3220/2004, καθόσον οι τόκοι αυτοί καταλογίζονται αντί πρόσθετων φόρων και προστίμων και επιπλέον, σε αντίθετη περίπτωση, η ωφέλεια από την έκπτωση των τόκων αυτών ενδέχεται να κριθεί ως νέα παράνομη κρατική ενίσχυση.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τους τόκους (προσαυξήσεις) που επιβάλλονται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, καθόσον αποτελούν προσαύξηση επί του επιβληθέντος προστίμου σε επιχείρηση από την Επιτροπή.

3.2.6 Παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή σε είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα.

Δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, η **παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή σε είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα**, όπως ενδεικτικά τα ποσά που προέρχονται από νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες από τα οποία προκύπτει περιουσιακό όφελος, όπως δωροδοκίες (περ. στ' άρθρου 23).

3.2.7 Φόροι – Τέλη

Οι φόροι και τα τέλη που αναφέρονται στην περίπτωση ζ' του άρθρου 23 του ΚΦΕ, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Περιοριστικά, πρόκειται για:

α) ο φόρος εισοδήματος,

β) το τέλος επιτηδεύματος,

γ) οι έκτακτες εισφορές, που επιβάλλονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Κατά συνέπεια, η έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. 4093/2012 εκπίπτει εφάπαξ από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, δεδομένου ότι αυτή επιβαλλόταν επί του τιμήματος των πωλήσεων ηλεκτρικής ενέργειας στους παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας από σταθμούς ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ, και όχι επί των κερδών.

Το ποσό της έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης των ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ του ν. 4093/2012 των χρήσεων 2012 και 2013, για το οποίο απομένει αναπόσβεστο υπόλοιπο, με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2014 έως και 2017 (3/5 και 4/5, αντίστοιχα), θα εξακολουθήσει να αναγνωρίζεται ως έξοδο των αντίστοιχων φορολογικών ετών.

δ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.

Για παράδειγμα, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ο Φ.Π.Α. για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το Φ.Π.Α. εκροών σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως π.χ. δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, έξοδα ψυχαγωγίας, κ.λπ. και ο οποίος αντιστοιχεί στο μη εκπιπόμενο ποσό αυτών, ήτοι το υπερβάλλον ποσό των 300 ευρώ της δαπάνης ενός εκ των συμμετεχόντων στην εορταστική εκδήλωση το οποίο δεν εκπίπτει με βάση τις διατάξεις της περ. Γ του άρθρου αυτού του ν. 4172/2013 και του συνόλου των δαπανών ψυχαγωγίας με βάση τις διατάξεις της περ. ια' του υπόψη άρθρου και νόμου, αντίστοιχα.

Ο Φ.Π.Α. για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο των εκροών και αντιστοιχεί σε εκπιπόμενες δαπάνες κατά τον Κ.Φ.Ε., εκπίπτει κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα.

Ο Φ.Π.Α. που επιβάλλεται επί των δαπανών που αφορούν στην επέκταση, προσθήκη ή βελτίωση παγίων τα οποία χρησιμοποιούνται σε πράξεις μη υπαγόμενες σε Φ.Π.Α., προσαυξάνει την αξία κτήσης των πιο πάνω παγίων, η οποία υπόκειται σε απόσβεση κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του ν. 4172/2013, καθόσον ο φόρος αυτός αφενός δεν εκπίπτει ούτε επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και αφετέρου βαρύνει τις δαπάνες αυτές, οι οποίες περαιτέρω βαρύνουν την αξία κτήσης των εν λόγω κτισμάτων. Ομοίως ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις αγορές ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από το Φ.Π.Α. εκροών, προσαυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου και κατά συνέπεια, εκπίπτει δια μέσω των αποσβέσεων επί της συνολικής αξίας του παγίου αυτού με βάση το άρθρο 24.

Φόροι ειδικών διατάξεων νόμων. Δεν εκπίπτουν και οι φόροι των οποίων η μη έκπτωση προβλέπεται ρητά από ειδικές διατάξεις νόμων.

Επαναχρέωση φόρων. Στην περίπτωση που οι ανωτέρω φόροι επαναχρεώνονται στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1113/2015 έγινε δεκτό ότι αυτοί εκπίπτουν ως δαπάνη της επιχείρησης που τους επαναχρεώνει εφόσον το ποσό της επαναχρέωσης έχει συμπεριληφθεί στα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης.

Σημείωση

Όπως αναφέρθηκε, η αναφορά στους μη εκπιπτόμενους φόρους και τέλη, είναι περιοριστική. Κατά συνέπεια, οι λοιποί φόροι που δεν απαριθμούνται στις παραπάνω εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Τέτοιοι εκπιπόμενοι φόροι είναι ο ΕΝΦΙΑ, τα τέλη κυκλοφορίας, τα τέλη χαρτοσήμου, τα ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.

Χρόνος έκπτωσης. Οι ανωτέρω φόροι - τέλη εκπίπτουν κατά το χρόνο που καταβάλλονται. Εξαιρεση αποτελούν τα τέλη κυκλοφορίας τα οποία προκαταβάλλονται και κατά συνέπεια εκπίπτουν το επόμενο φορολογικό έτος, δηλαδή το έτος που αφορούν, καθώς και τα τέλη διαφήμισης, τα οποία εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν, με τις προϋποθέσεις που αναφέρονται κατωτέρω.

3.2.8 Τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιόχρηση

Όπως αναφέρεται στην περίπτωση η' του άρθρου 23 του ΚΦΕ, το **τεκμαρτό μίσθωμα** από ιδιοχρησιμοποίηση της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 41 και 41α του ν. 1249/1982, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

Ειδικότερα, για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, εκπίπτει το τεκμαρτό μίσθωμα στο σύνολό του ανεξάρτητα αν υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου (ΠΟΛ 1113/2015).

3.2.9 Δαπάνες ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων

Οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή **ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων** που αφορούν **στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης**, για την ενημέρωσή τους σε θέματα στρατηγικής των επιχειρήσεων, οριοθέτησης μελλοντικών στόχων, εισαγωγής νέων προϊόντων στην αγορά, προώθησης των προϊόντων, ενημέρωσης σε νέες τεχνικές, κ.λπ., είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

Στις δαπάνες για τη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες που γίνονται για την αίθουσα των εκδηλώσεων, τη μεταφορά των επισκεπτών, τυχόν αμοιβές ομιλητών, ενώ περιλαμβάνονται τα τέλη που σχετίζονται με τη διαμονή (π.χ. δημοτικοί φόροι ημεδαπής ή αλλοδαπής - «city tax»).

