

Χ. ΠΑΥΛΟΥ, Υπάλληλος Α.Α.Δ.Ε.
Ι. ΓΚΟΥΡΛΙΑΣ, Υπάλληλος Α.Α.Δ.Ε.

ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ 2017

Πρακτικός οδηγός
συμπλήρωσης
για Φυσικά Πρόσωπα

Πρακτικός οδηγός
συμπλήρωσης για Νομικά
Πρόσωπα και Νομικές
Οντότητες



ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

Φορολογικό Έτος:
Αριθμός Δήλωσης:
Τύπος Δήλωσης: ΑΡΧΙΚΗ ΤΡΟΠΙΚΗ
ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ: ΝΑΙ ΟΧΙ



ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΗΘΗΚΑΝ ΑΠΟ 1-1-2016 ΕΩΣ 31-12-2016
ΥΠΟΒΑΛΕΤΑΙ ΣΕ ΕΝΑ ΑΝΤΙΤΥΠΟ

E1

Προς την Δ.Ο.Υ.: ΤΜΗΜΑ
ΑΡ. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΕΚΠΡΟΣΩΠΗ
ΠΙΝΑΚΑΣ 1. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ (ΜΕ ΚΕΦΑΛΑΙΑ)
ΕΠΩΝΥΜΟ (ΟΠΩΣ ΣΤΗΝ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ) ΟΝΟΜΑ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ Ή ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΕΣ ΟΝ. ΠΑΤΕΡΑ ΑΡ. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑΣ ΑΡ. ΦΟΡΩΛ. ΜΗΤΡΩΟΥ
ΕΠΩΝΥΜΟ (ΟΠΩΣ ΣΤΗΝ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ) ΟΝΟΜΑ ΤΗΛΕΦΩΝΟ Α.Μ.Κ.Α.
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ Ή ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΕΣ ΟΝ. ΠΑΤΕΡΑ ΑΡ. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑΣ ΑΡΙΘ. ΦΟΡΩΛ. ΜΗΤΡ. ΣΥΖΥΓΟΥ / Μ.Σ.Σ.*
ΕΠΩΝΥΜΟ ΟΝΟΜΑ ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ-ΤΑΧ.ΚΩΔ.-ΣΥΝΟΙΚΙΑ-ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ) ΤΗΛΕΦΩΝΟ Α.Μ.Κ.Α.
ΑΡΙΘ. ΦΟΡΩΛ. ΜΗΤΡ. ΕΚΠΡ/ΠΟΥ

- ### ΠΙΝΑΚΑΣ 2. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
- Υποβάλλετε δήλωση για πρώτη φορά; 327 ΝΑΙ 1
 - Είστε φορολ. κάτοικος αλλοδαπής και υποχρεούστε να υποβάλλετε φορ. δήλωση στην Ελλάδα; 319 ΝΑΙ 1
 - Ανήκετε στην κατηγορία της παραγρ. 4 του άρθρου 30 Κ.Φ.Ε.; 015 ΝΑΙ 1
 - Εξαιρείστε από την προσκόμιση αποδείξεων; 023 ΝΑΙ 1
 - Υποβάλλεται η δήλωση από κηδεμόνα σχολάζουσας κληρ/μιάς, μεσεγγυούχο, προσωρινό διαχειρ. ή σύνδικο πτώχευσης; 329 ΝΑΙ 1
 - Υποβάλλεται η δήλωση από κληρονόμο του φορολογούμενου που απεβίωσε; 330 ΝΑΙ 1
 - Είστε συνταξιούχος και γεννηθήκατε μέχρι 31-12-1951; 331 ΝΑΙ 1
 - Είστε ενταξιούχος και γεννηθήκατε μέχρι 1/1/2014 και μετά; 013 ΝΑΙ 1
 - Είστε ενταξιούχος και φορολογείστε με τις διατάξεις περ. στ' παρ. 2 άρθρ. 12 Κ.Φ.Ε.; 017 ΝΑΙ 1
 - Είστε κατ' επάγγελμα αγρότης; 019 ΝΑΙ 1
 - Είστε κατ' επάγγελμα αγρότης; 027 ΝΑΙ 1
 - Εμπίπτετε στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 73 ν. 3842/2010; 021 ΝΑΙ 1
 - Είστε κάτοικος χώρας ΕΕ (εκτός Ελλάδας) ή ΕΟΧ και αποκτήσατε στην Ελλάδα τουλάχιστον το 90% του παγκόσμ. εισοδ.; 037 ΝΑΙ 1
 - Έχετε περιουσία (ακίνητα, καταθέσεις κλπ.) στην αλλοδαπή; 025 ΝΑΙ 1
 - Ανήκετε στην κατηγορία των ολικά τυφλών, βαριά κινητικά αναπηρών με ποσοστ. αναπ. από 80% και άνω; 385 ΝΑΙ 1
 - Ανήκετε στην κατηγορία των αναπήρων με ποσοστ. αναπ. από 80% και άνω; 029 ΝΑΙ 1
 - Ανήκετε στην κατηγορία της περ.5 του άρθρου 7 ν. 4304/2014; 905 ΝΑΙ 1
 - Δικαιούστε μείωση φόρου 200 ευρώ λόγω αναπηρίας από 67% και άνω; 913 ΝΑΙ 1
 - Αριθμός προσώπων του πίνακα 8 με αναπηρία 67% και άνω (αριθμητικά) 011 ΝΑΙ 1
 - Δικαιούστε μείωση φόρου 200 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις περ. Β' ν. 4304/2014; 001 ΝΑΙ 1

ΠΙΝΑΚΑΣ 3. ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΛΟΓΩ ΑΝΑΠΗΡΙΑΣ

- Δικαιούστε μείωση φόρου 200 ευρώ λόγω αναπηρίας από 67% και άνω;
- Αριθμός προσώπων του πίνακα 8 με αναπηρία 67% και άνω (αριθμητικά);
- Δικαιούστε μείωση φόρου 200 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις περ. Β' ν. 4304/2014;

ΠΙΝΑΚΑΣ 4. ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ

Α. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ
Ν. 45 ν. 4172/2013

Φορολογικό Έτος:
 Αριθμός Δήλωσης:
 Τύπος Δήλωσης: ΑΡΧΙΚΗ ΤΡΟΠ/ΚΗ
 ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ: ΝΑΙ 1

ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016
 ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΗΘΗΚΑΝ ΑΠΟ 1-1-2016 ΕΩΣ 31-12-2016
 ΥΠΟΒΑΛΛΕΤΑΙ ΣΕ ΕΝΑ ΑΝΤΙΤΥΠΟ

E1

Προς τη Δ.Ο.Υ.: _____

ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ (ΜΕ ΚΕΦΑΛΑΙΑ)

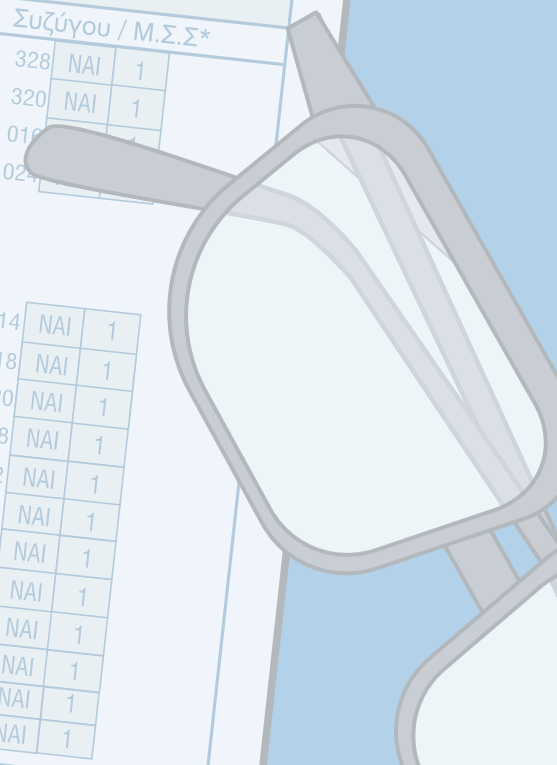
ΟΝΟΜΑ	ΟΝ. ΠΑΤΕΡΑ	ΑΡ. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑΣ	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΑΡΙΘ. ΦΟΡΟΛ. ΜΗΤΡΩΟΥ	Α.Μ.Κ.Α.
ΕΠΙΘΗΚΕΥΜΑΤΙΕΣ	ΟΝΟΜΑ	ΟΝ. ΠΑΤΕΡΑ	ΑΡ. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑΣ	ΕΓΓΑΜΟΣ / Μ.Σ.Σ*	1
ΕΠΙΘΗΚΕΥΜΑΤΙΕΣ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ-ΤΑΧ.ΚΩΔ.-ΣΥΝΟΙΚΙΑ-ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΑΡΙΘ. ΦΟΡΟΛ. ΜΗΤΡ. ΣΥΖΥΓΟΥ / Μ.Σ.Σ*	Α.Μ.Κ.Α.
ΕΠΙΘΗΚΕΥΜΑΤΙΕΣ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ-ΤΑΧ.ΚΩΔ.-ΣΥΝΟΙΚΙΑ-ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΑΡΙΘ. ΦΟΡΟΛ. ΜΗΤΡ. ΕΚΠΡ/ΠΟΥ	Α.Μ.Κ.Α.

ΥΠΟΧΡΕΥΣΕΙΣ

Υπόχρεου / Μ.Σ.Σ*	ΝΑΙ	1	Συζύγου / Μ.Σ.Σ*	ΝΑΙ	1
_____ 327	ΝΑΙ	1	_____ 328	ΝΑΙ	1
_____ 319	ΝΑΙ	1	_____ 320	ΝΑΙ	1
_____ 015	ΝΑΙ	1	_____ 016	ΝΑΙ	1
_____ 023	ΝΑΙ	1	_____ 024	ΝΑΙ	1
_____ 329	ΝΑΙ	1	_____ 025	ΝΑΙ	1
_____ 330	ΝΑΙ	1	_____ 026	ΝΑΙ	1
_____ 331	ΝΑΙ	1	_____ 027	ΝΑΙ	1
_____ 013	ΝΑΙ	1	_____ 028	ΝΑΙ	1
_____ 017	ΝΑΙ	1	_____ 029	ΝΑΙ	1
_____ 019	ΝΑΙ	1	_____ 030	ΝΑΙ	1
_____ 027	ΝΑΙ	1	_____ 038	ΝΑΙ	1
_____ 021	ΝΑΙ	1	_____ 386	ΝΑΙ	1
_____ 037	ΝΑΙ	1	_____ 030	ΝΑΙ	1
_____ 025	ΝΑΙ	1	_____ 906	ΝΑΙ	1
_____ 385	ΝΑΙ	1	_____ 914	ΝΑΙ	1
_____ 029	ΝΑΙ	1	_____ 012	ΝΑΙ	1
_____ 905	ΝΑΙ	1			
_____ 913	ΝΑΙ	1			
_____ 011	ΝΑΙ	1			

ΑΝΑΠΗΡΙΑΣ

_____ 011



Χρήστος Παύλου – Ιωάννης Γκούρλιας

ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ 2017

Πρακτικός οδηγός συμπλήρωσης
για Φυσικά Πρόσωπα

Πρακτικός οδηγός συμπλήρωσης
για Νομικά Πρόσωπα και Νομικές Οντότητες

Κεφάλαιο	Σελίδα
Μέρος Α΄ Φυσικά Πρόσωπα	5
1. Μεταβολές στο Ειδικό Καθεστώς Αγροτών (άρθρου 41 ΦΠΑ)	5
1.1 Σύνοψη τροποποιήσεων άρθρου 41 του Ν 2859/2000	5
1.1.1 Βασικές ρυθμίσεις με το άρθρο 47 του Ν 4410/2016 για την παραμονή στο ειδικό καθεστώς αγροτών	5
1.1.2 Ανάλυση μεταβολών του άρθρου 41 του ΦΠΑ με βάση το άρθρο 16 του Ν 4467/2017	5
1.1.2.1 Ποσά επιδοτήσεων που λαμβάνονται υπόψη για την ένταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για το έτος 2017	5
1.1.2.2 Παράταση χρόνου δηλώσεων έναρξης ή μεταβολής υποχρεωτικής ένταξης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ	5
1.1.2.3 Πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης έναρξης ή μεταβολών	6
1.2 Αντικατάσταση της παρ. 2.10.7.7.3 «Επιδοτήσεις. Ποσά που λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του ορίου των 5.000 ευρώ»	6
2. Τροπολογία για τη φορολογία αγροτών	11
3. Παροχή σε είδος αυτοκινήτων	12
3.1. Η φορολόγηση ως παροχή σε είδος της παραχώρησης οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα	12
3.2. Διαχρονική εξέλιξη της διάταξης φορολόγησης παροχής σε είδος της παραχώρησης οχήματος (παρ. 2 άρθρου 13 Κ.Φ.Ε.)	12
3.2.1. Παροχή σε είδος της παραχώρησης ΕΙΧ αυτοκινήτου για τα φορολογικά έτη 2014, 2015	12
3.2.2. Παροχή σε είδος της παραχώρησης ΕΙΧ αυτοκινήτου για τα φορολογικά έτη 2016 και επόμενα	14
3.2.2.1. Πρώτη τροποποίηση που δεν έτυχε εφαρμογής	14
3.2.2.2. Εφαρμογή μεταγενέστερων διατάξεων παροχής εταιρικού οχήματος βάσει του νόμου 4446/2016.	14
3.3 Προσδιορισμός της λιανικής τιμής προ φόρων (ΛΤΠΦ)	25
3.4 Περιπτώσεις παραχώρησης οχήματος που δεν αποτελούν	
3.4.1 Επαγγελματική χρήση αυτοκινήτων	16
3.4.2 Πότε η χρήση ενός οχήματος με ΛΤΠΦ έως 12.000 ευρώ, θεωρείται ότι γίνεται για επαγγελματικούς σκοπούς	16
3.5 Παραδείγματα	17
4. Ιατρικές Δαπάνες	18
4.1. Μείωση φόρου δαπανών ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης	18
4.2. Μεταφορά της μείωσης από σύζυγο σε σύζυγο	18
4.3. Κατάργηση μείωσης φόρου ιατρικών δαπανών από 1/1/2017	20
5. Φορολογία αξιωματικών και κατώτερου πληρώματος εμπορικού ναυτικού	21
6. Συνοπτικοί Πίνακες δαπανών που μειώνουν το φόρο ή εκκρίπουν από το εισόδημα	22
7. Καθιέρωση ως καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος η 30η Ιουνίου του επόμενου έτους.	27

Κεφάλαιο	Σελίδα
Μέρος Β΄ Φορολογία Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων	28
8. Προθεσμία καταβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων	28
8.1 Προθεσμία καταβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων	28
8.2 Προθεσμία καταβολής φόρου για Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που έχουν λυθεί ή έχουν τεθεί σε εκκαθάριση	29
9. Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα – Σχολικές επιτροπές	30
10. Τροποποιήσεις στη φορολογία νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με τον νόμο 4465/2017 (ΦΕΚ Α΄ 47/4-4-2017)	30
10.1 Τροποποιήσεις άρθρων 27 και 27Α του Ν. 4172/2013 (γενική αναφορά)	30
10.2 Τροποποίηση της παραγράφου 3 του άρθρου 27 του Ν. 4172/2013	30
10.2.2 Συμπλήρωση κωδικών στο έντυπο Ν	31
10.3 Τροποποίηση των διατάξεων της παραγράφου 2, 4, 9 και 10 του άρθρου 27α του Ν. 4172/2013	32
10.3.1 Κείμενο τροποποιημένων διατάξεων	32
10.3.1.1 Παράγραφος 2 άρθρου 27α :	32
10.3.1.2 Παράγραφος 4 άρθρου 27 ^α :	33
10.3.1.3 Παράγραφος 9 άρθρου 27 ^α :	34
10.3.1.4 Παράγραφος 10 άρθρου 27 ^α :	34
10.4 Προσθήκη της παραγράφου 12 στο άρθρο 27 ^α του Ν. 4172/2013, με το άρθρο 82 του Ν. 4472/2017 (ΦΕΚ Α΄ 74/19-05-2017)	34
11. Φορολογικά ευεργετήματα με βάση τις διατάξεις των άρθρων 52, 53, 54 και 55 του Ν 4172/2013	35
11.1 Γενικά εισαγωγικά στοιχεία	35
11.1.2 Εταιρίες που μπορούν να κάνουν χρήση των σχετικών ευεργετημάτων	35
11.1.2.1 Ποιες εταιρίες εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 52 έως 54 του Ν 4172/2013	35
11.1.2.2 Περιπτώσεις μετασχηματισμών που εμπίπτουν στις υπόψη διατάξεις των άρθρων 52 έως 54	35
11.1.3 Περιπτώσεις μετασχηματισμών που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 52 έως 54 του Ν.4172/2013	36
11.1.4 Έλεγχος έγκρισης και ολοκλήρωσης διαδικασιών	36
11.1.5 Προαιρετικός χαρακτήρας εφαρμογής των άρθρων 52 έως 54	36
11.2 Ερμηνεία άρθρου 52 (παρ. Β. Άρθρο 52 – Εισφορές Ενεργητικού έναντι Τίτλων ΠΟΛ 1057/2017)	37
11.3 Ερμηνεία άρθρου 53 (παρ. Γ. Άρθρο 53 – Ανταλλαγή Τίτλων, ΠΟΛ 1057/2017)	41
11.4 Ερμηνεία άρθρου 54 (παρ. Δ. Άρθρο 54 – Συγχωνεύσεις και Διασπάσεις, ΠΟΛ 1057/2017)	44
11.5 Ερμηνεία άρθρου 55 (παρ. Ε. Άρθρο 55 – Μεταφορά της Καταστατικής Έδρας μιας SE ή μιας SCE, ΠΟΛ 1057/2017)	47

Κεφάλαιο	Σελίδα
12. Συμπληρωματικές οδηγίες για το έντυπο N	49
12.1 Οδηγίες σχετικά με την καταχώρηση του αφορολόγητου αποθεματικού του Ν.3299/2004 στο έντυπο Ν.	49
12.2 Κωδικοί 650-118-119	49
12.3 Κωδικοί 995 «Φορολογική απαίτηση αρ. 27Α Ν 4172/2013» και 996 «Υπόλοιπο φορολογικής απαίτησης για επιστροφή»	49
12.4 Κωδικός 652 «Υπάγεστε γ) στην παρ.2 άρθρου 58 ν.4172/2013 και είστε εγγεγραμμένοι στο μητρώο της ΠΑΣΕΓΕΣ»	50
12.5 Κωδικός 495 «Εσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. (άρθ. 48 ν. 4172/2013)»	50
12.6 Κωδικός 049 «Κωδ. 049: «1. Φόρος κερδών x 100%»-Υπολογισμός προκαταβολής	50
12.7 Λοιπές χρήσιμες πληροφορίες για τον έντυπο Ν	50
12.7.1 Καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων	50
12.7.2. Λανθασμένη προκαταβολή φόρου προηγούμενου έτους.	51
12.7.3. Δηλώσεις με επιφύλαξη	51
12.7.4. Διακοπή εργασιών μέσα στο έτος 2017. Τρόπος υποβολής της δήλωσης	51
12.7.5. Τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται χειρόγραφα	52
12.7.6. Νομικά Πρόσωπα Μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα άρθρου 45γ ν.4172/2013.	52
12.7.7. Νομικά πρόσωπα ή οντότητες με απλογραφικά βιβλία	52
12.7.8. Αγροτικοί συνεταιρισμοί και ομάδες παραγωγών	52
12.7.9. Νομικό Πρόσωπο διαχείρισης κληροδοτημάτων. Τρόπος υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα	53
12.7.11. Πότε συνυποβάλλεται το έντυπο Ε2	53
12.7.12. Υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος εντύπου Ν μέσω TAXISnet	53
12.7.13. Τρόπος υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Ε.Ν.Π για προηγούμενα οικ. έτη, π.χ. οικ. 2015 (υπερδωδεκάμηνη με έναρξη διαχ/κής μέσα στο 2013), οικ.2014, οικ. 2013 κ.ο.κ με βάση τα έντυπα Φ01-010, Φ01-012, Φ01-013, Ε5.	53
12.7.14. Χειρόγραφη διόρθωση πίνακα κατανομής κερδών όταν υποβάλλονται τροποποιητικές δηλώσεις	53
12.7.15. Λανθασμένη αναγραφή παρακρατούμενου φόρου στον κωδικό 090	54

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ
Ν. 45 ν. 4172/2013

Φορολογικό Έτος:
 Αριθμός Δήλωσης:
 Τύπος Δήλωσης: ΑΡΧΙΚΗ ΤΡΟΠ/ΚΗ
 ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ: ΝΑΙ 1

ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016
 ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΗΘΗΚΑΝ ΑΠΟ 1-1-2016 ΕΩΣ 31-12-2016
 ΥΠΟΒΑΛΛΕΤΑΙ ΣΕ ΕΝΑ ΑΝΤΙΤΥΠΟ

E1

Προς τη Δ.Ο.Υ.:

ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ (ΜΕ ΚΕΦΑΛΑΙΑ)

ΟΝΟΜΑ	ΟΝ. ΠΑΤΕΡΑ	ΑΡ. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑΣ	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΑΡΙΘ. ΦΟΡΟΛ. ΜΗΤΡΩΟΥ	Α.Μ.Κ.Α.
ΕΠΙΘΗΔΕΥΜΑΤΙΣ					
ΟΝΟΜΑ	ΟΝ. ΠΑΤΕΡΑ	ΑΡ. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑΣ	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΕΓΓΑΜΟΣ / Μ.Σ.Σ*	1
ΕΠΙΘΗΔΕΥΜΑΤΙΣ				ΑΡΙΘ. ΦΟΡΟΛ. ΜΗΤΡ. ΣΥΖΥΓΟΥ / Μ.Σ.Σ*	
ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ-ΤΑΧ.ΚΩΔ.-ΣΥΝΟΙΚΙΑ-ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	Α.Μ.Κ.Α.	
				ΑΡΙΘ. ΦΟΡΟΛ. ΜΗΤΡ. ΕΚΠΡ/ΠΟΥ	

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Υπόχρεου / Μ.Σ.Σ*	ΝΑΙ	1	Συζύγου / Μ.Σ.Σ*	ΝΑΙ	1
..... 327	ΝΑΙ	1	..... 328	ΝΑΙ	1
..... 319	ΝΑΙ	1	..... 320	ΝΑΙ	1
..... 015	ΝΑΙ	1	..... 016	ΝΑΙ	1
..... 023	ΝΑΙ	1	..... 024	ΝΑΙ	1
..... 329	ΝΑΙ	1	..... 025	ΝΑΙ	1
..... 330	ΝΑΙ	1	..... 026	ΝΑΙ	1
..... 331	ΝΑΙ	1	..... 027	ΝΑΙ	1
..... 013	ΝΑΙ	1	..... 028	ΝΑΙ	1
..... 017	ΝΑΙ	1	..... 029	ΝΑΙ	1
..... 019	ΝΑΙ	1	..... 030	ΝΑΙ	1
..... 027	ΝΑΙ	1	..... 038	ΝΑΙ	1
..... 021	ΝΑΙ	1	..... 386	ΝΑΙ	1
..... 037	ΝΑΙ	1	..... 030	ΝΑΙ	1
..... 025	ΝΑΙ	1	..... 906	ΝΑΙ	1
..... 385	ΝΑΙ	1	..... 914	ΝΑΙ	1
..... 029	ΝΑΙ	1	..... 012	ΝΑΙ	1
..... 905	ΝΑΙ	1			
..... 913	ΝΑΙ	1			
..... 011	ΝΑΙ	1			

ΑΝΑΠΗΡΙΑΣ

..... 67% και άνω
 67%

Συμπλήρωμα Φορολογική Δήλωση 2017

Φυσικών Προσώπων, Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων

Η διαδικασία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, είναι σε εξέλιξη και ενώ διανύουμε τον μήνα της καταληκτικής προθεσμίας υποβολής (30η Ιουνίου), συνεχίζονται οι προσαρμογές στις φορολογικές διατάξεις του Ν. 4172/2013, με πρόσφατη την τροπολογία που κατατέθηκε στο σχέδιο Νόμου του Υπουργείου Οικονομικών, με τίτλο «Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2015/2376 και άλλες διατάξεις», με την οποία διευρύνεται ο αριθμός των κατ' επάγγελμα αγροτών που θα δικαιούνται μείωση φόρου εισοδήματος.

Τόσο η συγκεκριμένη ρύθμιση, όσο και οι τροποποιήσεις με τους νόμους 4465/2015 (ΦΕΚ Α47/4-4-2017) και 4467/2017 (ΦΕΚ Α56 13-4-2017), που επηρεάζουν τη φορολογία εισοδήματος για το Φορολογικό Έτος 2016, καθιστούν επιτακτική την ανάγκη επικαιροποίησης των Φορολογικών Οδηγών, Φορολογίας εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων 2017 (Φορολογικού έτους 2016), που εκδόθηκαν τον Απρίλιο του 2017.

Οι μεταβολές που επέφερε ο νόμος 4472/2017 (ΦΕΚ Α74/19-5-2017), δεν αφορούν το φορολογικό έτος 2016 και δεν περιλαμβάνονται στο παρόν συμπλήρωμα.

Το συμπλήρωμα διαιρείται σε δυο μέρη. Στο πρώτο μέρος περιλαμβάνονται οι μεταβολές που αφορούν τη φορολογία εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και στο δεύτερο μέρος οι μεταβολές που αφορούν τη φορολογία εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων.

Με το δεύτερο μέρος συμπληρώνεται η έντυπη έκδοση του βιβλίου «Φορολογική Δήλωση 2017 - Πρακτικός οδηγός συμπλήρωσης για Νομικά Πρόσωπα και Νομικές Οντότητες», με τις επικαιροποιημένες οδηγίες της πρόσφατης έκδοσης του εγχειριδίου των συνηθέστερων ερωτήσεων/απαντήσεων για το έντυπο Ν και του από 8/6/2017 Δελτίου Τύπου της ΑΑΔΕ.

Νόμος	ΦΕΚ	Ημερομηνία ΦΕΚ	Διατάξεις του Νόμου 4172/2013 που τροποποιήθηκαν			
			Άρθρο 52 παρ.3,7,12	Άρθρο 27 παρ.3	Άρθρο 27Α 2,4,9,10	Άρθρο 46
N.4465/2017	A 47	4/4/2017	Άρθρο 52 παρ.3,7,12	Άρθρο 27 παρ.3	Άρθρο 27Α 2,4,9,10	Άρθρο 46
N.4467/2017	A 56	13/4/2017	Άρθρο 67 παρ.3	Άρθρο 68 παρ.3		
N.4472/2017	A 74	19/5/2017	<ul style="list-style-type: none"> Μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος που δεν αφορούν το φορολογικό έτος 2016 Κατάργηση του άρθρου 19 για μείωση φόρο λόγω ιατρικών δαπανών από 1-1-2017 			
N.4474/2017	A 80	7/6/2017	Άρθρο 29 παρ. 3 (ισχύ από 1/1/2016)	Άρθρο 62 παρ. 2,3 (ισχύ από 7/6/2017)		

Μέρος Α΄ Φυσικά Πρόσωπα

1. Μεταβολές στο Ειδικό Καθεστώς Αγροτών (άρθρου 41 ΦΠΑ)

1.1 Σύνοψη τροποποιήσεων άρθρου 41 του Ν 2859/2000

1.1.1 Βασικές ρυθμίσεις με το άρθρο 47 του Ν 4410/2016 για την παραμονή στο ειδικό καθεστώς αγροτών

Με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α΄ 141/03.08.2016), αντικαταστάθηκε το σύνολο του άρθρου 41 του ΦΠΑ με ισχύ από 1/1/2017.

Για τον προσδιορισμό των ορίων που αποτελούν τα κριτήρια παραμονής στο ειδικό καθεστώς αγροτών ή τη μετάταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, ορίσθηκε ότι:

α) για τα ακαθάριστα έσοδα, στο ποσό των 15.000 ευρώ περιλαμβάνεται η αξία όλων των παραδόσεων αγροτικών προϊόντων ίδιας παραγωγής και των παροχών αγροτικών υπηρεσιών προς κάθε πρόσωπο, που πραγματοποιήθηκαν στο προηγούμενο φορολογικό έτος, ενώ

β) για τις επιδοτήσεις, στο ποσό των 5.000 ευρώ περιλαμβάνεται η κάθε είδους επιδότηση που έλαβαν οι αγρότες.

Με την ΠΟΛ 1201/2016 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 47 του Ν 4410/2016, είχε διευκρινισθεί ότι στον προσδιορισμό του ορίου των 5.000 ευρώ από επιδοτήσεις, από 01.01.2017 και εφεξής, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό ποσό επιδοτήσεων ή ενισχύσεων κάθε μορφής που πράγματι καταβλήθηκε στον αγρότη εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους, έστω και αν στο ποσό αυτό περιέχονται και ποσά επιδοτήσεων ή ενισχύσεων που αφορούν άλλα φορολογικά έτη (χρήσεις).

Ακόμη, με τον νόμο 4410/2016 είχε ορισθεί υποχρεωτική υπαγωγή της αγροτικής εκμετάλλευσης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ στις περιπτώσεις που οι αγρότες παράλληλα ασκούν και άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, περιλαμβανομένων των περιπτώσεων που πωλούν τα προϊόντα τους στις λαϊκές αγορές ή από δικό τους κατάστημα ή τα εξάγουν ή τα παραδίδουν ενδοκοινοτικά ή διαχειρίζονται ανανεώσιμες πηγές ενέργειας ή λειτουργούν αγροτουριστικές μονάδες. Επίσης, είχε τροποποιηθεί και η περίοδος παραμονής στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ σε περίπτωση προαιρετικής μετάταξης από το ειδικό καθεστώς αγροτών στο κανονικό καθεστώς. Η υποχρεωτική παραμονή σε αυτό είναι πλέον τριετής αντί πενταετής. Οι συγκεκριμένες ρυθμίσεις δεν έχουν τροποποιηθεί με το Ν 4467/2017 και εξακολουθούν να ισχύουν.

1.1.2 Ανάλυση μεταβολών του άρθρου 41 του ΦΠΑ με βάση το άρθρο 16 του Ν 4467/2017

1.1.2.1 Ποσά επιδοτήσεων που λαμβάνονται υπόψη για την ένταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για το έτος 2017

Με τις διατάξεις παραγράφου 3 του άρθρου 16 του Ν. 4467/2017 (ΦΕΚ Α΄ 56/13.4.2017) επήλθε τροποποίηση των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν 2859/2000 αναφορικά με τα ποσά επιδοτήσεων που λαμβάνονται υπόψη **ειδικά για το φορολογικό έτος 2017**, στον προσδιορισμό του ορίου των πέντε χιλιάδων (5.000). Συγκεκριμένα, αναφέρεται ότι **για το φορολογικό έτος 2017** στον προσδιορισμό **του ορίου των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ** από επιδοτήσεις που έλαβαν οι αγρότες κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος, λαμβάνονται υπόψη τα ποσά των **επιδοτήσεων που αφορούν μόνο το έτος 2016** και όχι τυχόν ποσά αναδρομικών επιδοτήσεων που αφορούν παλαιότερα φορολογικά έτη.