Το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά ενημερωτική ημερίδα - συνάντηση.

Εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπτόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1

Επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα 2.000.000 ευρώ δαπάνησε στα πλαίσια διοργάνωσης ενημερωτικής ημερίδας, για σίτιση και διαμονή 50 ατόμων 21.500 ευρώ συνολικά.

Ειδικότερα, για 20 από αυτά δαπάνησε το ποσό των 700 ευρώ για κάθε έναν, ήτοι συνολικά 14.000 ευρώ (20 x 700) και για τα υπόλοιπα 30 άτομα το ποσό των 250 ευρώ για κάθε έναν, ήτοι συνολικά 7.500 ευρώ (30 x 250).

Η μη εκπιπτόμενη δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής:

i) Για τα 20 άτομα για τα οποία δαπάνησε το ποσό των 700 ευρώ η δαπάνη θα περιοριστεί στα 300 ευρώ, συνεπώς ως αρχικό μη εκπιπτόμενο ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα θα ληφθεί το ποσό των 8.000 ευρώ [(700 - 300) x 20].

ii) Η εναπομένουσα δαπάνη ύψους 13.500 ευρώ (21.500 - 8.000) συγκρίνεται με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι 10.000 ευρώ (2.000.000 x 0,5%) και περιορίζεται σε αυτό το ύψος, δηλαδή θα αναμορφωθεί επίσης ποσό ίσο με 3.500 ευρώ (13.500 - 10.000).

Στο παράδειγμα αυτό θα αναμορφωθεί συνολικά ποσό ύψους 11.500 ευρώ, ήτοι ποσό 8.000 ευρώ από τον περιορισμό στα 300 ευρώ της δαπάνης σε όσους συμμετέχοντες είναι μεγαλύτερη και 3.500 ευρώ γιατί το ποσό που απέμεινε υπερβαίνει το 0,5% επί των ακαθάριστων εσόδων.

Εάν στο παραπάνω παράδειγμα τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ήταν 3.000.000 ευρώ, τότε η εναπομένουσα δαπάνη ύψους 13.500 ευρώ θα συγκριθεί με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι με 15.000 ευρώ (3.000.000 x 0,5%) και επειδή είναι μικρότερη δεν τίθεται θέμα άλλου περιορισμού.

Στην περίπτωση αυτή θα αναμορφωθεί συνολικά ποσό ύψους 8.000 ευρώ, ήτοι μόνο το ποσό από τον περιορισμό στα 300 ευρώ της δαπάνης σε όσους συμμετέχοντες είναι μεγαλύτερη, δεδομένου ότι το εναπομένον ποσό είναι μικρότερο από το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2

Επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα 1.000.000 ευρώ δαπάνησε στα πλαίσια διοργάνωσης ενημερωτικής ημερίδας για σίτιση και διαμονή 25 ατόμων 6.000 ευρώ συνολικά.

Η υπόψη δαπάνη δεν ξεπέρασε το ποσό των 300 ευρώ για κανέναν από τους συμμετέχοντες.

Η μη εκπιπτόμενη δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής:

Η δαπάνη ύψους 6.000 ευρώ συγκρίνεται με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι με 5.000 ευρώ ($1.000.000 \times 0,5\%$) και περιορίζεται σε αυτό το ύψος, δηλαδή θα αναμορφωθεί το ποσό των 1.000 ευρώ ($6.000 - 5.000$).

Στο παράδειγμα αυτό θα αναμορφωθεί συνολικά ποσό ύψους 1.000 ευρώ, ήτοι μόνο το ποσό από τον περιορισμό 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της συνολικής δαπάνης, δεδομένου ότι δεν υπήρχε συμμετέχων για τον οποίον να δαπανήθηκε μεγαλύτερο ποσό.

Εάν στο παραπάνω παράδειγμα τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ήταν 2.000.000 ευρώ, τότε η δαπάνη ύψους 6.000 ευρώ θα συγκριθεί με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι 10.000 ευρώ ($2.000.000 \times 0,5\%$) και επειδή είναι μικρότερη δεν θα αναμορφωθεί κανένα ποσό.

3.2.10 Δαπάνες εορταστικών εκδηλώσεων, δαπάνες σίτισης, διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων (περίπτωση ι' άρθρου 23 ΚΦΕ)

Οι δαπάνες για τη διεξαγωγή **εορταστικών εκδηλώσεων** και οι δαπάνες **σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων**, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

Στις δαπάνες για τη διαμονή φιλοξενούμενων προσώπων περιλαμβάνονται και τα τέλη που σχετίζονται με τη διαμονή (π.χ. δημοτικοί φόροι ημεδαπής ή αλλοδαπής -« city tax »).

Το ανωτέρω όριο των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά εορταστική εκδήλωση. Εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπτόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

Σε περίπτωση που μία επιχείρηση καταβάλει δημοτικό φόρο στην αλλοδαπή, θα πρέπει να εξετάζεται αν η καταβολή πραγματοποιείται στα πλαίσια των περιπτώσεων θ' ή ι', δηλαδή αν ακολουθεί την κύρια δαπάνη διαμονής πελατών ή εργαζομένων της στα πλαίσια ενημερωτικών ημερίδων ή διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων. Σε περίπτωση που ο δημοτικός φόρος αλλοδαπής δεν αφορά στις παραπάνω περιπτώσεις, θα πρέπει να συναρτάται με την κύρια αντίστοιχη δαπάνη για την έκπτωση των οποίων πρέπει να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22.

3.2.11 Δαπάνες ψυχαγωγίας.

Οι δαπάνες **ψυχαγωγίας** δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Εξαιρούνται οι δαπάνες ψυχαγωγίας που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας, οι οποίες δικαιούνται να εκπέσουν το σύνολο των υπόψη δαπανών.

3.2.12 Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες

Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Αντίθετα, η δαπάνη που έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ. 1219/2014 εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22.

Λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές μέχρι 300 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1219/2014, παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των αναφερομένων στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 δαπανών, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22.