1.1.2.2 Παράταση χρόνου δηλώσεων έναρξης ή μεταβολής υποχρεωτικής ένταξης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ

Με την περίπτωση α΄ της παραγράφου 3 προστέθηκε μεταβατική διάταξη στην παράγραφο 12 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000), σύμφωνα με την οποία, δόθηκε παράταση (έως 12/5/2017) στο χρόνο υποβολής των δηλώσεων έναρξη ή μεταβολής υποχρεωτικής ένταξης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Ειδικότερα αναφέρεται, ειδικά για το φορολογικό έτος 2017 οι δηλώσεις έναρξης και μεταβολών για τους αγρότες που υποχρεωτικά εντάσσονται από 01.01.2017 στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, σύμφωνα με τις παραγράφους 5 και 6 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, υποβάλλονται μέχρι 12.05.2017. Σημειώνεται ότι, η προθεσμία αυτή δεν καταλαμβάνει τις προαιρετικές μετατάξεις αγροτών. Επίσης, δεν καταλαμβάνει τις δηλώσεις ΦΠΑ και τις δηλώσεις αποθεμάτων μετάταξης των αγροτών που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς υποχρεωτικά από 01.01.2017.

1.1.2.3 Πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης έναρξης ή μεταβολών

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1073/2017 ορίσθηκε ότι λόγω της μετάθεσης της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων μετάταξης έως 12/5/2017, πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής που τυχόν είχαν επιβληθεί σε δηλώσεις έναρξης ή μεταβολών για την υποχρεωτική ένταξη αγροτών στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από 01.01.2017, διαγράφονται ή επιστρέφονται, κατά περίπτωση. Προς το σκοπό αυτό, υποβάλλεται από τους δικαιούχους αγρότες αίτημα για τη διαγραφή ή επιστροφή των ανωτέρω προστίμων στη Δ.Ο.Υ.

1.2 Αντικατάσταση της παρ. 2.10.7.7.3 «Επιδοτήσεις. Ποσά που λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του ορίου των 5.000 ευρώ»

Βάσει των παραπάνω τροποποιήσεων, η παράγραφος 2.10.7.7.3 «Επιδοτήσεις. Ποσά που λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του ορίου των 5.000 ευρώ» της σελίδας 172 του Φορολογικού Οδηγού Φυσικών Προσώπων 2017, τροποποιείται ως εξής:

«2.10.7.7.3 Επιδοτήσεις. Ποσά που λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του ορίου των 5.000 ευρώ

Από 1/1/2017 και εφεξής, στον προσδιορισμό του ορίου των 5.000 ευρώ από επιδοτήσεις, προκειμένου να κριθεί η παραμονή ενός αγρότη στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ ή η ένταξή του στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό ποσό επιδοτήσεων ή ενισχύσεων κάθε μορφής που πράγματι καταβλήθηκε στον αγρότη εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους, έστω και αν στο ποσό αυτό περιέχονται και ποσά επιδοτήσεων ή ενισχύσεων που αφορούν άλλα φορολογικά έτη (χρήσεις).

Στο ποσό των επιδοτήσεων, περιλαμβάνεται οποιοδήποτε ποσό επιδότησης ή ενίσχυσης καταβλήθηκε στον αγρότη, όπως πράσινη ενίσχυση, βασική ενίσχυση, ενίσχυση για γεωργούς νεαρής ηλικίας, συνδεδεμένες ενισχύσεις, εξισωτική, ειδική ενίσχυση για το βαμβάκι κ.λ.π.

Επιδοτήσεις επενδύσεων και αποζημιώσεις. Δεν θεωρούνται επιδοτήσεις ή ενισχύσεις και **δεν λαμβάνονται υπόψη** για τον υπολογισμό του ορίου των 5.000 ευρώ, οι κάθε είδους ενισχύσεις από το κράτος για την πραγματοποίηση επενδύσεων, καθώς και οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από τον ΕΛΓΑ.

Ειδική περίπτωση προσδιορισμού επιδοτήσεων για το φορολογικό έτος 2017. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2017, στον προσδιορισμό του ορίου των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ από επιδοτήσεις που έλαβαν οι αγρότες κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος, λαμβάνονται υπόψη τα ποσά των επιδοτήσεων που αφορούν μόνο το έτος 2016.

Παραδείγματα

1. Αγρότης του ειδικού καθεστώτος, πραγματοποίησε το φορολογικό έτος 2017 χονδρικές πωλήσεις αξίας 14.500 ευρώ και παράλληλα πραγματοποίησε λιανικές πωλήσεις (π.χ. από τις παραδόσεις 20 τενεκέδων λαδιού που τους πούλησε πόρτα-πόρτα με έκδοση ειδικού στοιχείου) αξίας 600 ευρώ και έλαβε επιδοτήσεις 3.000 ευρώ. Από την 1.1.2018 θα ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, δεδομένου ότι οι πωλήσεις των αγροτικών προϊόντων του υπερβαίνουν τις 15.000 ευρώ.

2. Αγρότης του ειδικού καθεστώτος πραγματοποίησε το φορολογικό έτος 2016 χονδρικές πωλήσεις αξίας 7.000 ευρώ και παράλληλα πραγματοποίησε λιανικές πωλήσεις από την πώληση οπωροκηπευτικών σε ιδιώτες (με απόδειξη είσπραξης) αξίας 3.000 ευρώ και έλαβε αναδρομικά το έτος 2016 δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης 3.000 ευρώ που αφορούσαν το έτος 2015 και παράλληλα έλαβε δικαιώματα βασικής ενίσχυσης 4.000 ευρώ για το έτος 2016. Ο εν λόγω αγρότης στο φορολογικό έτος 2017 μετά την προσθήκη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 41 του Ν 2859/2000 με την περίπτωση γ της παρ. 3 του άρθρου 16 του Ν.4467/2017 (ΦΕΚ Α΄ 56/13-4-2017), δεν υποχρεούται σε ένταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ (ΠΟΛ 1073/2017).

3. Αγρότης του ειδικού καθεστώτος πραγματοποίησε το φορολογικό έτος 2016 χονδρικές πωλήσεις αξίας 7.000 ευρώ και παροχές αγροτικών του υπηρεσιών (με λήψη εργόσημου) αξίας 3.000 ευρώ και έλαβε επιδοτήσεις 4.000 ευρώ. Ο εν λόγω αγρότης παραμένει στο ειδικό καθεστώς αγροτών από 1.1.2017 (ΠΟΛ 1201/2016).

Ποσά επιδοτήσεων που αφορούν προηγούμενα του 2016 φορολογικά έτη. Δεδομένου ότι οι αγρότες πράγματι δεν γνώριζαν το ακριβές ποσό που δικαιούνταν να λάβουν για κάθε έτος, με την ΠΟΛ 1201/2016 έγινε δεκτό, για λόγους χρηστής

διοίκησης, τα ποσά των επιδοτήσεων που καταβλήθηκαν αναδρομικά στους αγρότες να λαμβάνονται υπόψη, για τον προσδιορισμό του ύψους του ετήσιου ποσού επιδοτήσεων, είτε στο φορολογικό έτος στο οποίο αφορούν οι επιδοτήσεις αυτές, είτε στο φορολογικό έτος που πράγματι εισπράχθηκαν από τον αγρότη κατά ανάλογη εφαρμογή των ανωτέρω. Βέβαια, ειδικά για το φορολογικό έτος 2017 όπως αναφέρθηκε παραπάνω, λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ποσά επιδοτήσεων που αφορούν το έτος 2016.

Μεταβίβαση δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης. Δεδομένου ότι η μεταβίβαση δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης μπορεί να πραγματοποιηθεί σε μεταγενέστερο χρόνο, εάν ο αγρότης έχει αποφασίσει τη μεταβίβασή τους, δεν υποχρεούται να τηρήσει βιβλία στο επόμενο έτος, με την προϋπόθεση ότι η μεταβίβαση αυτή θα πραγματοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας (ΠΟΛ 1024/2014).

Επί μεταβίβασης των δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, η υποχρέωση για τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων καταλαμβάνει τους αγρότες με εναπομείναντα δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης από 5.000 και άνω. Συνεπώς οι λοιποί αγρότες με εναπομείναντα δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης μέχρι 5.000 ευρώ, παραμένουν στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α.. Σημειώνεται ότι όσον αφορά στα πρόσωπα προς τα οποία μεταβιβάζονται τα εν λόγω δικαιώματα, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των δικαιωμάτων που λαμβάνουν εντός της χρήσης για την ένταξή τους σε καθεστώς ΦΠΑ κατά την επόμενη διαχειριστική περίοδο (ΠΟΛ 1055/2014 και 1079/2014).

Παράδειγμα 1

Φυσικό πρόσωπο, που κατά τη χρήση 201X δεν πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα από την αγροτική του εκμετάλλευση και έλαβε για τη χρήση αυτή επιδοτήσεις 6.000 ευρώ, ο οποίος μεταβίβασε, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας τα δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης, τα μισά από τα δικαιώματα αυτά **στα παιδιά του**, από την 1.1.201X+1, δεν υποχρεούται σε τήρηση βιβλίων εσόδων εξόδων και παραμένει στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., δεδομένου ότι τα εναπομείναντα δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης είναι κάτω των 5.000 ευρώ.

Παράδειγμα 2

Αγρότης του ειδικού καθεστώτος, που πραγματοποίησε το 201X ακαθάριστα έσοδα από την αγροτική του εκμετάλλευση 18.000 ευρώ και έλαβε επιδοτήσεις 6.000 ευρώ, ο οποίος μεταβίβασε, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, τα μισά από τα δικαιώματα αυτά στα παιδιά του, από την 1.1.201X+1 εντάσσεται σε τήρηση βιβλίων εσόδων εξόδων, έκδοση στοιχείων και στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., δεδομένου ότι τα ακαθάριστα έσοδά του υπερβαίνουν το όριο των 15.000 ευρώ. Έχει τη δυνατότητα όμως να μην τηρήσει τα βιβλία αυτά, εφόσον δεν ασκεί άλλη δραστηριότητα για την οποία τηρεί βιβλία. Την επόμενη χρονιά, δηλαδή το 201X+2, η ένταξη ή μη σε τήρηση βιβλίων κρίνεται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 201X+1, έτσι εάν αυτά είναι κάτω από 15.000 ευρώ, από την 1.1.201X+2 δεν υποχρεούται σε τήρηση βιβλίων και εντάσσεται στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Παράδειγμα 3

Αγρότης του ειδικού καθεστώτος, που πραγματοποίησε το 201X ακαθάριστα έσοδα από την αγροτική του εκμετάλλευση 16.000 ευρώ και έλαβε επιδοτήσεις 5.500 ευρώ, ο οποίος μεταβίβασε στα παιδιά του, όλη την αγροτική του έκταση μέχρι τέλους του 201X και όλα τα δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, από την 1.1.201X+1, δεν υποχρεούται σε τήρηση βιβλίων εσόδων εξόδων και παραμένει στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Παράδειγμα 4

Αγρότης του ειδικού καθεστώτος, που πραγματοποίησε το 201X ακαθάριστα έσοδα από την αγροτική του εκμετάλλευση 13.000 ευρώ και έλαβε επιδοτήσεις 5.500 ευρώ, ο οποίος μεταβίβασε τα μισά από τα δικαιώματα αυτά στα παιδιά του εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, από την 1.1.201X+1, δεν υποχρεούται σε τήρηση βιβλίων εσόδων εξόδων και παραμένει στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Έκδοση φορολογικού στοιχείου για την είσπραξη επιδοτήσεων. Για την είσπραξη των επιδοτήσεων, άλλων οικονομικών ενισχύσεων, αποζημιώσεων κλπ., δεν εκδίδεται φορολογικό στοιχείο.

Έκδοση στοιχείου για τις επιδοτήσεις του έτους 2014. Για το έτος 2014, οι αγρότες που εντάχθηκαν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., είχαν υποχρέωση για τις εν λόγω εισπράξεις να εκδώσουν αθεώρητο τιμολόγιο, κατά το χρόνο είσπραξης ή της πίστωσης του λογαριασμού τους, εφόσον έλαβαν γνώση της πίστωσης αυτής, το οποίο και καταχωρούσαν στα βιβλία τους και εφόσον επέλεξαν την ενημέρωση του βιβλίου εσόδων –εξόδων (ΠΟΛ 1079/2014).

Στοιχεία για την είσπραξη επιδοτήσεων του έτους 2015 και επόμενα. Από το έτος 2015, μετά την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν.4308/2014), για την είσπραξη αποζημιώσεων, επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, επιστροφών τόκων, εισφορών και λοιπών συναφών εσόδων, δεν προβλέπεται η έκδοση τιμολογίου από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ. Η συναλλαγή δύναται να τεκμηριώνεται από παρα-στατικό που εκδίδει ο χορηγών το σχετικό ποσό ή η τράπεζα που το καταβάλλει π.χ. απόφαση επιχορήγησης, βεβαίωση από τον ΟΠΕ- ΚΕΠΕ που περιλαμβάνει τα στοιχεία του δικαιούχου, το ποσό, την ημερομηνία ή άλλο ανάλογο στοιχείο (ΠΟΛ 1003/2014). Για τα ποσά αυτά όταν απαλλάσσονται του ΦΠΑ και κατά την είσπραξή τους από το δικαιούχο δεν υπάρχει υποχρέωση έκδοσης φορολογικών παραστατικών, δεν υφίσταται υποχρέωση αναγραφής τους στις καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (εγκ. 1132344/2015).

Υποχρεώσεις αγροτών μετά την επαναφορά στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ, η οποία πραγματοποιείται με βάση τις διατάξεις του Ν με το νόμο 4467/2017. Όπως αναφέρθηκε, με την περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Ν 4467/2017 προστέθηκε τελευταίο εδάφιο στην παρ. 1 του άρθρου 41 του ΦΠΑ και ορίσθηκε ειδικά για το φορολογικό έτος 2017 στον προσδιορισμό του ορίου των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ από επιδοτήσεις που έλαβαν οι αγρότες κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος, λαμβάνονται υπόψη τα ποσά των επιδοτήσεων που αφορούν μόνο το έτος 2016. Συνεπώς, οι αγρότες που επέλεξαν την υπαγωγή τους στο ειδικό καθεστώς αγροτών από 01.01.2017, ενώ είχαν ενταχθεί στο κανονικό, πριν την ψήφιση του νόμου 4467/2017, εκτός από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης μεταβολών, έχουν και τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

α) Έκδοση πιστωτικών τιμολογίων. Στην περίπτωση που έχουν πραγματοποιηθεί παραδόσεις αγροτικών προϊόντων με ΦΠΑ, οι αγρότες εκδίδουν πιστωτικά τιμολόγια για την επιστροφή του εισπραχθέντος από αυτούς ΦΠΑ στους αντισυμβαλλομένους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). καθώς και τα αναφερόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1052/4.4.2017, περί έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου για διαφορές που σχετίζονται με ΦΠΑ.

β) Υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ και συναφείς υποχρεώσεις. Στην περίπτωση που υπάρχει υποχρέωση καταβολής τυχόν ποσών ΦΠΑ για πράξεις που πραγματοποιήθηκαν έως τις 12.5.2017 (π.χ. λόγω μη δυνατότητας έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων, ή λόγω πραγματοποίησης λιανικών πωλήσεων ή λόγω πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λοιπών πράξεων για τις οποίες υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών), οι αγρότες έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν τις δηλώσεις ΦΠΑ που περιγράφονται κατωτέρω καθώς και να καταβάλουν τον οφειλόμενο φόρο. Εξυπακούεται ότι οι αγρότες που επανεντάσσονται από 1.1.17 στο ειδικό καθεστώς στερούνται από την ίδια ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών.

Ως καταληκτική προθεσμία για την υποβολή των δηλώσεων και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου **θεωρείται η 30.6.2017.**

Β1. Έκτακτη δήλωση σε περιπτώσεις που δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις ΦΠΑ

Εφόσον υπάρχει υποχρέωση καταβολής τυχόν ποσών ΦΠΑ οι αγρότες έχουν υποχρέωση υποβολής έκτακτης δήλωσης.

Β2. Περιπτώσεις που έχουν υποβληθεί δηλώσεις ΦΠΑ.

ι) Σε περίπτωση που η υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ είναι χρεωστική, ανεξαρτήτως εάν το οφειλόμενο ποσό φόρου έχει καταβληθεί στη φορολογική διοίκηση οι αγρότες έχουν υποχρέωση υποβολής νέας δήλωσης ΦΠΑ για τη μερική ή ολική διαγραφή του οφειλόμενου ποσού, η οποία επέχει θέση τροποποιητικής δήλωσης για τη φορολογική διοίκηση. Κατά το ποσό της διαγραφής η νέα αυτή δήλωση θα έχει πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο συμψηφίζει το χρεωστικό υπόλοιπο της αρχικής δήλωσης.

Για την εν λόγω διαγραφή, καθώς και για την επιστροφή του τυχόν καταβληθέντος στη φορολογική διοίκηση ποσού ΦΠΑ υποβάλλεται έντυπη αίτηση επιστροφής σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1104/2015 και ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται στην Απόφαση αυτή για τις εκπρόθεσμες αιτήσεις επιστροφής (σχετ. το άρθρο 2 αυτής), ανεξαρτήτως εάν η νέα δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν παραπάνω.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση μερικής διαγραφής του οφειλόμενου ποσού υφίσταται υποχρέωση καταβολής του υπόλοιπου ποσού βάσει της ανωτέρω ορισθείσας ημερομηνίας (30.6.2017) και όχι βάσει της ημερομηνίας της αρχικής βεβαίωσης. Ειδικότερα διευκρινίσθηκαν τα εξής:

- Η νέα δήλωση υποβάλλεται σε έντυπη μορφή και ως ημερολογιακή περίοδος αναγράφεται η περίοδος «01.01.2017 έως

01.01.2017» με την προϋπόθεση ότι έχει υποβληθεί η δήλωση μεταβολής.

- Εφόσον με τη νέα δήλωση δεν υφίσταται υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ στην ανωτέρω δήλωση συμπληρώνονται οι εξής κωδικοί: ο κωδικός 403 με το ποσό του χρεωστικού υπολοίπου της αρχικά υποβληθείσας δήλωσης, ο κωδικός 503 καθώς και ο κωδικός 507 με επιλογή ως αιτία επιστροφής τη «μείωση χρεωστ. υπολοίπου».

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 337 μείο*																	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			470			ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			480								
Προσδιορισμός οριστικού ποσού προς καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή																	
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. φορολ. περιόδου			401			Χρεωστικό μέχρι 30€ προηγ. φορολ. περιόδου			483								
Βασιμικό ποσό κωδ.511 προηγ. δήλωσης της ίδιας φορ. περιόδου			403			Ποσό που σας επιστρέφει ή ζητάει την επιστροφή του			505								
Φόρος που έχει δεσμευτεί μέσω κρατιδίων			404														
ΠΟΣΟ για έκπτωση			502			ΠΟΣΟ** προς καταβολή			511								
ΑΠΟΥΜΕΝΟ ΠΟΣΟ για επιστροφή			503			Καταβολή ποσού κωδ. 511 σε 2 δόσεις			523								
ΑΠΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ			507			ΛΗΜΜ. ΠΡΑΞΕΙΣ	1	ΠΑΓΙΑ	2	ΑΝΑΣΤ. ΚΑΤΑΒ.	3	ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΥΝΤΕΛ.	4	ΛΜΗ ΑΠΑ	5	ΜΕΙΣΗ ΠΡΩΤ. ΠΟΣ.	6
ΑΠΟΣΤ. ΣΥΜΜΟΡΦΩΜΟΥ του απομένου προς επιστροφή ποσού με μελλοντικές οφελές			508														

- Εφόσον με τη νέα δήλωση υφίσταται υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ στην δήλωση αυτή συμπληρώνονται οι εξής κωδικοί: κατά περίπτωση οι κωδικοί 301 έως 307 και αντίστοιχα οι κωδικοί 331 έως 336, καθώς και ο κωδικός 403 με το ποσό του χρεωστικού υπολοίπου της αρχικά υποβληθείσας δήλωσης, ο κωδικός 503 και ο κωδικός 507 με επιλογή ως αιτία επιστροφής τη «μείωση χρεωστ. υπολοίπου» μόνο στην περίπτωση που μειώνεται το αρχικά χρεωστικό υπόλοιπο, ή ο κωδικός 511 στην περίπτωση αύξησης του αρχικά χρεωστικού υπολοίπου.

α	ΕΙΔΟΣ φορολογητέας (πυλώνας οφελών, παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤ. & ΓΡΑΦ. ΑΝΕΤΗ	ΕΙΔΟΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΦΟΡΩΝ που αναλογεί
	1. ΕΙΔΟΣ ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΓΡΑΦΕΙΣ ΑΝΕΤΗ (σε Ανεπίτ. Ελλάδα) εκτός από το νησί Αγίου Νικολάου	301	13 331
		302	6 332
		303	24 333
	2. ΕΙΔΟΣ ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΓΡΑΦΕΙΣ ΑΝΕΤΗ (σε νησί Αγίου Νικολάου και στο Ανεπίτ. Ελλάδα) προς το νησί Αγίου Νικολάου	304	9 334
		305	4 335
		306	17 336
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝΤΕΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ	307	ΣΥΝ. ΦΟΡ. 337

ii) Σε περίπτωση που η υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ είναι πιστωτική και έχει αναγραφεί το σύνολο του πιστωτικού υπολοίπου στον κωδικό 502, ή έχει αναγραφεί μέρος ή το σύνολο του πιστωτικού υπολοίπου στον κωδικό 503 και δεν έχει υποβληθεί αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, καθώς και στην περίπτωση που η υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ είναι μηδενική, το αποτέλεσμα αυτών δεν λαμβάνεται υπόψη και το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο δεν μπορεί να ζητηθεί προς επιστροφή.

Στην περίπτωση που υπάρχει υποχρέωση καταβολής τυχόν ποσών ΦΠΑ υποβάλλεται έκτακτη δήλωση σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην περίπτωση β1.

iii) Σε περίπτωση που η υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ είναι πιστωτική, και το πιστωτικό υπόλοιπο αναγράφεται στον κωδικό 503 του εντύπου και έχει υποβληθεί αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, ο αγρότης έχει υποχρέωση να προβεί σε ανάκληση της αίτησης επιστροφής. Εφόσον δεν είναι δυνατή η ανάκληση αυτή (πχ έχει ήδη εκταμιευθεί το ποσό) υφίσταται υποχρέωση υποβολής νέας δήλωσης ΦΠΑ, η οποία υποβάλλεται σε έντυπη μορφή και ως ημερολογιακή περίοδος αναγράφεται η περίοδος «01.01.2017 έως 01.01.2017» με την προϋπόθεση ότι έχει υποβληθεί η δήλωση μεταβολής.

Υποβολή δήλωσης μεταβολών για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Στην περίπτωση που οι αγρότες που υπήχθησαν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από 01.01.2017 έχουν πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, θα πρέπει να δηλώσουν στην ίδια δήλωση μεταβολών για την ένταξή τους στο ειδικό καθεστώς και την πραγματοποίηση των εν λόγω πράξεων. Η δήλωση μεταβολών για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών στην περίπτωση αυτή θεωρείται υποχρεωτικού χαρακτήρα και ισχύει μέχρι την μεταβολή της.

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

α) Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1267/2011 όλα τα στοιχεία των δηλώσεων ΦΠΑ που θα υποβληθούν σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. καταχωρούνται στο σύστημα TAXIS.

β) Για τις δηλώσεις ΦΠΑ που έχουν υποβληθεί, έως την έκδοση της ΠΟΛ 1073/2017, από τους αγρότες που τηρούν απλογραφικά βιβλία η Δ.Ο.Υ. αποστέλλει σχετικό έγγραφο στη Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης για μετάπτωση της φορολογικής περιόδου του πρώτου τριμήνου 2017 σε ημερολογιακή περίοδο «01.01.2017 έως 01.01.2017». Σε κάθε άλλη περίπτωση απευθύνεται στην ίδια ως άνω Διεύθυνση για παροχή σχετικών οδηγιών σε τεχνικής φύσεως θέματα, ενημερώνοντας σχετικά την Δ/ση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας (π.χ. παύση εργασιών αγρότη εντός της φορολογικής περιόδου, υποβολή περισσότερων δηλώσεων για την ίδια φορολογική περίοδο).

2. Τροπολογία για τη φορολογία αγροτών

Με το νόμο 4474/2017 (ΦΕΚ Α΄ 80/07-06-2017) «Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2015/2376 και άλλες διατάξεις», προστέθηκε διάταξη με την οποία αποσαφηνίζεται ο όρος του **συνολικού ετήσιου εισοδήματος** όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 2 του Ν.3874/2010, για τη εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 29 του Ν.4172/2013 από τους ασκούντες αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

Συγκεκριμένα, τροποποιούνται οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013), ως προς τις **προϋποθέσεις εφαρμογής της μείωσης του φόρου για τους ασκούντες αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα**. Ειδικότερα, στο εισόδημα που θα λαμβάνεται υπόψη ως συνολικό (επί του οποίου τουλάχιστον το 50% πρέπει να προέρχεται από αγροτική δραστηριότητα προκειμένου οι κατ' επάγγελμα αγρότες να δικαιούνται τη μείωση) **δεν θα συμπεριλαμβάνονται πλέον:**

- α) η κύρια σύνταξη ΟΓΑ,
- β) οι αμοιβές από παροχή με εργόσημο,
- γ) οι αμοιβές εργαζομένων υπαγόμενων στην ασφάλιση του ΟΓΑ σε τυποποιητήρια, συσκευαστήρια κ.λπ. έως 150 ημερομίσθια ανά έτος και
- δ) οι αμοιβές μελών αγροτικών ή/και γυναικείων συνεταιρισμών, τα οποία απασχολούνται περιστασιακά και υπάγονται στην ασφάλιση του ΟΓΑ.

Ειδικότερα, η υπόψη διάταξη έχει ως εξής:

Αρχική διάταξη	Νέα διάταξη
<p>3. Τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται αυτοτελώς με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15. Ο φόρος που προκύπτει για το εισόδημα από ατομική αγροτική επιχείρηση μειώνεται κατά το ποσό που προβλέπεται στο άρθρο 16.</p> <p>Στην περίπτωση που αποκτάται εισόδημα από μισθούς και συντάξεις μαζί με εισόδημα ατομικής αγροτικής επιχείρησης, η μείωση φόρου υπολογίζεται μία φορά για το σύνολο των εισοδημάτων.</p> <p>Στην περίπτωση που αποκτάται εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή και από ατομική αγροτική επιχείρηση μαζί με εισόδημα από λοιπές κατηγορίες, η μείωση του φόρου θα είναι αυτή που αναλογεί μόνο στο μέρος του εισοδήματος που προέρχεται αποκλειστικά από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή και από ατομική αγροτική επιχείρηση.</p>	<p>3. Τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται αυτοτελώς με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15.</p> <p>Ο φόρος που προκύπτει για το εισόδημα από ατομική αγροτική επιχείρηση μειώνεται κατά το ποσό που προβλέπεται στο άρθρο 16. Στην περίπτωση που αποκτάται εισόδημα από μισθούς και συντάξεις μαζί με εισόδημα ατομικής αγροτικής επιχείρησης, η μείωση φόρου υπολογίζεται μία φορά για το σύνολο των εισοδημάτων.</p> <p>Στην περίπτωση που αποκτάται εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή και από ατομική αγροτική επιχείρηση μαζί με εισόδημα από λοιπές κατηγορίες, η μείωση του φόρου θα είναι αυτή που αναλογεί μόνο στο μέρος του εισοδήματος που προέρχεται αποκλειστικά από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή και από ατομική αγροτική επιχείρηση.</p>
<p>Η μείωση του φόρου της παρούσας παραγράφου για τους ασκούντες αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται μόνο για τους κατ' επάγγελμα αγρότες, όπως αυτοί ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία, εφόσον τουλάχιστον το 50% του εισοδήματός τους προέρχεται από αγροτική δραστηριότητα.</p>	<p>Η μείωση του φόρου της παρούσας παραγράφου για τους ασκούντες αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται μόνο για τους κατ' επάγγελμα αγρότες όπως αυτοί ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία, εφόσον τουλάχιστον το 50% του εισοδήματός τους, προέρχεται από αγροτική δραστηριότητα.</p> <p>Στο εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου δεν περιλαμβάνονται η κύρια σύνταξη από ΟΓΑ, οι αμοιβές από παροχή εργασίας με εργόσημο, οι αμοιβές εργαζομένων υπαγόμενων στην ασφάλιση ΟΓΑ σε τυποποιητήρια, συσκευαστήρια και σε συναφείς χώρους, για έως 150 ημερομίσθια ανά έτος, καθώς και οι αμοιβές μελών αγροτικών ή/και γυναικείων συνεταιρισμών, που απασχολούνται περιστασιακά και υπάγονται στην ασφάλιση ΟΓΑ .</p>

3. Παροχή σε είδος αυτοκινήτων

3.1. Η φορολόγηση ως παροχή σε είδος της παραχώρησης οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα

Με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. από 1-1-2014 καθιερώθηκε γενικός κανόνας για το συνυπολογισμό των παροχών σε είδος που λαμβάνουν εργαζόμενοι ή συγγενικά τους πρόσωπα στο φορολογητέο εισόδημα, αναγνωρίζοντας ότι αποτελούν μισθό σε είδος, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

Περαιτέρω, με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου ορίσθηκε ότι παροχή σε είδος αποτελεί και η αγοραία αξία της παραχώρησης ενός οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους, υπολογιζόμενη ως ποσοστό επί του κόστους του οχήματος που εγγράφεται ως δαπάνη στα τηρούμενα βιβλία και από **1-1-2016** ως ποσοστό επί της λιανικής τιμής προ φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος

3.2. Διαχρονική εξέλιξη της διάταξης φορολόγησης παροχής σε είδος της παραχώρησης οχήματος (παρ. 2 άρθρου 13 Κ.Φ.Ε.)

3.2.1. Παροχή σε είδος της παραχώρησης ΕΙΧ αυτοκινήτου για τα φορολογικά έτη 2014, 2015

Για τα φορολογικά έτη 2014, 2015, παροχή σε είδος αποτελούσε η αγοραία αξία της παραχώρησης ενός οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους, η οποία υπολογιζόταν σε ποσοστό (30%) του κόστους του οχήματος που εγγράφονταν ως δαπάνη στα βιβλία του εργοδότη **με τη μορφή της απόσβεσης** περιλαμβανομένων των **τελών κυκλοφορίας, επισκευών, συντηρήσεων**, καθώς και του σχετικού **χρηματοδοτικού κόστους** που αντιστοιχεί στην **αγορά του οχήματος** ή του **μισθώματος**. Σε περίπτωση που το κόστος είναι μηδενικό, η αγοραία αξία της παραχώρησης ορίζεται σε ποσοστό (30%) της μέσης δαπάνης ή απόσβεσης κατά τα τελευταία (3) έτη.

Με την **ΠΟΛ. 1219/6-10-2014** δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής των ανωτέρω, σύμφωνα με τις οποίες οι λοιπές δαπάνες που αφορούν τα υπόψη οχήματα (καύσιμα, διόδια κλπ) δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της αγοραίας αξίας του παραχωρούμενου εταιρικού οχήματος.

Σε περίπτωση χρήσης εταιρικού οχήματος για χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους (νέα πρόσληψη, αποχώρηση εργαζόμενου λόγω συνταξιοδότησης ή άλλου λόγου, απόλυσης κλπ), η αξία της παροχής υπολογίζεται αναλογικά με το πραγματικό χρονικό διάστημα (μήνες) χρησιμοποιήσεώς της.

Η χρήση εταιρικού οχήματος από εργαζόμενο για διάστημα άνω των 15 ημερολογιακών ημερών θα λαμβάνεται ως μήνας.

Περιπτώσεις παραχώρησης οχήματος που δεν αποτελούν παροχή σε είδος για τα έτη 2014 και 2015

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

β) Αυτοκίνητα test-drive. Αυτοκίνητα δοκιμών (test-drive), που διαθέτουν οι επιχειρήσεις εμπορίας αυτοκινήτων, δεν αποτελούν αντικείμενο των διατάξεων παροχής σε είδος.

γ) για αυτοκίνητα μεταφοράς προσωπικού (π.χ. mini-bus),

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

ε) για αυτοκίνητα τα οποία διαθέτουν οι επιχειρήσεις επισκευής και συντήρησης (service) αυτοκινήτων προσωρινά σε αντικατάσταση των επισκευαζόμενων,

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

Παράδειγμα

Επιχείρηση διαθέτει 4 ιδιόκτητα εταιρικά αυτοκίνητα (πάγια στοιχεία της) προς εξυπηρέτηση των αναγκών των 2 εταίρων της.

Έστω για το πρώτο αυτοκίνητο καταχωρήθηκαν στα βιβλία ετήσιες δαπάνες (αποσβέσεων, τελών, επισκευών και συντηρήσεων) 6.200 ευρώ, για το δεύτερο 6.000 ευρώ, για το τρίτο 5.800 ευρώ και για το τέταρτο 6.400 ευρώ.

Σε όλη τη διάρκεια του 2014 και τα 4 αυτοκίνητα χρησιμοποιούνται οποτεδήποτε και από τους 2 εταίρους.

Συνεπώς, το 30% του κόστους των ανωτέρω, ανέρχεται σε $30\% \times (6.200 + 6.000 + 5.800 + 6.400) = 7.320$ ευρώ.

Στην περίπτωση αυτή προκύπτει εισόδημα από μισθωτή εργασία για τον καθένα από τους 2 εταίρους ίσο με $7.320 / 2 = 3.660$ ευρώ.

Επιμερισμός. Σύμφωνα με το ως άνω παράδειγμα, όταν ένα όχημα παρέχεται σε δύο ή περισσότερα πρόσωπα (εταίρους ή μετόχους), ο επιμερισμός πρέπει να γίνεται ισομερώς και όχι ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής του εταίρου ή μετόχου στην εταιρία.

Ο εκκαθαριστής μισθοδοσίας θα πρέπει να συμπεριλάβει στη βεβαίωση αποδοχών των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία που θα χορηγηθεί σε καθέναν από τους 2 εταίρους για το φορολογικό έτος 2014 και την παροχή αυτή των 3.660 ευρώ.

Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση που τα εν λόγω αυτοκίνητα είναι μισθωμένα.

Οπότε, ο εκκαθαριστής μισθοδοσίας θα πρέπει να επιμερίσει ποσοστό 30% της αγοραίας αξίας των μισθωμένων αυτοκινήτων (μίσθωμα, τέλη κυκλοφορίας και δαπάνες επισκευής και συντήρησης).

Φορείς Γενικής Κυβέρνησης. Η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 13 ν. 4172/2013 δεν καταλαμβάνει τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης.

Δαπάνες διοδίων, καυσίμων. Με το υπ. αρ. 301/9-1-2015 έγγραφο του Κ.Ε. ΜΕ.ΕΠ. διευκρινίσθηκε ότι για τον υπολογισμό των παροχών σε είδος λόγω παραχώρησης εταιρικού οχήματος (αποτίμηση αγοραίας αξίας) σε εργαζόμενο, εταίρο ή μέτοχο, δεν λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες καυσίμων και διοδίων, οι οποίες όμως θα πρέπει να εξετάζονται ως προς την παραγωγικότητά τους και κατ' επέκταση, ως προς την ανάγκη αναμόρφωσής τους ή μη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 22 και 23 του Ν. 4172/2013.

Προσοχή

Δαπάνη που έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ.1219/2014) 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 (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 (ΠΟΛ. 1113/2-6-2015).

3.2.2. Παροχή σε είδος της παραχώρησης ΕΙΧ αυτοκινήτου για τα φορολογικά έτη 2016 και επόμενα

3.2.2.1. Πρώτη τροποποίηση που δεν έτυχε εφαρμογής

Εντός του 2016, η παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν 4172/2013 αντικαταστάθηκε αρχικά με την παρ. 1 του άρθρου 44 του Ν. 4389/2016, και ορίσθηκε ότι για εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα **παροχή σε είδος** αποτελεί η αγορά ή αξία της παραχώρησης ενός οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους, **υπολογίζεται σε ποσοστό (80%) του κόστους του οχήματος που εγγράφεται ως δαπάνη** στα βιβλία του εργοδότη με τη μορφή της απόσβεσης περιλαμβανομένων των τελών κυκλοφορίας, επισκευών, συντηρήσεων καθώς και του σχετικού χρηματοδοτικού κόστους που αντιστοιχεί στην αγορά του οχήματος ή του μισθώματος. Σε περίπτωση που το κόστος είναι μηδενικό, η αγοραία αξία της παραχώρησης ορίζεται σε ποσοστό (80%) της μέσης δαπάνης ή απόσβεσης κατά τα τελευταία (3) έτη.

3.2.2.2. Εφαρμογή μεταγενέστερων διατάξεων παροχής εταιρικού οχήματος βάσει του νόμου 4446/2016.

Τα αναφερόμενα παραπάνω δεν έχουν καμία εφαρμογή για το έτος 2016, καθόσον στη συνέχεια για μία ακόμη φορά η παρ. 2 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 99 του Ν. 4446/2016 και **ορίσθηκε νέος τρόπος υπολογισμού της αξίας της παροχής σε είδος**, ο οποίος υπολογίζεται ως ποσοστό της **Λιανικής Τιμής προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος** που παρέχεται.

Έτσι, ορίζεται πλέον ότι για εισοδήματα που αποκτώνται από 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά, **παροχή σε είδος αποτελεί η αξία της παραχώρησης ενός οχήματος** σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, η οποία **υπολογίζεται ως ποσοστό της Λιανικής Τιμής Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος** ως εξής:

Λιανική Τιμή Προ Φόρων (ΛΤΠΦ)	Ποσοστό αξίας παραχώρησης οχήματος ως παροχή σε είδος επί της ΛΤΠΦ
0 έως 12.000	4%
12.001 έως 17.000	7%
17.001 έως 20.000	14%
20.001 έως 25.000	18%
25.001 και άνω	22%

Η αξία της παραχώρησης υπολογίζεται ως ποσοστό στο σύνολο της ΛΤΠΦ και όχι κλιμακωτά, ξεκινώντας από το πρώτο κλιμάκιο με ΛΤΠΦ οχήματος έως 12.000 ευρώ και καταλήγοντας στην ανώτερη κλίμακα με ΛΤΠΦ άνω των 25.001 ευρώ.

Η παροχή σε είδος υπολογίζεται ανεξάρτητα αν το όχημα ανήκει στην επιχείρηση ή είναι μισθωμένο με οποιονδήποτε τρόπο.

α) Χρονικό διάστημα επί του οποίου υπολογίζεται η αξία παραχώρησης ενός οχήματος

Η αξία της παραχώρησης ενός οχήματος ως παροχή σε είδος, υπολογίζεται για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους.

γ) Χρήση οχήματος για χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους

Σε περίπτωση χρήσης εταιρικού οχήματος για χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους (νέα πρόσληψη, αποχώρηση εργαζόμενου κτλ.), η αξία της παροχής υπολογίζεται αναλογικά με το χρονικό διάστημα (μήνες) χρησιμοποίησής της (ΠΟΛ 1045/2017).

Η διάρκεια χρήσης εταιρικού οχήματος από εργαζόμενο για διάστημα άνω των 15 ημερολογιακών ημερών λογίζεται ως μήνας.

Παράδειγμα

Ένα όχημα έχει ΛΤΠΦ 15.000 ευρώ και παραχωρήθηκε η χρήση του σε έναν υπάλληλο/εταίρο/μέτοχο για 3 μήνες (π.χ. λόγω πρόσληψης μέσα στο έτος), τότε το ποσό της παροχής σε είδος που θα προσμετρηθεί στις αποδοχές του από μισθωτή εργασία σε ετήσια βάση, προσδιορίζεται με βάση την κλίμακα ως εξής:

$15.000 * 7\% = 1.050$ ευρώ και επειδή η χρήση αφορά 3 μήνες είναι $1.050 * 3/12 = 262,50$ ευρώ.

δ) Μη επιμερισμός του ποσοστού της ΛΤΠΦ σε περισσότερα του ενός πρόσωπα

Το ποσοστό της Λιανικής Τιμής προ Φόρων δεν επιμερίζεται σε περισσότερα του ενός πρόσωπα. Συνεπώς, στο ανωτέρω παράδειγμα, αν το ίδιο όχημα είχε παραχωρηθεί ταυτόχρονα σε δύο υπαλλήλους/εταίρους/μετόχους κατά το ίδιο χρονικό διάστημα εντός του έτους, τότε το ποσό των 262,50 ευρώ θα είχε συμπεριληφθεί στις αποδοχές κάθε ενός ξεχωριστά, χωρίς να γίνει επιμερισμός αυτού.

ε) Μείωση αξίας παραχώρησης με βάση την παλαιότητα

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

Έτη	Ποσοστό μείωσης
0-2	0%
3-5	10%
6-9	25%
10 έτη και άνω	50%

Συνεπώς, τα οχήματα με ημερομηνία κυκλοφορίας έως και 2 έτη **πριν από το κρινόμενο έτος** δεν θα έχουν καμία μείωση στο ποσό της παροχής σε είδος.

Αν το έτος κυκλοφορίας είναι το 2014, τότε μέχρι και το φορολογικό έτος 2016 (δηλαδή για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που θα υποβληθούν το 2017) δεν θα υπάρχει μείωση.

Παράδειγμα

Ένα όχημα έχει ΛΤΠΦ 20.000 ευρώ με έτος πρώτης κυκλοφορίας διεθνώς το 2013.

Τότε η αξία της παροχής σε είδος θα είναι $20.000 * 14\% = 2.800$ ευρώ.

Η αξία αυτή μειώνεται κατά 10% (για τρία έτη κυκλοφορίας συμπληρωμένα), δηλαδή η ετήσια παροχή σε είδος θα είναι τελικά 2.520 ευρώ ($2.800 * 10\% = 280$ ευρώ, $2.800 - 280 = 2.520$ ευρώ), η οποία θα προσαυξήσει τις ετήσιες αποδοχές του φορολογικού έτους 2016, για τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβληθεί το 2017.

στ) Παραχώρηση οχημάτων για επαγγελματικούς σκοπούς. Από τις διατάξεις του νόμου εξαιρούνται τα οχήματα που παραχωρούνται αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς και έχουν Λιανική Τιμή Πώλησης προ Φόρων έως 12.000 ευρώ (σχετική ανάλυση παρακάτω).

3.3 Προσδιορισμός της λιανικής τιμής προ φόρων (ΛΤΠΦ)**α) Προσδιορισμός ΛΤΠΦ βάση τιμοκαταλόγων που υποβάλλονται στην αρμόδια Τελωνειακή αρχή**

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

β) Αδυναμία χορήγησης σχετικής βεβαίωσης, ΛΤΠΦ βάση παραστατικών πώλησης

Σε περίπτωση που ο επίσημος αντιπρόσωπος/διανομέας δεν δύναται να χορηγήσει τη σχετική βεβαίωση, η ΛΤΠΦ λαμβάνεται εναλλακτικά από την αναγραφόμενη στα οικεία παραστατικά πώλησης αξία, προ Φ.Π.Α. και τέλους ταξινόμησης, μη συνυπολογιζομένων τυχόν εκπτώσεων που έχουν χορηγηθεί.

3.4 Περιπτώσεις παραχώρησης οχήματος που δεν αποτελούν παροχή σε είδος από 1-1-2016

3.4.1 Επαγγελματική χρήση αυτοκινήτων

Εξαιρούνται και δεν αποτελούν παροχή σε είδος, περιπτώσεις οχημάτων που:

- παραχωρούνται αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς και
- έχουν Λιανική Τιμή προ Φόρων έως 12.000 ευρώ.

Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να συντρέχουν ταυτόχρονα και οι δύο προϋποθέσεις για να ισχύει η εξαίρεση.

Συνεπώς, οχήματα με ΛΤΠΦ έως 12.000 ευρώ, εξαιρούνται από την παροχή σε είδος εφόσον παραχωρούνται αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς.

3.4.2 Πότε η χρήση ενός οχήματος με ΛΤΠΦ έως 12.000 ευρώ, θεωρείται ότι γίνεται για επαγγελματικούς σκοπούς

α) Tools cars. Τα οχήματα, τα οποία παρέχουν οι επιχειρήσεις σε συγκεκριμένους:

- πωλητές,
- τεχνικούς και
- λοιπούς εργαζομένους,

των οποίων η εργασία απαιτεί συχνή μετακίνηση εκτός των εγκαταστάσεων του εργοδότη (tool cars) και χρησιμοποιούνται για την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη, ανεξάρτητα αν τα οχήματα αυτά μπορεί να χρησιμοποιούνται από τον δικαιούχο και εκτός του ωραρίου εργασίας τους.

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

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

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

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

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

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

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

Παράδειγμα

Ένα όχημα με ΛΤΠΦ 15.000 που έχει δοθεί σε πωλητή μιας επιχείρησης θα αποτελεί παροχή σε είδος για το σύνολο της αξίας του (η οποία θα προσδιοριστεί με βάση την κλίμακα ως εξής: $15.000 \cdot 7\% = 1.050$ ευρώ), ενώ ένα όχημα με ΛΤΠΦ 11.999 ευρώ που έχει δοθεί επίσης για επαγγελματικούς σκοπούς, δεν θα αποτελέσει παροχή σε είδος.

Προσοχή

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

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

3.5 Παραδείγματα

Α/Α	Πρόσωπο στο οποίο παραχωρείται η χρήση οχήματος	1η άδεια κυκλοφορίας οχήματος	ΑΤΦ οχήματος	Ποσοστό επί της ΑΤΦ	Αρχική αξία παραχής σε είδος οχήματος	Μείωση αξίας παραχής σε είδος βάσει παλαιότητας οχήματος (σε έτη)	Ποσοστό μείωσης	Φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία	Παρατηρήσεις		
			0,00	12.000,00	4%		0	2	0%		
			12.091,00	17.000,00	7%		3	5	10%		
			17.091,00	29.000,00	14%		6	9	25%		
			20.091,00	25.000,00	18%		10	και άνω	50%		
			25.091,00	και άνω	22%						
1	Πρόσωπα που χρησιμοποιούν οχήματα λόγω της ιδιότητάς τους ως Μέλος Ο.Ε. Ε.Ε. Κ.Α.Π., Διαχειριστής Ο.Ε. Ε.Ε. Κ.Α.Π., Πρόεδρος Δ.Σ., Διευθ. Σύμβουλος Μέτοχου, Μέλος Δ.Σ., Διαχειριστής ΕΠΕ, ΚΕ Κ.Α.Π., Μέλος ΕΠΕ, ΚΕ, Κ.Α.Π.	2014	13.000,00		7%	910,00	2		0%	910,00	Αφορά όχημα με ΑΤΦ άνω των 12.000 ευρώ και επίσης δεν θεωρείται ότι η χρήση του εξυπηρετεί επαγγελματικούς σκοπούς
		2013	13.000,00		7%	910,00	3		10%	819,00	(910,00 - (910,00 * 10%))
		2015	9.000,00		4%	360,00	1		0%	360,00	Αφορά μινι όχημα με ΑΤΦ κάτω των 12.000 ευρώ αλλά δεν θεωρείται ότι η χρήση του εξυπηρετεί επαγγελματικούς σκοπούς
		2012	11.000,00		4%	440,00	4		10%	396,00	Αφορά μινι όχημα με ΑΤΦ κάτω των 12.000 ευρώ αλλά δεν θεωρείται ότι η χρήση του εξυπηρετεί επαγγελματικούς σκοπούς
		2016	30.000,00		22%	6.600,00	0		0%	6.600,00	Αφορά όχημα με ΑΤΦ άνω των 12.000 ευρώ και επίσης δεν θεωρείται ότι η χρήση του εξυπηρετεί επαγγελματικούς σκοπούς
		2014	18.000,00		14%	2.520,00	2		0%	2.520,00	
2	Περισσότερα του ενός από τα ως άνω πρόσωπα που χρησιμοποιούν το ίδιο όχημα (Π.Χ. 2 μέλη Ο.Ε.)	2010	22.000,00		18%	3.960,00	6		25%	2.970,00	ΠΟΛ. 1045/2017 Αν το ίδιο όχημα έχει παραχωρηθεί ταυτόχρονα σε δύο υποκαλλήλους/συνεταίρους κατά το ίδιο χρονικό διάστημα εντός του έτους, τότε το ποσό των 2.970,00 ευρώ θα είχε συμπεριληφθεί στις αποδοχές κάθε ενός ξεχωριστά, χωρίς να γίνει επιμερισμός αυτού
3.	Πρόσωπα που χρησιμοποιούν οχήματα ως εργαζόμενοι Πωλητές, τεχνικοί και λαμπάι εργαζόμενοι, των οποίων η εργασία απαιτεί συχνή μετακίνηση εντός των εγκαταστάσεων του εργοδότη (boat cars) και χρησιμοποιούνται για την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη, ανεξάρτητα αν τα οχήματα αυτά μπορεί να χρησιμοποιούνται από τον δικασύχο και εκτός του ωραρίου εργασίας τους	2015	11.500,00		4%	460,00	0		0%	0,00	Δεν θεωρείται παραχώρηση σε είδος καθόσον πρόκειται για όχημα με ΑΤΦ κάτω των 12.000 ευρώ που χρησιμοποιείται για επαγγελματικούς σκοπούς της επιχείρησης
		2014	19.000,00		14%	2.660,00	0		0%	2.660,00	Θεωρείται παραχώρηση σε είδος καθόσον αφορά όχημα με ΑΤΦ άνω των 12.000 ευρώ, ανεξάρτητα αν χρησιμοποιείται για επαγγελματικούς σκοπούς της επιχείρησης
4.	Πρόσωπα που χρησιμοποιούν οχήματα λόγω της θέσης τους ως εργαζόμενοι (π.χ. σε διευθυντές και επιθεωρητές πωλησεων, τεχνικούς διευθυντές και λαμπάι στελέχη).	2015	11.900,00		4%	476,00	0		0%	476,00	Θεωρείται παραχώρηση σε είδος καθόσον αφορά όχημα με ΑΤΦ άνω των 12.000 ευρώ, το οποίο όμως χρησιμοποιείται από εργαζόμενους λόγω της θέσης τους
		2013	16.000,00		7%	1.120,00	3		10%	1.008,00	Θεωρείται παραχώρηση σε είδος καθόσον έχει ΑΤΦ άνω των 12.000 ευρώ και επιπλέον χρησιμοποιείται από πρόσωπα λόγω της θέσης τους
5.	Τρίτα πρόσωπα, μη εργαζόμενοι που χρησιμοποιούν οχήματα λόγω της προσωπικής σχέσης τους με την επιχείρηση: συγγενείς, φίλοι, εξωτερικοί συνεργάτες, άλλα τρίτα πρόσωπα	2016	11.999,00								Οι περιπτώσεις αυτές δεν θεωρούνται παραχώρηση σε είδος αλλά οι πραγματικές δαπάνες της επιχείρησης που αφορούν τα κίνητρα του οχήματος και περιλαμβανών αποσβέσεις κίνηση επισκευές και συντήρησης, τέλη κυκλοφορίας, καύσιμα, δίδαχα, καθώς και το σχετικό κόστος σε περίπτωση μίσθωσης ή χρησιμοκοινωνικής μίσθωσης κ.λπ. και εξετάζονται ως προς την παραγωγικότητά τους σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22,23 του Κ.Φ.Ε.
		2015	23.000,00								

4. Ιατρικές Δαπάνες

4.1. Μείωση φόρου δαπανών ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης

Με τις διατάξεις του άρθρου 18 του νόμου 4172/2013, προβλέπεται μείωση του φόρου εισοδήματος σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) για τα έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης, εφόσον αυτά υπερβαίνουν το πέντε τοις εκατό (5%) του φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου.

Το ποσό της μείωσης ανεξαρτήτως του ποσού των εξόδων δεν μπορεί να υπερβεί τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ.

Η μείωση φόρου παρέχεται και για τις ιατρικές δαπάνες που πραγματοποιούνται για τα εξαρτώμενα μέλη του φορολογούμενου. Μάλιστα, συνυπολογίζονται για τον προσδιορισμό του ποσού της μείωσης φόρου.

Σύμφωνα με το άρθρο 11 του ίδιου νόμου, ως εξαρτώμενα μέλη θεωρούνται:

α) ο (η) σύζυγος, εφόσον δεν έχει ίδια φορολογητέα εισοδήματα οποιασδήποτε πηγής,

β) τα άγαμα τέκνα, εφόσον:

- είναι ανήλικα έως 18 ετών ή

- είναι ενήλικα έως 25 ετών και φοιτούν σε σχολές ή σχολεία ή ινστιτούτα επαγγελματικής εκπαίδευσης ή κατάρτισης της ημεδαπής ή αλλοδαπής ή

- είναι ενήλικα έως 25 ετών και είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ.) ή υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους,

γ) τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα με ποσοστό νοητικής ή σωματικής αναπηρίας τουλάχιστον 67%, εφόσον είναι άγαμα, διαζευγμένα ή σε χρεία:

- τέκνα του φορολογούμενου,

- αδελφοί και αδελφές των δύο συζύγων.

δ) ανιόντες,

ε) ανήλικα ορφανά από πατέρα και μητέρα που έχουν έως τρίτου βαθμού συγγένεια με το φορολογούμενο ή τον/τη σύζυγο.

Δεν θεωρούνται ως εξαρτώμενα μέλη, τα φυσικά πρόσωπα που αναφέρονται στις παραπάνω περιπτώσεις β', δ' και ε', εάν το ετήσιο φορολογητέο εισόδημά τους υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και εφόσον συνοικούν με τον φορολογούμενο. Επίσης, τα φυσικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' δεν θεωρούνται εξαρτώμενα μέλη, εάν το ετήσιο εισόδημά τους υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ.

Συνεπώς, οι ιατρικές δαπάνες που πραγματοποιεί ο φορολογούμενος για τα εξαρτώμενα μέλη του, δηλαδή, τη σύζυγο όταν δεν έχει φορολογητέο εισόδημα από οποιαδήποτε πηγή, τα τέκνα και τα λοιπά πρόσωπα (γονείς, παππούδες κλπ), συνυπολογίζονται για τον προσδιορισμό του ποσού μείωσης φόρου.

4.2. Μεταφορά της μείωσης από σύζυγο σε σύζυγο

Για τη σύζυγο η οποία έχει φορολογητέα εισοδήματα, η μείωση φόρου λόγω εξόδων ιατρικής, νοσοκομειακής και φαρμακευτικής περίθαλψης που αφορούν την ίδια, αφαιρούνται από το δικό της φόρο που προκύπτει με βάση την κλίμακα. Τυχόν υπόλοιπο που υφίσταται, αν δεν προκύπτει φόρος ή αυτός που προκύπτει είναι μικρότερος από το φόρο μείωσης (ιατρικών δαπανών), δεν μεταφέρεται στο/στη σύζυγο.

Το παράδειγμα της σελίδας 493 του βιβλίου Φορολογική Δήλωση 2017 Πρακτικός Οδηγός Συμπλήρωσης για Φυσικά Πρόσωπα, αντικαθίσταται με τα ακόλουθα παραδείγματα.

Παράδειγμα 1

Έστω φορολογούμενος με εισόδημα φορολογητέο εισόδημα από το οποίο προκύπτει φόρο 850 ευρώ. Η σύζυγος δεν διαθέτει εισόδημα ούτε στοιχεία αντικειμενικών δαπανών.

Οι ιατρικές δαπάνες που πραγματοποίησε ο σύζυγος για τον ίδιο ανήλθαν στο ποσό των 1.500 ευρώ.

Οι ιατρικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τη σύζυγό του ανήλθαν στο ποσό των 5.000 ευρώ.

Ο υπολογισμός του φόρου έχει ως εξής:

	Του συζύγου	Της συζύγου	Φόροι	
			Του συζύγου	Της συζύγου
Φόρος που αναλογεί			850,00	0,00
Μειώσεις από το φόρο, δαπανών ιατρικής, νοσοκομειακής περίθαλψης που αναλογούν στους συζύγους	1.500X10% = 150,00	5000X10%=500,00		
Τελική μείωση φόρου ιατρικής, νοσοκομειακής περίθαλψης			-650,00	0,00
Φόρος για καταβολή			200,00	0,00

Επειδή η σύζυγος δεν έχει φορολογητέα εισοδήματα, ούτε στοιχεία αντικειμενικών δαπανών, το ποσό μείωσης φόρου λόγω ιατρικών δαπανών που αφορούν την ίδια (ποσό 500€), μεταφέρεται στο σύζυγο.

Παράδειγμα 2

Έστω φορολογούμενος με εισόδημα φορολογητέο εισόδημα από το οποίο προκύπτει φόρο 850 ευρώ. Η σύζυγος δεν διαθέτει εισόδημα αλλά διαθέτει στοιχεία αντικειμενικών δαπανών και συγκεκριμένα ένα ΕΙΧ αυτοκίνητο το οποίο κατέχει με αντικειμενική αξία 2.400 ευρώ.

Οι ιατρικές δαπάνες που πραγματοποίησε ο σύζυγος για τον ίδιο ανήλθαν στο ποσό των 1.500 ευρώ.

Οι ιατρικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τη σύζυγό του ανήλθαν στο ποσό των 5.000 ευρώ.

Ο υπολογισμός του φόρου έχει ως εξής:

	Του συζύγου	Της συζύγου	Φόροι	
			Του συζύγου	Της συζύγου
Φόρος που αναλογεί			850,00	0,00
Μειώσεις από το φόρο, δαπανών ιατρικής, νοσοκομειακής περίθαλψης	1.500X10% = 150,00	5000X10%=500,00		
Τελική μείωση φόρου ιατρικής, νοσοκομειακής περίθαλψης			-150	0,00
Φόρος για καταβολή			700,00	0,00

Η μείωση φόρου της συζύγου λόγω ιατρικών δαπανών, δεν μεταφέρεται στο σύζυγο, καθώς προκύπτει για την ίδια αντικειμενική δαπάνη 2.400 ευρώ.

Το αποτέλεσμα θα ήταν το ίδιο αν η σύζυγος διέθετε την πρώτη κατοικία 100 τ.μ. από την οποία θα προέκυπτε αντικειμενική δαπάνη 4.500€.

Παράδειγμα 3

Έστω φορολογούμενος με εισόδημα φορολογητέο εισόδημα από το οποίο προκύπτει φόρο 850 ευρώ.

Η σύζυγος έχει εισόδημα από τόκους καταθέσεων 5,00 ευρώ

Οι ιατρικές δαπάνες που πραγματοποίησε ο σύζυγος για τον ίδιο ανήλθαν στο ποσό των 1.500 ευρώ.

Οι ιατρικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τη σύζυγό του ανήλθαν στο ποσό των 5.000 ευρώ.

Ο υπολογισμός του φόρου έχει ως εξής:

	Του συζύγου	Της συζύγου	Φόροι	
			Του συζύγου	Της συζύγου
Φόρος που αναλογεί			850,00	15,00
Μειώσεις από το φόρο, δαπανών ιατρικής, νοσοκομειακής περίθαλψης	1.500X10% = 150,00	5000X10%=500,00		
Τελική μείωση φόρου ιατρικής, νοσοκομειακής περίθαλψης			-150	15,00
Φόρος για καταβολή			700,00	0,00

Στη σύζυγο, η μείωση φόρου περιορίζεται στο ποσό του φόρου που προκύπτει από τους τόκους. Το υπόλοιπο ποσό 485 (500-15), δεν μεταφέρεται στο σύζυγο.

Δαπάνη για τη συλλογή και τη συντήρηση βλαστοκυττάρων

Με παλαιότερη θέση του, το Υ.Ο είχε κάνει γνωστό ότι η δαπάνη που καταβάλλεται για τη συλλογή και τη συντήρηση βλαστοκυττάρων, μετά από τοκετό δεν εμπίπτει στην έννοια των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης και επομένως, δεν μειώνει το φόρο (εγγ. 1076582/1504/A0012/21.9.2007 και 1002668/11-1-2008).

4.3. Κατάργηση μείωσης φόρου ιατρικών δαπανών από 1/1/2017

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 69 του νόμου 4472/2017 (ΦΕΚ74/19-5-2017), το άρθρο 19 του Ν 4172/2013 καταργείται για ιατρικές και νοσοκομειακές δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1/1/2017. Επομένως, η μείωση του φόρου λόγω των δαπανών ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης δεν ισχύει από το φορολογικό έτος 2017.

5. Φορολογία αξιωματικών και κατώτερου πληρώματος εμπορικού ναυτικού

Το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα που υπηρετεί σε πλοία του εμπορικού ναυτικού υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τους εξής συντελεστές:

	Συντελεστής
Αξιωματικοί πλοίων εμπορικού ναυτικού	15%
Κατώτερο πλήρωμα πλοίων εμπορικού ναυτικού	10%
Ο φόρος που παρακρατείται μειώνεται κατά ποσοστό ενάμισυ τοις εκατό (1,5%) κατά την παρακράτησή του.	