Τα ίδια ισχύουν και για τα ποσά των περ. α' και β' της παρ.1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013, αναφορικά με την κάλυψη δαπανών (διαμονής, σίτισης και κίνησης) από την επιχείρηση που καταβάλλουν οι εργαζόμενοι κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους, τα οποία επίσης εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22.

Ειδικότερα, σε περίπτωση που χορηγείται δάνειο προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του νόμου αυτού δεν εκπίπτουν οι τόκοι που προκύπτουν, σε περίπτωση έγγραφης συμφωνίας, για τους οποίους το φυσικό πρόσωπο φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, καθότι αυτό αποτελεί τεκμαρτό εισόδημα για αυτόν και δεν αποτελεί πραγματική δαπάνη για την εταιρεία.

3.2.13 Δαπάνες Διαφήμισεων

Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ' της κατηγορίας Δ' της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2880/2001, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις.

3.2.14 Προσδιορισμός κερδών ασφαλιστικών επιχειρήσεων

Προκειμένου για τον προσδιορισμό των κερδών των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, εκπίπτουν τα τεχνικά αποθέματα που υποχρεωτικά σχηματίζουν οι επιχειρήσεις αυτές με βάση τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.δ. 400/1970 «Περί Ιδιωτικής Ασφάλισης».

3.2.15 Δαπάνες νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 διευκρινίσθηκε, ότι όσον αφορά στις δαπάνες που αυτά πραγματοποιούν, γίνεται διάκριση ανάλογα με το αν αυτές αφορούν στην επιχειρηματική τους δραστηριότητα ή στην επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.

Το μέρος εκείνων των δαπανών που αφορούν σε επιχειρηματική δραστηριότητα εκπίπτει προκειμένου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος αυτού, με την επιφύλαξη των άρθρων 22 και 23. Αντίθετα, δεν εκπίπτουν δαπάνες που αφορούν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου.

Κοινές δαπάνες. Σε περίπτωση που υπάρχουν δαπάνες που είναι κοινές, δηλαδή μπορούν να συμβάλλουν στη δημιουργία τόσο εισοδήματος υπαγόμενου σε φόρο όσο και εισοδήματος μη υπαγόμενου σε φόρο, τότε οι δαπάνες αυτές επιμερίζονται κατά την αναλογία των αντίστοιχων εσόδων.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και για αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες της παρ. ε' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013.

3.2.16 Φορείς γενικής κυβέρνησης

Για τους φορείς γενικής κυβέρνησης και δεδομένου ότι αυτοί φορολογούνται για το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, εκπίπτουν οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα εισοδήματα αυτά, ενώ δεν εκπίπτουν οι λοιπές δαπάνες.

Σε περίπτωση κοινών δαπανών, αυτές επιμερίζονται κατά την αναλογία των απαλλασσόμενων και μη εισοδημάτων.

3.2.17 Οικοδομικές επιχειρήσεις

Για τις οικοδομικές επιχειρήσεις οι οποίες αποκτούν εισοδήματα τόσο από την πώληση οικοδομών όσο και από λοιπές επιχειρηματικές δραστηριότητες, οι κοινές δαπάνες επιμερίζονται κατά την αναλογία των εισοδημάτων αυτών. Ειδικά στην περίπτωση πώλησης ακινήτων οικοδομικής επιχείρησης μετά την 01.01.2014 των οποίων η άδεια κατασκευής εκδόθηκε μετά την 01.01.2006 που προσδιορίζουν τα κέρδη τους λογιστικά και η ανέγερση των οποίων έχει ήδη ολοκληρωθεί σε προηγούμενα έτη, για τον λογιστικό προσδιορισμό των κερδών λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες που αφορούν στα πωληθέντα ακίνητα έστω και αν αυτές πραγματοποιήθηκαν και καταχωρήθηκαν

σε προηγούμενο φορολογικό έτος, ήτοι στο έτος ή στα έτη κατασκευής (σχετ. ΠΟΛ. 1102/2015 και ΠΟΛ.1097/2015).

Τα παραπάνω ισχύουν και σε περίπτωση πώλησης ημιτελών οικοδομών, δηλαδή για τον λογιστικό προσδιορισμό των κερδών λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν και καταχωρήθηκαν σε προγενέστερα έτη. Αν οι δαπάνες πραγματοποιούνται σε μεταγενέστερο χρόνο της πώλησης, αυτές εκπίπτουν κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους.

3.2.18 Προσωπικές εταιρίες ημεδαπής ή αλλοδαπής

Για τα νομικά πρόσωπα της περ. β' του άρθρου 45 (προσωπικές εταιρίες) που αποκτούν εισόδημα αποκλειστικά από ακίνητη περιουσία, το εισόδημά τους αυτό θεωρείται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα όπως και των λοιπών νομικών προσώπων (παρ. 2 άρθρου 47) και συνεπώς, οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 έχουν εφαρμογή και στα πρόσωπα αυτά.

3.2.19 Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες αλλοδαπής

Στην περίπτωση αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 47 και 58 του ν. 4172/2013, ανεξάρτητα από το αν αποκτά ή όχι μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (ΠΟΛ.1069/2015), το σύνολο των δαπανών εκπίπτει με τις προϋποθέσεις που ορίζονται με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του νόμου αυτού.

3.2.20 Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων

Αναφορικά με τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που σχηματίζονται με την παρ.1 του άρθρου 26 του ν.4172/2013 χωρίς τα υπόψη ποσά να έχουν εγγραφεί σε αποτελεσματικό λογαριασμό εσόδων (π.χ. προκαταβολές) και επομένως δεν πληρείται η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου αυτού προκειμένου για τη διαγραφή τους, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1113/2015 έγινε δεκτό ότι αν για τις υπόψη επισφάλειες αποδεικνύεται η αφερεγγυότητα του οφειλέτη με βάση τα όσα ορίζονται με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 26 του ν.4172/2013 και ενδεικτικά αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1056/2015 εγκύκλιο, τότε τα υπόψη ποσά εκπίπτουν φορολογικά κατά το φορολογικό αυτό έτος.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για το ανεξόφλητο ποσό Φ.Π.Α. επισφαλών απαιτήσεων, το οποίο με βάση την ίδια ως άνω εγκύκλιό μας δεν μπορεί να συμπεριληφθεί στην πρόβλεψη της επισφαλούς απαίτησης που σχηματίζεται με βάση τις ως άνω διατάξεις. Το ποσό αυτό εκπίπτει στο έτος διαγραφής του, με την προϋπόθεση να υπάρχει υποχρέωση απόδοσής του στο Δημόσιο και να έχει ήδη συμπεριληφθεί στη δήλωση Φ.Π.Α. (αρχική ή τροποποιητική) της οικείας περιόδου.