Στο εισόδημα αυτό, διενεργείται παρακράτηση έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Βάσει της εκκαθάρισης που διενεργείται από την αρμόδια υπηρεσία της ΑΑΔΕ, οι μειώσεις φόρου των άρθρων 16 έως 19, δεν εφαρμόζονται στη συγκεκριμένη κατηγορία εισοδήματος. Κατόπιν τούτου, διαγράφεται το σύνολο της αναφοράς για τις μειώσεις φόρου στη σελίδα 83 του βιβλίου Φυσικών Προσώπων.

6. Συνοπτικοί Πίνακες δαπανών που μειώνουν το φόρο ή εκπίπτουν από το εισόδημα

Οι πίνακες των σελίδων 479 έως 483, με τα ποσά που μειώνουν το φόρο ή το φορολογητέο εισόδημα, έχουν ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΑΠΑΝΩΝ (ΜΕ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ) ΠΟΥ ΜΕΙΩΝΟΥΝ ΤΟ ΦΟΡΟ Για όλους τους φορολογούμενους ανεξαρτήτως της κατηγορίας εισοδήματος που αποκτούν και εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις που θέτει το οικείο νομοθετικό πλαίσιο					
Αφορά τον ίδιο το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και κάθε εξαρτώμενο μέλος του:	Ποσό που αφαιρείται από το φόρο	Έκπτωση με τη δήλωση	Κωδικοί δήλωσης Ε1	Νομοθετική διάταξη	Ποιόν αφορά η μείωση
<p>1. Έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης που καταβάλλει ο φορολογούμενος, στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή</p> <p>Ως έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης θεωρούνται οι παρακάτω δαπάνες, κατά το μέρος που δεν καλύπτονται από ασφαλιστικά ταμεία ή/και ασφαλιστικές εταιρείες:</p> <p>α) οι αμοιβές που καταβάλλονται σε ιατρούς και ιατρικά κέντρα, όλων των ειδικοτήτων για ιατρικές επισκέψεις, εξετάσεις και θεραπείες,</p> <p>β) τα έξοδα νοσηλείας που καταβάλλονται σε νοσηλευτικά ιδρύματα ή ιδιωτικές κλινικές, καθώς και οι δαπάνες που καταβάλλονται για διαρκή κάλυψη ιατρικών αναγκών,</p> <p>γ) τα έξοδα για ιατρική και φαρμακευτική περίθαλψη γενικά,</p> <p>δ) οι αμοιβές που καταβάλλονται σε νοσηλευτές για την παροχή υπηρεσιών σε ασθενή κατά τη νοσηλεία του σε νοσοκομείο ή κλινική ή κατ'οίκον,</p> <p>ε) η δαπάνη για την αντικατάσταση μελών του σώματος με τεχνητά μέλη, καθώς και η δαπάνη για την αγορά ή τοποθέτηση στο σώμα του ασθενούς οργάνων, τα οποία είναι αναγκαία για τη φυσιολογική λειτουργία του ανθρώπινου οργανισμού</p> <p>στ) τα έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης των τέκνων με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον (40%) βάσει γνωμάτευσης του ΚΕ.Π.Α. ή της Α.Σ.Υ.Ε., εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημα των τέκνων δεν υπερβαίνει το ποσό των (6.000) €,</p> <p>ζ) η δαπάνη για δίδακτρα ή τροφεία σε ειδικές για την πάθησή τους σχολές ή σε ειδικά ιδρύματα ή οργανισμούς που καταβάλλονται για τέκνα με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον (40%) βάσει γνωμάτευσης του ΚΕ.Π.Α. ή της Α.Σ.Υ.Ε., εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημα των τέκνων δεν υπερβαίνει το ποσό των (6.000) € και</p> <p>η) ποσό ίσο με το (50%) της δαπάνης που καταβάλλεται σε επιχειρήσεις περίθαλψης ηλικιωμένων.</p> <p>Οι ιατρικές δαπάνες που πραγματοποιούνται για τα εξαρτώμενα μέλη του φορολογούμενου συνυπολογίζονται για τον προσδιορισμό του ποσού της μείωσης φόρου</p>	<p>Το 10% του ετήσιου ποσού των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης, εφόσον τα έξοδα αυτά υπερβαίνουν το 5% του συνολικού εισοδήματος και μέχρι 3.000 € ανώτερο ποσό μείωσης φόρου.</p>	<p>Αρχική ή τροποποιητική δήλωση εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη</p>	<p>051-052</p>	<p>άρθρο 18 Ν. 4172/2013 ΚΦΕ</p>	<p>Οι ιατρικές, νοσοκομειακές εν γένει δαπάνες που πραγματοποιούνται για τα εξαρτώμενα μέλη του φορολογούμενου συνυπολογίζονται για τον προσδιορισμό του ποσού της μείωσης φόρου.</p> <p>Αν η σύζυγος διαθέτει εισόδημα, η μείωση αφορά την ίδια και δεν μεταφέρεται τυχόν υπόλοιπο μείωσης στον σύζυγο.</p>

<p>2. Δωρεές χρηματικών ποσών, προς : α) Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, το Εθνικό Ταμείο Κοινωνικής Συνοχής, οι ιεροί ναοί, οι ιερές μονές του Αγίου Όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, η Ιερά Μονή Σινά, η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας, τα δημοτικά νοσοκομεία και τα νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό,</p> <p>β) Τα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες (οι δύο προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά), τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, οι ερευνητικοί και τεχνολογικοί φορείς που διέπονται από το Ν.1514/1985 και τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.</p> <p>Οι Ιερές Μονές που εδρεύουν στην Ελλάδα αποτελούν νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που επιδιώκουν θρησκευτικούς σκοπούς</p> <p>γ) Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς. Πολιτιστικοί σκοποί είναι, ιδίως, η καλλιέργεια, προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής και των τεχνών γενικότερα, καθώς και η ίδρυση, επέκταση και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνολογικών και λαογραφικών.</p> <p>δ) Δωρεές ιατρικών μηχανημάτων και ασθενοφόρων αυτοκινήτων που μεταβιβάζονται, λόγω δωρεάς, στα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.</p> <p>ε) Για δωρεές υπέρ αντίστοιχων κρατικών φορέων, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με έδρα άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ.</p>	<p>- Το 10% της συνολικής δαπάνης δωρεών για κάθε σύζυγο με περιορισμό της δαπάνης στο (5%) του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος.</p> <p>- Η μείωση διενεργείται εφόσον τα ποσά των δωρεών υπερβαίνουν συνολικά τα (100) ευρώ.</p> <p>- Τα χρηματικά ποσά αυτών των δωρεών δεν πρέπει να έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη του παρόντος</p> <p>- Τα ποσά των δωρεών αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το φόρο, εφόσον κατατίθενται σε ειδικούς για το σκοπό αυτό λογαριασμούς (στους οποίους δε θα πρέπει να γίνονται καταθέσεις άλλου είδους) τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα σε κράτος μέλος της Ε.Ε ή του Ε.Ο.Χ.</p>	<p>Αρχική, τροποποιητική δήλωση, εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη</p>	<p>059-060</p>	<p>Άρθρο 19 Ν. 4172/2013, ΚΦΕ</p>	<p>Το πρόσωπο που αφορά η δαπάνη</p>
<p>3. Δωρεές χρηματικών ποσών στο «Λογαριασμό Αλληλεγγύης για την απόσβεση του Δημοσίου Χρέους» ΚΑ 26132462</p>	<p>Το 20% της συνολικής δαπάνης ή το 20% του ποσού της δωρεάς εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν πρόκειται για επιχειρήσεις</p>	<p>Αρχική, τροποποιητική δήλωση, εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη</p>	<p>075-076</p>	<p>Άρθρο 74 Ν. 3842/2010</p>	<p>Το πρόσωπο που αφορά</p>

<p>4. Για τον ίδιο το φορολογούμενο και για καθένα από τα εξαρτώμενα μέλη του, εφόσον ο ίδιος ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του είναι:</p> <p>α) πρόσωπα με τουλάχιστον (67%) αναπηρία βάσει γνωμάτευσης του Κέντρου Πιστοποίησης Αναπηρίας (ΚΕ.Π.Α.) ή της Ανώτατης του Στρατού Υγειονομικής Υπηρεσίας (Α.Σ.Υ.Ε.) για την πιστοποίηση αναπηρίας. Δεν λαμβάνεται υπόψη επαγγελματική ή ασφαλιστική αναπηρία,</p> <p>β) ανάπηροι αξιωματικοί και οπλίτες, οι οποίοι έχουν αποστρατευτεί ή/και αξιωματικοί, οι οποίοι υπέστησαν τραύμα ή νόσημα που επήλθε λόγω κακουχιών σε πολεμική περίοδο,</p> <p>γ) θύματα πολέμου ή τρομοκρατικών ενεργειών που δικαιούνται να λαμβάνουν σύνταξη από πολεμική αιτία, συμπεριλαμβανομένων μελών των οικογενειών αξιωματικών και οπλιτών που απεβίωσαν κατά την εκτέλεση διατεταγμένης υπηρεσίας, τα οποία δικαιούνται να λαμβάνουν σύνταξη από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.</p> <p>δ) πρόσωπα που δικαιούνται σύνταξη από το δημόσιο ταμείο ως ανάπηροι ή θύματα εθνικής αντίστασης ή εμφυλίου πολέμου.</p>	<p>Μείωση φόρου (200) € για τον ίδιο και κάθε εξαρτώμενο μέλος του</p>	<p>Αρχική, τροποποιητική δήλωση εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη</p>	<p>Σημειώνονται οι κωδικοί 001-002, 005-006 του πίνακα 3 «Μείωση φόρου λόγω αναπηρίας»</p>	<p>Άρθρο 17 Ν. 4172/2013 Κ.Φ.Ε.</p>	<p>Άρθρο 17 Ν. 4172/2013 Κ.Φ.Ε. - Το πρόσωπο που αφορά και τα εξαρτώμενα μέλη του. - Για τη σύζυγο, η οποία έχει εισόδημα, οι μειώσεις αφαιρούνται από τον τυχόν δικό της φόρο που προκύπτει με βάση την κλίμακα.</p>
<p>5. Έκπτωση από το φόρο ποσού ίσου με το διπλάσιο του μισθώματος στην περιοχή «Γεράνι», η οποία ορίζεται από τις οδούς Πειραιώς, Επικούρου, Ευρυπίδου, Αθηνάς του Ιστορικού Κέντρου της Αθήνας</p> <p>Αφορά Επιχειρήσεις τριτογενούς τομέα</p>	<p>Μείωση φόρου επισίως σε ποσό ίσο με το διπλάσιο του μισθώματος που καταβάλλεται για τη χρήση του ακινήτου.</p> <p>Ισχύς. Για μία πενταετία</p>	<p>Αρχική ή τροποποιητική</p>	<p>077-078</p>	<p>παρ Β2 άρθρου 43 ν. 4030/2011</p>	<p>Αφορά τους μισθωτές, επιχειρήσεις τριτογενούς τομέα (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο Δ΄ του άρθρου 43 του Ν4030/2011) που εγκαθίστανται σε κτίρια στην περιοχή σχετική περιοχή. Εξαιρούνται ακίνητα χρήσεων εστιατορίων, αναψυκτηρίων, κέντρων διασκέδαστων αναψυχής, χώρων συναθροίσεων κοινού και καταστημάτων παροχής προσωπικών υπηρεσιών. Σε περίπτωση αλλαγής χρήσης και εφόσον η νέα χρήση δεν περιλαμβάνεται στις επιδοτούμενες, παύει η απόδοση του κινήτρου προς τον δικαιούχο.</p>

<p>6. Έκπτωση από το φόρο ποσού ίσου με το διπλάσιο του μισθώματος στην περιοχή «Μεταξουργείο του Ιστορικού Κέντρου της Αθήνας». Αφορά Επιχειρήσεις τριτογενούς τομέα</p>	<p>Μείωση φόρου επισίως σε ποσό ίσο με το διπλάσιο του μισθώματος που καταβάλλεται για τη χρήση του ακινήτου. Ισχύς. Για μία πενταετία</p>	<p>Αρχική ή τροποποιητική</p>	<p>077-078</p>	<p>παρ Β2 άρθρου 44 ν. 4030/2011</p>	<p>Αφορά τους μισθωτές, επιχειρήσεις τριτογενούς τομέα (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο Δ' του άρθρου 43 του Ν4030/2011) που εγκαθίστανται σε κτίρια στην περιοχή σχετική περιοχή. Εξαιρούνται ακίνητα με χρήσεις εστιατορίων, αναψυκτηρίων, κέντρων διασκέδαστων, αναψυχής, χώρων συναθροίσεων κοινού και καταστημάτων παροχής προσωπικών υπηρεσιών. Σε περίπτωση αλλαγής χρήσης και εφόσον η νέα χρήση δεν περιλαμβάνεται στις επιδοτούμενες, παύει η απόδοση του κινήτρου προς τον δικαιούχο.</p>
---	---	-------------------------------	----------------	--------------------------------------	--

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΑΠΑΝΩΝ (ΜΕ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ) ΠΟΥ ΜΕΙΩΝΟΥΝ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Για όλους τους φορολογούμενους ανεξαρτήτως της κατηγορίας εισοδήματος που αποκτούν και εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις που θέτει το οικείο νομοθετικό πλαίσιο

Αφορά τον ίδιο το φορολογούμενο, τη σύζυγό του κάθε εξαρτώμενο μέλος του:	Ποσό που εκπίπτει	Έκπτωση με τη δήλωση	Κωδικοί δήλωσης Ε1	Νομοθετική διάταξη	Ποιον αφορά η μείωση
<p>1. Πολιτιστικές χορηγίες Ν. 3525/2007 Το χρηματικό ποσό ή η αξία της παροχής μετά από χρηματική αποτίμηση αυτής από ειδική εκτιμητική επιτροπή, που προσφέρεται ως πολιτιστική χορηγία, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 3525/2007.</p>	<p>Εκπίπτει εξ ολοκλήρου από το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου ή τα ακαθάριστα εισοδήματα της επιχείρησης που προσέφεραν τη χορηγία. Το αφαιρούμενο συνολικό ποσό δεν μπορεί να υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού φορολογούμενου εισοδήματος ή των καθαρών κερδών που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης που προσέφερε τη χορηγία.</p>	<p>Αρχική, τροποποιητική</p>	<p>061-062</p>	<p>Άρθρο 12 Ν. 3525/2007 όπως τροποποιήθηκε με άρθρο 18 ν. 4223/2013</p>	<p>Το πρόσωπο που πραγματοποίησε τη δαπάνη</p>

<p>2. Επένδυση για κινηματογραφικές ταινίες Κάθε φυσικό πρόσωπο που υπάγεται σε φορολογική υποχρέωση στην Ελλάδα και επενδύει στην παραγωγή κινηματογραφικού έργου μεγάλου μήκους με προορισμό την προβολή σε κινηματογραφική αίθουσα</p>	<p>Απαλλάσσεται από το φόρο που του αναλογεί για ποσό ίσο με: α) το 40% του ποσού που επένδυσε, εφόσον το φυσικό δεν δραστηριοποιείται επαγγελματικά στον οπτικοακουστικό τομέα, δεν είναι μέτοχος Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή μέλος Ο.Ε., Ε.Ε. ή κοινοπραξίας που δραστηριοποιείται στον οπτικοακουστικό τομέα β) το 20% του ποσού που επένδυσε, εφόσον το φυσικό ή νομικό πρόσωπο δραστηριοποιείται επαγγελματικά στον οπτικοακουστικό τομέα, ή είναι μέτοχος Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή μέλος Ο.Ε., Ε.Ε. ή κοινοπραξίας που δραστηριοποιείται στον οπτικοακουστικό τομέα γ) Σε κάθε περίπτωση το συνολικό ποσό της επένδυσης στην παραγωγή κινηματογραφικών έργων δεν μπορεί να υπερβαίνει το 20% του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος.</p>	<p>Αρχική, τροποποιητική Εμπρόθεσμη δήλωση</p>	<p>663-664 Και 033-035 Και 034-036</p>	<p>παρ 9, 10, 11, 12, 13 άρθρου 73 Ν. 3842/2010</p>	<p>Το πρόσωπο που πραγματοποίησε τη δαπάνη</p>
<p>3. Ποσό δαπάνης που καταβάλλεται για την ιδιωτική χρηματοδότηση πολιτικού κόμματος ή συνασπισμού κομμάτων ή υποψηφίων Βουλής Ελλήνων ή Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου</p>	<p>α. Ανώτατο ποσό χρηματοδότησης κομμάτων και συνασπισμού κομμάτων. Το ποσό αυτό εκπίπτει ολόκληρο από το φορολογητέο εισόδημα του χρηματοδότη, για χρηματοδότηση έως 20.000 ευρώ κατ' έτος από το ίδιο πρόσωπο/ χρηματοδότη για τα πολιτικά κόμματα και τους συνασπισμούς κομμάτων. Το όριο αυτό δεν ισχύει για τα ποσά της αποζημίωσης βουλευτών και ευρωβουλευτών και των συντάξεων βουλευτών και ευρωβουλευτών που διατίθενται στα κόμματα ή σε συνασπισμούς κομμάτων. β. Ανώτατο όριο χρηματοδότησης σε βουλευτές. Για τους υποψήφιους και αιρετούς βουλευτές της Βουλής των Ελλήνων και του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου το ποσό αυτό δεν πρέπει να υπερβαίνει τα 5.000 ευρώ από το ίδιο πρόσωπο/χρηματοδότη κατ' έτος.</p>	<p>Αρχική, τροποποιητική</p>	<p>055-056 για χρηματοδότηση κομμάτων Και 057-058 για χρηματοδότηση υποψηφίων Βουλευτών. Και κωδικός 011-012 του πίνακα 2 για τα ποσά της αποζημίωσης βουλευτών και ευρωβουλευτών και των συντάξεων βουλευτών και ευρωβουλευτών που διατίθενται στα κόμματα ή σε συνασπισμούς κομμάτων.</p>	<p>(άρθρο 7 Ν. 4304/2014 και ΠΟΛ. 1034/2017)</p>	<p>Το πρόσωπο που πραγματοποίησε τη χρηματοδότηση</p>

7. Καθιέρωση ως καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος η 30η Ιουνίου του επόμενου έτους.

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 16 του Ν.4467/2017, αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 67 και καθιερώθηκε πλέον ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των φορολογικών ετών 2016 και επομένων, η 30η Ιουνίου του αμέσως επόμενου κάθε φορά φορολογικού έτους.

Μέρος Β΄ Φορολογία Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων

8. Προθεσμία καταβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων

8.1 Προθεσμία καταβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

Για τα εισοδήματα που αποκτούνται από την 1/1/2016 και μετά, ο φόρος που προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καταβάλλεται σε έξι (6), κατ' ανώτατο όριο, ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης και οι υπόλοιπες πέντε (5) μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των πέντε (5) επόμενων, μηνών (ΠΟΛ 1071/2017).

Παραδείγματα

α) Για νομικό πρόσωπο/ νομική οντότητα με φορολογικό έτος 1.01.2016 - 31.12.2016, ο φόρος που θα προκύψει από την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης καταβάλλεται ως εξής:

Δόση	Ημερομηνία	Παρατηρήσεις
1η Δόση	31/7/2017	Για δηλώσεις με καταληκτική ημερομηνία υποβολής 30η Ιουνίου
2η Δόση	31/8/2017	
3η Δόση	29/9/2017	Τελευταία εργάσιμη του μηνός Σεπτεμβρίου
4η Δόση	31/10/2017	
5η Δόση	30/11/2017	
6η Δόση	29/12/2017	Τελευταία εργάσιμη του μηνός Δεκεμβρίου

β) Για νομικό πρόσωπο/ νομική οντότητα με φορολογικό έτος 1.07.2016 - 30.06.2017, που υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος στις 2.01.2018 (καθόσον 31 Δεκεμβρίου συμπίπτει με αργία), η καταβολή του φόρου γίνεται ως εξής:

Δόση	Ημερομηνία	Παρατηρήσεις
1η Δόση	31/1/2018	Η (1η) καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης, όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 68 του Ν.4172/2013 (31.12.2017), ήτοι, μέχρι τις 31.01.2018,
2η Δόση	28/2/2018	
3η Δόση	30.03.2018	
4η Δόση	30.04.2018	
5η Δόση	31.05.2018	
6η Δόση	29.06.2018	

8.2 Προθεσμία καταβολής φόρου για Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που έχουν λυθεί ή έχουν τεθεί σε εκκαθάριση

Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν λυθεί ή έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση η καταβολή του φόρου γίνεται εφάπαξ και όχι αργότερα από την επόμενη εργάσιμη ημέρα από την υποβολή της δήλωσης.

Παράδειγμα

Ημεδαπή Α.Ε. με φορολογικό έτος που λήγει στις 31.12.2016 έχει τεθεί σε εκκαθάριση στις 14.05.2017. Έστω ότι εκκαθάριση θα διαρκέσει μέχρι τις 20.02.2019.

Η εταιρία, θα πρέπει να καταβάλει το φόρο εφάπαξ για τα εισοδήματα του έτους από 14.05.2017 έως 13.05.2018. Η δήλωση υποβάλλεται έως 13/6/2018 και ο φόρος καταβάλλεται εφάπαξ όχι αργότερα από την 14/6/2018. Για τα εισοδήματα της ολοκλήρης της περιόδου εκκαθάρισης, η δήλωση υποβάλλεται μέχρι την 20/3/2019 και ο φόρος καταβάλλεται το αργότερο μέχρι την 21/3/2019.

9. Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα – Σχολικές επιτροπές

Με την παρ.1 του άρθρου 61 του Ν.4465/2017 (ΦΕΚ Α΄ 47/04-04-2017), η οποία ισχύει από 1/1/2016, στα απαλλασσόμενα του φόρου εισοδήματος νομικά πρόσωπα, περιλαμβάνονται πλέον οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης.

Επομένως, οι αναφορές στις παραγράφους:

- «3.3.4.41. Εκμίσθωση κυλικείων σε χώρους δημοσίων σχολείων από σχολικές επιτροπές» σελίδα 43,
- «4.3.7 Σχολικές επιτροπές και σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων από εκμίσθωση σχολικών κυλικείων», σελίδα 102,
- «6.8.5 Εισόδημα που αποκτούν οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες των μειονοτικών σχολείων από την εκμίσθωση κυλικείων ή ιδιόκτητων ακινήτων», σελίδα 268,
- Σελίδα 339, 340 και 342, του Βιβλίου Φορολογική Δήλωση Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων 2017, στα σημεία που αναφέρονται στη φορολογία των σχολικών επιτροπών και σχολικών εφορειών μειονοτικών σχολείων, παύουν να ισχύουν.

10. Τροποποιήσεις στη φορολογία νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με τον νόμο 4465/2017 (ΦΕΚ Α΄ 47/4-4-2017)

10.1 Τροποποιήσεις άρθρων 27 και 27Α του Ν. 4172/2013 (γενική αναφορά)

Με την παρ. 1 του άρθρου 43 του Ν.4465/2017 και την παράγραφο παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, αντικαταστάθηκαν η παράγραφος 3 του άρθρου 27 και η παρ. 2 του άρθρου 27Α του Ν. 4172/2013 αντίστοιχα, με ισχύ από 1/1/2016, προκειμένου να ρυθμιστεί ο χειρισμός της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης που έχει ήδη αναγνωρισθεί (και μπορεί υπό προϋποθέσεις να μετατραπεί σε οριστική και εκκαθαρισμένη απαίτηση) από τα πιστωτικά ιδρύματα και τις οντότητες που εποπτεύονται από την Τράπεζα της Ελλάδος, ή κατά περίπτωση, τον Ενιαίο Εποπτικό Μηχανισμό, με τρόπο συμβατό προς τις διαγραφές και αναδιρθρώσεις δανείων οφειλετών τους. Με τη ρύθμιση αυτή διασφαλίζεται ότι οι διαγραφές και αναδιρθρώσεις δανείων δεν θα οδηγήσουν σε απώλεια εποπτικών κεφαλαίων και επιτρέπεται η επίτευξη των θερμοθετημένων στόχων ανά πιστωτικό ίδρυμα για μείωση των μη εξυπηρετούμενων δανείων.

10.2 Τροποποίηση της παραγράφου 3 του άρθρου 27 του Ν. 4172/2013

Ειδικότερα, με την νέα παρ. 3 του άρθρου 27, δίνεται η δυνατότητα 20ετούς απόσβεσης των ζημιών (αντί δεκαπενταετούς) που εγγράφουν τα ως άνω νομικά πρόσωπα σε περιπτώσεις που αυτές οφείλονται σε διαγραφές οφειλών από τον ισολογισμό τους είτε λόγω διακανονισμού ή αναδιάρθρωσης του δανείου συμβατικά, δικαστικά ή εξωδικαστικά είτε λόγω μεταβίβασης του δανείου σε εταιρείες απόκτησης δανείων ή τιτλοποίησης ή σε πιστωτικά ιδρύματα και χρηματοδοτικά ιδρύματα ή σε άλλες εταιρείες ή νομικές οντότητες εφόσον στις περιπτώσεις αυτές τη διαχείριση πραγματοποιεί εταιρεία διαχείρισης απαιτήσεων. Το φορολογικό όφελος της 20ετούς απόσβεσης δίδεται μόνο στις πραγματοποιηθείσες ζημιές. Σε περίπτωση που πραγματοποιείται λογιστική διαγραφή του δανείου ενώ ακόμη δεν έχουν πραγματοποιηθεί τα γεγονότα της οριστικής διαγραφής χρέους ή της μεταβίβασης του δανείου, το φορολογικό αποτέλεσμα του έτους της λογιστικής διαγραφής δεν επηρεάζεται. Όταν επέλθουν τα γεγονότα αυτά, το ποσό που είχε λογιστικά διαγραφεί θα μετατραπεί σε χρεωστική διαφορά και θα αποσβεστεί στην προβλεπόμενη 20ετή περίοδο.

10.2.1 Κείμενο τροποποιημένης διάταξης (παρ. 3 του άρθρου 27 του Ν 4172/2013)

Το κείμενο της τροποποιημένης διάταξης έχει ως εξής: «3. α. Η χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου η οποία προκύπτει για τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 5, 6 και 7 του άρθρου 26 του παρόντος και τα οποία εποπτεύονται από την Τράπεζα της Ελλάδος ή, κατά περίπτωση, τον Ενιαίο Εποπτικό Μηχανισμό, από:

- αα) τη διαγραφή χρεών οφειλετών τους,
- i) κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 61 του Ν. 4307/2014 (Α' 246),
- ii) κατά τις διατάξεις του ν. 3869/2010 (Α' 130),
- iii) ή ως αποτέλεσμα οριστικής διαγραφής ή συμφωνίας ρύθμισης χρεών των οφειλετών δανείων ή πιστώσεων,

ββ) τη μεταβίβαση, δηλαδή την πώληση ή την εισφορά δανείων ή πιστώσεων κατά τις διατάξεις του ν. 4354/2015 (Α' 176) ή του ν. 3156/2003 (Α' 157) ή τη μεταβίβασή τους σε χρηματοδοτικό ή πιστωτικό ίδρυμα ή σε άλλη εταιρεία ή νομική οντότητα εφόσον τη διαχειρίσει τους πραγματοποιεί πιστωτικό ίδρυμα κατά τις διατάξεις του ν. 4261/2014 (Α' 107) ή Εταιρεία Διαχείρισης Απαιτήσεων από Δάνεια και Πιστώσεις του ν. 4354/2015,

εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά τους σε είκοσι (20) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκε η διαγραφή του χρέους ή η μεταβίβαση του δανείου ή της πίστωσης, αντιστοίχως. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η χρεωστική διαφορά ισούται με το συνολικό ποσό της διαγραφής μείον τους μη εγγεγραμμένους τόκους, οι οποίοι και δεν εγγράφονται ή, αντιστοίχως, με το ποσό της ζημίας στην περίπτωση μεταβίβασης δανείων ή πιστώσεων.

β. Τυχόν λογιστικές διαγραφές δανείων ή πιστώσεων των νομικών προσώπων των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 26, οι οποίες αφορούν διαγραφές χρέους ή μεταβιβάσεις κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α', που δεν έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος του εκάστοτε φορολογικού έτους της λογιστικής διαγραφής, δεν επηρεάζουν το φορολογικό αποτέλεσμα του έτους αυτού έως την επέλευση των γεγονότων της περίπτωσης α', οπότε και μετατρέπονται σε χρεωστικές διαφορές, εφαρμοζομένης της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου.

γ. Το συνολικό ποσό της ανωτέρω χρεωστικής διαφοράς της περίπτωσης α', καθώς και της προσωρινής διαφοράς της περίπτωσης β' της παρούσας παραγράφου δεν θα υπερβαίνει το ποσό των αναφερομένων στην περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 27Α, συσσωρευμένων προβλέψεων και λοιπών εν γένει ζημιών λόγω πιστωτικού κινδύνου, οι οποίες έχουν λογιστεί έως τις 30 Ιουνίου 2015. Η απόσβεση της ανωτέρω χρεωστικής διαφοράς καταχωρείται σε χρέωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης. Σε περίπτωση που τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα έχουν σχηματίσει και εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά τους, για το χρέος που διαγράφεται ή μεταβιβάζεται, πρόσθετη ειδική πρόβλεψη, η εν λόγω πρόβλεψη αντιλογίζεται σε πίστωση των αποτελεσμάτων του φορολογικού έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η διαγραφή ή η μεταβίβαση του δανείου ή της πίστωσης και αποτελεί για αυτά φορολογητέο κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται από 1.1.2016».

10.2.2 Συμπλήρωση κωδικών στο έντυπο Ν

Οι υπόψη επιχειρήσεις, συμπληρώνουν τον κωδικό 457. Στον σχετικό κωδικό θα δηλωθούν το τρέχον φορολογικό έτος και 19/20 της προκύπτουσας διαφοράς, προκειμένου να μπορέσει να εκπεσθεί το 1/20.

Για τα επόμενα φορολογικά έτη, το σχετικό ποσό θα αναγράφεται μόνο στον κωδικό **473** προκειμένου να εκπίπτει κατ' έτος από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης το 1/20 της προκύπτουσας χρεωστικής διαφοράς.

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

Με την ΠΟΛ 1047/2017 διευκρινίσθηκε ότι, σε περίπτωση που τα υπόψη νομικά πρόσωπα εφαρμόσουν για το τρέχον φορολογικό έτος τις διατάξεις του άρθρου 27Α του Ν.4172/2013, θα καταχωρήσουν στον κωδικό **995** το ποσό της φορολογικής απαίτησης του έτους αυτού το οποίο συμψηφίζεται με τον αναλογούντα φόρο (ΚΑ:004). Σε περίπτωση που το ποσό του ΚΑ: 995 είναι μεγαλύτερο του ΚΑ:004, το υπόλοιπό του ή το συνολικό ποσό (ζημιόγωνα αποτελέσματα) θα εμφανίζεται στον κωδικό **996** καθόσον το ποσό της φορολογικής απαίτησης κατά το μέρος που δεν συμψηφίζεται είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27Α του Ν.4172/2013, άμεσα εισπραξιμο από το Ελληνικό Δημόσιο. Αν το νομικό πρόσωπο έχει κάνει χρήση των φορολογικών κινήτρων του Ν.3908/2011 και του Ν.4030/2011 (παρ.Β2 άρθρου 43 και παρ.Β2 άρθρου 44) το ποσό της φορολογικής απαίτησης θα συμψηφίζεται με τον αναλογούντα φόρο (ΚΑ: 004) μειωμένο με το ποσό των κωδικών 579 και 575, αντίστοιχα.