3.2.21 Εκπτώσεις προς τον ΕΟΠΥΥ

Στα ποσά εκπτώσεων που χορηγούνται από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον ΕΟΠΥΥ κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης πληρωμής (claw back) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των ποσοστών του ΕΟΠΥΥ (rebate) με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του ν.4172/2013, αυτά μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

3.3 Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων πρακτορείων ΟΠΑΠ

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Ν. 4328/2015, προστέθηκε νέα παρ. 8 στο άρθρο 26 του Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013), με την οποία παρέχεται στις επιχειρήσεις επαγγελματιών πρακτόρων παιχνιδιών πρόγνωσης της εταιρείας «Οργανισμός Προγνωστικών Αγώνων Ποδοσφαίρου Α.Ε.» (Ο.Π.Α.Π. Α.Ε.) η δυνατότητα έκπτωσης για τις πραγματοποιούμενες πωλήσεις τους, ποσοστού με κλίμακα ενάμισι τοις εκατό (1,5%) για αξίες μέχρι 500.000 ευρώ και ένα τοις εκατό (1%) για αξίες από 500.001 έως 1.000.000 ευρώ, ως ποσό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, προκειμένου να αναγνωρίζονται με ειδικό τρόπο οι επισφαλείς απαιτήσεις για τα πρακτορεία του ΟΠΑΠ.

Η έκπτωση αυτή αφορά πρακτορεία του ΟΠΑΠ που λειτουργούν είτε ως ατομικές επιχειρήσεις, είτε ως νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες και ανεξάρτητα από την τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων. Για τον υπολογισμό της πρόβλεψης λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των πωλήσεων της επιχείρησης που προέρχονται από τη συνεργασία της επιχείρησης με την Ο.Π.Α.Π. Α.Ε. με βάση τα στοιχεία των βεβαιώσεων της Ο.Π.Α.Π. Α.Ε., χωρίς να συμπεριλαμβάνονται οι πωλήσεις από τυχόν άλλη δραστηριότητα ή λοιπούς κλάδους της ίδιας επιχείρησης, όπως πωλήσεις λαχείων, εκμετάλλευση καφενείου, εμπορία ψιλικών-τσιγάρων, διανομή τύπου, κ.λπ.

Μέρος 3^ο

Τροποποιήσεις του Κ.Φ.Ε που επιφέρει ο νόμος 4330/2015 (ΦΕΚ 59/16-6-2015)

«Τροποποίηση διατάξεων Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και άλλες διατάξεις»

4. Τροποποιήσεις Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος

Με το «μίνι» φορολογικό νομοσχέδιο που κατατέθηκε στις 11/6/2015 στη Βουλή με τη μορφή του κατεπείγοντος και έγινε νόμος του κράτους (Ν 4330/2015, ΦΕΚ59/16-6-2015), επιδιώκεται ο εξορθολογισμός του τρόπου φορολόγησης για ορισμένες κατηγορίες φορολογουμένων (όπως κατοίκων εξωτερικού, ανέργους, νοικοκυρές, αγρότες κλπ), οι οποίες ισχύουν από το φορολογικό έτος 2014.

Αναλυτικά, οι τροποποιήσεις έχουν ως εξής:

4.1 Μη εφαρμογή τεκμηρίων διαβίωσης για φορολογικούς κατοίκους εξωτερικού

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του Ν. 4330/2015, αντικαταστάθηκε η περίπτωση η' του άρθρου 33 του Ν 4172/2015, σύμφωνα με την οποία ρυθμίζεται η φορολόγηση των φορολογικών κατοίκων εξωτερικού, συμπεριλαμβανομένων και των ελλήνων ομογενών, και καθιερώνεται ένα φορολογικό καθεστώς αντίστοιχο με αυτό που ίσχυε με τον προηγούμενο ΚΦΕ (ν.2238/1994) για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013).

Η νέα διάταξη αναφέρει ότι η ετήσια **αντικειμενική δαπάνη (τεκμήρια διαβίωσης)**, δεν εφαρμόζεται σε φυσικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή.

Για τους εν λόγω φορολογούμενους η υποχρέωση να αναγράφουν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος όλα τα εισοδήματα πηγής Ελλάδας, ανεξαρτήτως ποσού, δεν ενεργοποιεί τα τεκμήρια διαβίωσης.

Για παράδειγμα, στην περίπτωση που ένας φορολογικός κάτοικος εξωτερικού αποκτά εισόδημα από τόκους καταθέσεων στη χώρα μας ύψους 1 ευρώ, δεν θα επιβάλλεται φόρος στην Ελλάδα βάσει τεκμαρτού εισοδήματος (π.χ. βάσει δευτερεύουσας κατοικίας, ΕΙΧ κ.λπ.). Με την προϊσχύουσα διάταξη του ν.4172/2013, όποιος κάτοικος εξωτερικού είχε εισόδημα από τόκους καταθέσεων στη χώρα μας ύψους 1 ευρώ, ήταν υποχρεωμένος να καταβάλει φόρο στην Ελλάδα βάσει των τεκμηρίων διαβίωσης.

4.2 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων για φορολογικούς κατοίκους εξωτερικού

Οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (τεκμήρια αγοράς/πόθεν έσχες) δεν εφαρμόζονται σε φυσικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα.

4.3 Φορολογία διαφοράς τεκμαρτού εισοδήματος και συνολικού εισοδήματος (Προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων)

4.3.1 Φορολογία με την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του νόμου 4330/2015, τροποποιείται η περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 34 του ΚΦΕ και ορίζεται επιπλέον ότι η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού εισοδήματος και του εισοδήματος που αποκτά ο φορολογούμενος φορολογείται ως εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών, σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του ν 4172/2013, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα:

α) μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή

β) εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή

γ) δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή

δ) έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ.

ε) Υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 34, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων φορολογείται με την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων, εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ).

Παραδείγματα Εκκαθάρισης

								Γενικό Σύνολο
Κατηγορία Εισοδήματος	Ποσό	Φορολογία με την κλίμα των μισθωτών	Συντελεστής επιχ/κής δραστηριότητας (άρθρου 29§1) 26% & 33%	Μερίσματα 10%	Τόκοι 15%	Δικαιώματα 20%	Εισόδημα Ακινήτων 11% & 33%	
Μισθωτών Υπηρεσιών	0,00	0,00						
Περιστασιακής απασ/σης (κωδ. 403-404 ή 409-410)	0,00	0,00	0,00					
Ακίνητης περιουσίας (Εισοδ. Κεφαλαίου)	6.000,00						6.000,00	
Σύνολο Πραγματικών εισοδημάτων	6.000,00							
Τεκμήρια	9.500,00							
Προστιθέμενη Διαφορά Τεκμηρίων	3.500,00	3.500,00						
Σύνολο Φορολογητέων Εισοδημάτων		3.500,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6.000,00	9.500,00

Η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων φορολογείται με την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων, επειδή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο και το τεκμαρτό εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των 9.500 ευρώ (περ. α' παρ. 1 άρθρου 34 ΚΦΕ).

Κατηγορία Εισοδήματος	Ποσό	Φορολογία με την κλίμα των μισθωτών	Συντελεστής επιχ/κής δραστηριότητας (άρθρου 29§1) 26% & 33%	Εφαρμοζόμενος Συντελεστής Φορολογίας Εισοδ. Κεφαλαίου - άρθρου 40				Γενικό Σύνολο
				Μερίσματα 10%	Τόκοι 15%	Δικαιώματα 20%	Εισόδημα Ακινήτων 11% & 33%	
Μισθωτών Υπηρεσιών	0,00	0,00						
Περιστασιακής απασ/σης (κωδ. 403-404 ή 409-410)	0,00	0,00	0,00					
Ακίνητης περιουσίας (Εισοδ. Κεφαλαίου)	6.000,00						6.000,00	
Σύνολο Πραγματικών εισοδημάτων	6.000,00							
Τεκμήρια	10.000,00							
Προστιθέμενη Διαφορά Τεκμηρίων	4.000,00		4.000,00					
Σύνολο Φορολογητέων Εισοδημάτων		0,00	4.000,00	0,00	0,00	0,00	6.000,00	10.000,00

Η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων φορολογείται με την κλίμακα επιχειρηματικής δραστηριότητας, επειδή ναι μεν έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο και το τεκμαρτό εισόδημα αλλά τα τεκμήριά του υπερβαίνουν το ποσό των 9.500 ευρώ (περ. α' παρ. 1 άρθρου 34 ΚΦΕ). **Σημείωση!** Αν όμως ο φορολογούμενος είναι άνεργος εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του ΟΑΕΔ, τότε η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων φορολογείται με την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων (περ. δ' παρ. 1 άρθρου 34 ΚΦΕ).

Κατηγορία Εισοδήματος	Ποσό	Φορολογία με την κλίμα των μισθωτών	Συντελεστής επιχ/κής δραστηριότητας (άρθρου 29§1) 26% & 33%	Εφαρμοζόμενος Συντελεστής Φορολογίας Εισοδ. Κεφαλαίου - άρθρου 40				Γενικό Σύνολο
				Μερίσματα 10%	Τόκοι 15%	Δικαιώματα 20%	Εισόδημα Ακινήτων 11% & 33%	
Μισθωτών Υπηρεσιών	1.000,00	1.000,00						
Περιστασιακής απασ/σης (κωδ. 403-404 ή 409-410)	0,00	0,00	0,00					
Ακίνητης περιουσίας (Εισοδ. Κεφαλαίου)	6.000,00						6.000,00	
Σύνολο Πραγματικών εισοδημάτων	7.000,00							
Τεκμήρια	10.000,00							
Προστιθέμενη Διαφορά Τεκμηρίων	3.000,00		3.000,00					
Σύνολο Φορολογητέων Εισοδημάτων		1.000,00	3.000,00	0,00	0,00	0,00	6.000,00	10.000,00

Η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων φορολογείται με την κλίμακα επιχειρηματικής δραστηριότητας, επειδή το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων δεν προέρχεται από μισθωτές υπηρεσίες (περ. β' παρ. 1 άρθρου 29 ΚΦΕ). **Σημείωση!** Αν όμως ο φορολογούμενος είναι άνεργος εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του ΟΑΕΔ, τότε η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων φορολογείται με την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων (περ. δ' παρ. 1 άρθρου 34 ΚΦΕ).

4.3.2 Φορολογία με την κλίμακα επιχειρηματικής δραστηριότητας (άρθρο 29§1 ΚΦΕ)

Η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, φορολογείται με την κλίμακα επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα:

- α. μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή
- β. εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

4.3.3 Φορολογία με συντελεστή 13% (άρθρο 29§3 ΚΦΕ)

Η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων φορολογείται με συντελεστή 13% (συντελεστής αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας), εφόσον ο φορολογούμενος έχει:

- α. εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή
- β. εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.

Κατηγορία Εισοδήματος	Ποσό	Φορολογία με την κλίμα των μισθωτών	Συντελεστής επιχ/κής δραστηριότητας (άρθρου 29§1) 26% & 33%	Συντελεστής Αγροτικής δραστηριότητας 13% (παρ. 3 άρθρου 29 ΚΦΕ)	Εφαρμοζόμενος Συντελεστής Φορολογίας Εισοδ. Κεφαλαίου - άρθρου 40				Γενικό Σύνολο
					Μερίσματα 10%	Τόκοι 15%	Δικαιώματα 20%	Εισόδημα Ακινήτων 11% & 33%	
Μισθωτών Υπηρεσιών	1.000,00	1.000,00							
Εισόδημα Αγροτικής Δραστηριότητας	7.000,00	0,00	0,00	7.000,00					
Ακίνητης περιουσίας (Εισοδ. Κεφαλαίου)	6.000,00							6.000,00	
Σύνολο Πραγματικών εισοδημάτων	14.000,00								
Τεκμήρια	15.000,00								
Προστιθέμενη Διαφορά Τεκμηρίων	1.000,00		0,00	1.000,00					
Σύνολο Φορολογητέων Εισοδημάτων		1.000,00	0,00	8.000,00	0,00	0,00	0,00	6.000,00	15.000,00

Η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων φορολογείται με το συντελεστή της αγροτικής δραστηριότητας, επειδή το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων προέρχεται από ατομική αγροτική επιχείρηση (περ. γ' παρ. 1 άρθρου 29 ΚΦΕ).