10.3 Τροποποίηση των διατάξεων της παραγράφου 2, 4, 9 και 10 του άρθρου 27α του Ν. 4172/2013

Με τις τροποποιούμενες διατάξεις του άρθρου 27 Α προβλέπεται ρητά ότι πέραν της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης που αφορά στο ποσό των συσσωρευμένων προβλέψεων και λοιπών εν γένει ζημιών λόγω πιστωτικού κινδύνου και στο υπολειπόμενο (αναπόσβεστο) υπόλοιπο της χρεωστικής διαφοράς του PSI, μπορεί και η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση που αφορά λογιστικές διαγραφές και οριστικές ζημίες λόγω οριστικής διαγραφής ή μεταβίβασης δανείων, υπό προϋποθέσεις να μετατρέπεται σε οριστική κι εκκαθαρισμένη απαίτηση έναντι του Δημοσίου και έτσι προσμετράται στα εποπτικά κεφάλαια. Σημειωτέον ότι η δυνατότητα μετατροπής αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων σε οριστικές κι εκκαθαρισμένες έναντι του Δημοσίου, είχε προβλεφθεί ήδη στο νομοθετικό πλαίσιο από το 2014 με σκοπό την αποφυγή απωλειών στα εποπτικά κεφάλαια των πιστωτικών ιδρυμάτων.

Οι προσθήκες στην παρ. 2 του 27 Α δεν οδηγούν σε αύξηση των μετατρεπόμενων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων καθώς προβλέπεται ρητά ο περιορισμός στο ποσό του φόρου που αναλογεί στις προσωρινές διαφορές από συσσωρευμένες προβλέψεις και λοιπές εν γένει ζημίες λόγω πιστωτικού κινδύνου που είχαν λογιστεί ως 30 Ιουνίου 2015. Επίσης, η ως άνω αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μειώνεται κατά το ποσό (α) της τυχόν οριστικής απαίτησης (που προέκυψε κατά τις διατάξεις του 27Α), β) του φόρου που αναλογεί σε μεταγενέστερες αντίστοιχες ειδικές φορολογικές προβλέψεις και γ) του φόρου που αναλογεί στην ετήσια απόσβεση της αντίστοιχης χρεωστικής διαφοράς. Έτσι, τελικά, η εγγύηση του Δημοσίου για τα εποπτικά κεφάλαια των πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, βαίνει μειούμενη.

10.3.1 Κείμενο τροποποιημένων διατάξεων

Το κείμενο των τροποποιημένων διατάξεων έχει ως εξής:

10.3.1.1 Παράγραφος 2 άρθρου 27α :

«2. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, λαμβάνεται υπόψη ο φόρος εισοδήματος, όπως αυτός υπολογίζεται με βάση τον εκάστοτε φορολογικό συντελεστή και εφόσον ο συντελεστής αυτός δεν θα υπερβαίνει το φορολογικό συντελεστή που ίσχυε για το φορολογικό έτος 2015, ο οποίος αναλογεί:

α) σε προσωρινές διαφορές που αφορούν στο υπολειπόμενο (αναπόσβεστο) ποσό της χρεωστικής διαφοράς της παραγράφου 2 του άρθρου 27 που έχει προκύψει σε βάρος των εποπτευόμενων από την Τράπεζα της Ελλάδος ή τον Ενιαίο Εποπτικό Μηχανισμό, νομικών προσώπων των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 26,

β) σε προσωρινές διαφορές που αφορούν στο υπολειπόμενο (αναπόσβεστο) ποσό της χρεωστικής διαφοράς της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 27 και στις προσωρινές διαφορές που προβλέπονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 27 και

γ) σε προσωρινές διαφορές που αφορούν στο ποσό των συσσωρευμένων προβλέψεων και λοιπών εν γένει ζημιών λόγω πιστωτικού κινδύνου, οι οποίες έχουν λογισθεί αναφορικά με απαιτήσεις των προαναφερθέντων νομικών προσώπων, για το οποίο έχει ή θα λογισθεί «αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση», σύμφωνα με τις διατάξεις των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) και τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή τις αντίστοιχες διατάξεις του προϊσχύσαντος Ν. 2238/1994 (Α' 151) και εμφανίζεται στις τελευταίες εκάστοτε νομίμως ελεγμένες και εγκεκριμένες από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων ή συνταίρων, ετήσιες εταιρικές οικονομικές καταστάσεις των ανωτέρω νομικών προσώπων, εφόσον έχουν συνταχθεί με βάση τα ΔΠΧΑ.

Σε κάθε περίπτωση, το συνολικό ποσό του φόρου που υπολογίζεται στις ανωτέρω περιπτώσεις β' και γ' δεν μπορεί καθ' οιονδήποτε τρόπο να υπερβεί το συνολικό ποσό φόρου που αναλογεί στις προσωρινές διαφορές από συσσωρευμένες προβλέψεις και λοιπές εν γένει ζημίες λόγω πιστωτικού κινδύνου, που είχαν λογισθεί έως τις 30 Ιουνίου 2015, αφού αφαιρεθούν:

αα) Τυχόν ποσό οριστικής και εκκαθαρισμένης απαίτησης, το οποίο προέκυψε σε περίπτωση λογιστικής ζημίας χρήσης κατά τις διατάξεις της παρούσας παραγράφου και το οποίο αφορά στις ανωτέρω συσσωρευμένες προβλέψεις,

ββ) το ποσό του φόρου που αναλογεί σε τυχόν μεταγενέστερες ειδικές φορολογικές προβλέψεις οι οποίες αφορούν στις ανωτέρω συσσωρευμένες προβλέψεις και

γγ) το ποσό του φόρου που αναλογεί στις ετήσιες απο-σβέσεις της χρεωστικής διαφοράς της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 27, εφόσον και κατά το μέρος που η χρεωστική διαφορά αντιστοιχίζεται με τις ανωτέρω προβλέψεις και λοιπές εν γένει ζημίες λόγω πιστωτικού κινδύνου. Η αντιστοίχιση της χρεωστικής διαφοράς με τις προβλέψεις και

λοιπές ζημιές λόγω πιστωτικού κινδύνου πραγματοποιείται εξατομικευμένα, ανά οφειλέτη ή ανά χαρτοφυλάκιο δανείων ή πιστώσεων κατά την αναλογία των συσσωρευμένων προβλέψεων και λοιπών ζημιών λόγω πιστωτικού κινδύνου που είχαν λογισθεί έως τις 30 Ιουνίου 2015 προς το σύνολο: i) των ανωτέρω συσσωρευμένων προβλέψεων και λοιπών ζημιών λόγω πιστωτικού κινδύνου και ii) των προβλέψεων και λοιπών εν γένει ζημιών που λογίσθηκαν μετά την ημερομηνία αυτή. Προκειμένου για τον υπολογισμό της ανωτέρω αναλογίας κατ' έτος αφαιρούνται από τον αριθμητή και από τον παρονομαστή τα ποσά των χρεωστικών διαφορών που προέκυψαν και αντιστοιχίσθηκαν στα προηγούμενα φορολογικά έτη.

Ο φόρος που υπολογίζεται στις περιπτώσεις α', β' και γ' κατ' εφαρμογή των ανωτέρω, μετατρέπεται, στο σύνολό του ή μερικά με τον τρόπο που περιγράφεται κατωτέρω, κατά περίπτωση, σε οριστική και εκκαθαρισμένη απαίτηση αυτού έναντι του Δημοσίου, σε περίπτωση κατά την οποία το λογιστικό, μετά από φόρους, αποτέλεσμα χρήσης του νομικού προσώπου είναι ζημία, σύμφωνα με τις, κατά τα παραπάνω, νομίμως ελεγχμένες και εγκεκριμένες εταιρικές οικονομικές καταστάσεις από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων ή συνεταίρων.

Το ποσό της οριστικής και εκκαθαρισμένης απαίτησης προσδιορίζεται δια του πολλαπλασιασμού του συνολικού ποσού της, κατά τα παραπάνω, οριζόμενης αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης με το ποσοστό που αντιπροσωπεύει η λογιστική, μετά από φόρους, ζημία χρήσης στο σύνολο των ιδίων κεφαλαίων, όπως αυτά εμφανίζονται στις εκάστοτε ετήσιες εταιρικές οικονομικές καταστάσεις του νομικού προσώπου, οι οποίες έχουν συνταχθεί για το οικείο φορολογικό έτος, μη συμπεριλαμβανομένης σε αυτά της λογιστικής ζημίας χρήσης [Φορολογική Απαίτηση = Ποσό Αναβαλλόμενης Φορολογικής Απαίτησης οικονομικών καταστάσεων Χ λογιστική, μετά από φόρους, ζημία χρήσης/(ίδια κεφάλαια - Λογιστική, μετά από φόρους, ζημία χρήσης)].

Η απαίτηση της παρούσας παραγράφου γεννάται κατά το χρόνο έγκρισης των εκάστοτε ετήσιων εταιρικών οικονομικών καταστάσεων από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων ή συνεταίρων και συμψηφίζεται με τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος του νομικού προσώπου ή και εταιρειών του ιδίου εταιρικού ομίλου («συνδεδεμένων επιχειρήσεων» κατά την έννοια του παρόντος νόμου) του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν οι εγκριθείσες οικονομικές καταστάσεις. Προκειμένου για το συμψηφισμό με τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος, το νομικό πρόσωπο ή η συνδεδεμένη επιχείρηση μπορεί να υποβάλει εμπρόθεσμα συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία γέννησης της απαίτησης κατά τις διατάξεις του παρόντος άρθρου. Σε περίπτωση που ο αναλογών φόρος εισοδήματος του φορολογικού έτους στο οποίο προέκυψε η λογιστική ζημία δεν επαρκεί για τον ολοσχερή συμψηφισμό της απαίτησης και κατά το μέρος που αυτή δεν έχει συμψηφισθεί, το νομικό πρόσωπο έχει άμεσα εισπραξιμή απαίτηση έναντι του Ελληνικού Δημοσίου για το υπόλοιπο (μη συμψηφισθέν) ποσό. Η απαίτηση αυτή καλύπτεται εντός ενός (1) μηνός από την υποβολή της (αρχικής ή συμπληρωματικής) δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, το νομικό πρόσωπο εκδίδει δωρεάν παραστατικούς τίτλους δικαιωμάτων κτήσεως κοινών μετοχών ή συνεταιριστικών μερίδων (δικαιώματα μετατροπής), κατά τις διατάξεις της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου, οι οποίοι ανήκουν κατά κυριότητα στο Ελληνικό Δημόσιο και αντιστοιχούν σε κοινές μετοχές ή συνεταιριστικές μερίδες συνολικής αγοραίας αξίας ίσης με το εκατό τοις εκατό (100%) του ποσού της οριστικής και εκκαθαρισμένης φορολογικής απαίτησης, προ του συμψηφισμού της με το φόρο εισοδήματος του φορολογικού έτους στο οποίο προέκυψε η λογιστική ζημία. Ως αγοραία αξία των μετοχών ή συνεταιριστικών μερίδων νοείται: α) εφόσον οι μετοχές του νομικού προσώπου είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους σταθμισμένος με βάση τον όγκο συναλλαγών, κατά τις προηγούμενες τριάντα (30) εργάσιμες ημέρες από την ημερομηνία που καθίσταται εισπρακτέα η, κατά τα παραπάνω, φορολογική απαίτηση ή β) εφόσον πρόκειται για συνεταιριστικές μερίδες ή μετοχές που δεν είναι εισηγμένες, η εσωτερική λογιστική αξία τους, όπως προκύπτει από τον νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό του νομικού προσώπου, αφού ληφθούν υπόψη τυχόν παρατηρήσεις στην έκθεση ελέγχου του νόμιμου ελεγκτή. Η άσκηση των δικαιωμάτων μετατροπής πραγματοποιείται χωρίς την καταβολή ανταλλάγματος, με την κεφαλαιοποίηση του ειδικού αποθεματικού».

10.3.1.2 Παράγραφος 4 άρθρου 27^Α:

«4. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 δεν εφαρμόζονται στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης που έχει λογισθεί επί των συσσωρευμένων προβλέψεων και λοιπών εν γένει ζημιών λόγω πιστωτικού κινδύνου, καθώς και επί της χρεωστικής διαφοράς και των λογιστικών διαγραφών των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 27, αναφορικά με απαιτήσεις από δάνεια ή πιστώσεις σε εταιρείες του ιδίου εταιρικού ομίλου, καθώς και σε μετόχους, συνεταίρους που κατέχουν ποσοστό άνω του τρία τοις εκατό (3%) του συνολικού συνεταιριστικού κεφαλαίου, μέλη διοικητικών συμβουλίων, διευθύνοντες συμβούλους, γενικούς διευθυντές και διευθυντές αυτών. Ως εταιρεία του ιδίου εταιρικού ομίλου νοείται κάθε συνδεδεμένη επιχείρηση κατά την έννοια του παρόντος νόμου».

10.3.1.3 Παράγραφος 9 άρθρου 27^Α:

«9. Σε περίπτωση μετατροπής της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης επί του ποσού των συσσωρευμένων προ-

βλέψεων και λοιπών εν γένει ζημιών λόγω κάλυψης πιστωτικού κινδύνου κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2, καθώς και επί των προσωρινών διαφορών της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 27, σε οριστική και εκκαθαρισμένη απαίτηση έναντι του Δημοσίου, το δικαιούχο νομικό πρόσωπο δεν μπορεί να εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημά του, το ποσό των προβλέψεων και λοιπών εν γένει ζημιών λόγω κάλυψης πιστωτικού κινδύνου, που αφορούν στο ποσό της κατά τα ανωτέρω μετατραπέυσης φορολογικής απαίτησης σε οριστική. Το ως άνω ποσό εγγράφεται σε ειδικό λογαριασμό του νομικού προσώπου».

10.3.1.4 Παράγραφος 10 άρθρου 27^Α:

«10. Το ποσό της χρεωστικής διαφοράς, για το οποίο έχει πραγματοποιηθεί μετατροπή της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης σε οριστική και εκκαθαρισμένη απαίτηση έναντι του Δημοσίου, αφαιρείται από το υπολειπόμενο (αναπόσβεστο) ποσό της χρεωστικής διαφοράς, που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα του νομικού προσώπου κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 και της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 27».

10.4 Προσθήκη της παραγράφου 12 στο άρθρο 27^Α του Ν. 4172/2013, με το άρθρο 82 του Ν. 4472/2017 (ΦΕΚ Α΄ 74/19-05-2017)

Στην αιτιολογική έκθεση του νόμου για την υπόψη διάταξη αναφέρεται ότι, η αναβαλλόμενη φορολογία με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου είναι ιδιαίτερα σημαντική για την κεφαλαιακή επάρκεια των πιστωτικών ιδρυμάτων, καθώς το αντίστοιχο ποσό αναγνωρίζεται ως εποπτικό κεφάλαιο. Ωστόσο, η ως άνω εγγύηση (και κατά συνέπεια το αναγνωρισμένο ως εποπτικό κεφάλαιο ποσό) υπόκειται σε περιορισμούς προκειμένου να μην τεθούν ζητήματα κρατικών ενισχύσεων. Λαμβάνοντας υπόψη, ότι λόγω της αύξησης του φορολογικού συντελεστή των επιχειρήσεων από το 26% στο 29% (και μάλιστα αναδρομικά από 1.1.2015, με το ν. 4334/2015 (Α΄ 80) το αντίστοιχο ποσό της εγγυημένης από το Δημόσιο αναγνωρισμένης ως εποπτικού κεφαλαίου αναβαλλόμενης φορολογίας αυξήθηκε αντίστοιχα, με την παρούσα διάταξη, προβλέπεται η υποχρέωση των πιστωτικών ιδρυμάτων και των λοιπών επιχειρήσεων που έκαναν χρήση των διατάξεων του άρθρου 27Α του ν. 4172/13 και οι οποίες ωφελήθηκαν κατά το μέρος αυτό, να καταβάλλουν ετήσια προμήθεια προς το Δημόσιο, η οποία υπολογίζεται με βάση την ως άνω ωφέλεια. Η προμήθεια θα καταβάλλεται για όσο διάστημα ο φορολογικός συντελεστής των υπόχρεων νομικών προσώπων παραμένει υψηλότερος του 26% και θα υπολογίζεται με συγκεκριμένο μαθηματικό τύπο, τον οποίο θα εφαρμόζει το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (με μέριμνα της Διεύθυνσης Κίνησης κεφαλαίων, Εγγυήσεων και Δανείων), κατόπιν γραπτής ενημέρωσης που θα λαμβάνει από την Τράπεζα της Ελλάδος για τον αριθμό των υπόχρεων προσώπων και το ακριβές ύψος του ποσού της εγγυημένης από το Ελληνικό Δημόσιο αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ανά υπόχρεο πρόσωπο.

Σύμφωνα με το άρθρο 164 του ίδιου νόμου ισχύει από 19/05/2017 και μετά.

Το κείμενο της συγκεκριμένης διάταξης έχει ως εξής: « 12. Για το υπερβάλλον ποσό της εγγυημένης από το Ελληνικό Δημόσιο αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης, όπως αυτό προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή και του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζονταν πριν την ισχύ του ν. 4334/2015, τα νομικά πρόσωπα των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 26 καταβάλλουν στο Ελληνικό Δημόσιο ετήσια προμήθεια.

Το ποσό της προμήθειας υπολογίζεται πολλαπλασιάζοντας με συντελεστή 1,5% το γινόμενο της διαφοράς μεταξύ του ισχύοντος συντελεστή φορολόγησης και του συντελεστή φορολόγησης 26% που εφαρμόζονταν πριν την ισχύ του ν. 4334/2015 διά του ίδιου συντελεστή 26% επί το συνολικό ποσό εγγυημένης από το Ελληνικό Δημόσιο αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ανά υπόχρεο πρόσωπο.

[Προμήθεια = 1,5% x (ισχύον φορολογικός συντελεστής % -26%)/26%] x συνολικό ποσό εγγυημένης από το Ελληνικό Δημόσιο αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ανά υπόχρεο πρόσωπο].

Η καταβολή της προμήθειας γίνεται εντός έξι (6) μηνών από το τέλος κάθε φορολογικού έτους, για όσο χρονικό διάστημα ο φορολογικός συντελεστής που εφαρμόζεται στα υπόχρεα πρόσωπα είναι μεγαλύτερος του 26%, σε λογαριασμό του Ελληνικού Δημοσίου που τηρείται στην Τράπεζα της Ελλάδος και αποτελεί έσοδο του Κρατικού Προϋπολογισμού. Κατά την πρώτη εφαρμογή της παρούσας παραγράφου, η προμήθεια καταβάλλεται έως τις 30.6.2017.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατόπιν έγγραφης ενημέρωσης από την Τράπεζα της Ελλάδος για τους υπόχρεους και το συνολικό ποσό της εγγυημένης από το Ελληνικό Δημόσιο αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ανά υπόχρεο πρόσωπο, όπως το ποσό αυτό βεβαιώνεται από τον ορκωτό ελεγκτή του μετά τη δημοσίευση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων κάθε έτους, καθορίζεται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους το ακριβές ποσό της προμήθειας ανά υπόχρεο πρόσωπο, σύμφωνα με τον παραπάνω τύπο.

11. Φορολογικά ευεργετήματα με βάση τις διατάξεις των άρθρων 52, 53, 54 και 55 του Ν 4172/2013

11.1 Γενικά εισαγωγικά στοιχεία

Με τις διατάξεις των άρθρων 52, 53, 54 και 55 του Ν. 4172/2013 παρέχονται φορολογικά ευεργετήματα τα οποία ισχύουν:

- α)** επί εισφοράς ενεργητικού έναντι τίτλων (άρθρο 52),
- β)** επί ανταλλαγής τίτλων (άρθρο 53), καθώς και
- γ)** επί απορρόφησης μίας ή περισσότερων εταιρειών από άλλη υφιστάμενη εταιρεία, συγχώνευσης δύο ή περισσότερων εταιρειών με τη σύσταση νέας εταιρείας και διάσπασης μίας εταιρείας σε δύο ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες, συμπεριλαμβανομένης και της μερικής διάσπασης αυτής (άρθρο 54).
- δ)** για τη μεταφορά από την Ελλάδα σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης της καταστατικής έδρας μίας ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή μίας ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55.

Ισχύς. Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν, για μετασχηματισμούς των οποίων η διαδικασία αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Κατά συνέπεια, για την υπαγωγή μίας ή περισσότερων εταιρειών στις υπόψη διατάξεις του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει οι σχετικές αποφάσεις από τα αρμόδια εταιρικά όργανα (ενδεικτικά, απόφαση Δ.Σ. για έναρξη διαδικασίας συγχώνευσης) να έχουν ληφθεί ή να λαμβάνονται από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά (άρθρο 72§10 Ν 4172/2013).

Συμπλήρωση κωδικού στο έντυπο Ν. Η υπεραξία λόγω εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 52, 53 και 54 του Ν. 4172/2013, γράφεται στον κωδικό 463 του εντύπου Ν.

11.1.2 Εταιρίες που μπορούν να κάνουν χρήση των σχετικών ευεργετημάτων

11.1.2.1 Ποιες εταιρίες εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 52 έως 54 του Ν 4172/2013

Με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 52, της παραγράφου 7 του άρθρου 53 και της παραγράφου 6 του άρθρου 54 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι στο πεδίο εφαρμογής των υπόψη άρθρων εμπίπτουν οι εταιρείες που:

- α)** περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει,

Σημείωση

Με βάση το Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, οι τύποι ημεδαπών εταιρειών που περιλαμβάνονται είναι οι ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης. Περαιτέρω, με βάση το Παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, για την Ελλάδα, οι εταιρείες πρέπει να είναι υποκείμενες σε φόρο νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Επισημαίνεται ότι στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων εμπίπτουν και οι Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες (Ι.Κ.Ε.) λόγω της ίδιας φορολογικής μεταχείρισής τους με τις Ε.Π.Ε. σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4072/2012.

- β)** είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος,

- γ)** υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις πρέπει να πληρούνται σωρευτικά, καθόσον αν έστω και μία από αυτές δεν πληρείται τότε δεν είναι δυνατή η υπαγωγή στο υπόψη καθεστώς.

11.1.2.2 Περιπτώσεις μετασχηματισμών που εμπίπτουν στις υπόψη διατάξεις των άρθρων 52 έως 54

Στο πεδίο εφαρμογής των υπόψη διατάξεων εμπίπτουν μορφές μετασχηματισμών που είτε προβλέπονται και από τις διατάξεις της σχετικής εταιρικής νομοθεσίας (π.χ. συγχώνευση με απορρόφηση ή σύσταση νέας εταιρείας, διάσπαση), είτε από τις ειδικότερες διατάξεις του κοινοποιούμενου αυτού νόμου (π.χ. μερική διάσπαση).

11.1.3 Περιπτώσεις μετασχηματισμών που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 52 έως 54 του Ν.4172/2013

Δεν εμπίπτουν λοιπές περιπτώσεις:

α) απορρόφησης Α.Ε. από Ε.Π.Ε.

β) κατά την εξαγορά μίας ή περισσότερων ανωνύμων εταιρειών από υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία καθόσον η περίπτωση αυτή, στην οποία μεταβιβάζεται σύνολο περιουσίας έναντι απόδοσης στους μετόχους των εξαγοραζομένων εταιρειών του χρηματικού αντιτίμου των δικαιωμάτων τους, αν και προβλέπεται στην εταιρική νομοθεσία (άρθρο 79 κ.ν.2190/1920), δεν καλύπτεται από τις διατάξεις του Ν. 4172/2013.

γ) οι μετατροπές επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής σε άλλη νομική μορφή,

δ) οι μετασχηματισμοί ατομικών επιχειρήσεων και οι μετασχηματισμοί προσωπικών εταιριών με τη μορφή της συγχώνευσης με απορρόφηση από υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία ή ΕΠΕ ή με σύσταση νέας ανώνυμης εταιρείας ή ΕΠΕ (ΠΟΛ 1057/2017).

11.1.4 Έλεγχος έγκρισης και ολοκλήρωσης διαδικασιών

Η διαδικασία έγκρισης και ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού, αποτίμησης των εισφερομένων στοιχείων, διαπίστωσης της σχέσης ανταλλαγής, κ.λπ. καθορίζεται βάσει των διατάξεων της εταιρικής νομοθεσίας (κ.ν.2190/1920, Ν.3190/1955, κ.λπ.) και τελεί υπό την έγκριση των αρμόδιων εποπτικών αρχών, κατά περίπτωση. Κατά συνέπεια, οι φορολογικές διατάξεις των σχετικών άρθρων (52 έως 54), δεν επηρεάζουν σε καμία περίπτωση την εφαρμογή του εταιρικού πλαισίου, όπως αυτό απαγορεύεται από την σχετική εταιρική νομοθεσία.

11.1.5 Προαιρετικός χαρακτήρας εφαρμογής των άρθρων 52 έως 54

Η υπαγωγή στις διατάξεις των άρθρων 52 έως και 54 του Ν. 4172/2013 δεν είναι υποχρεωτική, καθόσον μία επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να κάνει χρήση είτε μόνο των γενικών διατάξεων της εταιρικής νομοθεσίας χωρίς καμία αναφορά σε διατάξεις φορολογικής νομοθεσίας, είτε των διατάξεων των αναπτυξιακών νόμων ν.δ. 1297/1972, ν. 2166/1993.

Επίσης, εξακολουθούν να παραμένουν σε ισχύ οι διατάξεις του Ν.2578/1998 σχετικά με τους διασυνοριακούς μετασχηματισμούς, οι οποίες εφαρμόζονται εκ παραλλήλου με τον νόμο 4172/2013 σε όποιες περιπτώσεις δεν ρυθμίζονται με τις διατάξεις αυτού.

Επισημαίνεται ότι η επιλογή της επιχείρησης για υπαγωγή στις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου πρέπει να προκύπτει με κάθε πρόσφορο μέσο, π.χ. από τα οικεία εταιρικά έγγραφα.

Αν μια επιχείρηση έχει επιλέξει την υπαγωγή της στις διατάξεις των άρθρων 52 έως και 54 του Ν. 4172/2013, θα τύχει των φορολογικών ελαφρύνσεων των διατάξεων αυτών, οι οποίες αφορούν στη φορολογία εισοδήματος και των διατάξεων του άρθρου 61 του Ν. 4438/2016 (ΦΕΚ Α΄220), που ισχύουν για μετασχηματισμούς των οποίων η διαδικασία έχει αρχίσει μετά την ημερομηνία δημοσίευσης του ανωτέρω νόμου (28.11.2016), για τις λοιπές φορολογίες.

Σημείωση

Στο άρθρο 61 του Ν 4438/2016 προβλέπονται τα εξής: Για μετασχηματισμούς κατά τα άρθρα 52 , 53 , 54 και 55 του Ν. 4172/2013 (Α΄167), η σύμβαση, η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά την εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και κάθε εμπράγματος ή ενοχικού δικαιώματος, οι αποφάσεις των κατά νόμο οργάνων των μετασχηματιζόμενων εταιριών, η σχέση συμμετοχής στο κεφάλαιο της νέας εταιρίας, καθώς και κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη που απαιτείται για το μετασχηματισμό ή τη σύσταση νέας εταιρίας, η δημοσίευση αυτών στο ΓΕΜΗ και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων **απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου ή οποιοδήποτε άλλο τέλος υπέρ του Δημοσίου, καθώς και από κάθε τέλος, εισφορά ή δικαίωμα υπέρ οποιουδήποτε τρίτου, με την επιφύλαξη του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων. Αναφορικά με το ΦΠΑ και το φόρο εισοδήματος, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) και του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), όπως ισχύουν, αντίστοιχα.**

Απαλλαγή στη φορολογία ΦΠΑ

Σε σχέση με τον ΦΠΑ, εάν ο μετασχηματισμός των εταιρειών κατά τα άρθρα 52 έως και 55 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αφορά μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου ή εάν αφορά μεταβίβαση μετοχών ή μεριδίων, οι πράξεις αυτές δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ εφαρμοζομένων αναλογικά των διατάξεων των άρθρων 5 παρ. 4 και 8 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ, του άρθρου 22 παρ. 1 περ. κθ' του Κώδικα ΦΠΑ, της ΠΟΛ. 1103/1990 και του άρθρου 22 παρ. 1 περ. κα' του Κώδικα ΦΠΑ. Σημειώνεται ότι οι παραπάνω πράξεις απαλλάσσονται και από τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο κοινοποιούμενο άρθρο 61.

Τα ανωτέρω ισχύουν για μετασχηματισμούς των οποίων η διαδικασία αρχίζει από την δημοσίευση του Ν. 4438/2016, ήτοι την 28.11.2016. Κατά συνέπεια, για την υπαγωγή μίας ή περισσότερων εταιρειών στις υπόψη διατάξεις θα πρέπει οι σχετικές αποφάσεις από τα αρμόδια εταιρικά όργανα (ενδεικτικά, απόφαση Δ.Σ. για έναρξη διαδικασίας συγχώνευσης) να έχουν ληφθεί ή να λαμβάνονται από την 28η Νοεμβρίου 2016 και μετά. Όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση επί της κοινοποιούμενης διάταξης, με την προτεινόμενη ρύθμιση παρέχεται πλέον πλήρες πλαίσιο κινήτρων για μετασχηματισμούς σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ και συνεπώς από την έναρξη ισχύος δεν είναι δυνατή η παράλληλη υπαγωγή μετασχηματισμών στις διατάξεις του ΚΦΕ και στις διατάξεις των λοιπών αναπτυξιακών νομοθετημάτων (ΠΟΛ 1198/2016).

Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

Σε σχέση με το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, οι απαλλαγές του άρθ. 61 του Ν. 4438/2016, δεν καταλαμβάνουν τον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων. Για την υπαγωγή ή μη των πράξεων αυτών σε ΦΣΚ, εξετάζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του Ν. 1676/1986 (Α' 204), όπως ισχύει. Ειδικότερα με την ΠΟΛ 1198/2016 δευκρινίσθηκε ότι στις περιπτώσεις μετασχηματισμών των άρθρων αυτών που ολοκληρώνονται με τη σύσταση νέου προσώπου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της Υποπαραγράφου ΣΤ.22 της Παραγράφου ΣΤ. του Άρθρου Πρώτου του Κεφαλαίου Α' του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ 85 Α'), σύμφωνα με τις οποίες, οι πράξεις σύστασης προσώπων υποκείμενων σε ΦΣΚ, απαλλάσσονται του φόρου αυτού.

Απαλλαγή στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων

Επίσης, χορηγείται απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, για μετασχηματισμούς επιχειρήσεων των άρθρων 52 έως και 55 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις υπαγωγής τους.

Η απαλλαγή αυτή καταλαμβάνει τα εισφερόμενα ακίνητα, τα οποία ανήκουν στην κυριότητα των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, κατά το χρόνο που λαμβάνει χώρα ο μετασχηματισμός. Επιπλέον, η απαλλαγή αυτή παρέχεται σε όλα τα ακίνητα που ανήκουν στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης ή αν είναι εκμισθωμένα σε τρίτους κατά το χρόνο του μετασχηματισμού.

Οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις που έχουν ακίνητα υποβάλλουν για κάθε ακίνητο δήλωσης φόρου μεταβίβασης (Φ.Μ.Α.), που θα επισυναφθεί στο συμβόλαιο, στην οποία ως τίμημα θα αναγραφεί η λογιστική ή αγοραία αξία αυτών, εφόσον έχει συνταχθεί έκθεση εκτίμησης. Εφόσον συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις μετασχηματισμού των επιχειρήσεων η ανωτέρω δηλωθείσα αξία θεωρείται ως ειλικρινής, χωρίς την καταβολή φόρου μεταβίβασης. Σε περίπτωση όμως που μετά τη διαδικασία του μετασχηματισμού διαπιστωθεί ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του νόμου αυτού, αίρεται και η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης και ο φόρος θα επιβληθεί επί της αγοραίας ή αντικειμενικής αξίας των εισφερθέντων ακινήτων κατά το χρόνο της εισφοράς (ΠΟΛ 1198/201).

11.2 Ερμηνεία άρθρου 52 (παρ. Β. Άρθρο 52 – Εισφορές Ενεργητικού έναντι Τίτλων ΠΟΛ 1057/2017)

α) Προϋποθέσεις υπαγωγής

1. Το άρθρο αυτό αφορά, σύμφωνα με την παράγραφο 1, σε μεταβιβάσεις κλάδων δραστηριότητας, όπως αυτοί ορίζονται στην παράγραφο 2, εφόσον επιλεγεί η υπαγωγή σε αυτό από την εισφέρουσα και τη λήπτρια εταιρεία και πληρούνται και οι λοιπές οριζόμενες από το ίδιο άρθρο προϋποθέσεις. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «τίτλοι» νοούνται οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια.

2. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι ως «εισφορά ενεργητικού» θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μια εταιρεία (εισφέρουσα), χωρίς να λυθεί, μεταβιβάζει έναν ή περισσότερους κλάδους δραστηριότητας σε άλλη εταιρεία (λήπτρια), έναντι της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων του κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας. Ως «κλάδος δραστηριότητας» θεωρείται το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού ενός τμήματος μιας επιχείρησης, τα οποία συνιστούν από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα.

Επισημαίνεται ότι η μεταβίβαση αυτή πραγματοποιείται χωρίς τη λύση της εισφέρουσας εταιρείας. Περαιτέρω και δεδομένου ότι δεν τίθεται περιορισμός, η λήπτρια εταιρεία μπορεί να είναι είτε υφιστάμενη είτε νεοϊδρυόμενη. Σε περίπτωση

που η λήπτρια είναι υφιστάμενη εταιρεία, κατά τη μεταβίβαση του κλάδου προβαίνει σε αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου, αποδίδοντας στην εισφέρουσα εταιρεία μετοχές σε αντάλλαγμα της αξίας του εισφερόμενου κλάδου ενώ έχει εναλλακτικά τη δυνατότητα να αποδώσει και ίδιες μετοχές τις οποίες έχει στο χαρτοφυλάκιό της.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η εισφορά κλάδου θα πρέπει να πραγματοποιείται από λειτουργούσα εταιρεία (εισφέρουσα) προς εταιρεία που λειτουργεί ήδη ή πρόκειται να συσταθεί και περαιτέρω, η εισφέρουσα μετά την εισφορά κλάδου θα πρέπει να εξακολουθεί να ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής ο κλάδος θα πρέπει να εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα και θα πρέπει να εισφέρονται στη λειτουργούσα ή νεοϊδρυόμενη εταιρεία όλα τα περιουσιακά στοιχεία του αποσπώμενου κλάδου.

Ειδικά τα έσοδα από συμμετοχές μπορεί να αποτελούν περιουσιακό στοιχείο ενός αποσπώμενου κλάδου, αλλά δε συνιστούν κλάδο καθόσον δεν είναι ικανά από οργανωτική άποψη να αποτελέσουν αυτόνομη εκμετάλλευση και να λειτουργούν αυτοδύναμα. Κατά συνέπεια, μια εταιρεία δεν μπορεί να εισφέρει «κλάδο» συμμετοχών της. Μια εταιρεία δεν μπορεί να εισφέρει κλάδο της εάν μετά την εισφορά του κλάδου θα συνεχίσει να λειτουργεί με μόνη δραστηριότητα την εκμετάλλευση του χαρτοφυλακίου συμμετοχών της.

Αντίθετα, τα ακίνητα μπορούν να εισφερθούν με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, με την προϋπόθεση ότι η εισφορά ακινήτου συναρτάται με εισφορά αντίστοιχης επιχειρηματικής δραστηριότητας συναφούς με το ακίνητο αυτό (π.χ. εταιρείες με αυτοτελή κλάδο εκμετάλλευσης ακινήτων).

Τέλος, με την προϋπόθεση ότι τηρούνται τα ανωτέρω και δεδομένου ότι ο νόμος κάνει αναφορά σε σύνολο στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού ενός τμήματος μίας επιχείρησης, οι υπόψη διατάξεις καταλαμβάνουν και την εισφορά τμήματος επιχείρησης. Ως τμήμα εταιρείας νοείται αυτοτελές μέρος κλάδου, του οποίου οι δραστηριότητες παρακολουθούνται διακεκριμένα στα βιβλία από τις δραστηριότητες άλλων τμημάτων, όπως για παράδειγμα εταιρεία που κατασκευάζει γεωργικά μηχανήματα και συγχρόνως έχει εμπόριο εισαγομένων γεωργικών μηχανημάτων, καθώς και ανταλλακτικών αυτών, είναι μικτή επιχείρηση, διαθέτουμε δύο κλάδους, βιομηχανικό (παραγωγής μηχανημάτων) και εμπορικό με δύο τμήματα (εμπορίας εισαγομένων γεωργικών μηχανημάτων και εμπορίας εισαγομένων ανταλλακτικών).

3. Με την ίδια παράγραφο ορίζεται ότι ως εισφορά ενεργητικού νοείται και η μετατροπή υποκαταστήματος σε νεοσυσταθείσα εταιρεία που αποτελεί θυγατρική της εισφέρουσας εταιρείας. Στην περίπτωση αυτή εισφέρεται υποκατάστημα σε νεοσυσταθείσα εταιρεία. Οι μετοχές της νεοσυσταθείσας εταιρείας αποκτώνται εξ ολοκλήρου από το κεντρικό (εισφέρουσα εταιρεία) και κατά συνέπεια το κεντρικό καθίσταται μητρική της νεοσυσταθείσας εταιρείας (θυγατρική).

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι το άρθρο αυτό εφαρμόζεται κατά την εισφορά ενεργητικού στις περιπτώσεις κατά τις οποίες:

α) τόσο η εισφέρουσα όσο και η λήπτρια είναι και οι δύο φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος.

Με την περίπτωση αυτή, η οποία αναφέρεται στην εισφορά ενεργητικού μεταξύ ημεδαπών εταιρειών, δεν αποκλείεται και η εισφορά κλάδου που διατηρείται στην αλλοδαπή, οπότε και αποκτά η λήπτρια μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή. Επομένως, δεν τίθεται κάποιος περιορισμός ως προς τον τόπο που είναι εγκατεστημένος ο κλάδος. Επίσης, διευκρινίζεται ότι η περίπτωση αυτή καταλαμβάνει και την εισφορά ελληνικού υποκαταστήματος εγκατεστημένου στην αλλοδαπή από ημεδαπή εταιρεία (κεντρικό) σε νεοσυσταθείσα ημεδαπή εταιρεία.

β) η εισφέρουσα είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. και η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, και με την προϋπόθεση ότι μετά τη μεταβίβαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται δεν συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση εκτός Ελλάδος της λήπτριας εταιρείας.

Η περίπτωση αυτή αναφέρεται στην εισφορά κλάδου σε ημεδαπή λήπτρια εταιρεία (υφιστάμενη ή νεοϊδρυόμενη) ανεξάρτητα από τον τόπο που είναι εγκατεστημένος ο εισφερόμενος κλάδος (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή, εντός ή εκτός Ε.Ε.), με τον περιορισμό της μη σύνδεσης των ανωτέρω εισφερόμενων στοιχείων με μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εκτός Ελλάδος. Για παράδειγμα, γαλλική εταιρεία δεν μπορεί με τις διατάξεις του νόμου αυτού να εισφέρει κλάδο της σε ημεδαπή λήπτρια εταιρεία, προσαρτώντας τα στοιχεία του σε μόνιμη εγκατάσταση της ημεδαπής εταιρείας στην αλλοδαπή (στη Γαλλία ή σε άλλη χώρα).

γ) στην εισφορά ενεργητικού, εφόσον η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. και η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, και με την προϋπόθεση ότι μετά τη μεταβίβαση, τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση που τηρεί στην Ελλάδα η λήπτρια εταιρεία.

Η περίπτωση αυτή αναφέρεται στην εισφορά κλάδου ημεδαπής εταιρείας ή εισφορά κλάδου που διατηρεί στην Ελλάδα αλλοδαπή εταιρεία φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. (με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα) προς αλλοδαπή λήπτρια φορολογικό κάτοικο Ε.Ε. η οποία είτε έχει ήδη μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα με την οποία συνδέεται ο εισφερόμενος κλάδος μετά τη μεταβίβαση, είτε μετά τη μεταβίβαση αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, καθόσον μόνο στις περιπτώσεις αυτές τηρείται η σχετική προϋπόθεση ότι δηλαδή μετά τη μεταβίβαση, τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση που τηρεί στην Ελλάδα η λήπτρια εταιρεία.

Για παράδειγμα, γαλλική εταιρεία με βιομηχανικό κλάδο (εργοστάσιο) στην Ελλάδα εισφέρει τον κλάδο αυτό σε γερμανική εταιρεία, η οποία ως αποτέλεσμα της πράξης αυτής αποκτά στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση (κλάδος εγκατεστημένος στην Ελλάδα). Στο πεδίο εφαρμογής των υπόψη διατάξεων εμπίπτει και η περίπτωση που η γερμανική εταιρεία διατηρούσε ήδη μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, στην οποία μετά την πράξη της εισφοράς προσαρτάται ο εισφερόμενος κλάδος.

5. Με την παράγραφο 10 του ίδιου άρθρου προβλέπεται περίπτωση κατά την οποία εταιρεία φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (εισφέρουσα) μεταβιβάζει κλάδο ή κλάδους δραστηριότητας που συνιστούν μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. σε λήπτρια εταιρεία άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. Στην περίπτωση αυτή, δεν εφαρμόζονται οι ευεργετικές διατάξεις του άρθρου αυτού και η εισφέρουσα εταιρεία δικαιούται πίστωσης έναντι του ποσού του φόρου που προκύπτει συνεπεία της μεταβίβασης σχετικά με κάθε φόρο που θα επιβαλλόταν σε αυτό το κράτος - μέλος για τη μεταβίβαση, εάν δεν ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/EK, όπως ισχύει.

Για παράδειγμα, αν ημεδαπή εταιρεία εισφέρει κλάδο της εγκατεστημένο στη Γαλλία σε λήπτρια εταιρεία άλλου κράτους μέλους Ε.Ε. (Γερμανίας) η οποία δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, δεν εφαρμόζονται οι ευεργετικές διατάξεις του άρθρου αυτού και η υπόψη πράξη αντιμετωπίζεται ως μεταβίβαση για την οποία όμως η εισφέρουσα ημεδαπή εταιρεία δικαιούται πίστωσης έναντι του φόρου που αναλογεί ίση με το ποσό του φόρου που θα καταβαλλόταν στη Γαλλία εάν δεν ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/EK.

β) Φορολογικά ευεργετήματα

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν.4465/2017 (ΦΕΚΑ 47) ορίζεται ότι κατά το χρόνο της εισφοράς του ενεργητικού η λήπτρια εταιρεία δεν αποδίδει στα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία φορολογητέα αξία μεγαλύτερη από την αξία που είχαν στην εισφέρουσα αμέσως πριν από την εισφορά ενεργητικού.

2. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η όποια υπεραξία προκύπτει ως διαφορά της αγοραίας αξίας των εισφερόμενων περιουσιακών στοιχείων που εμφανίζεται στα βιβλία της λήπτριας και της αξίας αυτών πριν από την εισφορά του ενεργητικού, δεν φορολογείται κατά τον χρόνο του μετασχηματισμού. Συνεπώς, η τυχόν αύξηση μετοχικού κεφαλαίου που λαμβάνει χώρα κατά εισφορά του κλάδου δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος.

Η όποια υπεραξία θα φορολογηθεί στη λήπτρια εταιρεία κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των εισφερόμενων στοιχείων («disposal of assets», σύμφωνα με την παράγραφο 7 του Προοιμίου της Οδηγίας 2009/133/EK). Ως «μεταβίβαση» των στοιχείων νοείται ο χρόνος πραγματικής μεταβίβασής τους ή διάλυσης της λήπτριας εταιρείας, ενώ όσον αφορά στην περίπτωση της μόνιμης εγκατάστασης, ο χρόνος που τα στοιχεία πάσουν να συνδέονται με αυτή, ήτοι παύση λειτουργίας υποκαταστήματος (π.χ. κλείσιμο / διακοπή εργασιών, πώληση) ή ο χρόνος που τα στοιχεία μεταφέρονται λογιστικά στα βιβλία του κεντρικού.

Επισημαίνεται ότι δεν λαμβάνει χώρα γεγονός φορολόγησης κατά τα ανωτέρω, σε περίπτωση περαιτέρω μετασχηματισμού (με όποιον νόμο και αν πραγματοποιηθεί) της λήπτριας εταιρείας ή της μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 56 του Ν. 4172/2013 ή του άρθρου 38 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), κατά περίπτωση.

Προς τον σκοπό της φορολόγησης της τυχόν υπεραξίας σε περίπτωση μεταβίβασης περιουσιακού στοιχείου που αποτελεί μέρος του εισφερόμενου κλάδου ή διάλυσης της λήπτριας εταιρείας, θα πρέπει να προκύπτουν ευχερώς από τα βιβλία της λήπτριας εταιρείας οι αξίες των περιουσιακών στοιχείων όπως είχαν διαμορφωθεί για σκοπούς παρακολούθησης της φορολογικής βάσης αμέσως πριν τον μετασχηματισμό.

Όσον αφορά στην εισφέρουσα εταιρεία, με τις διατάξεις της παραγράφου 7, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν. 4465 ορίζεται πλέον ρητά ότι δεν τίθεται θέμα φορολόγησης της τυχόν υπεραξίας που αυτή αποκτά λόγω του μετασχηματισμού κατά τον χρόνο της εισφοράς του ενεργητικού, δηλαδή της υπεραξίας που προκύπτει ως διαφορά μεταξύ της αξίας του εισφερόμενου κλάδου της, και της αξίας των τίτλων που

λαμβάνει ως αντάλλαγμα για την εισφορά του κλάδου δεδομένου ότι αυτή αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από την λήπτρια στην αγοραία τους αξία, αλλά η οποία υπεραξία θα φορολογηθεί κατά το χρόνο της μεταγενέστερης μεταβίβασης των τίτλων.

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί της διάταξης της παρ.1 του άρθρου 32 του Ν.4465/2017, με την οποία τροποποιήθηκε η παρ.7 του άρθρου 52, προβλέπεται οριστική απαλλαγή για την εισφέρουσα εταιρεία από την υπεραξία που τυχόν προκύπτει λόγω του μετασχηματισμού, και όχι αναβολή μέχρι τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση αυτής. Συνεπώς, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του Ν.4172/2013 σε περίπτωση μεταγενέστερης διανομής ή κεφαλαιοποίησης του ποσού της υπεραξίας.

Εξαιρετικά, γεγονός φορολόγησης της υπεραξίας που αποκτά η εισφέρουσα συντρέχει μόνο αν αυτή μεταβιβάσει τους αποκτώμενους τίτλους εντός τριετίας από την ολοκλήρωση της εισφοράς ενεργητικού, όπου στην περίπτωση αυτή για τον προσδιορισμό της υπεραξίας, ως τιμή κτήσης των τίτλων που μεταβιβάζονται λαμβάνεται η αξία που είχαν τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία αμέσως πριν την εισφορά. Προς αποφυγή καταχρήσεων, γίνεται δεκτό ότι σε περίπτωση που λάβει χώρα κεφαλαιοποίηση ή διανομή του υπόψη ποσού εντός του χρονικού ορίου της τριετίας, τότε έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του Ν.4172/2013, εφαρμοζόμενων των διατάξεων του άρθρου 62 του ίδιου νόμου για τον μέτοχο.

Τονίζεται ότι σε περίπτωση που μετά από την αποτίμηση του εισφερόμενου κλάδου η καθαρή θέση αυτού είναι αρνητική, δεν είναι δυνατή η εφαρμογή των υπόψη διατάξεων, καθόσον λόγω της αρνητικής καθαρής θέσης του κλάδου δεν μπορούν να εκδοθούν νέοι τίτλοι από τη λήπτρια εταιρεία στους μετόχους/εταίρους της εισφέρουσας (σχετ. η αριθ. 145/1981 γνωμοδότηση Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ.).

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι η λήπτρια εταιρεία πραγματοποιεί τις αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε γίνει η εισφορά ενεργητικού.

Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι θα πρέπει να τηρούνται οι ίδιοι κανόνες αποσβέσεων που τηρούσε και η εισφέρουσα, ήτοι ο συντελεστής απόσβεσης θα είναι ο ίδιος και οι αποσβέσεις θα διενεργούνται επί της αξίας και με τη μέθοδο που εφήρμοζε η εισφέρουσα εταιρεία, ως εάν δεν είχε λάβει χώρα η εισφορά ενεργητικού.

Για παράδειγμα, έστω πάγιο στοιχείο αρχικής αξίας 400.000 ευρώ με συντελεστή απόσβεσης 10% το οποίο αποτελεί στοιχείο κλάδου που εισφέρεται στις 31.12.2016. Η αναπόσβεστη αξία του παγίου ανέρχεται σε 140.000 ευρώ, ενώ η αξία του μετά την αποτίμηση σε 180.000 ευρώ (40.000 υπεραξία λόγω αποτίμησης). Η λήπτρια εταιρεία θα διενεργεί λογιστικές αποσβέσεις στο ποσό των 180.000 ευρώ (αρχική αξία στα βιβλία της λήπτριας), ήτοι $180.000 \times 10\% = 18.000$ ευρώ, ενώ για σκοπούς φορολογίας θα διενεργούνται αποσβέσεις επί της αρχικής αξίας των 400.000 ευρώ (αρχική αξία στα βιβλία της εισφέρουσας) με συντελεστή 10%, μέχρι την πλήρη απόσβεση του παγίου, ήτοι $400.000 \times 10\% = 40.000$ ευρώ.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζεται ότι η λήπτρια μπορεί να αναλάβει αποθεματικά και προβλέψεις που σχημάτισε η εισφέρουσα εταιρεία και τα οποία σχετίζονται με τον κλάδο ή τους κλάδους δραστηριότητας που μεταβιβάζονται και τα οποία απολάμβαναν φορολογικές απαλλαγές υπό τις προϋποθέσεις που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία εάν δεν είχε γίνει η μεταβίβαση.

Τα υπόψη αποθεματικά και προβλέψεις θα μεταφέρονται αυτούσια στη λήπτρια εταιρεία και θα εμφανίζονται σε ειδικούς λογαριασμούς στα βιβλία της. Για παράδειγμα, εάν υπάρχουν αφορολόγητα αποθεματικά προερχόμενα από προηγούμενο μετασχηματισμό της εισφέρουσας με το Ν.Δ.1297/1972, αυτά δεν φορολογούνται κατά τον χρόνο του μετασχηματισμού και η λήπτρια εταιρεία συνεχίζει να απολαμβάνει τις φορολογικές απαλλαγές που ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, υπό τις προϋποθέσεις που τίθενται με το ν.δ. 1297/1972. Σε περίπτωση που ο εισφερόμενος κλάδος έχει ενταχθεί στους αναπτυξιακούς Ν.2601/1998, Ν.3299/2004 και Ν.3908/2011 θα ενεργούνται αφορολόγητες εκπώσεις για την κάλυψη της ακάλυπτης αξίας επενδύσεων ή σχηματισμός ειδικών λογαριασμών προκειμένου για την επιδότηση φόρου, κατά περίπτωση, δεδομένου ότι εξακολουθούν να ισχύουν οι προϋποθέσεις των υπόψη ειδικότερων νόμων. Είναι προφανές ότι κατά τον χρόνο της εισφοράς δεν επιτρέπεται η κεφαλαιοποίηση των υπόψη αποθεματικών και προβλέψεων.

Σε περίπτωση που ο εισφερόμενος κλάδος έχει ενταχθεί σε ειδικό καθεστώς, τότε η λήπτρια αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας κατά το μέρος που δεν έχει γίνει χρήση αυτών πριν την υπόψη εισφορά ενεργητικού.

5. Σε περίπτωση εισφοράς κλάδου κατά την οποία η λήπτρια είναι νεοσυσταθείσα εταιρεία, το πρώτο φορολογικό έτος αυτής έχει έναρξη την ημερομηνία ολοκλήρωσης εισφοράς του υπόψη κλάδου (ημερομηνία καταχώρησης στο ΓΕΜΗ).

6. Με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι η λήπτρια εταιρεία μεταφέρει τις ζημιές της εισφέρουσας εταιρείας που σχετίζονται με τον κλάδο ή τους κλάδους δραστηριότητας που μεταβιβάζονται, με τις ίδιες προϋποθέσεις που

θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία εάν δεν είχε γίνει η μεταβίβαση. Στην περίπτωση που οι ζημίες δεν μεταφερθούν στην λήπτρια εταιρεία, η εισφέρουσα χάνει το δικαίωμα μεταφοράς τους.

Εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία κατά τον χρόνο της εισφοράς του κλάδου έχει ζημία που σχετίζεται με αυτόν, αυτή θα εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στα βιβλία της λήπτριας. Η εν λόγω ζημία, η οποία προέρχεται είτε από τη χρήση εντός της οποίας λαμβάνει χώρα ο μετασχηματισμός, είτε από προηγούμενες χρήσεις, μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη της λήπτριας εταιρείας, με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 1, 2, 3, 4 του άρθρου 27 του Ν.4172/2013. Σε περίπτωση διασυννοριακού μετασχηματισμού οι διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 4172/2013 έχουν εφαρμογή για το πρόσωπο ή την οντότητα η οποία βρίσκεται στην Ελλάδα ενώ για το πρόσωπο ή την οντότητα που βρίσκεται σε άλλη χώρα θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της χώρας εκείνης για τον συμψηφισμό και τη μεταφορά των ζημιών που συνδέονται με το πρόσωπο ή την οντότητα αυτή. Κρίσιμος χρόνος για το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας είναι το έτος που αυτή προέκυψε (πριν την εισφορά του ενεργητικού).

Για παράδειγμα, έστω ότι η εταιρεία Α (εισφέρουσα) στις 31.12.2016 εισφέρει κλάδο της στην εταιρεία Β (λήπτρια). Προς τούτο, η εταιρεία Α συντάσσει προσωρινή λογιστική κατάσταση με ημερομηνία 31.12.2016, προκειμένου να λάβει χώρα εκτίμηση του εισφερόμενου κλάδου της, με ημερομηνία ολοκλήρωσης της εισφοράς στις 31.3.2017. Έστω ότι στον εισφερόμενο κλάδο αναλογούν συσσωρευμένες ζημίες ύψους 2.000 ευρώ, οι οποίες προέκυψαν ως εξής:

Διαχειριστική περίοδος	Ποσό Ζημίας	Συσσωρευμένο ποσό ζημίας
1/1/2011-31/12/2011	200 ευρώ	200 ευρώ
1/1/2012-31/12/2012	300 ευρώ	500 ευρώ
1/1/2013-31/12/2013	200 ευρώ	700 ευρώ
1/1/2014-31/12/2014	400 ευρώ	1.100 ευρώ
1/1/2015-31/12/2015	300 ευρώ	1.400 ευρώ
1/1/2016-31/12/2016	600 ευρώ	2.000 ευρώ

Με βάση την ως άνω ανάλυση, η λήπτρια εταιρεία Β μπορεί να μεταφέρει κατά το φορολογικό έτος 2017 και επόμενα τις ζημίες που αφορούν τον εισφερόμενο κλάδο της εισφέρουσας εταιρείας Α, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 4172/2013, ύψους 1.800 ευρώ (2.000 - 200 ευρώ), καθώς επίσης και τυχόν ζημίες που προέκυψαν από 1.1.2017 μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης της απορρόφησης του κλάδου (31.3.2017) κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου αυτού.

7. Με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του ίδιου άρθρου παρέχεται η δυνατότητα στη Φορολογική Διοίκηση να επιβάλλει προϋποθέσεις προκειμένου να αποφεύγεται η καταστρατήγηση των σχετικών διατάξεων. Περίπτωση καταστρατήγησης θα μπορούσε να συνιστά ενδεικτικά η περίπτωση εισφοράς ζημιόγνου κλάδου οι δραστηριότητες του οποίου δεν σχετίζονται με τις δραστηριότητες της λήπτριας εταιρείας, το οποίο, ως θέμα πραγματικό, εναπόκειται στην κρίση της ελεγκτικής αρχής.

8. Με την παράγραφο 13 ορίζεται ότι για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 52 πρέπει η εισφέρουσα και η λήπτρια εταιρεία να έχουν το ίδιο φορολογικό καθεστώς (βλ. Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ). Κατά συνέπεια και λαμβάνοντας υπόψη ότι η εισφέρουσα ή η λήπτρια εταιρεία ενδεχομένως είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε., θα πρέπει να υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος εν τοις πράγμασι, δηλαδή να μην απαλλάσσονται βάσει ειδικότερων διατάξεων νόμων και να μην εμπίπτουν σε υποκειμενικές απαλλαγές (π.χ. άρθρο 46 του Ν.4172/2013). Η περίπτωση που τόσο η εισφέρουσα όσο και η λήπτρια είναι νομικά πρόσωπα που ωστόσο δεν υπάγονται σε φόρο νομικών προσώπων αλλά και οι δύο υπάγονται στον ίδιο ειδικό τρόπο φορολόγησης βάσει ειδικότερων διατάξεων (π.χ. ΑΕΕΑΠ του Ν.2778/1999) δεν εμπίπτει στις ευεργετικές διατάξεις του άρθρου αυτού.

11.3 Ερμηνεία άρθρου 53 (παρ. Γ. Άρθρο 53 – Ανταλλαγή Τίτλων, ΠΟΛ 1057/2017)

α) Προϋποθέσεις υπαγωγής

1. Το άρθρο αυτό αφορά, σύμφωνα με την παράγραφο 1, σε πράξεις ανταλλαγής τίτλων που αποκτά μέτοχος ή εταίρος σε αντάλλαγμα τίτλων άλλης εταιρείας, εφόσον επιλεγεί η υπαγωγή σε αυτό το άρθρο από τον μέτοχο ή εταίρο και πληρούνται οι προϋποθέσεις του υπόψη άρθρου. Ειδικότερα, καταλαμβάνει περιπτώσεις που μία εταιρεία (αποκτώσα) προτίθεται να αποκτήσει τίτλους άλλης εταιρείας (αποκτώμενη). Η αποκτώσα εταιρεία παίρνει τίτλους της αποκτώμενης

τους οποίους κάποιοι μέτοχοι/εταίροι αυτής αποδέχονται να πωλήσουν. Για αντίτιμο λαμβάνουν τίτλους της αποκτώσας που η ίδια εκδίδει ή μεταβιβάζει σε αυτούς.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι ως «ανταλλαγή τίτλων» θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μια εταιρεία («αποκτώσα εταιρεία») αποκτά τίτλους άλλης εταιρείας («αποκτώμενη εταιρεία») σε αντάλλαγμα για την έκδοση ή τη μεταβίβαση τίτλων αυτής προς τους μετόχους ή εταίρους της αποκτώμενης εταιρείας. Για την υπαγωγή στο άρθρο αυτό απαιτείται μετά την ανταλλαγή τίτλων η αποκτώσα εταιρεία να κατέχει τουλάχιστον την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της αποκτώμενης εταιρείας ή τουλάχιστον το 50% της αξίας του κεφαλαίου της αποκτώμενης εταιρείας συν έναν τίτλο.

Περαιτέρω, με την ίδια παράγραφο ορίζεται ότι για τις ανάγκες υπαγωγής στο άρθρο αυτό της εξαγοράς εισηγμένων μετοχών σε αναγνωρισμένο χρηματιστήριο αξιών από την αποκτώσα εταιρεία, ώστε αυτή να νοείται ως μία ενιαία συναλλαγή, απαιτείται αυτή να συντελείται εντός έξι (6) μηνών.

Η πράξη της ανταλλαγής όπως αυτή περιγράφεται από τις κείμενες διατάξεις έχει την έννοια της εισφοράς σε είδος για την αποκτώσα εταιρεία και όχι την έννοια της διπλής πώλησης, αφού πραγματοποιείται μεταξύ ενός νομικού προσώπου και των μετόχων/εταίρων της αποκτώμενης και όχι μεταξύ των μετόχων της αποκτώσας και της αποκτώμενης.

Όσον αφορά στην απόκτηση τουλάχιστον του 50% της αξίας του κεφαλαίου της αποκτώμενης εταιρείας συν έναν τίτλο από περισσότερους του ενός μετόχους/εταίρους, αυτή πρέπει να γίνεται ταυτόχρονα.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν και στις περιπτώσεις που ήδη υφίσταται η προβλεπόμενη πλειοψηφία και η αποκτώσα εταιρεία επιθυμεί σε μεταγενέστερο χρόνο την αύξηση του ποσοστού αυτού.

3. Στην ανωτέρω περίπτωση ανταλλαγής τίτλων, με βάση τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, η αποκτώσα εταιρεία μπορεί να προβεί σε χρηματική καταβολή έναντι της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων, υπό την προϋπόθεση ότι η χρηματική καταβολή δεν θα υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδίδει ή μεταβιβάζει η αποκτώσα εταιρεία προς τους μετόχους ή εταίρους της αποκτώμενης ή αν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, το 10% της φορολογητέας αξίας τους.