4.4 Εισόδημα περιστασιακά απασχολουμένων – φορολογία ως εισόδημα από μισθούς/συντάξεις

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 1 του νόμου 4330/2014, προστέθηκε παράγραφος 35 στο άρθρο 72 του Ν. 4172/2013, με την οποία τα εισοδήματα που αποκτούν οι περιστασιακά ή ευκαιριακά απασχολούμενοι (άνεργοι, νοικοκυρές, φοιτητές, συμμετέχοντες σε προγράμματα εργασιακής εμπειρίας κ.λπ.) και εφόσον αυτοί δεν είναι επιτηδευματίες, δηλαδή δεν έχουν κάνει έναρξη εργασιών, αντιμετωπίζονται φορολογικά, για λόγους φορολογικής δικαιοσύνης, ως εισόδημα από μισθούς-συντάξεις υπολογιζόμενου του ποσού της μείωσης φόρου των 2.100 ευρώ και χωρίς να βεβαιώνεται προκαταβολή επόμενου έτους.

Προϋπόθεση εφαρμογής. Η ρύθμιση αυτή ισχύει όταν:

α) το πραγματικό εισόδημα των φορολογουμένων κατά το φορολογικό έτος 2014 δεν υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ και

β) το τεκμαρτό τους εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των 9.500 ευρώ και

γ) εφόσον δεν ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα για την οποία απαιτείται η υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών ή ατομική αγροτική δραστηριότητα.

Όταν συντρέχουν οι παραπάνω προϋποθέσεις, τότε:

α) το εισόδημα αυτό, εξαιρουμένου του εισοδήματος από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, και

β) η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, φορολογούνται με την κλίμακα των μισθωτών - συνταξιούχων της παρ. 1 του άρθρου 15.

Πραγματικό εισόδημα άνω του ποσού των 6.000€. Εάν το πραγματικό εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ, το υπερβάλλον ποσό φορολογείται με την κλίμακα της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Σημείωση

Η παραπάνω φορολογική αντιμετώπιση εφαρμόζεται για τους φορολογούμενους που διέκοψαν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, για το εισόδημα που απέκτησαν μετά τη διακοπή της.

Κατηγορία Εισοδήματος	Ποσό	Φορολογία με την κλίμακα των μισθωτών	Συντελεστής επιχ/κής δραστηριότητας (άρθρου 29§1) 26% & 33%	Εφαρμοζόμενος Συντελεστής Φορολογίας Εισοδ. Κεφαλαίου - άρθρου 40				Γενικό Σύνολο
				Μερίσματα 10%	Τόκοι 15%	Δικαιώματα 20%	Εισόδημα Ακινήτων 11% & 33%	
Μισθωτών Υπηρεσιών	1.500,00	1.500,00						
Περιστασιακής απασ/σης (κωδ. 403-404)	2.000,00	2.000,00						
Ακίνητης περιουσίας (Εισοδ. Κεφαλαίου)	1.500,00						1.500,00	
Σύνολο Πραγματικών εισοδημάτων	5.000,00							
Τεκμήρια	7.000,00							
Προστιθέμενη Διαφορά Τεκμηρίων	2.000,00	2.000,00						
Σύνολο Φορολογητέων Εισοδημάτων		5.500,00		0,00	0,00	0,00	1.500,00	7.000,00

Κατηγορία Εισοδήματος	Ποσό	Φορολογία με την κλίμακα των μισθωτών	Συντελεστής επιχ/κής δραστηριότητας (άρθρου 29§1) 26% & 33%	Εφαρμοζόμενος Συντελεστής Φορολογίας Εισοδ. Κεφαλαίου - άρθρου 40				Γενικό Σύνολο
					Τόκοι 15%	Δικαιώματα 20%	Εισόδημα Ακινήτων 11% & 33%	
Μισθωτών Υπηρεσιών	0,00	0,00						
Περιστασιακής απασ/σης (κωδ. 403-404)	4.000,00	4.000,00						
Ακίνητης περιουσίας (Εισοδ. Κεφαλαίου)	2.000,00						2.000,00	
Σύνολο Πραγματικών εισοδημάτων	6.000,00							
Τεκμήρια	7.000,00							
Προστιθέμενη Διαφορά Τεκμηρίων	1.000,00	1.000,00						
Σύνολο Φορολογητέων Εισοδημάτων		5.000,00		0,00	0,00	0,00	2.000,00	7.000,00

Κατηγορία Εισοδήματος	Ποσό	Φορολογία με την κλίμα των μισθωτών	Συντελεστής επιχ/κής δραστηριότητας (άρθρου 29§1) 26% & 33%	Εφαρμοζόμενος Συντελεστής Φορολογίας Εισοδ. Κεφαλαίου - άρθρου 40				Γενικό Σύνολο
				Μερίσματα α 10%	Τόκοι 15%	Δικαιώματα 20%	Εισόδημα Ακινήτων 11% & 33%	
Μισθωτών Υπηρεσιών	10.000,00	10.000,00						
Περιστασιακής απασ/σης (κωδ. 403-404 ή 409-410)	5.000,00	0,00	5.000,00					
Ακίνητης περιουσίας (Εισοδ. Κεφαλαίου)	2.000,00						2.000,00	
Σύνολο Πραγματικών εισοδημάτων	17.000,00							
Τεκμήρια	20.000,00							
Προστιθέμενη Διαφορά Τεκμηρίων	3.000,00	3.000,00						
Σύνολο Φορολογητέων Εισοδημάτων		13.000,00	5.000,00	0,00	0,00	0,00	2.000,00	20.000,00

Η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων φορολογείται με την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων, επειδή το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματος προέρχεται από μισθωτές υπηρεσίες (περ. α' παρ. 1 άρθρου 34 ΚΦΕ). Επίσης, το εισόδημα περιστασιακής απασχόλησης φορολογείται με συντελεστή 26% (επιχ/κής δραστηριότητας) επειδή το συνολικό πραγματικό εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ και τα τεκμήρια υπερβαίνουν το ποσό των 9.500 ευρώ.

Σε αυτό το σημείο διατηρούμε επιφύλαξη για την ερμηνεία που θα αποδώσει η Φορολογική Διοίκηση ως προς τη φορολογική αντιμετώπιση του εισοδήματος περιστασιακής απασχόλησης, εάν τα τεκμήρια δεν υπερβάναν το ποσό των 9.500 ευρώ μιας και το εισόδημα περιστασιακής απασχόλησης δεν υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ. Η άποψή μας είναι ότι και σε αυτή την περίπτωση το συγκεκριμένο εισόδημα υπάγεται στο συντελεστή επιχειρηματικής δραστηριότητας, καθώς η διάταξη της παρ. 35 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, όπως τέθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 1 του Ν. 4330/2015, αναφέρεται σε πραγματικό εισόδημα χωρίς να προσδιορίζεται αν αυτό πρέπει να προέρχεται μόνο από το πραγματικό εισόδημα περιστασιακής απασχόλησης.

Κατηγορία Εισοδήματος	Ποσό	Φορολογία με την κλίμακα των μισθωτών	Συντελεστής επιχ/κής δραστηριότητας (άρθρου 29§1) 26% & 33%	Εφαρμοζόμενος Συντελεστής Φορολογίας Εισοδ. Κεφαλαίου - άρθρου 40				Γενικό Σύνολο
				Τόκοι 15%	Δικαιώματα 20%	Εισόδημα Ακινήτων 11% & 33%		
Περιστασιακής απασ/σης (κωδ. 403-404 ή 409-410)	5.000,00	0,00	5.000,00					
Ακίνητης περιουσίας (Εισοδ. Κεφαλαίου)	2.000,00						2.000,00	
Σύνολο Πραγματικών εισοδημάτων	7.000,00							
Τεκμήρια	10.000,00							
Προστιθέμενη Διαφορά Τεκμηρίων	3.000,00		3.000,00					
Σύνολο Φορολογητέων Εισοδημάτων		0,00	8.000,00	0,00	0,00	0,00	2.000,00	10.000,00

Το εισόδημα και η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, φορολογούνται με την κλίμακα του άρθρου 29 (επιχ/κής δραστηριότητας), επειδή τα τεκμήρια υπερβαίνουν το ποσό των 9.500€ και το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων δεν προέρχεται από μισθωτές υπηρεσίες

Κατηγορία Εισοδήματος	Ποσό	Φορολογία με την κλίμακα των μισθωτών	Συντελεστής επιχ/κής δραστηριότητας (άρθρου 29§1) 26% & 33%	Εφαρμοζόμενος Συντελεστής Φορολογίας Εισοδ. Κεφαλαίου - άρθρου 40				Γενικό Σύνολο
				Τόκοι 15%	Δικαιώματα 20%	Εισόδημα Ακινήτων 11% & 33%		
Μισθωτών Υπηρεσιών	1.000,00	1.000,00						
Περιστασιακής απασ/σης (κωδ. 403-404 ή 409-410)	5.000,00	0,00	5.000,00					
Ακίνητης περιουσίας (Εισοδ. Κεφαλαίου)	2.000,00						2.000,00	
Σύνολο Πραγματικών εισοδημάτων	8.000,00							
Τεκμήρια	10.000,00							
Προστιθέμενη Διαφορά Τεκμηρίων	2.000,00		2.000,00					
Σύνολο Φορολογητέων Εισοδημάτων		1.000,00	7.000,00	0,00	0,00	0,00	2.000,00	10.000,00

Το εισόδημα περιστασιακής απασχόλησης και η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, φορολογούνται με την κλίμακα του άρθρου 29 (επιχ/κής δραστηριότητας), επειδή τα τεκμήρια υπερβαίνουν το ποσό των 9.500€. Επίσης, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων φορολογείται με το συντελεστή επιχ/κής δραστηριότητας, επειδή το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Κατηγορία Εισοδήματος	Ποσό	Φορολογία με την κλίμα των μισθωτών	Συντελεστής επιχ/κής δραστηριότητας (άρθρου 29§1) 26% & 33%	Εφαρμοζόμενος Συντελεστής Φορολογίας Εισοδ. Κεφαλαίου - άρθρου 40				Γενικό Σύνολο
				Τόκοι 15%	Δικαιώματα 20%	Εισόδημα Ακινήτων 11% & 33%		
Μισθωτών Υπηρεσιών	10.000,00	10.000,00						
Περιστασιακής απασ/σης (κωδ. 403-404 ή 409-410)	5.000,00	0,00	5.000,00					
Ακίνητης περιουσίας (Εισοδ. Κεφαλαίου)	2.000,00						2.000,00	
Σύνολο Πραγματικών εισοδημάτων	17.000,00							
Τεκμήρια	20.000,00							
Προστιθέμενη Διαφορά Τεκμηρίων	3.000,00	3.000,00						
Σύνολο Φορολογητέων Εισοδημάτων		13.000,00	5.000,00	0,00	0,00	0,00	2.000,00	20.000,00

Η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων φορολογείται με την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων, επειδή το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματος προέρχεται από μισθωτές υπηρεσίες (περ. α' παρ. 1 άρθρου 34 ΚΦΕ). Επίσης, το εισόδημα περιστασιακής απασχόλησης φορολογείται με συντελεστή 26% (επιχ/κής δραστηριότητας) επειδή τα τεκμήρια υπερβαίνουν το ποσό των 9.500 ευρώ. Το πραγματικό εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ

4.5 Δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα στην αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του νόμου 4330/2015, δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση αγροτικών εκτάσεων προς ανιόντες/κατιόντες/συζύγους, αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής.

Μέρος 4^ο

Συμπληρώσεις σχετικά με τον Πρακτικό Οδηγό των Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων

5. Συμπληρώσεις στα πεδία του εντύπου «N»

5.1 Κωδικός 059, του πίνακα «Αφαίρεση Αφορολόγητων Αποθεματικών, Αναπτυξιακών νόμων κλπ».

Στον κωδικό 059, καταχωρείται κατά το 1/5 το ποσό της έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης των ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ του Ν. 4093/2012 των χρήσεων 2012 και 2013 για το οποίο απομένει αναπόσβεστο υπόλοιπο (3/5 και 4/5, αντίστοιχα), με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν. 2238/1994. Το αναπόσβεστο αυτό υπόλοιπο εκπίπτει εξωλογιστικά (κωδ. 059) από τα ακαθάριστα έσοδα των αντίστοιχων φορολογικών ετών 2014 έως και 2017, κατά το 1/5.