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση αυτή η χρηματική καταβολή αποτελεί συμπληρωματικό αντίτιμο των μετοχών της αποκτώμενης που ανταλλάσει ο μέτοχος της αποκτώμενης, καθώς πέραν των τίτλων της αποκτώσας που αυτός λαμβάνει μπορεί να λάβει και χρηματικό ποσό. Το χρηματικό ποσό που καταβάλει η αποκτώσα προσδιορίζεται έως το 10% της ονομαστικής αξίας των τίτλων της αποκτώσας ή αν αυτή δεν υπάρχει, έως το 10% της αξίας των τίτλων, όπως αυτή έχει διαμορφωθεί μετά την ανταλλαγή των μετοχών (αξία που προκύπτει από την αποτίμηση της αποκτώσας για τις ανάγκες του προσδιορισμού της σχέσης ανταλλαγής) η οποία αποτελεί και τη φορολογητέα αξία στα βιβλία της αποκτώσας εταιρείας.

Περαιτέρω, η αποκτώσα μπορεί σε αντάλλαγμα των τίτλων της αποκτώμενης να μεταβιβάζει και ιδίους τίτλους στους μετόχους ή εταίρους της αποκτώμενης εταιρείας τις οποίες έχει στο χαρτοφυλάκιό της από απόκτηση μετοχών στο πλαίσιο της στήριξης της χρηματιστηριακής τιμής της μετοχής της με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 5 και επόμενων του άρθρου 16 του κ.ν.2190/1920, αλλά δεν μπορεί να δώσει ως αντάλλαγμα μετοχές άλλων εταιρειών τις οποίες εμφανίζει στο χαρτοφυλάκιό της ως συμμετοχές.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι το άρθρο αυτό εφαρμόζεται όταν η αποκτώσα και η αποκτώμενη εταιρεία είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και/ή άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. Επιπλέον, τίθεται ως προϋπόθεση οι μέτοχοι ή εταίροι της αποκτώμενης εταιρείας να είναι είτε φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος είτε αν δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος να κατέχουν τόσο τους αρχικούς τίτλους (μετοχές ή μερίδια της αποκτώμενης) όσο και τους νέους τίτλους (μετοχές ή μερίδια που εξέδωσε ή μεταβίβασε η αποκτώσα λόγω της ανταλλαγής) μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρούν στην Ελλάδα. Διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται ανεξάρτητα από την φορολογική κατοικία των μετόχων ή εταίρων της αποκτώμενης, οι οποίοι μπορεί να είναι είτε φυσικά είτε νομικά πρόσωπα, φορολογικοί κάτοικοι Ε.Ε. ή τρίτων χωρών, ωστόσο, τα ευεργετήματά του παρέχονται μόνο σε ημεδαπούς φορολογικούς κατοίκους και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα με μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 42 του ΚΦΕ, τα φυσικά πρόσωπα φορολογικοί κάτοικοι σε κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας (ΣΑΔΦ) απαλλάσσονται από τον φόρο για το εισόδημα που αποκτούν από υπεραξία μεταβίβασης τίτλων. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. ε' του ΚΦΕ, τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα φορολογούνται για το εισόδημα από μεταβίβαση τίτλων μόνο όταν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και το προϊόν της μεταβίβασης μπορεί να αποδοθεί στην μόνιμη εγκατάσταση (σχετ. η ΠΟΛ. 1032/2015 εγκύκλιός μας).

Πέραν των ανωτέρω, θα πρέπει να πληρείται σε κάθε περίπτωση και η προϋπόθεση η αποκτώσα εταιρεία να κατέχει τουλάχιστον την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της αποκτώμενης εταιρείας ή τουλάχιστον το 50% της αξίας του

κεφαλαίου της αποκτώμενης εταιρείας συν ένα τίτλο.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Ελληνική εταιρεία (αποκτώμενη) δίνει τις μετοχές της σε γαλλική αποκτώσα εταιρεία. Η ελληνική αποκτώμενη εταιρεία δύναται να έχει μετόχους που είναι φυσικά πρόσωπα φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και άλλων κρατών μελών Ε.Ε., νομικά πρόσωπα φορολογικούς κατοίκους Ελλάδος, φορολογικούς κατοίκους άλλων κ-μ Ε.Ε. που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας (μέσω της οποίας υφίσταται η συμμετοχή τους στην αποκτώμενη), καθώς και νομικά πρόσωπα φορολογικούς κατοίκους τρίτων χωρών χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας. Η γαλλική αποκτώσα εταιρεία για τους σκοπούς της ανταλλαγής θα εκδώσει τίτλους ή θα μεταβιβάσει τίτλους προς τους ανωτέρω μετόχους της αποκτώμενης. Ωστόσο, οι ευεργετικές διατάξεις του άρθρου αυτού θα ισχύουν μόνο για τους μέτοχους (εφόσον αυτοί το έχουν επιλέξει) φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος ή προκειμένου για νομικά πρόσωπα, για φορολογικούς κατοίκους Ελλάδος ή μη φορολογικούς κατοίκους Ελλάδος που όμως έχουν μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 8, οι οποίες προστέθηκαν με την παράγραφο 1 του άρθρου 60 του Ν. 4438/2016, παρέχεται η δυνατότητα στη Φορολογική Διοίκηση να επιβάλλει προϋποθέσεις προκειμένου να αποφεύγεται η καταστρατήγηση των σχετικών διατάξεων. Περιπτώσεις καταστρατήγησης αποτελούν η αλλαγή φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα του μετόχου, φυσικού ή νομικού προσώπου, της αποκτώμενης εταιρείας σε διάστημα τριών (3) ετών από τον μετασχηματισμό, εκτός αν αποδείξει ότι η μεταβίβαση των τίτλων δεν έχει ως σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή. Επισημαίνεται ότι η αλλαγή κατοικίας εντός τριετίας χωρίς να υπάρχει στη συνέχεια μεταβίβαση των τίτλων μπορεί να αποτελέσει ένδειξη μη καταστρατήγησης των διατάξεων. Στην περίπτωση αυτή θα επιβάλλονται οι προβλεπόμενες με τις διατάξεις του Ν.4174/2013 κυρώσεις.

β) Φορολογικά ευεργετήματα

1. Με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 53 ορίζεται ότι κατά την εφαρμογή του άρθρου αυτού, ο μέτοχος ή εταίρος της αποκτώμενης εταιρείας δεν υπόκειται, κατά τον χρόνο της ανταλλαγής τίτλων, σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά λόγω της ανταλλαγής, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί, κατ' αναλογία, σε τυχόν χρηματική καταβολή. Ο μέτοχος ή εταίρος δεν αποδίδει στους τίτλους που λαμβάνει ως αντάλλαγμα, μεγαλύτερη φορολογητέα αξία από την αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή των τίτλων. Η αποκτώσα εταιρεία αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από τον μέτοχο ή εταίρο στην αγοραία τους αξία κατά τον χρόνο της ανταλλαγής.

2. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για φορολογικούς σκοπούς ο μέτοχος ή εταίρος της αποκτώμενης εταιρείας θεωρεί ότι οι τίτλοι που αποκτά έχουν αξία ίση με εκείνη των τίτλων (της αποκτώμενης) που κατείχε πριν την ανταλλαγή των τίτλων. Κατά συνέπεια, αν και για λογιστικούς σκοπούς η αξία των συμμετοχών (μετοχές αποκτώσας) που κατέχει ο μέτοχος της αποκτώμενης μετά την ανταλλαγή είναι αυξημένη έναντι εκείνης προ της ανταλλαγής κατά το ποσό της τυχόν προκύπτουσας υπεραξίας της αποκτώσας εταιρείας μετά την πράξη της ανταλλαγής που αντιστοιχεί στους ανταλλασσόμενους τίτλους της αποκτώσας, η υπεραξία αυτή δεν λαμβάνεται υπόψη για φορολογικούς σκοπούς.

Ειδικότερα, σε περίπτωση που ο μέτοχος της αποκτώμενης εταιρείας είναι φυσικό πρόσωπο, δεν προκύπτει υπεραξία κατά τον χρόνο της ανταλλαγής, αλλά η όποια υπεραξία θα προκύψει μεταγενέστερα κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των τίτλων αυτών με βάση το άρθρο 42 του ίδιου νόμου με αξία κτήσης των νέων τίτλων ίση με αυτή που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή. Η υπεραξία που θα προκύψει κατά τη μεταγενέστερη μεταβίβαση, αποτελεί εισόδημα από μεταβίβαση τίτλων του άρθρου 42 του ΚΦΕ, φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 και συνεπώς υπόκειται σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α. Αντίθετα, δεν τίθεται θέμα επιβολής εισφοράς κατά τη στιγμή της ανταλλαγής, καθόσον ο μέτοχος ή εταίρος, φυσικό πρόσωπο, της αποκτώμενης εταιρείας, αποκτά τίτλους ίσης αξίας με εκείνη των τίτλων που κατείχε και συνεπώς, για φορολογικούς σκοπούς, δεν αποκτά τη δεδομένη στιγμή εισόδημα.

Σε περίπτωση νομικού προσώπου, η όποια υπεραξία προκύψει μεταγενέστερα κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των νέων τίτλων θα φορολογηθεί τον χρόνο εκείνο και ως αξία κτήσης αυτών θα ληφθεί η αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση που κατά την ανταλλαγή προκύψει ζημία από την αποτίμηση των μετοχών της αποκτώμενης. Στην περίπτωση αυτή, κατά τον χρόνο της ανταλλαγής δεν προκύπτει καμία φορολογική ζημία αφού ο μέτοχος ή εταίρος της αποκτώμενης εταιρείας θεωρεί ότι οι τίτλοι που αποκτά έχουν αξία ίση με εκείνη των τίτλων που αρχικά κατείχε, αλλά τυχόν ζημία μπορεί να προκύψει κατά τον χρόνο μεταγενέστερης μεταβίβασης των υπόψη συμμετοχών και λαμβάνεται υπόψη για φορολογικούς σκοπούς.

Γεγονός φορολόγησης της υπεραξίας για τον μέτοχο συντρέχει και σε περίπτωση μείωσης του κεφαλαίου της αποκτώσας εταιρείας με επιστροφή μετρητών/τίτλων στον μέτοχο της αποκτώμενης, μέχρι του ποσού της διαφοράς (υπεραξία)

μεταξύ της αγοραίας αξίας των ανταλλασσόμενων τίτλων, όπως τους αποτίμησε η αποκτώσα εταιρεία κατά τον χρόνο της ανταλλαγής τίτλων και της αξίας που είχαν οι τίτλοι αυτοί για τον μέτοχο αμέσως πριν την ανταλλαγή τους. Το ποσό αυτό φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα αν ο μέτοχος είναι νομικό πρόσωπο ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και σαν εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης τίτλων αν ο μέτοχος είναι φυσικό πρόσωπο.

3. Περαιτέρω, σε περίπτωση χρηματικής καταβολής, σε φόρο υπόκειται το εισόδημα (υπεραξία) που προκύπτει κατά τον χρόνο της ανταλλαγής των τίτλων και αντιστοιχεί στο τμήμα της χρηματικής αυτής καταβολής. Προκειμένου για φυσικό πρόσωπο μέτοχο ή εταίρο της αποκτώμενης εταιρείας, η εν λόγω υπεραξία φορολογείται με συντελεστή 15% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του Ν. 4172/2013 και το εισόδημα αυτό συμπεριλαμβάνεται στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φυσικού προσώπου, ενώ για νομικά πρόσωπα η υπόψη υπεραξία φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Όσον αφορά στους τίτλους της αποκτώμενης εταιρείας που περιέχονται στην αποκτώσα εταιρεία, αυτοί αποτιμώνται στα βιβλία της τελευταίας στην αγοραία αξία τους κατά τον χρόνο της ανταλλαγής. Σε περίπτωση μεταγενέστερης πώλησης των υπόψη συμμετοχών, σε φόρο υπόκειται η τυχόν προκύπτουσα υπεραξία κατά την πώληση.

Για την καλύτερη κατανόηση του άρθρου αυτού παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Παράδειγμα

Η γενική συνέλευση των μετόχων της ανώνυμης εταιρείας Β (αποκτώσα), αποφάσισε την 30.6.2016 την απόκτηση της πλειοψηφίας των μετοχών της εταιρείας Α (αποκτώμενη) με τη σύμφωνη γνώμη των μετόχων της τελευταίας. Για τον λόγο αυτό, οι ανώνυμες εταιρείες Α και Β συνέταξαν οικονομικές καταστάσεις στις 30.6.2016, από τις οποίες προέκυψε ότι πριν την ανταλλαγή των μετοχών το μετοχικό κεφάλαιο της αποκτώσας εταιρείας Β ανερχόταν σε 3.000 ευρώ με σύνολο αριθμού μετοχών 100 και ονομαστική αξία 30 ευρώ εκάστη και το μετοχικό κεφάλαιο της αποκτώμενης εταιρείας Α ανερχόταν σε 1.000 ευρώ με σύνολο αριθμού μετοχών 200 και ονομαστική αξία 5 ευρώ εκάστη.

Η πραγματική καθαρή θέση της εταιρείας Β προσδιορίσθηκε στο ύψος των 3.000 ευρώ και της εταιρείας Α στο ύψος των 2.000 ευρώ. Κατά συνέπεια, η εσωτερική αξία της μετοχής της κάθε εταιρείας είναι για την Β 30 ευρώ (= 3.000/100) και για την Α 10 ευρώ (=2.000/200).

Με βάση τα ανωτέρω και αν υποθέσουμε ότι η εταιρεία Σ μέτοχος της αποκτώμενης εταιρείας Α είχε στην κατοχή της πριν την ανταλλαγή 150 μετοχές αξίας 5 ευρώ/καθεμία και συνολικής αξίας 750 ευρώ, μετά την αποτίμηση της Α η εσωτερική αξία της μετοχής της έχει διπλασιαστεί και κατά συνέπεια η αποκτώσα Β θα λάβει 150 μετοχές της Α με διπλάσια εσωτερική αξία από την αρχική ονομαστική και ίση με 10 ευρώ (συνολική αξία 1.500 ευρώ). Όσον αφορά στην εταιρεία Σ (μέτοχο της αποκτώμενης Α), αυτή θα ανταλλάξει 150 μετοχές της αρχικής αξίας (και ονομαστικής) 5 ευρώ με 50 μετοχές της αποκτώσας Β με αξία 30 ευρώ (εσωτερική αξία μετοχής της Β), ήτοι συνολικής αξίας 1.500 ευρώ γράφοντας στα βιβλία της υπεραξία 750 ευρώ η οποία όμως με βάση τα ανωτέρω αναφερόμενα δεν προσαυξάνει την αξία κτήσης για φορολογικούς σκοπούς.

11.4 Ερμηνεία άρθρου 54 (παρ. Δ. Άρθρο 54 – Συγχωνεύσεις και Διασπάσεις, ΠΟΛ 1057/2017)

α) Προϋποθέσεις υπαγωγής

1. Το υπόψη άρθρο εφαρμόζεται, σύμφωνα με την παράγραφο 1, σε συγχωνεύσεις και διασπάσεις, όπως ορίζονται στις παραγράφους 2, 3 και 4 του ίδιου άρθρου και εφόσον επιλεγεί από την εισφέρουσα και τη λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες και πληρούνται οι οριζόμενες στις επόμενες παραγράφους προϋποθέσεις. Επισημαίνεται ότι όπου στην ΠΟΛ 1057/2017 γίνεται αναφορά σε εισφέρουσα ή σε λήπτρια εταιρεία, νοούνται δύο ή περισσότερες εισφέρουσες ή λήπτριες εταιρείες (παρ. 7). Επίσης, με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται ότι για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως «τίτλοι» νοούνται οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι ως συγχώνευση θεωρείται κάθε πράξη με την οποία: α) μία ή περισσότερες εταιρείες (εισφέρουσες), κατά τη διάλυσή τους χωρίς να τεθούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζουν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τους σε άλλη υφιστάμενη εταιρεία (λήπτρια) με αντάλλαγμα την έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων του κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας, β) δύο ή περισσότερες εταιρείες (εισφέρουσες), κατά τη διάλυσή τους χωρίς να τεθούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζουν

όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τους σε εταιρεία που συστήνουν (λήπτρια) με αντάλλαγμα την έκδοση ή τη μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων του κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας.

3. Με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι ως διάσπαση θεωρείται κάθε πράξη με την οποία: α) μία εταιρεία (εισφέρουσα), κατά τη διάλυσή της χωρίς να τεθεί σε καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζει όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της σε δύο ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες (λήπτριες) με αντάλλαγμα την κατ' αναλογία (pro rata) έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της τίτλων του κεφαλαίου των ληπτριών εταιρειών, β) μία εταιρεία (εισφέρουσα) μεταβιβάζει χωρίς να λυθεί έναν ή περισσότερους κλάδους δραστηριότητας σε μία ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες (λήπτριες), αφήνοντας τουλάχιστον έναν κλάδο δραστηριότητας στην εισφέρουσα εταιρεία, με αντάλλαγμα την κατ' αναλογία (pro rata) έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της ή τίτλων του κεφαλαίου των ληπτριών εταιρειών. Ως κλάδος δραστηριότητας θεωρείται το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού ενός τμήματος μιας εταιρείας, τα οποία συνιστούν από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα.

4. Με την περίπτωση α' της παραγράφου 3 προβλέπεται η περίπτωση της διάσπασης κατά την οποία, μετά την ολοκλήρωση της πράξης, η εισφέρουσα παύει να υφίσταται και όλα τα στοιχεία της, ανεξάρτητα αν αποτελούν κλάδο/τμήμα κλάδου ή όχι, εισφέρονται σε δύο ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες (λήπτριες).

Με την περίπτωση β' της ίδιας παραγράφου προβλέπεται η μερική διάσπαση εταιρείας, η οποία, όπως αναφέρθηκε και πιο πάνω, δεν προβλέπεται από τις διατάξεις της εταιρικής νομοθεσίας. Η διαφορά της μερικής διάσπασης από την προβλεπόμενη με τις διατάξεις του άρθρου 52 εισφορά ενεργητικού είναι ότι στη μερική διάσπαση τους τίτλους της λήπτριας εταιρείας λαμβάνουν οι μέτοχοι της εισφέρουσας εταιρείας (διασπώμενης) ενώ στην εισφορά ενεργητικού τους τίτλους της λήπτριας εταιρείας λαμβάνει η εισφέρουσα εταιρεία. Όσον αφορά στην έννοια του κλάδου, ισχύουν όσα αναφέρονται πιο πάνω στην παρ. Β'.

5. Με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με την παράγραφο 2 του άρθρου 60 του Ν. 4438/2016, ορίζεται ότι σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 3, μπορεί να λάβει χώρα πρόσθετη χρηματική καταβολή από τη λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες πέραν της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων, με την προϋπόθεση ότι η χρηματική καταβολή δεν υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της ονομαστικής αξίας, ή αν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, το δέκα τοις εκατό (10%) της φορολογητέας αξίας των τίτλων.

Προκειμένου για τον υπολογισμό του ποσού της χρηματικής καταβολής, ισχύουν τα αναφερόμενα πιο πάνω στην παράγραφο Γ'.

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 13 ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για τη μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού και παθητικού:

α) στη μεταβίβαση κλάδου ή κλάδων δραστηριότητας που βρίσκονται στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., εφόσον η εισφέρουσα και η λήπτρια εταιρεία είναι και οι δύο φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος.

Στην περίπτωση αυτή, η εισφέρουσα και λήπτρια είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και η εισφέρουσα μεταβιβάζει κλάδο ή κλάδους δραστηριότητας που βρίσκονται στην Ελλάδα ή σε κράτος μέλος της Ε.Ε., σε αντίθεση με τα οριζόμενα στο άρθρο 52 όπου ο εισφερόμενος κλάδος μπορεί να είναι εγκατεστημένος οπουδήποτε στην αλλοδαπή. Επίσης, καταλαμβάνει και τη διάσπαση ημεδαπής εταιρείας που μεταβιβάζει χωρίς να λυθεί όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της σε μία ή περισσότερες ημεδαπές εταιρείες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες (λήπτριες). Διευκρινίζεται ότι στην έννοια της μεταβίβασης του συνόλου των κλάδων των δραστηριοτήτων μίας εταιρείας περιλαμβάνονται και οι περιπτώσεις απορρόφησης μίας ή περισσότερων εταιρειών από άλλη υφιστάμενη ή νεοϊδρυόμενη εταιρεία.

β) εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος Ελλάδος, στον βαθμό που μετά τη συγχώνευση ή τη διάσπαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημιές που μεταβιβάζονται δεν συνδέονται με εκτός Ελλάδος μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εταιρείας.

Η περίπτωση αυτή καταλαμβάνει τη συγχώνευση ή διάσπαση εισφέρουσας εταιρείας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. προς ημεδαπή λήπτρια με την προϋπόθεση ότι μετά την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού τα στοιχεία που μεταβιβάζονται συνδέονται με την ημεδαπή λήπτρια εταιρεία και όχι με μόνιμη εγκατάσταση αυτής εκτός Ελλάδος. Τα ίδια ισχύουν και στις περιπτώσεις σύστασης νέας ημεδαπής εταιρείας.

Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή στην περίπτωση που η ημεδαπή λήπτρια εταιρεία αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, λόγω του ότι τα εισφερόμενα στοιχεία με φυσική παρουσία στην αλλοδαπή δεν προσαρτώνται αλλά δημιουργούν μόνιμη εγκατάσταση της ημεδαπής λήπτριας στην αλλοδαπή.

γ) εφόσον η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. και η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, στον βαθμό που μετά τη συγχώνευση ή τη διάσπαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημιές που μεταβιβάζονται συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα της λήπτριας εταιρείας.

Η περίπτωση αυτή αναφέρεται στη συγχώνευση ή διάσπαση ημεδαπής εταιρείας ή εταιρείας άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα προς αλλοδαπή λήπτρια φορολογικό κάτοικο Ε.Ε., με την προϋπόθεση ότι τα στοιχεία που μεταβιβάζονται θα συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα της λήπτριας (η οποία προκύπτει είτε εξαιτίας του μετασχηματισμού είτε προϋπήρχε).

7. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 14 ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε., στον βαθμό που η συγχώνευση ή η διάσπαση επιφέρει τη μεταβίβαση κλάδου δραστηριότητας που συνιστά μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. Σε αυτή την περίπτωση, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 5, 6, 7 και 8, αλλά η εισφέρουσα εταιρεία δικαιούται πίστωσης έναντι του ποσού του φόρου που προκύπτει ως αποτέλεσμα της συγχώνευσης ή διάσπασης σε σχέση με κάθε φόρο που θα επιβαλλόταν στο εν λόγω κράτος - μέλος της Ε.Ε. στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση ως αποτέλεσμα της συγχώνευσης ή διάσπασης, εάν δεν ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ όπως ισχύει.

Για παράδειγμα, ελληνική Α.Ε. απορροφάται από γερμανική εταιρεία. Η ελληνική εταιρεία διατηρεί κλάδο δραστηριότητας που συνιστά μόνιμη εγκατάσταση στη Γερμανία. Η υπεραξία για την εισφέρουσα ημεδαπή εταιρεία φορολογείται αλλά εκπίπτει ο φόρος ο οποίος θα είχε πληρωθεί στη Γερμανία εάν δεν ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ.

8. Με τις διατάξεις της παραγράφου 17 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 54 εφαρμόζονται σε μέτοχο ή εταίρο ο οποίος, σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης, ανταλλάσσει τίτλους της εισφέρουσας εταιρείας με τίτλους της λήπτριας εταιρείας, υπό την προϋπόθεση ότι: α) ο μέτοχος ή εταίρος είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή β) ο μέτοχος ή εταίρος, ο οποίος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, κατείχε τους τίτλους της εισφέρουσας και κατέχει τους τίτλους της λήπτριας εταιρείας μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί στην Ελλάδα.

β) Φορολογικά ευεργετήματα

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν συνεπάγεται, κατά τον χρόνο της συγχώνευσης ή της διάσπασης, καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας που είχαν πριν από τον μετασχηματισμό.

Για τον προσδιορισμό της προκύπτουσας υπεραξίας, τη φορολογική μεταχείριση αυτής, καθώς και την απεικόνιση για τη λήπτρια (απορροφώσα) εταιρεία, έχουν ανάλογη εφαρμογή τα όσα αναφέρονται στην ενότητα β) της πιο άνω παραγράφου Β΄ (ανάλυση άρθρου 52 - φορολογικά ευεργετήματα).

2. Με την παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι η λήπτρια εταιρεία διενεργεί αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε λάβει χώρα η συγχώνευση ή η διάσπαση.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι όπως ισχύει και στην περίπτωση εισφοράς κλάδου με το άρθρο 52 του ίδιου νόμου, θα πρέπει να τηρούνται οι ίδιοι κανόνες αποσβέσεων που τηρούσε και η εισφέρουσα, ήτοι ο συντελεστής απόσβεσης θα είναι ο ίδιος και οι αποσβέσεις θα διενεργούνται επί της αξίας και με τη μέθοδο που εφήρμοζε η εισφέρουσα, ως εάν δεν είχε λάβει χώρα η συγχώνευση ή η διάσπαση.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τα αποθεματικά και τις προβλέψεις που σχηματίστηκαν από την εισφέρουσα εταιρεία, με τις φορολογικές απαλλαγές και τους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η μεταβίβαση δεν είχε λάβει χώρα. Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις. Για την περίπτωση αυτή έχουν ανάλογη εφαρμογή τα αναφερόμενα στην περίπτωση 4 της παραγράφου Β΄ (ερμηνεία άρθρου 52 – εισφορές ενεργητικού έναντι τίτλων).

4. Όπως και στην περίπτωση του άρθρου 52 περί εισφοράς κλάδου, όταν η λήπτρια είναι νεοσυσταθείσα εταιρεία (περιπτώσεις συγχώνευσης/διάσπασης όταν η λήπτρια είναι νεοσυσταθείσα εταιρεία), το πρώτο φορολογικό έτος της έχει έναρξη την ημερομηνία ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού (ημερομηνία καταχώρησης στο ΓΕΜΗ). Ομοίως, σε περί-

πτωση συγχώνευσης με απορρόφηση, κρίσιμος χρόνος για την υποβολή της δήλωσης της εισφέρουσας εταιρείας (απορροφώμενης) είναι ο χρόνος ολοκλήρωσης της συγχώνευσης (καταχώρηση στο ΓΕΜΗ).

5. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του ίδιου νόμου προβλέπεται ότι η λήπτρια εταιρεία μεταφέρει τις ζημιές της εισφέρουσας εταιρείας, υπό τους ίδιους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν είχε λάβει χώρα.

Για τη φορολογική μεταχείριση των ζημιών αυτών εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στην παράγραφο 6 της ενότητας Β΄ της παρ. Β΄ (ερμηνεία άρθρου 52 – εισφορές ενεργητικού έναντι τίτλων).

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 12 ορίζεται ότι αν η λήπτρια εταιρεία συμμετέχει στο κεφάλαιο της εισφέρουσας εταιρείας απαλλάσσεται από τον φόρο για κάθε υπεραξία που προκύπτει λόγω της ακύρωσης αυτής της συμμετοχής. Στην περίπτωση αυτή αποσβένεται η αξία των συμμετοχών που εμφανίζεται στα βιβλία της απορροφώσας (λήπτριας) με το εισφερόμενο κεφάλαιο της εισφέρουσας. Τυχόν ζημία δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, καθόσον η υπεραξία από την ίδια αιτία δεν φορολογείται.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που θυγατρική (λήπτρια) απορροφά τη μητρική της εταιρεία (εισφέρουσα), επέρχεται ακύρωση, στα βιβλία της θυγατρικής εταιρείας, της αξίας των ιδίων μετοχών της και τυχόν χρεωστική διαφορά (ζημία) από την ακύρωση αυτή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

7. Με τις διατάξεις της παραγράφου 16 ορίζεται ότι ο μέτοχος ή εταίρος δεν αποδίδει στους τίτλους της λήπτριας που λαμβάνει ως αντάλλαγμα μεγαλύτερη φορολογητέα αξία από την αξία που είχαν οι τίτλοι της εισφέρουσας που κατείχε πριν τη συγχώνευση/διάσπαση. Κατά συνέπεια, δεν προκύπτει καμία υπεραξία για τον μέτοχο ή εταίρο της απορροφώμενης ή διασπώμενης εταιρείας, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί αναλογικά σε κάθε μετοχή, σε τυχόν χρηματική καταβολή για την οποία αυτός υπόκειται σε φόρο με βάση την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου. Για τον μέτοχο (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) της απορροφώμενης/διασπώμενης εταιρείας εφαρμόζονται όσα αναφέρονται στην παράγραφο 2 της ενότητας Β) της παραγράφου Γ΄ (ανάλυση άρθρου 53 - φορολογικά ευεργετήματα).

8. Με τις διατάξεις της παραγράφου 18 του ίδιου άρθρου, όπως προστέθηκαν με την παράγραφο 3 του άρθρου 60 του Ν. 4438/2016, παρέχεται η δυνατότητα στη Φορολογική Διοίκηση να επιβάλλει προϋποθέσεις προκειμένου να αποφεύγεται η καταστρατήγηση των σχετικών διατάξεων. Περιπτώσεις καταστρατήγησης αναφέρονται της παρ. Β΄ (ερμηνεία άρθρου 52 – εισφορές ενεργητικού έναντι τίτλων).