Παράδειγμα

Έτος Εισφοράς	Ποσό εισφοράς	2012	2013	2014	2015	2016	2017
2012	1.000,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	-
2013	1.000,00	-	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00
Σύνολο		200,00	400,00	400,00	400,00	400,00	200,00

5.2 Φορολογική αντιμετώπιση εσόδων από δίδακτρα που αποκτούν τα Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, με κύριο σκοπό την παροχή εκπαίδευσης

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1123/2015 διευκρινίσθηκε ότι, τα έσοδα από δίδακτρα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου (στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα), με κύριο σκοπό την παροχή εκπαίδευσης, δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, καθόσον πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού εκπαιδευτικού σκοπού τους.

Αντίθετα, αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα έσοδα στις περιπτώσεις που η λειτουργία του ιδιωτικού εκπαιδευτηρίου δεν είναι ο κύριος σκοπός του νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αλλά μια παρεμπόμπουσα δραστηριότητα που αυτό έχει αναπτύξει. Δηλαδή πρόκειται για έσοδα από (δίδακτρα) από τη λειτουργία ιδιωτικών σχολείων ως περίπτωση εσόδων από δραστηριότητες που δεν αποτελούν επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού σκοπού των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Ενδεικτικά, αναφέρεται το παράδειγμα ενός φιλανθρωπικού ιδρύματος με σκοπό τη μέριμνα και εκπαίδευση παιδιών με γνωσιακές, νοητικές και αναπτυξιακές δυσκολίες, το οποίο λειτουργεί παράλληλα και έναν παιδικό σταθμό για υγιή παιδιά και εισπράττει δίδακτρα από τη λειτουργία του, καθώς και αυτό ενός εκκλησιαστικού ιδρύματος με σκοπό την παροχή έμπρακτης αρωγής και συμπαράστασης σε παιδιά και νέους και καθοδήγησης αυτών στα πλαίσια της ελληνορθόδοξης παράδοσης και πολιτισμού, το οποίο έχει ιδρύσει και λειτουργεί ιδιωτικό δημοτικό σχολείο (σχετ. τα αριθ. Δ12Β 1129239 ΕΞ2012/2012 και Δ12Β 1138140 ΕΞ2011/2011 έγγραφα).

5.3 Χαρακτηρισμός του ανταλλάγματος (μίσθωμα) που αποκτούν οι ΟΤΑ από την παροχή του δικαιώματος απλής χρήσης αιγιαλού, παραλίας, όχθης και παρόχθιας ζώνης μεγάλων λιμνών και πλεύσιμων ποταμών

Με το έγγραφο 1083031/2015, διευκρινίσθηκε ότι το μίσθωμα που αποκτούν οι Ο.ΤΑ Α΄ βαθμού από τη μεταβίβαση του δικαιώματος απλής χρήσης αιγιαλού, παραλίας, κ.λπ. σε τρίτους αποτελεί εισόδημα από ακίνητη περιουσία, για το οποίο, ως φορείς γενικής κυβέρνησης υπόκεινται σε φορολογία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του Ν. 4172/2013.

Σύμφωνα με την περίπτωση α΄ του άρθρου 49, από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο (στο οποίο συμπεριλαμβάνεται το εισόδημα από ακίνητη περιουσία – άρθρο 39 ΚΦΕ) και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Για την εφαρμογή της συγκεκριμένης διάταξης της περίπτωσης α΄ του άρθρου 49 του ΚΦΕ, στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης δεν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, εκτός από αυτές στις οποίες το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου συμμετέχει με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

5.4 Φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που λαμβάνουν νομικά πρόσωπα από την κοινοπραξία στην οποία συμμετέχουν.

Τα μερίσματα που εισπράττουν μέλη των κοινοπραξιών λόγω της συμμετοχής τους σε αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013 και δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, αλλά υπόκεινται σε φορολογία με τη μέθοδο της πίστωσης του φόρου που ορίζεται στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 68.

Ειδικότερα και δεδομένου ότι η κοινοπραξία, αν και εμπίπτει στην έννοια των νομικών οντοτήτων με βάση τις διατάξεις της περ. γ΄ του άρθρου 2 του Ν.4172/2013, αποτελεί σε κάθε περίπτωση εταιρεία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 293 του Ν.4072/2013 (ΠΟΛ.1044/2015), συνάγεται ότι για τα μερίσματα που λαμβάνουν τα μέλη της, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. γ΄ της παρ. 3 του άρθρου 68, δηλαδή τα έσοδα αυτά φορολογούνται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με τους συντελεστές που ορίζονται στα άρθρο 58 (26% όταν τηρούνται διπλογραφικά βιβλία) ή 29 (26% ή 33% όταν τηρούνται απλογραφικά βιβλία), κατά

περίπτωση, συμψηφίζομένου τόσο του φόρου που τυχόν παρακρατήθηκε επί των μερισμάτων αυτών, όσο και του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος από την κοινοπραξία.

Παράδειγμα

Ανώνυμη εταιρεία μέσα στο φορολογικό έτος 2014, εισέπραξε 1.000.000 ευρώ (μικτό ποσό) μερίσματα από κοινοπραξία στην οποία είναι μέλος, για τα οποία έχει καταβληθεί φόρος νομικού προσώπου 260.000 ευρώ αλλά δεν διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου (10%), καθόσον η υπόψη ανώνυμη εταιρεία (λήπτης των μερισμάτων) πληρούσε τις προϋποθέσεις της παρ.1 του άρθρου 63.

Με βάση όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, για το ποσό των 1.000.000 ευρώ θα εφαρμοστεί η μέθοδος της πίστωσης φόρου και από τον αναλογούντα φόρο που θα προκύψει για την ανώνυμη εταιρεία θα συμψηφισθεί ο φόρος που καταβλήθηκε ως φόρος νομικού προσώπου (κοινοπραξίας), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 68 του Ν.4172/2013 , δηλαδή το ποσό 260.000 ευρώ.

Αν στην προκειμένη περίπτωση το υπόψη νομικό πρόσωπο (ανώνυμη εταιρεία) δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις της παρ.1 του άρθρου 63 και είχε διενεργηθεί παρακράτηση φόρου 10%, θα συμψήφιζε και το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου.

Τα παραπάνω έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που μέλος της κοινοπραξίας είναι υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας εγκατεστημένο στην Ελλάδα, καθόσον αυτό θεωρείται ως νομικό πρόσωπο με τη νομική μορφή του κεντρικού του (ΠΟΛ 1121/2015).