11.5 Ερμηνεία άρθρου 55 (παρ. Ε. Άρθρο 55 – Μεταφορά της Καταστατικής Έδρας μιας SE ή μιας SCE, ΠΟΛ 1057/2017)

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι η μεταφορά από την Ελλάδα σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης της καταστατικής έδρας μίας ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή μίας ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE) σύμφωνα με τις διατάξεις των Κανονισμών 2157/2001 του Συμβουλίου της 8ης Οκτωβρίου 2001 (Ε.Ε.Κ Λ 294/1/10.11.2001) και 435/2003 του Συμβουλίου της 22ας Ιουλίου 2003 (Ε.Ε.Κ Λ 207/1/18.8.2003) αντίστοιχα, χωρίς λύση της εταιρείας ή σύσταση νέου νομικού προσώπου δεν συνεπάγεται φορολογία των υπεραξιών που υπολογίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 54 των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της SE ή της SCE, τα οποία προσαρτώνται σε μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που τα στοιχεία αυτά πωληθούν ή πάψουν να συνδέονται με τη μόνιμη εγκατάσταση της SE ή SCE στην Ελλάδα ή μεταφερθούν σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι υπεραξίες του προηγούμενου εδαφίου υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

2. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση που μετά τη μεταφορά της καταστατικής έδρας της SE ή της SCE τα εναπομείναντα στοιχεία της εταιρείας αυτής δεν συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, η προκύπτουσα υπεραξία φορολογείται, μη εφαρμοζομένων των ευεργετικών διατάξεων του άρθρου αυτού. Για παράδειγμα, αν ευρωπαϊκή εταιρεία με έδρα στην Ελλάδα εμφανίζει στο ενεργητικό της μόνο απαίτηση κατά εταιρείας που εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο (π.χ. συναλλαγματικές διαφορές) και μεταφέρει την καταστατική της έδρα σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε., κατά τον χρόνο μεταφοράς της έδρας οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές θεωρούνται ως πραγματοποιηθείσες και υπόκεινται σε φορολογία.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι η μόνιμη εγκατάσταση που δημιουργείται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, εξακολουθεί να υπολογίζει αποσβέσεις επί της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που προσαρτώνται σε αυτή, με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις ως εάν δεν είχε γίνει η μεταφορά της καταστατικής έδρας.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ότι προβλέψεις ή αποθεματικά που είχε σχηματίσει η ευρωπαϊκή εταιρεία (SE) ή η ευρωπαϊκή συνεταιριστική εταιρεία (SCE) πριν από τη μεταφορά της καταστατικής έδρας της σε άλλο κράτος - μέλος και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος και δεν προκύπτουν από μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην αλλοδαπή, δεν υπόκεινται σε φορολογία κατά το χρόνο της μεταφοράς της καταστατικής έδρας στο όνομα της SE ή της SCE, με την προϋπόθεση ότι συνεχίζουν να εμφανίζονται αυτούσια στα βιβλία της δημιουργούμενης μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα. Σε αντίθετη περίπτωση, υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

5. Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 ορίζεται ότι η μόνιμη εγκατάσταση διατηρεί τυχόν δικαίωμα μεταφοράς ζημίας από παρελθούσες χρήσεις της SE ή της SCE, που μετέφερε την καταστατική της έδρα σε άλλο κράτος - μέλος σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου.

Για τις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στην ενότητα Β΄ της παραγράφου Β΄ (ερμηνεία άρθρου 52 – εισφορές ενεργητικού έναντι τίτλων).

12. Συμπληρωματικές οδηγίες για το έντυπο Ν

Με αφορμή την πρόσφατη έκδοση του εγχειριδίου συννηθέστερων ερωτήσεων/απαντήσεων για το έντυπο Ν και του από 8/6/2017 Δελτίου Τύπου της ΑΑΔΕ, προβαίνουμε στην συμπλήρωση των οδηγιών της έντυπης έκδοσης του βιβλίου «Φορολογική Δήλωση 2017 - Πρακτικός οδηγός συμπλήρωσης για Νομικά Πρόσωπα και Νομικές Οντότητες».

12.1 Οδηγίες σχετικά με την καταχώρηση του αφορολόγητου αποθεματικού του Ν.3299/2004 στο έντυπο Ν.

Με την εγκύκλιο 1054442/6-4-2017, δόθηκαν επιπλέον διευκρινίσεις για τον τρόπο καταχώρησης του αφορολόγητου αποθεματικού του Ν. 3299/2014 στο έντυπο Ν.

Στη συγκεκριμένη οδηγία, αναφέρεται ότι το αφορολόγητο αποθεματικό της απαλλαγής, υπολογίζεται με βάση τα καθαρά κέρδη της εμπρόθεσμης δήλωσης (Κωδικός 016), μετά την αφαίρεση:

- των κερδών που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος (π.χ. ενδοομιλικά μερίσματα),
- των κρατήσεων για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και τα
- των κερδών της χρήσης που διανέμονται πραγματικά ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους ή τον επιχειρηματία.

Προκειμένου για ΑΕ και ΕΠΕ, για Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για τον υπολογισμό του κατά τα παραπάνω τακτικού αποθεματικού και των διανεμόμενων ποσών γίνεται αναγωγή των ποσών αυτών με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

• Επίσης, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οι τυχόν λογιστικές ζημιές παρελθουσών χρήσεων καθόσον σε κάθε περίπτωση βάση υπολογισμού αποτελούν τα λογιστικά κέρδη της κλειόμενης χρήσης (εγκ. 1110127 ΕΞ2016/18-7-2016).

Κατόπιν των ανωτέρω, το αφορολόγητο αποθεματικό της απαλλαγής υπολογίζεται με βάση τα καθαρά κέρδη που δηλώνονται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, τα οποία προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και εμφανίζονται στον ισολογισμό μετά την αφαίρεση των κερδών που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που εμφανίζουν απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα (π.χ εισπραττόμενα ενδοομιλικά μερίσματα που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν.4172/2013) θα αφαιρούν τα σχετικά ποσά από τα κέρδη των βιβλίων τους, που λαμβάνονται υπόψη για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος (ΚΑ: 016), προκειμένου στην συνέχεια να εξετάζουν αν μένει ποσό που μπορεί να καταχωρηθεί στον κωδικό 045 «αφορολόγητο αποθεματικό Ν.3299/2004».

12.2 Κωδικός 650-118-119

Ο κωδικός 650 «Εφαρμογή Δ.Λ.Π/ Ε.Λ.Π» θα παραμείνει ανενεργός, αφού σε κάθε περίπτωση η συμπλήρωση της δήλωσης θα ξεκινά από τους κωδικούς 116 και 117. Οι κωδικοί **116, 117, 118 και 119** θα συμπληρώνονται από όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, που συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους είτε με βάση τα Δ.Λ.Π. είτε με τα Ε.Λ.Π. Επισημαίνεται ότι οι κωδικοί **118** και **119** θα συμπληρώνονται μόνο από αυτούς που εμφανίζουν διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, καθόσον διαφορετικά θα συμπληρώνονται μόνο οι κωδικοί **116** και **117**, αντίστοιχα.

12.3 Κωδικός 995 «Φορολογική απαίτηση αρ. 27Α Ν 4172/2013» και 996 «Υπόλοιπο φορολογικής απαίτησης για επιστροφή»

Οι κωδικοί 995 και 996 αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 27α του Ν 4172/2013, οι οποίες αφορούν στην αναβαλλόμενη φορολογία νομικών προσώπων των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 26 που εποπτεύονται από την Τράπεζα της Ελλάδος ή τον Ενιαίο Εποπτικό Μηχανισμό και ισχύουν φορολογικές απαιτήσεις που γεννώνται από το φορολογικό έτος 2016 και εφεξής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.4340/2015.

Σε περίπτωση που τα παραπάνω νομικά πρόσωπα των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 26 εφαρμόσουν για το τρέχον φορολογικό έτος τις διατάξεις του άρθρου 27Α του ν.4172/2013, θα καταχωρήσουν στον κωδικό 995 το ποσό της φορολογικής απαίτησης του έτους αυτού το οποίο συμψηφίζεται με τον αναλογούντα φόρο (ΚΑ:004). Σε περίπτωση που το ποσό του ΚΑ: **995** είναι μεγαλύτερο του ΚΑ:004, το υπόλοιπό του ή το συνολικό ποσό (ζημιογόνα αποτελέσματα) θα καταχωρηθεί στον κωδικό **996** καθόσον το ποσό της φορολογικής απαίτησης κατά το μέρος που δεν συμψηφίζεται είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27Α του ν.4172/2013, άμεσα εισπραξιμο από το Ελληνικό Δημόσιο. Επισημαίνεται

ότι αν το νομικό πρόσωπο έχει κάνει χρήση των φορολογικών κινήτρων του ν.3908/2011 και του ν.4030/2011 (παρ.Β2 άρθρου 43 και παρ.Β2 άρθρου 44) το ποσό της φορολογικής απαίτησης θα συμψηφίζεται με τον αναλογούντα φόρο (ΚΑ: 004) μειωμένο με το ποσό των κωδικών 579 και 575, αντίστοιχα. Σε αυτή την περίπτωση επηρεάζεται και ο υπολογισμός του κωδικού 700.

12.4 Κωδικός 652 «Υπάγεστε γ) στην παρ.2 άρθρου 58 ν.4172/2013 και είστε εγγεγραμμένοι στο μητρώο της ΠΑΣΕΓΕΣ»

Ο κωδικός 652 Αφορά τους αγροτικούς συνεταιρισμούς και τις ομάδες παραγωγών.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1059/2015 ορίζεται ότι τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κάθε πηγή και αιτία, που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή 13%. Διευκρινίζεται ότι στους αγροτικούς συνεταιρισμούς περιλαμβάνονται ενώσεις αγροτικών συνεταιρισμών, κοινοπραξίες αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων, κεντρικές συνεταιριστικές ενώσεις, καθώς και αγροτικές εταιρικές συμπράξεις.

12.5 Κωδικός 495 «Έσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. (άρθ. 48 ν. 4172/2013)»

Στον κωδικό 495 αναγράφεται το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος με βάση τις προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 48 του ν.4172/2013. Για την τεκμηρίωση της πλήρωσης των προϋποθέσεων το νομικό πρόσωπο θα συμπληρώνει υποχρεωτικά τον Πίνακα 4. Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) που τηρούν τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων τους. Επίσης, σε περίπτωση που ο λήπτης νομικό πρόσωπο ζητήσει προσωρινά απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος με κατάθεση αντίστοιχης εγγυητικής επιστολής, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48, θα πρέπει να αναγράψει στον ίδιο πίνακα τα στοιχεία της εγγυητικής επιστολής (ΠΟΛ.1039/2015 εγκύκλιος) και ταυτόχρονα να συμπληρώσει τον κωδικό **656**.

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

12.6 Κωδικός 049 «Κωδ. 049: «1. Φόρος κερδών x 100%»-Υπολογισμός προκαταβολής

Στον κωδικό 049, υπολογίζεται η προκαταβολή του τρέχοντος φορολογικού έτους. Για τον υπολογισμό της προκαταβολής, δεν λαμβάνονται υπόψη τα ποσά των κωδικών 995, 579, 575.

12.7 Λοιπές χρήσιμες πληροφορίες για τον έντυπο Ν

12.7.1 Καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων

α. Για δηλώσεις με ημερομηνία λήξης διαχειριστικής περιόδου 31/12/2016. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα, από το τέλος του φορολογικού έτους (άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 4172/2013).

β. Για δηλώσεις με ημερομηνία λήξης διαχειριστικής διαφορετική της 31ης/12/2016

Για φορολογικό έτος από 1/7/2016 έως 30/6/2017, καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης είναι η 31/12/2017 η οποία μεταφέρεται την 02/01/2018 λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 7 του ν. 4174/2013. Ανάλογη εφαρμογή υφίσταται και σε περιπτώσεις διαφορετικής ημερομηνίας λήξης του φορολογικού έτους, ήτοι καταληκτική ημερομηνία είναι η τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους.

γ. Διακοπή εργασιών μέσα στο 2016. Σε περίπτωση διακοπής εργασιών, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα μήνα από τη διακοπή.

δ. Επιχείρηση έχει τεθεί σε εκκαθάριση. Για την περίοδο από την αρχή του φορ. έτους μέχρι την προηγούμενη ημέρα από την έναρξη της εκκαθάρισης, η δήλωση υποβάλλεται μέχρι το τέλος του 6ου μήνα από την έναρξη της εκκαθάρισης.

Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους (πέραν των 12 μηνών), υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους, μέσα σε 1 (ένα) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης.

Η οριστική δήλωση εκκαθάρισης υποβάλλεται μέσα σε 1 (ένα) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης.

Παράδειγμα:

Προηγούμενο Φορολογικό έτος με λήξη 31/12/2015. Η επιχείρηση τέθηκε σε εκκαθάριση 14/5/2016.

α. Η επιχείρηση έχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης για το φορολογικό έτος που έληξε πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης, δηλαδή από 1/1/2016 έως 13/5/2016, έως την 30/11/2016.

β. Η επιχείρηση έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση για την περίοδο της εκκαθάρισης μέχρι την λήξη της.

-Εάν η εκκαθάριση περατωθεί στις 15/12/2016 πρέπει να υποβληθεί δήλωση για φορολογικό έτος από 14/5/2016 έως 15/12/2016 μέχρι την 15/01/2017.

-Εάν η εκκαθάριση περατωθεί στις 10/10/2018 πρέπει να υποβληθεί:

- προσωρινή δήλωση για το φορολογικό έτος 14/5/2016 έως 13/5/2017
- προσωρινή δήλωση για το φορολογικό έτος 14/5/2017 έως 13/5/2018 και
- οριστική δήλωση για όλη την περίοδο της εκκαθάρισης από 14/5/2016 έως 10/10/2018 μέχρι 10/11/2018.

ε. Υποβολή δήλωσης πριν παρέλθει η καταληκτική ημερομηνία υποβολής

Στις περιπτώσεις που η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή της δήλωσης διακοπής ή λήξης της εκκαθάρισης λήγει σε ημερομηνία προγενέστερη αυτής της δήλωσης του τελευταίου φορολογικού έτους πριν από τη διακοπή ή την έναρξη της εκκαθάρισης, η τελευταία αυτή δήλωση πρέπει να υποβληθεί μέχρι την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης διακοπής ή λήξης της εκκαθάρισης, αντίστοιχα (ΠΟΛ.1060/2015).

12.7.2. Λανθασμένη προκαταβολή φόρου προηγούμενου έτους.

Όταν το ποσό προκαταβολής του προηγούμενου έτους στον κωδικό 008 είναι λάθος, ο υπεύθυνος του νομικού προσώπου θα πρέπει πρώτα να επισκεφθεί το τμήμα εισοδήματος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., προκειμένου να διευθετηθεί η διαφορά. Στη συνέχεια, η δήλωση θα υποβληθεί ηλεκτρονικά.

12.7.3. Δηλώσεις με επιφύλαξη

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1049/2016 οι δηλώσεις με επιφύλαξη υποβάλλονται ηλεκτρονικά επιλέγοντας το σχετικό πεδίο « με επιφύλαξη» στη φόρμα υποβολής της δήλωσης. Ωστόσο για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 20 του Ν. 4174/2013, πρέπει να προσκομίζεται στην αρμόδια για τη φορολογία τους Δ.Ο.Υ. εντός προθεσμίας τριών (3) εργάσιμων ημερών αντίγραφο της δήλωσης που έχουν υποβάλει ηλεκτρονικά, συνοδευόμενη με τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία, έτσι ώστε η Δ.Ο.Υ. να αποφανθεί για τη σχετική επιφύλαξη.

12.7.4. Διακοπή εργασιών μέσα στο έτος 2017. Τρόπος υποβολής της δήλωσης

Προκειμένου να επιτραπεί στον χρήστη της εφαρμογής να καταχωρήσει τη δήλωση διακοπής για το φορ. έτος 2017 θα πρέπει πρώτα να έχει υποβληθεί δήλωση για το φορ. έτος 2016. Επομένως ο χρήστης θα προβεί πρώτα σε υποβολή της δήλωσης για τη χρήση του 2016 και θα πρέπει να περιμένει 1 (μία) ημέρα προκειμένου να μεταπωθεί η δήλωση στο TAXIS και έτσι να ενημερωθεί ο κωδικός 008 (φόρος που προκαταβλήθηκε) στη δήλωση διακοπής που θα ακολουθήσει.

12.7.5. Τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται χειρόγραφα

Σε περίπτωση που για οποιοδήποτε λόγο έχει υποβληθεί και καταχωρηθεί χειρόγραφα η αρχική δήλωση εντύπου Ν στη Δ.Ο.Υ. φορολογίας, τότε όλες οι μεταγενέστερες τροποποιητικές δηλώσεις για το ίδιο φορολογικό έτος θα πρέπει να υποβληθούν υποχρεωτικά στη Δ.Ο.Υ.

12.7.6. Νομικά Πρόσωπα Μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα άρθρου 45γ ν.4172/2013.

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ξεκινούν τη συμπλήρωση της δήλωσης από τον πίνακα 2.

- Σε περίπτωση που έχουν εισόδημα από ακίνητη περιουσία συμπληρώνουν πρώτα το **έντυπο Ε2**, εν συνεχεία τον πίνακα 3Α4 «εισόδημα από ακίνητη περιουσία (αρθ.39 ν.4172/2013) και τέλος τον **πίνακα 2Α** «εισόδημα από ακίνητη περιουσία». Το ποσό του κωδικού **198** στον **πίνακα 3Α4**, θα συγκρίνεται με το σύνολο των ποσών που έχουν καταχωρηθεί στο έντυπο Ε2 και σε περίπτωση που υπάρχει διαφορά, θα ζητείται από τον υποβάλλοντα τη δήλωση η επιβεβαίωση της διαφοράς πριν συνεχίσει τη διαδικασία. Το ποσό που έχει καταχωρηθεί στον κωδικό 198 θα μεταφέρεται από την εφαρμογή στον πίνακα **2Α** στο πεδίο **«Συνολικό εισόδημα από ακίνητα»**.

- Τα ανωτέρω Ν.Π. σε περίπτωση που έχουν παρακρατήσει φόρο πρέπει να συμπληρώσουν τον πίνακα φορολογικής αναμόρφωσης μέσω του εντύπου Ε3 -(ΠΟΛ 1074/2015).

- Για τη συμπλήρωση εφόσον συντρέχει περίπτωση, ποσών στον πίνακα **2Β** στα πεδία «Εισόδημα από κεφάλαιο (πλην ακίνητης περιουσίας)», «Εισόδημα από υπεραξία μεταβιβ. Κεφαλαίου» και «Ζημιά από μεταβίβαση κεφαλαίου», απαιτείται η προηγούμενη συμπλήρωση του πίνακα **3**.

- Σε περίπτωση που έχουν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμπληρώνουν υποχρεωτικά πρώτα το έντυπο Ε3 και εν συνεχεία τον πίνακα 2Β.

- Θα πρέπει να επισημανθεί ότι το έντυπο Ε3 οριστικοποιείται χωρίς αναγραφόμενα ποσά από τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (περ.γ' άρθρου 45 ν.4172/2013) λόγω συμπλήρωσης της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης (Κατάσταση αποδοθέντων και οφειλόμενων φόρων εισοδήματος και έμμεσων φόρων). Σε περίπτωση που τα υπόψη νομικά πρόσωπα έχουν εισόδημα μόνο από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, θα οριστικοποιείται πάλι το έντυπο Ε3 χωρίς αναγραφόμενα ποσά. Αντίθετα, όταν τα ίδια νομικά πρόσωπα έχουν λοιπά εισοδήματα πλην των ανωτέρω (εισόδημα από επιχειρηματικές συναλλαγές), τότε υποχρεούνται στη συμπλήρωση του εντύπου Ε3.

- Εφόσον το Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (που τηρεί διπλογραφικά βιβλία) έχει μέσα στο φορολογικό έτος 2015, χρεωστική διαφορά λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI), οφείλει να συμπληρώσει τον πίνακα «V. Χρεωστική διαφορά λόγω συμμετοχής στο πρόγραμμα ανταλλαγής ομολόγων - PSI (ν.4046/2012)» (κωδικοί 746, 747, 753, 748), από τα στοιχεία του οποίου και ενημερώνεται αυτόματα το σχετικό πεδίο του πίνακα 2Β.

- Το πεδίο «Ζημιά από επιχειρηματική δραστηριότητα παρελθουσών χρήσεων» θα παραμένει ανενεργό για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2015 και μετά, καθόσον το αντίστοιχο ποσό θα μεταφερθεί από τον κωδικό **039**.

12.7.7. Νομικά πρόσωπα ή οντότητες με απλογραφικά βιβλία

- Για τις επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά βιβλία η εκκαθάριση φόρου, θα λαμβάνει υπόψη την κατηγορία βιβλίων, όπως αυτή έχει δηλωθεί στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ.

- Για τη μεταφορά των μη εκπιπόμενων δαπανών στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (κωδικός 455 του εντύπου Ν) απαιτείται η προηγούμενη συμπλήρωση της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης.

Σε περίπτωση αφορολόγητων αποθεματικών δεν θα συμπληρώνεται ο πίνακας Ζ του εντύπου Ε3, αλλά η αφαίρεσή τους πραγματοποιείται από τα αντίστοιχα πεδία στο νέο έντυπο (περιοχή «αφαίρεση αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων κλπ.»).

12.7.8. Αγροτικοί συνεταιρισμοί και ομάδες παραγωγών

Για την εκκαθάριση του φόρου με τον συντελεστή 13%, λαμβάνεται υπόψη η κατηγορία και το είδος επιχείρησης, όπως αυτά έχουν δηλωθεί στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ.

- Απαραίτητη είναι η επιλογή στο αντίστοιχο πεδίο του εντύπου ότι υπάγεστε στην παρ. 2 του άρθρου 58 του ν. 4172/2013.

- Επίσης σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν. 4384/16 (ΦΕΚ Α' 78/26-04-2016), πρέπει να είστε εγγεγραμμένοι στο Εθνικό Μητρώο Αγροτικών Συνεταιρισμών και άλλων Συλλογικών Φορέων (άρθρο 19 ν. 4384/16).

12.7.9. Νομικό Πρόσωπο διαχείρισης κληροδοτημάτων. Τρόπος υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

- Τα Νομικά Πρόσωπα διαχείρισης κληροδοτημάτων, μπορούν να υποβάλλουν τη δήλωση ηλεκτρονικά, αρκεί να υπάρχει μόνο ένα (1) κληροδότημα.
- Τα Ν.Π. που έχουν τη διαχείριση κληροδοτημάτων (κεφαλαίων αυτοτελούς διαχείρισης) θα υποβάλουν διαφορετικό Ε2 για κάθε κληροδότημα. Επομένως όσα Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα έχουν περισσότερα του ενός κληροδοτήματα θα πρέπει να υποβάλουν τη δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Σε σχέση με τα κληροδοτήματα, στην ΠΟΛ 1044/2015 σημειώνεται: «Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι στην ίδια έννοια των νομικών οντοτήτων εμπίπτουν καταρχήν τα κληροδοτήματα που αποτελούν κεφάλαια αυτοτελούς διαχείρισης και στερούνται νομικής προσωπικότητας (άρθρο 96 α.ν. 2039/1939 και νυν άρθρο 50 παρ. 2 του Ν. 4182/2013), καθώς και οι ειδικοί λογαριασμοί των εκπαιδευτικών ιδρυμάτων που συνιστώνται για την αξιοποίηση των κονδυλίων επιστημονικής έρευνας, εκπαίδευσης, κ.λπ. Ωστόσο, δεδομένου ότι τα πιο πάνω κληροδοτήματα και οι ειδικοί λογαριασμοί δεν αποτελούν αυτοτελή νομικά πρόσωπα (αριθ. 74/2004 και 354/2003 γνωμοδοτήσεις του Ν.Σ.Κ.) και η περιουσία τους περιέρχεται στα νομικά πρόσωπα υπέρ των οποίων έχει καταληφθεί ή στα εκπαιδευτικά ιδρύματα, κατά περίπτωση, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι οι πιο πάνω νομικές οντότητες δεν έχουν αυτοτελή φορολογική υποχρέωση, αλλά τα εισοδήματά τους φορολογούνται στο όνομα των προσώπων την περιουσία των οποίων προσαυξάνουν, με βάση την προβλεπόμενη για τα τελευταία φορολογική μεταχείριση».

12.7.10. Υποβολή δήλωσης σε περίπτωση που το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα τίθεται σε εκκαθάριση ή διακόπτει τις εργασίες του μέσα στο φορολογικό έτος 2017 και πριν την έναρξη της υποβολής των δηλώσεων με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας (TAXISnet)

Σε μια τέτοια περίπτωση η δήλωση υποβάλλεται ηλεκτρονικά (μέσω TAXISnet) στα ήδη διαθέσιμα από το προγενέστερο φορολογικό έτος έντυπα (N - E2 - E3). Στα ίδια έντυπα υποβάλλονται και τυχόν μεταγενέστερες τροποποιητικές δηλώσεις.

12.7.11. Πότε συνυποβάλλεται το έντυπο Ε2

Το έντυπο Ε2 συνυποβάλλεται υποχρεωτικά, εφόσον έχουν συμπληρωθεί ποσά στους κωδικούς 200, 209, 210, 211, 215 και 199 του Πίνακα 3Α4. Το ποσό του κωδικού **198** στον πίνακα **3Α4**, θα συγκρίνεται με το σύνολο των ποσών που έχουν καταχωρηθεί στο έντυπο **Ε2** και σε περίπτωση που υπάρχει διαφορά, θα ζητείται από τον υποβάλλοντα τη δήλωση η διόρθωση της διαφοράς πριν συνεχίσει τη διαδικασία.

12.7.12. Υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος εντύπου Ν μέσω TAXISnet

Οι πάσης φύσεως τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος εντύπου Ν υποβάλλονται υποχρεωτικά μέσω διαδικτύου, εφόσον η αρχική δήλωση Ν έχει υποβληθεί μέσω TAXISnet.

12.7.13. Τρόπος υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Ε.Ν.Π για προηγούμενα οικ. έτη, π.χ. οικ. 2015 (υπερδωδεκάμηνη με έναρξη διαχ/κής μέσα στο 2013), οικ.2014, οικ. 2013 κ.ο.κ με βάση τα έντυπα Φ01-010, Φ01-012, Φ01-013, Ε5.

Η εφαρμογή υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Ε.Ν.Π αφορά αποκλειστικά στο Έντυπο Ν από το φορ. έτος 2014 (διαχ/κή περίοδος από 01/01/2014 και έπειτα βάσει ν.4172/2014).

Οι τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Ε.Ν.Π για οικ. έτη μέχρι και οικ. έτος 2015 (υπερδωδεκάμηνη) βάσει των εντύπων **Φ01-010, Φ01-012, Φ01-013, Ε5**, θα πρέπει να υποβάλλονται χειρόγραφα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

12.7.14. Χειρόγραφη διόρθωση πίνακα κατανομής κερδών όταν υποβάλλονται τροποποιητικές δηλώσεις

Εάν τα αποτελέσματα της τροποποιητικής επηρεάζουν τον πίνακα 1 «κατανομή κερδών» του εντύπου Ν, τότε αυτός διορθώνεται χειρόγραφα.

12.7.15. Λανθασμένη αναγραφή παρακρατούμενου φόρου στον κωδικό 090

Σε περίπτωση που για κάποιον ΑΦΜ υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση, το ποσό του παρακρατούμενου φόρου εμφανίζεται προσυμπληρωμένο στον πίνακα του κωδικού 090.

Όταν το ΑΦΜ του υπόχρεου παρακράτησης περιλαμβάνεται στον πίνακα του κωδικού 090 «φόρος που προκαταβλήθηκε ή καταβλήθηκε (με ηλεκτρονική πληροφόρηση)», το σύστημα δεν επιτρέπει την καταχώρηση παρακρατούμενου φόρου για τον ίδιο ΑΦΜ στον κωδικό 009 «φόρος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση».

Αν τα στοιχεία παρακράτησης φόρου από τον συγκεκριμένο ΑΦΜ δεν είναι ακριβή, πρέπει να ειδοποιηθεί ο αντισυμβαλλόμενος προκειμένου να προβεί σε εκ νέου ορθή υποβολή της σχετικής βεβαίωσης αμοιβών.

Σε περίπτωση που η επικοινωνία με τον αντισυμβαλλόμενο δεν είναι δυνατή, υπάρχει η δυνατότητα διαγραφής της ανακριβής εγγραφής στον πίνακα 090 και στη συνέχεια να αναγραφούν τα ορθά στοιχεία παρακράτησης φόρου σε νέα γραμμή του πίνακα του κωδικού 009.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ
Ν. 45 ν. 4172/2013

Φορολογικό Έτος:
 Αριθμός Δήλωσης:
 Τύπος Δήλωσης: ΑΡΧΙΚΗ ΤΡΟΠ/ΚΗ
 ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ: ΝΑΙ 1

ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016
 ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΗΘΗΚΑΝ ΑΠΟ 1-1-2016 ΕΩΣ 31-12-2016
 ΥΠΟΒΑΛΛΕΤΑΙ ΣΕ ΕΝΑ ΑΝΤΙΤΥΠΟ

E1

Προς τη Δ.Ο.Υ.: _____

ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ (ΜΕ ΚΕΦΑΛΑΙΑ)

ΟΝΟΜΑ	ΟΝ. ΠΑΤΕΡΑ	ΑΡ. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑΣ	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΑΡΙΘ. ΦΟΡΟΛ. ΜΗΤΡΩΟΥ	Α.Μ.Κ.Α.
ΕΠΙΘΗΔΕΥΜΑΤΙΕΣ	ΟΝΟΜΑ	ΟΝ. ΠΑΤΕΡΑ	ΑΡ. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑΣ	ΕΓΓΑΜΟΣ / Μ.Σ.Σ*	1
ΕΠΙΘΗΔΕΥΜΑΤΙΕΣ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ-ΤΑΧ.ΚΩΔ.-ΣΥΝΟΙΚΙΑ-ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΑΡΙΘ. ΦΟΡΟΛ. ΜΗΤΡ. ΣΥΖΥΓΟΥ / Μ.Σ.Σ*	Α.Μ.Κ.Α.
ΕΠΙΘΗΔΕΥΜΑΤΙΕΣ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ-ΤΑΧ.ΚΩΔ.-ΣΥΝΟΙΚΙΑ-ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΑΡΙΘ. ΦΟΡΟΛ. ΜΗΤΡ. ΕΚΠΡ/ΠΟΥ	Α.Μ.Κ.Α.

ΥΠΟΧΡΕΥΣΕΙΣ

Υπόχρεου / Μ.Σ.Σ*	ΝΑΙ	1	Συζύγου / Μ.Σ.Σ*	ΝΑΙ	1
327	ΝΑΙ	1	328	ΝΑΙ	1
319	ΝΑΙ	1	320	ΝΑΙ	1
015	ΝΑΙ	1	016	ΝΑΙ	1
023	ΝΑΙ	1	024	ΝΑΙ	1
329	ΝΑΙ	1	025	ΝΑΙ	1
330	ΝΑΙ	1	026	ΝΑΙ	1
331	ΝΑΙ	1	027	ΝΑΙ	1
013	ΝΑΙ	1	028	ΝΑΙ	1
017	ΝΑΙ	1	029	ΝΑΙ	1
019	ΝΑΙ	1	030	ΝΑΙ	1
027	ΝΑΙ	1	038	ΝΑΙ	1
021	ΝΑΙ	1	026	ΝΑΙ	1
037	ΝΑΙ	1	386	ΝΑΙ	1
025	ΝΑΙ	1	030	ΝΑΙ	1
385	ΝΑΙ	1	906	ΝΑΙ	1
029	ΝΑΙ	1	914	ΝΑΙ	1
905	ΝΑΙ	1	012	ΝΑΙ	1
913	ΝΑΙ	1			
011	ΝΑΙ	1			

ΑΝΑΠΗΡΙΑΣ

... για αναπηρίας από 67% και άνω ...